



**SIGMA**  
Yönetişim ve Yönetimi Geliştirmek için Destek Programı  
Temel olarak AB tarafından finanse edilen, OECD ile Avrupa Birliğinin Ortak Girişimi

## **YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ ÇALIŞMALARINDA ÜSTÜN KALİTEYE ULAŞMAK**

**SIGMA BELGESİ No: 34**

Bu doküman Avrupa Birliğinin mali desteğiyle oluşturulmuştur. Bu belgede ifade edilen görüşler hiçbir şekilde Avrupa Birliğinin resmi görüşünü yansıtmaz ve OECD ile üye devletlerin veya Sigma Programına katılan faydalancı ülkelerin görüşlerini yansıtmak durumunda değildir.

## ÖNSÖZ

Denetim sürecinde yüksek kalitenin sağlanması konusunda duran bu belge, Orta ve Doğu Avrupa Ülkeleri, Kıbrıs, Malta ve Türkiye Yüksek Denetim Kurumları Başkanları ile Avrupa Sayıştay Başkanı yönetiminde hazırlanan denetim kalitesi kontrolü konulu rapor ve bu raporun ardından hazırlanan denetim kalitesiyle ilgili bir dizi kılavuz ilkenin doğal bir sonucu olarak kaleme alınmıştır. Konunun önemi ışığında, SIGMA bu belgeyi daha geniş bir kitleye dağıtmak üzere hazırlamıştır.

SIGMA, burada yer alan bilgilerin hem denetim görevini yürüten kamu çalışanlarına hem de Yüksek Denetim Kurumları tarafından hazırlanan denetim raporlarını ve diğer çıktıları kullananlara büyük ölçüde yararlı olacağı inancıyla bu belgeyi hazırlamıştır. Söz konusu bu raporların yüksek kalitede olmasını sağlamak, hesap verebilirlik zincirinde ve kamu sektörü yönetiminde hayati önem taşıyan bir etkidir.

SIGMA, bu belgenin hazırlanmasında esas alınan bilgileri hazırlayan herkesin çabalarını takdirle karşılamaktadır. Hazırlık çalışmalarına ve kılavuz ilkelere katkıda bulunan “katılımcı Yüksek Denetim Kurumları” olan Arnavutluk, Bulgaristan, Hırvatistan, Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Letonya, Litvanya, Malta, Polonya, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Türkiye Sayıştayları ile Avrupa Sayıştay temsilcilerine teşekkürü borç biliriz. Yukarıda sözü geçen kılavuz ilkelerin hazırlanmasında yaptıkları çalışmalardan ötürü özellikle Denetim Kalitesi Uzman Grubuna teşekkür ederiz. Uzman Grubu, Polonya Sayıştay (Najwy sza Izba Kontroli), Malta Sayıştay (Ufficcju Nazzjonali tal-Verifika), Macaristan Sayıştay (Allami Szamvevoszek) ve Fransa Sayıştay’ndan (Cour des Comptes) oluşmaktadır.

Kendi kurumlarındaki kalite uygulamalarına dair bilgi veren diğer AB Yüksek Denetim Kurumlarından da önemli katkılar sağlanmıştır. Ayrıca, Harry Havens’a (Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay Eski Genel Kontrolör Yardımcısı), ve SIGMA’dan Annes McGoogan, Pamela Barnes Edwards ve Patricia Prinsen Geerligs’e belge üzerindeki mükemmel çalışmalarından ötürü teşekkürü borç biliriz.

Daha fazla bilgi için lütfen SIGMA Dış Denetim ve Mali Kontrol Baş Sorumlusu Nick Treen ile aşağıda belirtilen adresten irtibata geçebilirsiniz.

Bu belgeye ve diğer SIGMA belgelerine SIGMA’nın web sitesinden ulaşılabilir: [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org)

OECD, 2 rue Andre Pascal, 75775 Paris Cedex 16

### Telif Hakkı OECD

**Bu belge aslen İngilizce dilinde, aşağıdaki başlıkla yayımlanmıştır: *Achieving High Quality in the Work of Supreme Audit Institutions.***

**OECD bu belgenin ticari olmayan amaçlarla kullanılmasına izin vermektedir. Ticari kullanım veya çeviri haklarıyla ilgili bütün talepler [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org) adresine iletilmelidir.**

## İÇİNDEKİLER

İDARİ ÖZET .....	5
BİRİNCİ BÖLÜM- GİRİŞ .....	9
Temel Kavramlar .....	9
İlkeler .....	10
Koşullar .....	10
YDK Türleri .....	13
Denetim Türleri .....	13
Tanımlar .....	14
Sonuçlar .....	15
Teşekkür .....	15
2. BÖLÜM – KALİTE KONTROL .....	16
Giriş .....	16
Denetim Sürecinde Kalite Yönetimi .....	16
Kalite Kontrol Kriterleri için Kaynaklar .....	17
Denetimin Planlanmasında Kalite .....	18
Denetimin Uygulama Sürecinde Kalite .....	24
Denetim Raporlamasında Kalite .....	26
3. BÖLÜM – DENETİM SONRASI KALİTE GÜVENCE .....	33
Genel .....	33
Denetim Sonrası (“Soğuk”) Kalite İnceleme Türleri .....	34
Denetim Sonrası İncelemelerin Hedefleri .....	34
İç Değerlendirmeler .....	35
Dış Değerlendirmeler .....	35
Sonuçlar .....	36
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM – KURUMSAL YÖNETİM .....	37
Giriş .....	37
Teşkilat Yapısı .....	37
İnsan Kaynaklarının Yönetimi .....	39
Kurumsal Riskin Yönetimi .....	41
Dış İlişkilerin Yönetimi .....	41
Sonuçlar .....	42
EK A: DENETİM MAHKEMELERİNDEKİ UYGULAMALAR .....	43
AVUSTURYA .....	43
Denetimin planlama aşamasında kalite kontrol .....	43
Denetimin uygulama aşamasında kalite kontrol .....	43
Denetimin raporlama aşamasında kalite kontrol .....	44
Kalite Kontrol usullerinin işletilmesinde yaşanan sorunlar ve alınan dersler .....	45
Fransa Sayıştayı: .....	45
Genel ilkeler: .....	45
Teşkilat: .....	45
Kalite kontrol .....	46
ALMANYA .....	50

1. Görev analizi.....	51
2. Denetimin tasarlanması.....	51
3. Denetimlerin değerlendirilmesi .....	52
4. Yaklaşım ve sonuçlar .....	52
<b>EK B – DENETİM OFİSLERİNDEKİ UYGULAMALAR .....</b>	<b>53</b>
DANİMARKA .....	53
FİNLANDİYA .....	56
Denetimin planlama aşamasında kalite kontrol .....	56
Denetimin uygulama aşamasında kalite kontrol .....	56
Denetimin raporlama aşamasında kalite kontrol.....	56
Kalite Kontrol usullerinin uygulanmasında yaşanan sorunlar ve alınan dersler .....	57
İSVEÇ .....	57
İsveç Devlet Denetim Ofisinde (RRV) Kalite Güvence .....	57
İNGİLTERE .....	61
I. Mali Denetim Sürecinde Kalite Kontrol.....	61
II. Paranın Tam Karşılığı (Performans) Denetimi Sürecinde Kalite Kontrol .....	62
C. İyi uygulamalar .....	64
AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ .....	65
ABD Genel Muhasebe Ofisinde (GAO) Kalite Güvence .....	65
<b>EK C – ANKETE KATILAN SAYIŞTAYLARDA UYGULAMALAR.....</b>	<b>68</b>
Giriş ve Özet .....	68
Genel hususlar.....	68
Denetim Planlaması .....	69
Denetim Uygulama .....	70
Denetimde Raporlama .....	71
Kurum İçi Denetim Sonrası Kalite İnceleme.....	72
Akran inceleme .....	73
Sonuç .....	73
<b>EK D – DENETİM KALİTESİ HAKKINDA KILAVUZ İLKELER .....</b>	<b>74</b>
Genel.....	74
Denetim konularının seçilmesi ve zamanlama.....	75
Denetim Planlaması .....	75
Denetimin uygulanması .....	76
Denetimde Raporlama .....	76
Denetim Sonrası Takip .....	77
Kalite Güvence –Kalite Kontrollerin Değerlendirilmesi .....	77
Öz Değerlendirme ve Denetlenen Kurumların Görüşlerinin Alınması.....	83
<b>EK G – DENETİM SONRASI İNCELEMELERDE YER VERİLEN HUSUSLAR.....</b>	<b>86</b>
“Soğuk İncelemelerin” Getirdiği Fırsatlar ve Riskler .....	86
Denetim Sonrası İncelemede Bulunanların Düzenlilik Denetimlerinde Bakabileceği Hususlar .....	86
Denetim Sonrası İncelemede Bulunanların Performans Denetimlerinde Bakabileceği Hususlar .....	87
Denetim Sonrası İnceleme Yapanlarda Aranılan Nitelikler.....	87

## İDARİ ÖZET

Bu belgenin genel olarak üzerinde durduğu konu denetim sürecinde yüksek kalitenin nasıl sağlanacağı konusudur. Belge, kalite için gerekli olan usulleri tanımlamanın yanı sıra, bir Yüksek Denetim Kurumunun (YDK) çalışmalarında yüksek kaliteye ulaşmasını sağlayacak bir ortam oluşturan temel ilkeler ve kurumsal yönetimle ilgili hususlara da değinmektedir.

Denetim kalitesi, bir YDK'nin kalite hedeflerine ulaşmak için gereken faaliyetlerin tespit edilmesi ve uygulanması süreciyle elde edilir. Denetim kalitesinin öncelikler sırasının en üst basamağına koyulmasıyla ortaya çıkacak faydaların her tür YDK tarafından anlaşılması gerekir. Denetim kalitesinin iyileştirilmesi kurum genelinde benimsenmesi gereken sistemli bir yaklaşım gerektirir. Bireylerin ve tek tek denetim ekiplerinin göstereceği birbirinden kopuk çabalar yeterli değildir ve işe yaramazlar. Denetim kalitesi söz konusu olduğunda sonuca çok çabuk da gidilemez. YDKlerin kaliteyle ilgili her bir hususu düzeltmek ve ilgili sorunları gidermek için düzenli bir şekilde ve belli yöntemleri benimseyerek hareke etmesi gerekir. Bir yandan da sürekli yeni sorunlar ortaya çıkacağından, bunun YDK için devamlı bir süreç olması gerekir. Denetim kalitesiyle ilgili sorunların birçoğunun genellikle denetim sürecinin veya YDK'nin kendisinin iyi bir şekilde yönetilmemesinden kaynakladığı da aşikârdır.

Bir denetim kurumunda üst seviyede kalite elde etmek için belli bir zaman çerçevesinde detaylı adımların peşpeşe atılması gerekmektedir. Aslında, bu hiç sona ermeyen bir sürekli gelişim sürecidir. Yapılması gereken ilk şey kalite standartlarını belirlemek, daha sonra da bu standartlara ulaşılmasını sağlayacak kalite kontrol usulleri uygulamaktır. Bu usullerin, belli durumlar karşısında iç denetçinin girişimini ve muhakemesini bastırarak nitelikte olmasına gerek yoktur, olmamalıdır da. Ancak, denetçi her zamanki enetim tekniklerinden sapmanın gerekli olduğu yargısına varmışsa, bunun gerekliliğini kanıtlama ve seçtiği yaklaşımın denetim hedeflerine ulaşılmasını sağlayacağını gösterme görevi de denetçidedir.

Bir YDK'nin kalite yönetiminin gelişimindeki bir sonraki aşama, kalite kontrol usullerinin ve aynı zamanda bu usullerin etkinliğinin ve/veya etkililiğinin artırılmasına yönelik yöntemlerin tespit edilme sürecinin etkin bir şekilde işlediğine dair güvence elde etme aşamasıdır. Buna ulaşmanın en iyi yöntemi, denetim sonrası kalite incelemesi yapmak ve kurumsal hususlar için akran değerlendirme araçlarını kullanmaktır.

Gerçek anlamda mükemmelliğe ulaşmak için daha da ileri gidilmelidir. Bunun için, yüksek kalitenin YDK'deki liderlik yönetimi yetkinliklerine ve YDK'nin diğer kurumlarla ilişkilerine yansıyan temel bir değer olduğu bir kurumsal kültür oluşturmak gerekmektedir.

**Birinci Bölüm** bir YDK'nin denetim çalışmaları ve raporlarında yüksek kalitenin sağlanması için benimsenecek etkili yaklaşımı besleyen temel kavramlar, ilkeler ve gereklilikler ele alınmaktadır. Bunlar:

- Mesleki Etik Kuralları
- Uluslararası Denetim Standartlarının kabul edilmesi ve uygulanması
- Uygun kaynaklar ve teşkilat yapısı
- Rehberler ve yol gösterici çalışmalar
- Yetkin personel
- Kalite yönetimi politikaları ve rehberlik

- Sürekli öğrenme ve gelişim

**İkinci Bölüm** denetim sürecine dair bazı “iyi uygulamaları” belirlemek üzere uluslararası deneyimlere ışık tutmaktadır. Denetim sürecinde kalitenin yüksek seviyelere çıkarılması için bir YDK aşağıdakileri yerine getirmelidir:

- Denetim sürecinin tüm aşamalarında etkin yönlendirme, gözetim ve incelemenin sağlanması;
- Her aşamada sürece dahil olan herkesin görev ve sorumluluklarının açık bir şekilde ifade edilmesi;
- Her aşamaya ilişkin kalite kontrol kriterlerinin ve bu kriterlerin çıkarıldığı kaynakların tespit edilmesi ve belgelendirilmesi ve
- Her aşamada takip edilecek kalite kontrol usullerinin açık bir şekilde oluşturulması ve hem bu usullerin uygulamalarının hem de ortaya çıkan sonuçların belgelendirilmesi.

**Üçüncü Bölüm** bir YDK’de oluşturulan kalite kontrol süreçlerinin etkili bir şekilde işlediğinden nasıl emin olunacağına dair yöntemleri ele almaktadır. Deneyimler, bunu elde etmenin en etkili yolunun denetim sonrası kalite incelemesi olduğunu göstermektedir.

Bu tür incelemelerin amacı, incelenen denetimi eleştirmek değil, aksine, YDK’de oluşturulan kalite kontrol usullerinin düzenli ve uygun bir şekilde kullanılıp kullanılmadığına, etkili olup olmadıklarına bakmak ve kontrollerin iyileştirilebilmesi için yöntemler belirlemektir.

Bu tür incelemeler kurum içinde, incelenen denetimde görev almayan deneyimli denetçiler tarafından yapılabilir. İncelemelerin, yıl içinde yapılan denetimlerden seçilen örneklemeler üzerinde yapılması gerekir.

İkinci bir seçenek olarak da, bu incelemeler dışarıdan, ilgili mesleki kuruluşlardan veya başka ülkelerin YDKlerinden gelen uzmanlar (akranlar) tarafından gerçekleştirilebilir. Dışarıdan yapılacak bu incelemelerin birkaç yıl arayla düzenli olarak yapılması gerekir.

**Dördüncü Bölüm**, YDK’nin genel yönetiminin, çalışmaların kalitesine ve verimliliğine nasıl katkı sağlayabileceğine dair yöntemler tanımlamaktadır. Kalite kontrol ve kalite güvence sistemleri ve usulleri YDK’nin denetim raporlarının ve diğer ürünlerinin asgari kalite standartlarına uygun olmasını sağlamada büyük önem taşımaktadır. Aslında bir yandan da YDK kurumunun bu asgari seviyenin daha da ötesine gitmenin yollarını araması gerekmektedir. Bunu için YDK yönetiminin sadece denetim tekniklerinde değil, aynı zamanda yönetim tekniklerinde de becerikli olması gerekir. Bunlar, bazı yöneticilerin deneyimle kazandığı becerilerdir ama etkin eğitimler yoluyla da öğrenilebilir ve geliştirilebilirler – genellikle durum böyledir. Bu beceriler, günlük işlerde mesleki personeli ve destek personelinin yönetme ve onlara ilham verme becerilerinden bütçeleme ve stratejik planlama becerilerine kadar uzanır. En başarılı YDKler her kademedeki yöneticisinin bu becerileri sürekli geliştirmesi için zaman ve kaynak ayıran YDKlerdir.

En yüksek kaliteye ulaşma hedefine ulaşmak için YDKlerin aşağıdakileri yerine getirmesi gerekir:

- Kurum kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını sağlayan bir yönetim yapısı geliştirmek;
- Personelin verimliliğini arttırmak için insan kaynaklarını etkin bir şekilde yönetmek, bu bağlamda:
  - Personel alımı sürecinde mükemmeliyeti aramak, YDK’nin *ileriye dönük* ihtiyaçlarını göz önünde bulundurarak personel alımı yapmak;
  - Dört çeşit eğitim geliştirmek ve düzenlemek:
    - Yeni personelin kuruma uyum sağlaması için temel eğitim;
    - Personelin becerilerini geliştirmek için teknik eğitim;

- Personeli daha büyük sorumluluklara hazırlamak için yönetsel eğitim ve
- Mesleki bilgi ve becerilerini kaybetmemeleri ve geliştirmeleri için sürekli eğitim.
- Personel gelişimini desteklemek, bu bağlamda:
  - Güçlü ve zayıf noktaların tespiti için resmi performans değerlendirme sistemleri;
  - Güçlü özellikleri geliştirmek ve zayıf özelliklerin üstesinden gelmek için bireysel gelişim planları ve
  - Terfi için ön şart olarak asgari mesleki gelişim standartları geliştirmek.
- Belli denetimler için uzmanlaşmış beceriler gerektiğini anlamak ve gerektiğinde gerek kurum içinde gerekse dış kaynaklardan bu uzmanlığa sahip kişileri ayarlayabilmek.
- YDK'nin yaptığı denetimler sırasında karşılaştığı riskleri değerlendirmek ve olağandan yüksek riskli denetimlere daha deneyimli denetçiler görevlendirerek ve bu denetimler üzerindeki gözetim ve incelemeleri sıklaştırarak bu riskleri etkin bir şekilde yönetmek;
- Kamu kurumlarında hesap verebilirliğin, ekonomiklik, etkinlik ve etkililiğin artırılmasında YDK'nin genel etkinliği için gereken dış ilişkileri iyi bir şekilde yönetmek. Daha önce hazırlanmış bir SIGMA belgesinin<sup>1</sup> konusu olan meclis ile birlikte çalışmanın yanı sıra, aşağıdaki kurumlarla işbirliği de büyük önem taşımaktadır:
  - Maliye Bakanlığı
  - harcamacı bakanlıklar ve devlet kurumları
  - medya
  - özel sektör denetçileri ve ilgili meslek kuruluşları
  - akademik topluluk

**Ek A** seçilen yargı özelliği taşıyan YDKlerdeki kalite güvence uygulamalarını tanımlamaktadır.

**Ek B** seçilen ofis tarzı YDKler için kıyaslanabilir tanımlar sunmaktadır.

**Ek C** katılan YDKlerdeki uygulamaları özetlemektedir.

**Ek D** YDK başkanlarının kabul ettiği, ancak ilerleyen dönemlerde ortaya çıkan tartışmaları yansıtmak üzere küçük değişiklikler yapılmış halleriyle kılavuz ilkeleri belirtmektedir.

**Ek E** yönlendirme, gözetim ve inceleme işlevlerini ve bunların farklı türdeki YDKlerde etkin bir şekilde nasıl uygulanabileceğini ele almaktadır.

**Ek F** bir YDK'nin çalışmalarının kalitesini inceleyenlere yardımcı olabilecek bazı kontrol listeleri içermektedir.

**Ek G** Denetim sonrası kalite incelemelerine ilişkin bazı hususları ele almaktadır.

---

<sup>1</sup> *YDKler ve Meclis Komisyonları arasındaki İlişkiler*, SIGMA Belge No. 33, CCNM/GOV/SIGMA(2002)1, 9 Aralık 2002. SIGMA web sitesinde mevcuttur: [www.sigmaweb.org](http://www.sigmaweb.org).

Bütün YDKler bilinçli bir şekilde denetim çalışmalarında kaliteyi arttırmayı hedeflerken, bazı YDKlerin bu hususa biraz daha fazla önem vermeleri gerekmektedir. Bu belge bu görevi yerine getirmek için takip edilebilecek bazı iyi yöntemler önermektedir.



## BİRİNCİ BÖLÜM- GİRİŞ

### Temel Kavramlar

Bir kurumun, programın veya faaliyetin incelendiği denetim sürecinin sonucu olarak bir denetim raporu hazırlanır. Kalite kontrol ve kalite güvencesi, denetim sırasında önemli hususların üzerinde durulduğuna ve denetim sonuçlarının, raporda yer aldığı şekilde, incelenen hususların gerçek koşullarının maddi bütün açılardan doğru bir yansıması olduğuna dair makul güvence sağlar.

Kamu sektörüne hesap verebilirliğin ve performansın geliştirilmesi olan asıl görevini yerine getirmek isteyen YDK için, denetim süreci boyunca yüksek kalitenin tutturulması ve devam ettirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Denetim kalitesi, YDK'nin kalite hedeflerine ulaşmak için gereken faaliyetlerin tespit edilmesi ve uygulanmasıyla elde edilir. Denetim kalitesinin iyileştirilmesi kurum genelinde benimsenmesi gereken sistemli bir yaklaşım gerektirir. Bireylerin ve tek tek denetim ekiplerinin göstereceği birbirinden kopuk çabalar yeterli değildir ve işe yaramazlar. Denetim kalitesi söz konusu olduğunda sonuca çok çabuk da gidilemez. YDKlerin kaliteyle ilgili her bir hususu düzeltmek ve ilgili sorunları gidermek için düzenli bir şekilde ve belli yöntemleri benimseyerek hareke etmesi gerekir. Bir yandan da sürekli yeni sorunlar ortaya çıkacağından, bunun YDK için devamlı bir süreç olması gerekir.

Bir YDK'nin çalışmaları söz konusu olduğunda “kalite” kelimesi birden fazla niteliği barındırmaktadır, bunlar:

- **Ehennemiyet** – Denetim kapsamında incelenen husus ne kadar önemli? Burada, denetlenen birimin mali büyüklüğü ve kamuya veya belli başlı ulusal politika hususları üzerindeki etkileri gibi birden fazla boyut açısından değerlendirme yapılabilir.
- **Güvenilirlik** – Denetim bulguları ve sonuçları incelenen hususun gerçek koşullarını doğru bir şekilde yansıtıyor mu? Denetim raporunda veya ortaya çıkan diğer ürünlerde öne sürülen bütün savlar denetim sırasında toplanan verilerle tam olarak destekleniyor mu? Denetim sırasında toplanan maddi kanıtların hepsi nihai görüşe veya bulgular ve sonuçlara düzgün bir şekilde yansıtılmış mı?
- **Nesnellik** – Denetim kayırma veya önyargıya izin vermeden nesnel ve adil bir şekilde mi gerçekleştirilmiş? Denetçinin değerlendirmelerini ve görüşlerini tamamen gerçeklere ve somut analizlere dayandırması gerekir.
- **Kapsam** – Denetim planı denetimin başarılı geçmesi için gereken bütün unsurları ele almış mı? Yapılan denetimde, planda yer alan gerekli bütün unsurlar başarılı bir şekilde tamamlanmış mı?
- **Zamana uyma** – Denetim sonuçları uygun zaman diliminde teslim edilmiş mi? Bu, denetim sonuçlarını, yasal veya kurallarla koyulmuş bir son teslim süresine uyararak veya politika kararları verilirken ihtiyaç duyulduğunda veya yönetimin zayıf olduğu notaları düzeltmede yarar sağlayacaklarında teslim etme şeklinde olabilir.
- **Anlaşılabilirlik** – Denetim raporunda sonuçlar açık, net ve anlaşılır bir şekilde mi sunulmuş? Bu aslında, raporun ele aldığı konularda uzman olmayabilen ancak rapora cevap vermesi gereken ve meşgul olan idareciler ve meclis üyeleri tarafından denetim kapsamının, bulgularının ve önerilerin kolay bir şekilde anlaşılmasından emin olmaktır.
- **Etkinlik** – Denetim için ayrılan kaynaklar, denetimin önemi ve karmaşıklığı açısından makul seviyede midir?
- **Etkililik**– Bulgular, sonuçlar ve önerilere denetlenen birim, hükümet ve/veya meclis uygun cevapları vermiş midir?

## İlkeler

### ***Kalite Yönetimi Hakkında Prag Tavsiyesi***

“Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler” (Prag Tavsiyeleri) kapsamında 7. Tavsiye şu şekildedir:

*“Yüksek denetim kurumları görev ve yetkilerinin en etkin bir biçimde yerine getirilmesinin temini bakımından beşeri ve mali kaynaklarını en verimli tarzda kullanmayı başarmalıdır. Bu itibarla, yüksek denetim kurumu yönetimi kurumun üstün kalitede ve etkin denetim çalışması ve raporları üretmek amacıyla eksiksiz biçimde organize olma güvencesine katkıda bulunmak üzere politikalar üretmeli, tedbirler almalı ve bunları geliştirmelidir.”*

### ***Uluslararası Denetim Standartlarına Uyma***

- Bir YDK, ulusal denetim mevzuatının Denetim İlkeleri hakkında Lima Deklarasyonu ve INTOSAI Denetim Standartlarına uygun olmasını sağlamalıdır. Tutarsızlıkların olması durumunda, gerekli mevzuat değişikliklerini yapma konusunda meclis teşvik edilmelidir.
- INTOSAI Denetim Standartlarını, INTOSAI Denetim Standartları Avrupa Uygulama Rehberini ve IFAC (Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu) Uluslararası Denetim Standartlarını esas alan mesleki standartlar, YDK tarafından kabul edilmeli ve denetim personeline duyurulmalıdır.
- YDK, sadece yasal yetkisi olan denetimleri yapmalıdır.

### ***Mesleki Etik Kurallar***

- YDK, kurum ve bütün personeli için geçerli olacak Mesleki Etik Kurallar oluşturmalı ve bunların herkes tarafından bilinmesini sağlamalıdır. Bu Kurallar denetim çalışmalarında profesyonellik kültürünü kuruma aşılıyarak, denetimde kalitenin sağlanmasına katkıda bulunacaktır. Bir YDK'nin Etik Kurallarında genel olarak dile getirilen hususlar arasında güven, gizlilik güvenilirlik, dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, siyasi tarafsızlık, çıkar çatışması, mesleki gizlilik, yetkinlik ve mesleki gelişim yer almaktadır (daha fazla bilgi için INTOSAI Etik Kurallarını inceleyiniz).
- Bütün YDK çalışanlarına, YDK tarafından belirlenen etik kurallara ve YDK tüzüklerine uyacaklarına dair taahhüt vermelerini sağlayacak olan bir beyan imzalatılarak etik kuralların etkisi daha da arttırılabilir. Ayrıca, bazı YDK'lerde çalışanlara uygulamadaki etik kuralların hatırlatıldığı düzenli eğitimler verilmekte ve/veya özellikle çıkar çatışmalarıyla ilgili etik kurallara sürekli uygunluğun sağlanması için, her bir çalışanın yatırım faaliyetleri, kişisel ilişkileri ve mesleki faaliyetleri düzenli incelemeye tabi tutulmaktadır.

YDK'ler aynı zamanda Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) Performans Denetimi Etik Kuralları ve Uygulama Rehberi ve Avrupa Sayıştay tarafından çıkarılan INTOSAI Denetim Standartları Avrupa Uygulama Rehberi (özellikle Kılavuz İlke 51, “Kalite Güvence”) gibi değerli diğer kaynakları da referans göstermelidir.

YDK'ler mevcut IFAC standartlarını dikkate almalıdır. Bu standartlar özellikle mali tabloların denetiminde uygulansa da diğer denetim türlerinde de yol gösterici olabilecek bir rehber olarak kullanılabilirler.

## **Koşullar**

YDK'nin görevi sadece mevzuatı gereği denetim yapmak değildir, denetim çalışmasına ve denetim sonuçlarında belli bir istikrar çerçevesinde kaliteyi tutturma. Bu amaca ulaşmak için, YDK'nin; denetim raporlarının ve (ne tür olursa olsun) diğer çıktıların kaliteli, başlıca riskleri tespit edebilen, etkin, tutumluluk ve verimlilik ilkeleri esasında hazırlanmış, iyi belgelendirilmiş verilerle desteklenen, yararlı ve öneriler ve yorumlar aracılığıyla faydalı sonuçlar üreten raporlar ve çıktılar olmasını sağlayan bütün

yapıları, süreçleri ve usulleri geliştirmesi, ilgili personele açıklaması ve etkili bir şekilde uygulaması gerekmektedir.

### ***Kalite Yönetimi Politikaları***

Kalite yönetimi politikalarının oluşturulması ve uygulanması, öncelikle üst yönetimin sorumluluğundadır. Bu politikalar, YDK'nin türüne, teşkilat yapısına ve yaptığı denetimlerin türüne göre değişiklik gösterir.

Politikalar, (i) kurum olarak YDK'yi; (ii) YDK personelini, özellikle de doğrudan denetim çalışmalarında görevli olanları veya denetimlere destek veren personeli ve (iii) denetim sürecinin kendisini etkiler.

YDK tarafından kabul edilip uygulandığı takdirde, aşağıda belirtilen politikalar, denetim görevinin yerine getirilmesini kolaylaştıracak uygun uygulama ve usullerin geliştirilmesini sağlamaya, denetim sürecinde karşılaşılabilecek riskleri en aza indirmeye ve denetimlerin yetkin ve etkin bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaya yardımcı olabilirler:

### ***Rehberler ve Kılavuz İlkeler***

- Denetim görevinin nasıl planlanması, uygulanması ve raporlanması gerektiğini tanımlayan politika ve standartlar oluşturulmalıdır.
- Denetim faaliyetinin uygulanışıyla ilgili rehberler ve yazılı kılavuz ilkeler hazırlanmalı, yayınlanmalı ve denetim personeli tarafından takip edilmelidir.
- Rehberler ve diğer yazılı kılavuz ilkeler değiştiğinde, YDK personeline de yeni gereklilikleri anlamalarını ve uygulamalarını sağlayacak etkili eğitimler verilmelidir.

### ***Yetkin Personel***

- Denetim çalışmasını yürütmeye uygun niteliklere, yetkinliklere ve becerilere sahip kişiler işe alınmalıdır. Profesyonel işe alım prosedürleri YDK'de doğru kişilerin çalışmasını sağlayacak şekilde hazırlanmalıdır.
- YDK çalışanları (hem resmi hem de hizmet içi) eğitimlere tabi tutulmalı ve görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmelerine ve kariyerleri boyunca mesleki gelişimlerini ilerletmelerine yarayacak becerilerle donatılmalıdır. Buldukları YDK'nin iç tüzüğüne uygun bir şekilde kurum içinde yükselebilmelidirler.
- YDK, denetim görevinde uygun beceri ve yetkinliklere sahip yeterli sayıda çalışanı görevlendirilmesini sağlamalıdır.
- YDK spesifik denetimleri planlarken, beceri ve yetkinliklerdeki eksiklikleri tamamlamalı, gerekiyorsa dışarıdan uzman görevlendirmelidir.

### ***Kalite yönetimi Politikalarına ilişkin Tedbirler ve Rehberlik***

- Yapılan çalışmalar; denetimin planlama, uygulama, raporlama ve takip aşamalarının gerekli yetkinlikler gözetilerek tamamlandığına dair makul güvence sağlayacak şekilde gerektiğinde yetki devri yapılarak uygun bir şekilde yönetilmeli, gözetilmeli ve incelenmelidir.
- Denetim görevinin ve diğer gerekliliklerin ilgili kişilerce açık ve net olarak anlaşılmasını ve takip edilmesini sağlamak amacıyla kurum içinde düzenli iletişim süreçleri seferber edilmelidir. Kurumun her düzeyinde geri bildirim her daim teşvik edilmelidir.

- YDK, denetimin hedeflerini, denetimde uygulanacak yöntemleri, sorumlulukları, bütçeyi, gereken uzmanlık bilgilerini, zaman çizelgelerini ve personel ayarlamalarını gösteren onaylanmış çalışma programlarını ve planlarını kabul etmelidir.
- Denetim görevinin icrası sırasında politikalara, standartlara ve yöntemlere uyulmasını sağlamak için usuller belirlenmeli ve hayata geçirilmelidir. Belirlenen bu usulleri izlemede denetçilere yardımcı olması açısından, kullanılabilen yerlerde yazılım paketleri gibi araçlar devreye sokulmalıdır.
- Denetim kanıtlarının desteklenmesi için standart bir biçim çerçevesinde belgelerin eksiksiz, uygun, anlaşılır ve tutarlı bir şekilde hazırlanması gerekli kılınmalıdır.
- Denetlenen kurumlarla ve diğer paydaşlarla ilişkileri düzenleyen protokoller hazırlanmalıdır.
- Raporlama biçimleri ve usulleri, yürürlükteki kanunlar ve YDK'nin kendi politikaları ile uyumlu olmalıdır.
- Bu tür belgelerin gizliliğini ve düzgün muhafazasını sağlamak için güvenlik, erişim ve dosya saklama usulleri belirlenmeli ve uygulanmalıdır.
- Denetçilere çalışmalarını için uygun fiziki koşullar ve çalışma ortamı sağlanmalıdır.

#### *Sürekli Öğrenme ve Gelişim*

- Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi uyarınca, denetim yöntemleri, (özellikle mali denetimler için) mali yönetimle ilgili bilim ve teknikler paralelinde uyarlanmalıdır. Benzer şekilde, performans denetimlerine ilişkin yöntemler de veri toplama ve bilgi analizi tekniklerindeki gelişmelere uygun bir şekilde güncellenmelidir.
- Denetim personeli, mesleki nitelik ve bilgilerini ilerletme konusunda teşvik edilmelidir. Bazı ülkelerde, özel sektör ve/veya kamu sektörü kurumları, sertifikaların devamlılığını sağlamak ve/veya terfi olanaklarından yararlanmak için, çalışanlarının her yıl belli süreyle kurs, seminer ve ilgili alanlarda başka tür eğitimlere katılmalarını zorunlu kılmaktadır.
- Eksikliklerin giderilmesi ve iyileştirme çalışmalarının yapılabilmesi için, kurum içi standartların ve usullerin etkinliği ve verimliliği düzenli aralıklarla incelenmelidir. Böyle sürekli bir süreç, YDK'deki kalite sisteminin doğru yönde ilerlememesini sağlayacaktır.
- YDK, zaman içinde çalışmaların nasıl ilerlediğini izlemek ve diğer benzer kurumların performansıyla kıyaslamalar yapabilmek üzere kriterler ve performans ölçütleri belirlemelidir.
- YDK'nin diğer yerel ve uluslararası kurumlarla denetim veya diğer ilgili alanlardaki etkileşimi, iletişimi ve temasları, YDK'nin denetim alanındaki modern gelişmeleri yakından takip etmesini sağlar. YDK aynı zamanda, INTOSAI gibi kuruluşların ve bölgesel grup ve komitelerinin düzenlediği etkinliklere aktif katılım göstererek, mesleğin gelişimine de katkıda bulunmalıdır. Ulusal düzeyde ilgili meslek örgütlerine katılmak ve gerektiğinde liderlik yapmak da YDK için faydalı olacaktır.

#### *Destek Birimlerinin Rolü*

- YDK teşkilat şemasında, kurumun işlevlerini etkin ve misyonuna uygun olarak yerine getirebilmesi için, kurumun boyutuna, mevzuatına, sosyal, ekonomik ve ilgili diğer koşullarına bağlı olarak, bilgi teknolojileri, eğitim, yöntem belirleme, idari ve mali işler, insan kaynakları ve uluslararası ilişkiler gibi yeterli düzeyde destek sağlayacak birimlerin de olması gerekir.
- Denetim personeli tarafından kullanılan denetim araçları ve tekniklerinin desteklenmesi için uygun teknolojik koşulların ve diğer altyapının temin edilmesi gerekir.

- Olağan dışı yapıya sahip denetim yapılması gerektiğinde, dışarıdan uzmanlık hizmeti alabilmek ve bu uzmanların çalışmalarının YDK kalite standartlarına uygun olmasını sağlamak için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

### YDK Türleri

Yapı ve işleyiş itibarıyla YDKler büyük farklılıklar gösterebilir. En sık rastlanan iki YDK türü, “mahkeme” ve “ofis”tir. Bu kategoriler içinde de büyük farklılıklara rastlanır.

Örneğin, “mahkeme” tarzı YDK’lerin bazıları, önemli konularda karar vermede üst düzey kurul biçiminde teşkilatlanma yaklaşımını benimser ve kurum ciddi oranda merkezi bir yönetime ve idareye sahiptir. Bu tür YDK’lerde Başkanın kurul sürecinde verilen kararlarda önemli bir etkisi olabilir. Mahkeme şeklinde kurulmuş YDK’lerde, üyeler ve denetçiler arasında, aslında bir bakıma ofis tarzı YDK’lerdekine benzeyen hiyerarşi ve gözetim basamakları olabilir. *Algemene Rekenkamer* (Hollanda Sayıştay) bu yapıya örnek gösterilebilir.

Diğer mahkeme tarzı Sayıştaylarda karar verme yetkisi, birbirinden büyük ölçüde bağımsız hareket edebilen ayrı birimlerde (“daireler”) toplanmıştır. Bu birbirinden ayrı daireler içine de denetçiler ve dairenin karar verme yetkisine sahip üyeleri arasında hiyerarşik gözetim kademeleri bulunabilir. Bu tür Sayıştaylarda da özellikle mali usulsüzlükler ile ilgili yargı işlevinin yanı sıra diğer YDK’lerde bulunan denetim sorumlulukları mevcuttur. Fransa *Cour des Comptes* (Sayıştay) bu tür denetim mahkemelerine örnek olarak gösterilebilir. Fransa Sayıştayına, yasal konularda tavsiyelerde bulunan, denetim raporlarını inceleyerek kalite kontrol sürecine katkı sağlayan ve bazı sınırlı durumlarda cumhuriyet savcısı gibi hareket edebilen “*parquet général*” (Sayıştay savcısı) destek verir. Denetçilerin birçoğu, Mahkemeye girdiklerinde yemin eden hâkimlerdir.

“Ofis” şeklinde teşkilatlanmış YDK’lerin genellikle daha homojen bir yapıya sahip olduğu düşünülse de burada da etiket yanıltıcı olabilir. Bu tür YDK’lere “Genel Denetçi” unvanına sahip bir yetkili başkanlık yapar.<sup>2</sup> Ancak başkanın yetkileri büyük oranda değişiklik gösterebilir. Bazı ofis türü kurumlarda, belli başlı kararların neredeyse tamamı (örneğin bir denetim raporunun nihai onayı) Genel Denetçi tarafından verilir veya ona gönderme yapılarak onaylanır. Diğer ofis türü kurumlarda da yetki astlara devredilebilir. Yetkinin devredildiği ast görevlilerin denetim sürecini başlatmak ve sonuç raporunun çıkarılmasını onaylamak gibi konularda bağımsız yetkisi olabilir. İngiltere Ulusal Denetim Ofisi (NAO) bu tür YDK’lerde örnek gösterilebilir.

### Denetim Türleri

YDK’lerin teşkilat yapısı nasıl çeşitlilik gösteriyorsa, yapabilecekleri denetim türlerinde de büyük bir çeşitlilik mevcuttur. Genel olarak belli başlı iki tür denetim vardır – mali denetim ve performans denetimi. Aslında, aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir birçok denetim türü bulunmaktadır:

- Mali Tabloların (doğruluk) Denetimi: denetlenen mali tablolar veya raporlar, denetlenen birimin mali durumunu ve/veya faaliyetlerini doğru bir şekilde yansıtır mı?
- Düzenlilik Denetimi: Denetlenen birim yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uyuyor mu?
- Ekonomiklik (Tutumluluk) Denetimi: İşlevlerin ve faaliyetlerin yerine getirilmesinde seçilen araçlar, kamu kaynaklarının en ekonomik şekilde kullanımını sağlıyor mu?
- Verimlilik Denetimi: Elde edilen sonuçlar kullanılan kaynaklarla orantılı mı?
- Etkinlik Denetimi: Elde edilen sonuçlar program veya politika hedefleriyle tutarlı mı?

<sup>2</sup> *Riksrevisionsverket* (İsveç Sayıştay) her biri eşit statüye sahip üç Genel Denetçiyle bu modele bir istisna olarak gösterilebilir.

- Politika tutarlılığının değerlendirilmesi: Politika bağlamında kullanılan araçlar belirlenen hedeflerle tutarlı mı?
- Politika etkilerinin değerlendirilmesi: Politikanın ekonomik ve sosyal etkileri nelerdir?
- Politikanın etkinliğinin değerlendirilmesi ve nedensellik analizi: Gözlemlenen sonuçlar tamamen veya kısmen politikadan mı kaynaklanmış yoksa sonuçların bu şekilde ortaya çıkmasının başka sebepleri de var mı?

Bu denetim türlerinin her biri farklı yöntemlerin uygulanmasını gerektirir ve sonuç olarak da farklı türde kalite kontrol ve kalite yönetimi gerekliliklerini beraberinde getirir.

## Tanımlar

YDK'ler arasında terminolojide büyük farklılıklar görülmektedir. Anlaşılabilirlik açısından, bu belgede aşağıdaki terimler kullanılmıştır:

**Kalite kontrolleri**, denetim uygulamalarında ve diğer çalışmalarda yüksek kaliteyi sağlamak için YDK'nin başvurduğu usullerdir.

**Kalite güvence** YDK'nin aşağıdakileri temin ettiği süreçtir:

- *gerekli kontrollerin varlığı;*
- *kontrollerin düzgün bir şekilde uygulandığı ve*
- *güçlendirme olanaklarının veya aksi halde iyileştirici kontrollerin tespit edildiği.*

**Kalite yönetimi sistemi** YDK'yi kalite bağlamında yönetmek ve kontrol etmek için yürütülen faaliyetler bütünüdür, dört bölümden oluşur:

- *kalite kontrolleri*
- *kalite güvence*
- *kalite hedeflerini ve ilgili usulleri belirlemeye yönelik kalite planlama*
- *çalışmaların kalitesini daha da arttırmak için kalite iyileştirme*

**Denetim programı** belirli bir süre zarfında gerçekleştirilmesi öngörülen bir dizi denetimden oluşur.

**Denetim görevi planı** belirli bir denetim sırasında yapılacak faaliyetleri tanımlar.

**Baş Denetçi (Principal Auditor)** denetimin yerine getirilmesinden sorumlu ve bununla ilgili hesap verecek kişidir. Duruma göre, bu kişi denetimi tek başına yapan kişi ya da denetimde görev alan bir veya birden fazla ekip varsa, bu ekiplerin lideri olabilir.

**Denetim Yöneticisi (Audit Director)** görev yöneticisinin bir üstüdür. Hiyerarşik olmayan adem-i merkeziyetçi bir denetim mahkemesinde bu görevlinin işlevlerinin bazıları (hepsi değil) kıdemli hakim ("*contre-rapporteur*") tarafından yerine getirilebilir.

**Üst yönetici** YDK'nin üst yönetiminin bir üyesidir, Başkana bağlıdır. Bir denetim ofisinde bu kişi genellikle Genel Denetçi Yardımcısına eşdeğer bir mevkie sahiptir. Adem-i merkeziyetçi bir denetim mahkemesinde bu görevlinin işlevlerinin bazıları kıdemli hakim tarafından yerine getirilebilirken, diğer görevler ilgili dairenin kurulu tarafından gerçekleştirilir.

## Sonuçlar

Bütün bunlar dikkate alındığında, etkin bir kalite yönetimi sistemine ilişkin politikaların, YDK'deki denetim süreçlerinin ve kurum yapısının kalitesi ile denetçilerin, kurumun kabul ettiği etik kurallara uymak da dahil, mesleki anlamda tam potansiyellerine ulaşmalarına dayandığı söylenebilir.

Dolayısıyla, düzenli kalite sistemleri ve yeterli politikalar, usuller, kayıtlar, teknolojiler, mali kaynaklar, insan kaynakları ve yapıların oluşturulmasıyla, kalite yaklaşımının güçlendirilip desteklenmesi gerekmektedir.

## Teşekkür

Aralık 2002'de Orta ve Doğu Avrupa Ülkeleri, Kıbrıs, Malta ve Türkiye Sayıştayları ve Avrupa Sayıştay Başkanları, Bükreş'te düzenlenen toplantıda aşağıdaki ifadeyi içeren bir sonuç beyanı kabul etmiştir:

“Kalite kontrol ve denetim sonrası inceleme konusunun önemi ve YDK'lerin bu hususlarla ilgili artan farkındalığı göz önünde bulundurulduğunda, INTOSAI Denetim Standartları Avrupa Uygulama Rehberi (özellikle de Kılavuz İlke 51) temel alınarak, AB Üye Devletleri Sayıştayları İrtibat Komitesi dahil olmak üzere ilgili taraflarca görüşülmek üzere, kapsamlı ve detaylı bir Rehber hazırlanmasının mümkün olup olmayacağını araştırılması tavsiye edilmektedir. Başkanlar, Macaristan, Malta ve Polonya Sayıştayları ile diğer ilgili tarafları, SIGMA ve ilgilenen bütün Sayıştayların da desteği ile böyle bir rehber hazırlamayı düşünmeye çağırır.”

Uzman Grubu aşağıdaki isimlerden oluşmaktadır:

**Macaristan** Sayıştay (Janos Revesz), **Malta** Sayıştay (Brian Vella) ve **Polonya** Sayıştay (Jacek Mazur), **Fransa** Sayıştay (*Cour des Comptes*) (Anne-Marie Boutin ve Christophe Perron); ve **SIGMA** (Nick Treen and Harry Havens), diğer SIGMA çalışanları ve uzmanlarının da takdire değer katkılarıyla (Bo Sandberg, Joop Vrolijk ve Jens Piontek).

Uzman Grubu tarafından hazırlanan ve AB YDK'leri tarafından onaylanan Rehber ulaşılabilir adresler: [www.asz.hu](http://www.asz.hu) ; [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl) ; [www.nao.gov.mt](http://www.nao.gov.mt) ; veya [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org)

SIGMA, bu belgenin hazırlanmasında emeği geçen Uzman Grubu mükemmel çalışmalarından ötürü tebrik eder. Bu belgeyi mümkün kılan çalışmalarından ötürü Harry Havens ve Nick Treen ile ikinci okumayı yapan panelde görev alan Fransa Cour des Comptes Consiellier Maitre Anne-Marie Boutin, İsveç Riksrevisionen Yöneticisi Bo Sandberg ve Almanya Bundersrechnungshof ve NATO Denetim Kurulu Eski Üyesi Detlev Sparberg'e teşekkürü borç biliriz.

## 2. BÖLÜM – KALİTE KONTROL

### Giriş

Denetim sürecinin kendisinde uygulanabilen kalite kontrol usulleri, YDK'nin çalışmalarında erişilmeye çalışılan yüksek kalite için de önemli bir unsur teşkil etmektedir. **Bu bölümde**, uluslararası standartlara ve diğer ülkelerin deneyimlerine dayanan etkin kalite kontrol usulleri tanımlanmaktadır. Bu usullerin oluşturulması, atılacak ilk adımdır.

YDK'nin oluşturulan bu usullerin işlerliğini de sağlaması gerekmektedir. Bunu yapmanın etkili yollarından birinin denetim sonrası kalite incelemelerinden yararlanmak olduğu deneyimler sonucu ortaya çıkmıştır. Bu da **Üçüncü Bölümde** ele alınmıştır.

Birçok YDK uzun yıllara dayanan deneyimlerinden, etkin kalite kontrol ve kalite güvence politikalarının, yüksek kalitede denetim yapan ve devlet kurumlarının hesap verebilirliği ve etkinliği üzerinde uygun bir etki bırakabilen bir YDK oluşturmak için benimsenmesi gereken genel bir stratejinin parçası olduğunu öğrenmiştir. Genel stratejinin bu kısmını “kurumu kalite ekseninde yönetmek” olarak tanımlayabiliriz. Bu geniş alan kapsamındaki iyi uygulamalar **Dördüncü Bölümde** ele alınmıştır.

### Denetim Sürecinde Kalite Yönetimi

Bir denetim kurumunda kalite kontrol sisteminin doğası ve kapsamı çeşitli etkenlere bağlıdır. Bu etkenler arasında, YDK'nin türü (Mahkeme/Ofis), boyutu, karar verme yetkisinin ne dereceye kadar devredildiği, çalışmalarının özellikleri, yapılan denetimlerin türü, teşkilat yapısı, uygun maliyet/fayda değerlendirmeleri, personelin seviyesi ve mevzuat sayılabilir.

### *Denetim Aşamaları – Planlama, Uygulama, Raporlama ve Takip*

Kalite kontrol sistemi, denetimin bütün aşamalarında uygulanmalıdır.

Bir denetimde görev alan her çalışan, görevini idrak etme ve çalışmalarını standartlara uygun bir şekilde yapma sorumluluğuna sahiptir. Bu denetimin bütün aşamalarında geçerlidir. Kalite kontrolün açık bir güven ortamında gerçekleşmesi önemlidir – astların da üstlerine denetimin yönetiliş şekline ve muhtemel iyileştirmelere dair görüş sunabileceği etkileşimli bir süreç.

Her kademedeki personel, becerilerin, yetkinliklerin ve yeterliklerdeki eksiliklerin tespiti amacıyla düzenli aralıklarla değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. İnsan kaynaklarının bu boyutuna **Dördüncü Bölümde** daha kapsamlı bir şekilde yer verilmiştir. Değerlendirme sürecinde, denetim sırasında yanlış giden bazı şeyler olup olmadığı (ve nedenleri) ve ileride yapılacak denetimlerde bu eksikliklerin giderilmesi için ne gibi düzeltici eylemlerin yapılabileceği bulunabilir.

### *Denetim Sürecinin Yönetimi – Yönlendirme, Gözetim, İnceleme*

YDK'ler, çalışmaların eksiksiz ve yetkin bir şekilde yapıldığına dair makul güvence temin etmek için, denetimin her aşamasında etkili yönlendirme, gözetim ve inceleme çalışmalarının yapılmasını sağlamalıdır.



**Yönlendirme** = Görevlendirilen personele uygun talimatların verilmesi.

**Gözetim** = çalışmaların denetim görevi planına uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak için denetimin gidişatının izlenmesi, gerektiğinde ortaya çıkan sorunların giderilmesi.

**İnceleme** = denetimin planlanması ve uygulanması ile sonuç raporunun yeterliliğinin değerlendirilmesi.

Bu hususlar ve hiyerarşik yapıya sahip YDK'ler ile yönetim işlevlerinin daha çok dairelerde veya kurullarda toplandığı YDK'ler arasındaki usul farklılıkları **Ek F**'de daha kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır.

### ***Daha yoğun bilgisayar kullanımının gerektirdikleri***

Bilgisayar kullanımının artmasıyla birlikte ortaya çıkan avantajlara ve olası sorunlara özellikle dikkat edilmelidir. Denetlenen birimin bilgisayar ortamında çalışmalarını yürüttüğü durumlarda, denetim faaliyeti de özel becerileri gerektirmektedir. Bu durumdaki denetçilerin temel bilgisayar bilgisinin yanı sıra, denetlenen birimde kullanılan sistemler ve programlarla ilgili de bilgiye sahip olması ya da bu bilgileri hızlı bir şekilde öğrenebilmesi gerekmektedir. YDK'ler gerektiğinde (örneğin IT sistemlerinin değerlendirilmesi) bu becerilerin geliştirilmesi için uygun eğitimlerin verilmesini sağlamalı ve uzman desteğinden yararlanmalıdır.

Aynı zamanda, bilgisayar destekli denetim programları, düzgün bir şekilde uygulandıklarında, denetim sürecinin verimliliğini büyük ölçüde artırır. Örneğin, bu programlar sayesinde denetim çalışmalarıyla ilgili belgelerin neredeyse tamamı veya hepsi elle hazırlanmaktan ziyade elektronik ortamda hazırlanabilir. Denetimlerin kağıt kullanılmadan (çalışma belgeleri, usulleri ve dokümantasyon dahil) bilgisayar üzerinden yapılmasını sağlayan modern denetim sistemleri, birçok kontrol ve güvenlik tedbiriyle donatılmış olarak gelmektedir. Bu tür sistemlerde, denetimin bütün aşamaları elektronik ortamda yönetilebilir. Bu tür programlar özellikle tekrar niteliği taşıyan denetimleri büyük ölçüde hızlandırabilir.

Otomatikleştirilmiş bir kalite kontrol sistemi, katı bir şekilde belirlenmiş yetkilendirme ve onay kriterleri ile her durumda kullanılabilir (ve denetim ekibinin her üyesinin elektronik ortamda istediği zaman erişebileceği) standart dokümantasyon ve kontrol listelerinin hazırlanmasını sağlayacak özellikleri bir arada barındırabilir.

Bu tür sistemlerle, gözetim ve inceleme yapanların çalışmalarının bir kısmı gerçek zamanlı olarak elektronik ortamda desteklenir. Denetim görevinin tamamlanmasının ardından denetim raporunun ilk taslağı da otomatik olarak üretilebilir. Nihayetinde bilgi teknolojisi sistemleri de dahil olmak üzere her sistem, koyulan girdilerin sağladığı kadar iyidir.

### **Kalite Kontrol Kriterleri için Kaynaklar**

**Ek D** kapsamında öne sürülen kılavuz ilkeler YDK'de sağlam bir temel oluşturmak için önerilmektedir. Kalite kontrol ile ilgili başka kriterlere diğer kaynaklardan erişilebilir. Bu kaynaklar:

- denetim mevzuatı;
- denetim standartları (INTOSAI Denetim Standartları, Avrupa Uygulama Rehberi, IFAC Uluslararası Denetim standartları ve YDK'nin kendi standartları gibi);
- YDK'nin misyonu ve vizyonu ve diğer YDK politikaları;
- YDK yönetmelikleri, genelgeleri, kontrol listeleri ve kılavuz ilkeleri;
- denetim rehberleri.

## Denetimin Planlanmasında Kalite

Bir YDK'de denetim planlaması için birçok farklı türde mekanizmaya ihtiyaç vardır. Burada tanımlanan planlama yapısı, merkezi yönetime sahip bir YDK için tasarlanmıştır. Adem-i merkezi yapıya sahip bir YDK'de de büyük ihtimalle benzer ihtiyaçlar ortaya çıkacaktır ancak burada farklı bir yapılanma gerekebilir. Merkezi yönetime sahip bir YDK'de planlamanın klasik aşamaları ekteki tabloda gösterilmektedir.

Bütün YDK'ler için, yapılabilecek denetim sayısı her zaman için mevcut kaynakların elverdiği sayının ve personel kapasitesinin üstündedir. Bu tür kısıntılar, YDK'nin gerçekleştirebileceği denetimlerin sayısını ve türlerini de sınırlandırmaktadır. Dolayısıyla, kalitede yüksek seviyelere ulaşmaya çalışan bir YDK (veya adem-i merkezi yapıya sahip bir YDK'deki birimler) için atılması gereken ilk adım, mevcut kaynakları en öncelikli denetimlerin gerçekleştirilmesinde ve sonuçların en yararlı etkiyi doğuracaklarında çıkarılmasında kullanmak olacaktır.

YDK'ler aynı zamanda mevcut kaynakların kullanımında sahip oldukları takdir yetkisinin kapsamına ilişkin de farklı durumlarla karşı karşıya kalırlar. Bazı YDK'ler, yapılacak denetimlerin ve zamanlamanın belirlenmesi konusunda tam bir takdir yetkisine sahiptir. Bazıları da, sonuçları belli bir tarihte teslim edilmesi gereken devlet bütçesinin yıllık denetimi gibi denetimleri kanunda belirtildiği için yapmak mecburiyetindedir.

### Planlama Yapısı

**Misyon ve vizyon beyanları** kurumsal planlama için bir temel ve YDK faaliyetleri için genel bir çerçeve teşkil eder. YDK değerlerinin personele aşılması için, misyon ve vizyon beyanlarının hazırlandığı sürece her kademedeki personelin dahil edilmesi yararlı olacaktır.

**Kurumsal planlar**, stratejik planlama sürecine temel oluşturmak açısından, YDK'nin üç yıllık (veya makul başka bir süre) genel iş stratejisini belirlemek için gereklidir. Kurumsal plan YDK'nin teklif edilen bütçesiyle bağlantılı olmalıdır ve yayınlanabilir. Bu bağlamda, YDK misyon ve vizyonunun yanı sıra, çalışmasının genel hedefini de belirler.

**Stratejik planlar**, YDK'nin amaç ve görevlerinin yerine getirilmesi için gereken çalışmaları, bunların nasıl ve hangi kaynaklar kullanılarak yapılacağını gösteren, hem YDK'nin geneli, hem de başlıca bileşenlerinin her biri için hazırlanması gereken belgelerdir. Bu planların hazırlanması sırasında, denetim riski genel olarak değerlendirilmeli ve çalışma alanlarının değer açısından önemi göz önünde bulundurulmalıdır. Sorumluluklar, performansı ölçebilecek şekilde belirlenmelidir. Tipik olarak, bu planlama sürecinde, ileriye dönük bir yıllık sürede yapılacak çalışmalar, değişen durumlara göre uyarlanacak şekilde tanımlanmalıdır. Gelecek yılda yapılacak çalışmaların bu şekilde tanımlanmasının yanı sıra, üç veya daha fazla yılı kapsayan bir dönemde üstlenilecek çalışmaların da taslak bir tahmini çıkarılmalıdır. YDK bünyesindeki başlıca birimlerin başkanları, bu stratejik plan tekliflerini, YDK'nin misyonu, vizyonu ve kurumsal hedeflerine uygun bir şekilde, Başkanın (Genel Denetçi) onayına (veya değişiklik yaparak onayına) sunmalıdır.

**Faaliyet planları** (yıllık veya çok yıllık denetim programları ve tek tek denetim görevi planları) iş sırasında ve detaylı denetimlerde gerekir. Bu planlar, çalışmaların izlenmesi, yönetilmesi ve çalışmalara dair hesap verilebilmesini sağlayan verilerin elde edilmesi için kaynak yönetimi ve zaman tutma sistemleriyle desteklenebilir. Faaliyet planları aynı zamanda bütçe planlarını, ön araştırma planlarını, fizibilite çalışmalarını ve ön çalışmaları kapsar.

Planlama çerçevesini desteklemek ve diğer iş bilgisi ihtiyaçlarını karşılamak için uygun **bilgi sistemlerine** ihtiyaç duyulacaktır.

YDK, çalışmaların etkisini değerlendirmek ve ölçmek için **kurum içi takip ve sonuç analizi araçlarından** yararlanabilir. Bu araçların sağladığı bilgiler çeşitli planlama süreçlerini besleyecek şekilde kullanılmalıdır.

Bu tür kısıtlamalar en azından yılın belli zamanlarında mevcut denetim kaynaklarının önemli bir miktarını tüketebilir. Her halükarda, bazı YDK'ler meclisten gelen denetim taleplerine cevap vermek zorundadır ve bu denetimlerin kapsamının belirlenmesinde söz sahibi olabilirler veya olmayabilirler. Ancak, bütün YDK'ler ellerindeki kaynakları en etkili şekilde nasıl kullanacaklarına karar vermek için etkili bir sürece ihtiyaç duymaktadır.

### ***Katılımcılar***

Denetimin planlanma süreci, sürecin hangi aşamasında olduğuna bağlı olarak YDK personeli ile istişare yoluyla gerçekleştirilmelidir. Merkezi yönetime sahip bir YDK'de yıllık ve/veya çok yıllık denetim programlarına ilişkin kararlara, nihai onayı verecek olan YDK başkanı ile hiyerarşinin diğer kademelerindeki yöneticiler de dahil edilir. Merkezi kurul yapısında sahip mahkeme şeklinde teşkilatlanmış bir YDK'de daha farklı bir yaklaşım benimsenip, nihai karar kurul tarafından verilebilir.

Daha adem-i merkezi yönetim yapısına sahip bazı YDK'lerde, bu kararları alma yetkisi, YDK'yi oluşturan birimlere verilebilir veya devredilebilir. Bu durumda, farklı birimlerce alınan kararlar YDK çalışmalarını bir bütün olarak gösteren tek bir program çerçevesinde bir araya getirilebilir ya da getirilmeyebilir de.

Münferit denetimler için denetim görev planı genellikle baş denetçi ve uygun olduğu şekilde denetim görevi sorumlusunun altındaki ekip tarafından hazırlanır. Sorumluluğun ve deneyimlerin bu şekilde paylaşılmasıyla, denetim programları ve görev planlarının gerçekçi ve ulaşılabilir olması da sağlanmaktadır.

### ***Yıllık Denetim Programı***

Birçok YDK'de planlama farklı seviyelerde gerçekleşmektedir. YDK'ler arasında ortak yaklaşımın benimsendiği alanlardan biri ise, yapılabilecek denetimleri geniş bir perspektifle ele alan yıllık denetim programının<sup>3</sup> hazırlanmasıdır (bazen denetim personelinin önerdiği muhtemel denetimleri de içerir). Muhtemel denetimlerin her tür boyutu değerlendirilir ve YDK'nin mevcut kaynakları da göz önünde bulundurularak hangi denetimlerin daha öncelikli olduğuna karar verilir.

Yıllık denetim programının uzun vadeli bir perspektifle hazırlanması her zaman faydalı olacaktır. Örneğin, YDK, beş yıl boyunca yapılması gerektiğini düşündüğü denetimlerin taslak listesini hazırlar. Bu liste daha sonra düzenli aralıklarla, örneğin her yıl yeniden incelenir, düzenlenir ve uzatılır. Böylece YDK gelecek dönemlerde de neler olup biteceğinden haberdar bir şekilde o yıl yapacağı denetimleri belirler.

Yıllık denetim programına karar verilmesi veya belirli denetimlerin kapsam ve zamanlamasının kararlaştırılmasında uygulanan yöntemler YDK'ler arasında farklılık gösterebilir. Bu kararların alınmasında uygulanan süreçler farklı olsa da, bu süreçleri besleyen düşünme mekanizmaları aynıdır. Böylelikle, süreç merkezi olmasa bile, kurum veya kurumun karar verme organları, YDK'yi etkileyen ilgili faktörleri benzer bir düşünce mekanizmasıyla ele alarak benzer bir yaklaşım benimsemelidir. Uygulanan yönetim süreci ne olursa olsun, bu faktörler, özellikle de denetim riski ile ilgili tartışmalar ve kararlar tamamen belgelendirilmelidir.

YDK'ler, denetim programının statik olamayacağını da anlamalıdır. Değişen koşullarla birlikte muhtemel denetim konularının önceliği de değişecektir. Bazen acil müdahale gerektiren yeni sorunlar ve hususlar doğabilir, bu durumda, YDK'nin doğan ihtiyaca cevap vermek için çalışma programını değiştirmeye hazır olması gerekmektedir. İşte bu yüzden, programa alınmış denetimlerin yerine, değişen koşullara cevaben başka denetimler geçirilebilir.

<sup>3</sup> Bu belgede kullanılan "denetim programı" terimi, belli bir süre zarfında yapılması öngörülen denetimleri ifade etmektedir. "Denetim görevi planı" ise münferit bir denetim sırasında yapılacak faaliyetleri tanımlar. **Birinci Bölümün** sonundaki tanımlara bakınız.

### ***Denetim Görev Planı***

Denetim sürecinin en önemli aşamalarından biri, denetim görev planının hazırlanmasıdır. Denetim, geçerli sonuçlara varmak için yeterli verilere ulaşmayı ve bu verileri analiz etmeyi gerektirir. Bu süreç için elde bulunan kaynaklar her zaman kısıtlıdır. Denetim planının hazırlanması, denetimin gerçekleştirilmesi için mevcut kaynaklarla nelerin yapılabileceğinin anlaşılması için bir araçtır. İyi bir denetim planı, düzgün uygulandığı takdirde, mevcut kaynakların elverdiği ölçüde ve gereksiz olduğu anlaşılan görevlere en az kaynak kullanımını sağlayacak şekilde denetim hedefine ulaşmayı kuvvetli ihtimalle mümkün kılan denetim planıdır.

Denetim görev planı, denetlenen birimin, teşkilat yapısının, programlarının, faaliyetlerinin ve bilgi teknolojileri altyapısının anlaşılması temelinde, riskleri ve maddi değerlerle ilgili hususları dikkate alarak hazırlanır. Plan, denetimin nasıl ve ne zaman yapılacağı ve denetim görüşünü (mali denetim) veya denetim bulgularını, sonuçlarını ve önerileri (performans denetimi) desteklemeye yetecek düzeyde denetim kanıtının nasıl toplanacağını belirler. Denetim planlarının temel unsurları benzerlik gösterse de, denetimin türüne (mali denetim, düzenlilik denetimi veya performans denetimi), denetim hedef(ler)in eve denetlenen birime göre içerikte farklılıklar görülebilir.

### *Denetim Görev Planının Klasik İçeriği*

Denetim görev planı aşağıdaki hususları ele alır:

1. Denetimin yasal çerçevesi
2. Denetlenecek faaliyetin, programın veya birimin kısaca tanımlanması, daha önceki denetimlerin ve etkilerinin özeti
3. Denetimin gerekçesi
4. Denetimi etkileyen faktörler, maddi değerlerle ilgili eşikleri belirleyen faktörler dahil
5. Risk değerlendirmesi
6. Denetimin hedefleri, kapsamı ve yaklaşımı (elde edilecek kanıtlar, ne zaman ve nasıl elde edilecekler):
  - \* maddilikle ilgili eşikler
  - \* değerlendirilip test edilecek sistemler
  - \* kullanılacak yöntemler
  - \* örneklem stratejileri
  - \* öngörülen örneklem boyutları
  - \* diğer denetçilerin ve /veya uzmanların çalışmalarından yararlanılıp yararlanılmayacağı
  - \* öngörülen özel sorunlar
7. Gerekli kaynaklar:
  - \* uzman personel (kim ve ne zaman)
  - \* dış uzmanlar (kim ve ne zaman)
  - \* seyahat gereklilikleri
  - \* zaman ve maliyet bütçeleri
8. Denetim için alınacak ücret (uygulamada varsa)
9. Denetim kurumu irtibat sorumlulukları
10. Denetim zaman çizelgesi, taslak raporun tahmini teslim tarihi
11. Nihai denetim ürününün biçimi, içeriği ve kullanıcıları.

Aynı denetim türünde bile uygulamada farklılıklar görülebilir. Örneğin, muhasebe sistemlerinin iyi olduğu düşünülen bir kurumun mali tablolarının denetiminde kullanılacak yöntem, sistemlerin test edilmesi ve yönetim kontrollerinin yeterliliğinin incelenmesinden oluşabilir. Muhasebe sistemleri bilgisayar ortamında ise, denetim planında, denetim ekibinde ilgili bilgi teknolojileri becerilerine sahip personelin ve gerekli bilgisayar kaynaklarının olması öngörülmelidir. Öte yandan, sistemlerin sağlamlığı ve/veya kontrollerin yeterliliği konusunda denetçinin haklı şüpheleri varsa, denetim planı, daha fazla insan gücü gerektirecek ve daha fazla sayıda işleme bakılmasını sağlayacak örneklem çalışmaları yapılması gerektiğini öngörmelidir.

### ***Denetim Görevi Planlamasında Kalite Unsurları***

Kaliteli bir denetim görev planı bir dizi unsur içermelidir. Bu unsurlar:

- Denetim hedefi açık ve net bir şekilde oluşturulmalıdır.
- İstenilen yöntem belirtilmelidir.
- Maddi değerlerle ilgili eşikler belirtilmelidir.
- Denetim riskleri değerlendirilmeli ve açıklanmalıdır.
- Denetim zaman çizelgesi ve iç istişare için taslak raporun teslim edileceği tarih belirlenmelidir.
- Denetim için gereken mali kaynaklar ve insan kaynakları (denetim personeli, uzman personel ve uzmanlık, eğitim, seyahat ayarlamaları, zamanlama ve maliyet bütçeleri) değerlendirilmeli ve planda kaleme alınmalıdır. Mevcut kaynaklar, YDK'nin önceliklerine göre tahsis edilmelidir.
- Daha önceki denetimlerin sonucunda belirlenen hususların nasıl takip edildiği açık ve net bir şekilde tanımlanmalıdır. Daimi denetim dosyalarında, daha önceki hangi denetim önerilerinin takip edilmesi gerektiği belirtilmelidir.
- Uzman personel de dahil olmak üzere, bütün personelin görev ve sorumlulukları anlaşılır bir şekilde tanımlanmalıdır.
- Denetim adımları ve test etme prosedürleri anlaşılır bir biçimde tanımlanmalı ve ilgili kişilere görev olarak verilmelidir.
- Denetim aşamalarının ve yapılan testlerin belgelendirilmesi ve daimi denetim dosyalarının güncellenmesi için kullanılacak usuller çalışma belgelerinde belirtilmelidir.

Denetim görevinin planlanması aşamasında, baş denetçi sonuçları denetim ekibindeki diğer kişilerle paylaşarak aşağıdakileri yerine getirmelidir:

- denetimle ilgili yasal çerçevenin, mevzuat gereklilikleri ve değişikliklerini de dikkate alarak derinlemesine anlaşılmasını sağlamak;
- denetlenecek faaliyet, program veya kurumun yeterli düzeyde anlaşılmasını sağlamak;
- denetimin zamanlaması, kapsamı ve yaklaşımıyla ilgili denetlenecek birimle uygun irtibatı sağlamak.

Denetimin uygulama aşamasına geçildiğinde, baş denetçi, planın onaylanmasından sonra meydana gelen önemli olayları da dikkate alarak, planlama sırasında öngörülen hususların hala geçerli olduğundan emin olmalıdır.

Denetim görev planını hazırlayanlar, bu belgede yer alan *Denetim Görevi Planının Klasik İçeriği* ve *Denetim Görevinin Planlamasında Kalite Unsurları* başlıklı tablolardan yararlanabilirler.

Taslak denetim planının denetim ekibinin dışında deneyimli başka bir denetçi tarafından incelenmesi her zaman faydalı olmuştur. Bu tür incelemeler planı hazırlayanların gözünden kaçmış olan ve planın değiştirilmesi gereğini yansıtan hususları ortaya çıkarabilir. Hiyerarşik yapıya sahip denetim ofislerinde böyle bir inceleme, genellikle ofis politikalarının gerekli kıldığı bir husustur ve baş denetçinin üstündeki bir veya birden fazla gözetim kademesi tarafından gerçekleştirilir. Bazı denetim mahkemeleri gibi daha adem-i merkezi yapıya sahip YDK'lerde, bu inceleme, baş denetçiyle aynı kademede kişilerce ortak bir çalışma olarak veya, talep edilirse, sorumlu baş hakim (*contre-rapporteur*) tarafından yapılabilir.

Mali tabloların (doğruluk) denetimini yapmaya hazırlananlara Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu standartlarını incelemeleri tavsiye edilir.

Performans denetimi söz konusu olduğunda, denetim sayısı artabilir ve planlamaya ilişkin hususlar daha da karmaşık hale gelebilir. Bir kurumun işleyişinin verimliliğini değerlendirmek, bir programın hedeflere ulaşmadaki etkinliğini ölçmekten tamamen farklıdır. Bu iki tür denetim de farklı kaynaklardan farklı verilerin toplanması ve analiz edilmesini gerektirir. Bazı performans denetimlerinde geçerli sonuçlara ulaşmak için gereken bilgilerin toplanmasında yaşanabilecek zorluklar düşünüldüğünde, denetim planının her şeyden önce, kullanılacak yöntemin uygulanabilirliğinin ölçülmesini de barındırması gerekebilir. Sıklıkla başvurulan bir diğer yaklaşım ise yapılacak denetimin ne kadar yararlı olacağını tespit edilmesi için muhtemel denetim alanının ön incelemeden geçirilmesi ve uygun yöntemin buna göre belirlenmesi yaklaşımıdır.

Birçok denetimde olduğu gibi, yöntem idari kayıtlardan bilgi toplamayı gerektiriyorsa, performans denetimiyle ilgili başka bir husus daha ortaya çıkar. Bu durumda, planda, toplanılan verilerin geçerliliğinin değerlendirilmesine yönelik hükümler yer almalıdır. Burada, mali tabloların denetiminde kullanılan denetim adımlarına bazı açılardan benzeyen adımlar atılabilir (test etme sistemleri ve kontroller).

### ***Denetim Görevinin Yerine Getirilmesinde Uygulanan Standart Modeller***

Alan çalışması onaylanan denetim planına uygun bir şekilde yapılmalıdır. Çalışma sırasında, mali doğruluk denetiminin yapıldığı durumlarda, mali tabloların maddi hata veya usulsüzlük içermediğine veya performans denetiminin yapıldığı durumlarda da ilgili verilerin bilimsel dayanaklara ve/veya adil değerlendirmelere dayanarak tespit edildiğine dair makul güvence elde etmek için yeterli kanıtlar toplanmalıdır. *Avrupa Uygulama Rehberi* esas alınarak hazırlanmış tabloyu inceleyiniz.

Mevcut yöntemler arasından uygun olanının seçilmesi ve yöntemin nasıl uygulanacağı, denetimin görev planlaması aşamasında dikkatli bir şekilde düşünülmesi gereken hususlardır.

### ***Kalite Kontrolün Sağlanmasına dair Koşullar ve Tedbirler***

Denetim görev planında, denetim ekibi üyelerine verilecek detaylı görevler belirtilir. Planlama sürecinde kalite kontrolün sağlanması için, yönlendirme, gözetim ve inceleme usulleri belirlenerek, planın düzgün bir şekilde hazırlanması sağlanmalıdır. Bunun için bazı tedbirler uygulanabilir. Örneğin denetim belgelerinin Uluslararası Denetim Standartlarına (INTOSAI ve IFAC) uygun olan standart bir biçim ve yapıda hazırlanmasını ve planlama sırasında bir kontrol listesinden yararlanmayı sağlayacak bir yönetim politikası belirlenebilir.

Denetim yöneticisi, denetim planlaması görevleriyle ilgili her türlü değişikliği yazılı olarak onaylamalıdır. Denetim planını, özellikle de denetimin hedefleri, zamanlaması, gereken mali kaynaklar ve insan kaynakları hususlarında ciddi ölçüde etkileyecek olan değişiklikler, sorumlu üst yönetici tarafından onaylanmalıdır.

### ***Avrupa Uygulama Rehberinde Belirtilen Yöntemsel Hususlar***

1. Denetim kanıtının elde edilmesi için kaynaklar ve yöntemler
  - Kaynaklar
  - Yöntemler
  - Özellikler
2. Denetim yaklaşımı
  - Hedefler
  - Test etme, deneme
3. İç kontrolün incelenmesi ve kontrollerin test edilmesi
4. Bilgi sistemleri
  - Genel kurulum kontrolleri
  - Uygulama denetimleri
5. Denetimde örneklem alma

- |  |
|--|
| <p>6. Analitik usuller</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Trend analizi</li> <li>• Oran analizi</li> <li>• Öngörücü analiz</li> </ul> <p>7. Diğer denetçilerin ve uzmanların çalışmalarından yararlanmak</p> <p>8. Belgelendirme</p> <p>9. Performans denetimi yöntemi</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Veri toplama teknikleri</li> <li>• Bilgi analizi teknikleri</li> </ul> |
|--|

Denetim planı ayrıca, her bir denetçinin doldurduğu çalışma kağıtlarında belirtilen sürelerle bakarak, denetim yöneticisinin her bir iş için planlanan süreye kıyasla gerçekte ne kadar süre harcadığını izlemesine dair hükümler de içermelidir. Denetimin gidişatının değerlendirilmesinde izleme ve izleme maliyetleri büyük önem taşımaktadır.

Planlama sürecinin kalite odaklı incelemeye tabi tutulması için YDK tarafından uygulanabilecek yararlı bir yöntem, denetim tekliflerinin, programlarının ve görev planlarının YDK içindeki akranlar veya diğer birimler tarafından bağımsız gözle incelenmesi yöntemidir.

### **Denetimin Uygulama Sürecinde Kalite**

Denetim uygulaması, denetimin hedefi doğrultusunda bir görüş oluşturma veya bulgular, sonuçlar ve öneriler ortaya çıkarma amacıyla veri toplama çalışmasının yapıldığı aşamadır. Denetimin görev planına göre ilerlemesi önemlidir, ancak gelişen durumlar nedeniyle yetersiz veya uygunsuz kalan asıl planda değişiklik yapılması da gerekebilir.

#### ***Katılımcılar***

Denetimin bu aşamasında merkezi yönetime sahip bir YDK'de, sürece dahil olan başlıca kişiler, sorumlu üst yönetici, denetim yöneticisi, baş denetçi ve varsa denetim ekibi üyeleridir. Denetim yöneticisi ve baş denetçi yönetimle ilgili görevlere sahiptir (yönlendirme ve inceleme). Baş denetçi ayrıca ekip üyelerinin çalışmalarının kalite kontrol amaçlı gözetimini yapar.

#### ***Denetim Uygulama Sürecinde Kalite Unsurları***

Denetimin uygulama aşamasında kalitenin sağlanması görevi, birincil olarak baş denetçiye aittir. Bu sorumluluğu yerine getirmek için baş denetçi, denetim yöneticisi veya başka bir üstü ile aşağıdakileri sağlamalıdır:

- Denetim ekibi üyelerinin denetim görev planını ve kendilerine verilen görevleri anlamış olması, verilen görevleri yerine getirmeleri için gerekli yetkinliklere sahip olmaları, verilen görevleri yetkin ve nesnel bir şekilde yerine getirmelerini engelleyecek hiçbir çıkar çatışması veya başka faktörlerin etkisi altında olmamaları;
- Denetim ekibi üyelerinin kendilerine verilen görevleri yerine getirirken uygun bir gözetime tabi tutulmaları;
- Denetimin görev planına uygun bir şekilde seyretmesi;
- Planlanan denetim yaklaşımının, toplanan bilgiler ışığında geçerliliğini sürdürmesi veya uygun değişikliklerin yapılması;
- Denetim görev planında ki yöntemlerde veya diğer unsurlarda yapılan değişikliklerin baş denetçi ve gerekiyorsa YDK'deki diğer yetkililer tarafından onaylanması;



- Denetimin herhangi bir aşamasında öngörülmeven sorunlar veya hususların baş göstermesi durumunda uygun yardımın çağırılması;
- Denetim belgelerinin düzgün bir şekilde tutulması, denetim bulgularının ve testlerinin takip edilebilirliğinin kolay olması;
- Denetim kanıtlarını elde etmeye ilişkin usullerin düzgün bir şekilde takip edilmesi;
- Denetlenen birimdeki iç kontrol sistemlerinin ve bilgi teknolojileri içeren kontrollerinin düzgün bir şekilde belgelendirilmesi, değerlendirilmesi ve test edilmesi;
- Uygun yerlerde düzgün örneklem, analitik usuller, veri toplama teknikleri ve bilgi analizi tekniklerinin kullanılması;
- Çalışma belgelerinin, bütün sonuçları, önerileri ve görüşleri destekleyecek yerinde, güvenilir ve yeterli düzeyde kanıtlarla desteklenmesi;
- Denetim sırasında yapılan testlerin bütün sonuçlarının ve bulguların denetim çalışma belgelerinde düzgün bir şekilde belgelendirilmesi, sonuçların düzgün bir şekilde incelenmesi ve bu incelemelerin de belgelendirilmesi;
- Denetim bulgularının nesnel, doğru, net, eksiksiz ve kapsamlı bir şekilde, maddilik ve özlülüğe vurgu yaparak tanımlanması. Sorunların elle ya da elektronik ortamda belgelendirilmesi gerekmektedir, gerekiyorsa sorunlar daha sonraki aşamalarda daha kıdemli denetçiler ile birlikte çözülür.

Adem-i merkeziyetçi yapıya sahip bir denetim mahkemesinde, denetimin uygulama aşamasında görev alan kişiler, baş denetçi, denetim ekibi üyeleri ve inceleme rolüne sahip ve talep edildiğinde tavsiye ve destek sağlayan kıdemli hakim veya *contre-rapporteur* ile sınırlı olabilir.

### **Görev ve Sorumluluklar**

Denetimin alan çalışması aşamasına geçmeden önce, baş denetçinin denetim görev planını inceleyip düzgün bir şekilde uygulanabilirliğini değerlendirmesi çok önemlidir. Baş denetçi denetim ekibine de liderlik yapıyorsa, bu inceleme, denetim ekibindeki diğer üyelerin denetim planını ve kendilerine düşen görevleri iyice anlamaları ve akıllarına takılan hususları gündeme getirebilmeleri için bütün üyelerin katılımıyla yapılır. Bu aşamada gündeme getirilen ve çözülen hususlar, daha sonraki aşamalarda ortaya çıkabilecek sorunları ve gecikmeleri engeller.

Denetim sırasında baş denetçi, çalışmaların plana uygun şekilde gitmesini sağlamak için ekipteki denetçilerin çalışmalarını izler. Bu gözetim rolünün kapsamı ve içeriği; denetim görevinde kaç denetçinin görev aldığı, deneyimleri, uzmanlıkları, nitelikleri ve yatkınlıklarına bağlıdır. Denetim sırasında, ekipte görev alan denetçilerin kapasitelerini aşan sorunlarla karşılaşmaları da mümkündür. Böyle durumlarda ekip üyeleri daha deneyimli denetçilerden ve/veya baş denetçiden destek istemeye teşvik edilmelidir.

Çözümü için ekipte yer alan üyelerde olmayan becerilerin gerektiği sorunlarla karşılaşıldığında baş denetçi ilgili uzmanlardan destek almalıdır. Örneğin, hukuki hususlarla ilgili baş denetçinin YDK içindeki veya dışarıdan hukuk uzmanlarından tavsiye alması uygun olabilir. Zorlu analitik problemleri de nitelikli istatistikçilerin, ekonomistlerin veya diğer uzmanların desteğini gerektirebilir.

Ekipteki bütün üyelerin günlük olarak veya düzenli aralıklarla yeteri kadar detaylandırılmış iş/zaman raporları hazırlaması denetim planının uygulamasını kolaylaştıracaktır. Bu tür raporlar çalışmaların denetim için öngörülen programa ve çalışma saatine uygun bir şekilde yapılmasını sağlamada yardımcı olur.

Farklı yerlerde birden fazla denetim grubunun çalıştığı denetimlerde gözetim görevini yerine getirmek daha da zorlaşır. Bu durumda, aynı anda farklı yerlerde çalışan denetim ekiplerinin her birine bir "ekip başkanı" liderlik yapar. Baş denetçinin görevi, sonuçların tutarlılığını sağlamak için ekiplerin çalışmalarını koordine etmek ve gerektiğinde ekip başkanlarına gözetmenlik yapmaktır.

Hiyerarşik yapıya sahip denetim ofislerinde ve merkezi yönetime sahip denetim mahkemelerinde, baş denetçinin de üstünde genellikle birden fazla gözetim kademesi vardır. Bu kurumlarda, gözetim kademelerinden en az bir tanesi (denetim yöneticisi) baş denetçiyle temas halindedir ve denetimin gidişatını düzenli aralıklarla inceler ve ortaya çıkmış olabilecek sorunları tespit eder. Denetim görev planındaki başlıca değişikliklerin onaylanmasından ve baş denetçinin ihtiyaç duyabileceği uzmanlık desteğini sağlamaktan bu gözetmen sorumludur.

Daha âdem-i merkezi yapıya sahip denetim mahkemelerinde, baş denetçinin üstünde birden fazla gözetim kademesi olabilir. Talep edildiğinde tavsiye vermek üzere kıdemli bir hâkim veya *contre-rapporteur* bulunabilir ama genel olarak bu kişinin denetimin uygulamasıyla ilgili baş denetçiye talimat verme yetkisi yoktur. Durumun böyle olması, denetimin başarıyla sonuçlanmasında baş denetçiye daha da büyük bir sorumluluk yükler.

Denetim uygulama aşamasındaki çalışmaların tamamlanmasını takiben, baş denetçi – ve varsa üstleri – yapılan testler de dâhil olmak üzere denetim görevinin bütün unsurlarını, bulguları, çalışma belgelerini ve inceleme sonucu hazırlanan belgeleri inceler. Bu inceleme sürecinde gelecekte yapılacak denetimler için gereken değişikliklerin ve iyileştirmelerin tespit edilmesi yarar sağlayacaktır.

### ***Denetim Uygulaması/Alan Çalışması sırasında Kalite Kontrolün Sağlanmasına yönelik Koşullar ve Tedbirler***

Planlama aşamasında gereğine uygun şekilde planlanmış olması gereken alan çalışması, ekip üyelerine paylaştırılır. Denetim uygulama / alan çalışması sürecinde kalite kontrolünün sağlanması için, ekip üyelerinin görevlerini anlamalarını ve seçilen yöntemlerin düzgün biçimde uygulanmasını sağlayacak yönlendirme, gözetim ve inceleme prosedürleri gibi tedbirler alınabilir.

Yapılacak işleri ve toplanacak kanıtları belirten denetim programları ve anketlerinin kullanımı için YDK politikasının belirlenmesi, alınacak başlıca tedbirler arasındadır. Bir diğer politika da yapılan işlerin ve elde edilen sonuçların belirtildiği denetim belgelerinin hazırlanmasına ve sistem denetimi ve kontrollerle ilgili önceden hazırlanmış çalışma kağıtlarının kullanımına yönelik anlaşılır usullerin belirlenmesidir.

Aşağıdaki bölümde, hiyerarşik bir yapıya ve merkezi yönetime sahip YDK'lerde verilebilecek görevler belirtilmektedir. Merkezi yapıya sahip olmayan denetim mahkemelerinde bu sorumlulukların birçoğu baş denetçiye aittir.

Denetimin uygulama aşamasında kaliteye ilişkin başlıca sorumluluk, *Denetim Uygulama Sürecinde Kalite Unsurları* başlıklı tabloda belirtilen kriterleri yerine getirmek için arayış içinde olması gereken baş denetçidedir. Lakin buna ek olarak, denetim yöneticisi ve sorumlu üst yönetici de, gözetim işlevleri kapsamında, *Kalite Unsurları* başlıklı tabloda belirtilen kriterlerin karşılanmasında uygun usullerin takip edildiğini sağlamak için, zaman zaman süreci incelerler.

Hiyerarşik denetim ofislerinde, genel bir kural olarak, her ekip üyesi, bir üstü tarafından izlenir. Ekip üyeleri alan çalışmasında azami dikkati göstermek zorunda olduklarının ve çalışmaların düzgün bir şekilde yapılması hususunda hesap vereceklerinin farkında olmalıdır.

Teşkilat yapısının hangi aşamasında olursa olsun, denetçiler, denetimde uygulanan görev planı ve/veya kalite kontrol tedbirlerinde muhtemel eksiklikleri tespit etmeye ve denetim çalışmasıyla ilgili her tür konu hakkında üstlerine görüşlerini bildirmeye teşvik edilmelidir. Alan çalışmasını yapan denetçiler ve üstleri arasındaki iletişim, her kademe personel arasındaki ilişkiyi ve iletişimi güçlendirir ve denetim görevlerinin ve sorunların ilgili herkes tarafından anlaşılmasını sağlar.

### **Denetim Raporlamasında Kalite**

Denetim raporlaması, toplanan veri ve kanıtların analiz edildiği, sonuçlara ulaşıldığı ve sonuçların yazılı belgede toplandığı aşamadır. Sonuçta ortaya çıkan ürün, denetimin doğası ve hedeflerine bağlı olarak, denetlenen mali tablolara veya raporlara onay veren nispeten kısa bir beyan veya kurumun politikalarının,

programlarının ve işlemlerinin tutumluluk, verimlilik ve etkinlik açısından değerlendirildiği daha uzun bir analiz olabilir.

### ***Katılımcılar***

Merkezi yapıya sahip bir denetim ofisinde, taslak raporu hazırlayan baş denetçi ve denetim ekibi; taslak raporu inceleyen sorumlu üst yönetici ve denetim yöneticisi ve raporu onaylayan YDK başkanı veya başkan vekili sürece dahil olan başlıca kişilerdir. Birçok YDK’de taslak rapor, kurum üst yönetimine nihai onay için gönderilmeden önce hiyerarşiden bağımsız bir kişi veya bir grup tarafından da incelenir.

Bir denetim mahkemesinde raporlama aşamasında görev alacak kişilerin kim olacağı mahkemenin yapısına bağlıdır. Bazı durumlarda usuller denetim ofisinde uygulanan usullerle benzerlik gösterebilir. Diğerlerinde, raporun hazırlanması ve onaylanması aşamalarında kurullar görev yapar. Bu durumda, inceleme rolünü baş denetçi ile kıdemli hâkim veya *contre-rapporteur* üstlenirken, nihai karar ilgili dairenin kurulu tarafından verilir.

Her iki durumda da sürece dâhil olan bir diğer unsur da denetlenen birimdir. Denetlenen birim itiraz sürecinde devreye girer.

### ***Görev ve Sorumluluklar***

Denetim yöneticisinin gözetimi altında, baş denetçi ve denetim ekibi taslak raporu hazırlarken *Denetim Raporlamasında Kalite Unsurları* ve *Denetim Raporunun Klasik İçeriği* başlıklı tablolarda belirtilen hususlara özellikle dikkat etmelidir.

Baş denetçinin denetim rapor taslağını tamamlamasından sonra, rapordaki düzeltilmesi gereken eksiklikleri tespit edebilecek uygun deneyime sahip başka bir denetçinin de raporu incelemesinde büyük yarar vardır. Denetim ofislerinde ilk incelemeyi genellikle denetim yöneticisi veya hiyerarşide baş denetçinin bir üst basamağındaki yetkili yapar. Denetim mahkemelerinde ise inceleme kıdemli bir denetçi (*contre-rapporteur*) tarafından yapılabilir.

Özellikle raporda ele alınan konunun hassas veya olağandan daha karmaşık olması durumunda, bu incelemenin yanında veya incelemeden sonra kurumun daha üst basamaklarında başka incelemeler yapılması tavsiye edilir. Örneğin, denetim sırasında önemli hukuki hususlar ortaya çıkmışsa, rapor YDK’nin hukuk birimine veya dışarıdan hukuk uzmanlarına gönderilmelidir. Karmaşık yöntemler içeren bir performans denetiminde, verilerin ve analizlerin sonucu desteklemesini sağlamak için içeriden veya dışarıdan uzmanlara başvurmak gerekebilir. Yapılan bütün incelemelerin sonuçları belgelendirilmeli ve denetim çalışma belgeleri arasına alınmalıdır. Bazı Sayıştaylarda rapor yasal uzmanlar (*parquet*) tarafından da incelenir.

#### ***Denetim Raporlamasında Kalite Unsurları***

**Bir denetim raporunun kalitesi birden fazla boyutta değerlendirilmelidir. Daha kaliteli bir denetim raporu için dikkat edilmesi gereken bazı hususlar şunlardır:**

- Raporun yapısının YDK politikaları ve standartlarıyla uygun olması.
- Raporun anlaşılır, net, sade ve nesnel olması, zamanında hazırlanması. Verilerin tarafsız ifadelerle sunulması. Raporun yapıcı olması ve hem olumlu hem de olumsuz sonuçlar içermesi.
- Bütün denetim bulgularının maddilik, yasallık ve gerçeklik açısından değerlendirilmiş olması.
- Bütün görüşleri, bulguları, sonuçları ve önerileri destekleyen belgelendirilmiş kanıtların olması. Denetim adımları, bulguları, sonuçları ve öneriler için baş denetçi ve yardımcıları tarafından hazırlanmış çalışma belgeleriyle çapraz uyumu olan net bir denetim izinin olması.
- İlgili bütün maddi bulguların ele alınmış olması. Çelişkili her kanıtın dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi ve dikkate alınmaması halinde gerekçelerinin belirtilmesi.
- Denetimi müteakip ilgili ve maddi olayların, baş denetçinin bunların farkında olma derecesine bağlı olarak, dikkate alınmış olması.

- Denetlenen birimin yönetimi tarafından, özellikle maddi denetim bulgularının başka türlü doğrulanamayacağı durumlarda yazılı açıklamaların yapılması.
- Denetim sırasında tespit edilen ciddi usulsüzlük ve/veya yolsuzluklara ilişkin uygulamadaki YDK prosedürlerinin takip edilmiş olması.
- Taslak raporun YDK içinde, garanti edildiği üzere, hukuk uzmanları ve diğer uzmanlar tarafından yapılan incelemeler de dahil olmak üzere YDK politikalarına uygun bir şekilde incelenmiş olması.
- Denetlenen birime taslak raporu inceleme ve raporla ilgili görüşünü sunma fırsatının verilmiş olması. Denetlenen birimden gelen görüşlerin uygunsa raporda belirtilmesi. Denetlenen birim ile görüş ayrılıklarının veya denetlenen birimin itiraz ettiği hususların, mümkünse kapanış toplantısında veya itiraz prosedürü sırasında tartışılıp çözüme bağlanmış olması.
- Nihai raporun YDK politikalarına uygun şekilde onaylanması.
- Sürelere uyulmuş olması.

### ***Denetim Raporunun Klasik İçeriği***

Hem uygunluk hem de performans denetiminde raporlar standart bir formatta hazırlanmalıdır. *Avrupa Uygulama Rehberi* denetçilerin aşağıdakilere özellikle dikkat etmesini gerektirir:

- Başlık
- İmza ve tarih
- Hedefler ve kapsam
- Eksiksizlik (denetimin kapsamadığı alanlar belirtilmelidir)
- Raporun kime yazıldığı
- Konu maddelerinin belirlenmesi
- Yasal dayanak
- Standartlara uyum
- Zaman çizelgesine uyum

### ***Mali Tabloların (Doğruluk) Denetimi Raporları***

Mali tabloların denetimine ilişkin denetim görüşü genellikle mali tabloyu bütünüyle ele alan standart bir formatta hazırlanır. Denetim görüşünün ifade biçimi denetimin yasal çerçevesine bağlı olsa da, görüşün içeriğinden şartlı veya şartsız olduğunun net olarak anlaşılması gerekmektedir.

IFAC Uluslararası Denetim Standartları (ISA) 700'e ve INTOSAI Etik Kuralları ve Denetim Standartları (INTOSAI Standartları) Bölüm 4.0.10'a göre, denetçi aşağıdaki durumlarda tatmin edici bir tabloyla karşı karşıyaysa, *Şartsız Denetim Görüşü* verir:

- (a) mali tabloların kabul edilebilir muhasebe ilkeleri ve politikaları tutarlı şekilde uygulanarak hazırlanmış olması;
- (b) tabloların hukuki gerekliliklere ve ilgili yönetmeliklere uygunluğu;
- (c) mali tablolarda sunulan görüşün, denetçinin denetlenen kurum hakkında bildikleriyle tutarlı olması ve
- (d) mali tablolara ilişkin bütün maddi hususların doğru ve yeterli olarak yansıtılması.

Okuyucunun mali beyanları doğru anlamasını sağlamak için Denetim Raporunda olağan dışı veya önemli bir hususa ("konunun vurgulanması") yer verilebilir. Bu durumda, denetim raporunun şartlı görüş verdiğine dair yanlış izlenim uyandırmamak için denetçi bu açıklamayı denetim görüşünden sonra ayrı bir paragrafta belirtir. (Standartlar Bölüm 4.0.11).

*Şartsız (Olumlu) Görüş* vermenin mümkün olmadığı durumlarda, denetçi genellikle aşağıdaki denetim görüşlerinden birini verir (INTOSAI Standartları Bölüm 4.0.13 – 4.0.15 ve ISA 700):

*Şartlı Görüş:* denetim kapsamında sınırlamalar varsa veya mali tablolarda yer alan bir veya birden fazla kalemde, tabloların anlaşılmasını engelleyen maddi ama birinci derecede önemli olmayan belirsizlikler varsa;

*Zıt görüş:* denetçinin mali tabloların durumu yanlış yansıttığına dair kanaat geliştirmesine neden olacak birinci derecede önemli kabul edilemezlik durumlarından ötürü, denetçi bir bütün olarak mali tablolar üzerinde şartsız (olumlu) görüş oluşturamıyorsa;

*İhtirazlı kayıtlı görüş:* hem maddi hem de birinci derecede önemli belirsizlik veya kapsam kısıtlılığı nedeniyle denetçi mali tablolar üzerinde bir görüş bildirmek için yeterli düzeyde kanıt elde edememişse.

*Olumlu Görüş* verilemeyen durumlarda YDK, genel bir uygulama olarak, görüşünü açıkladığı detaylı bir rapor verir (INTOSAI Standartları Bölüm 4.0.16).

### ***Performans Denetimi Raporları***

Performans denetimi raporları genel olarak aşağıdaki unsurları içerir: (*Avrupa Uygulama Rehberi*, Usul 41, Bölüm 7.2):

- Denetim konusu faaliyetin gerçekleştiği ortamın özeti;
- Denetimin hedefleri;
- Veri toplamada ve analizinde kullanılan denetim yöntemlerinin özeti ve veri kaynaklarının belirtilmesi;
- Bulguların yorumlanmasında kullanılan kriterlerin açıklaması (örneğin kıstas kriterleri);
- Raporun hedef kullanıcıları için önemli olduğu düşünülen bulgular;
- Denetimin hedefleriyle ilgili sonuçlar ve
- Öneriler.

Denetlenen birimin yönetimine de taslak rapor hakkında görüş bildirme fırsatı verilmelidir ve uygun yerlerde bu görüşler denetim raporuna dahil edilmelidir.

Denetim Görüşü (Performans Denetimi Raporunda yer alan Bulgular, Sonuçlar ve Öneriler) ya olumludur ya da denetimin hedeflerine aykırı bütün önemli durumları ve ilgili eleştirileri belirleyecek şekilde verilir. Ayrıca, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığı ve bunların nasıl geliştirilebileceğine dair bağımsız bilgiler sunulur.

Rapor taslağının hazırlanması ve kurum içinde inceleme süreçlerinin tamamlanmasını takiben rapor inceleme, itiraz ve görüş için denetlenen birim(ler)e gönderilir. Böylece denetlenen birim, katılmadığı değerlendirmelere itiraz etme veya verilere ilişkin daha farklı ve daha tercih edilebilecek yorumlar öne sürme fırsatı elde etmiş olur. Denetlenen birim itirazında haklıysa, sorunun bu aşamada çözülmesi, daha sonra kamu önünde anlaşmazlık konusu olmasına tercih edilir.

Nihai raporun çıkarılmasında gereksiz gecikmelerin engellenmesi için denetlenen birim(ler)e görüşlerini bildirmeleri için belli bir süre verilir. Bu süre YDK'ler arasında değişiklik gösterse de, genellikle 30 ila 45 gündür ve gerekli görüldüğünde uzatılabilir. Baş denetçi ve denetim ekibi, itiraz sürecinde denetlenen birim tarafından öne sürülen hususları dikkatlice ele almalıdır. Anlaşmazlıkların çözülmesi ve raporun denetlenen birim tarafından gündeme getirilen haklı hususlar uyarınca güncellenmesi için her tür çaba sarf edilmelidir. Bazı YDK'lerde, itiraz usulü kapsamında denetlenen birim tarafından yapılan yorumlar, çözüm için hiyerarşinin üst basamaklarına sevk edilir.

Birçok YDK itiraz sürecinde gündeme getirilen yorumlar ile bu yorumlara ilişkin YDK'nin analiz ve eylemlerine nihai raporda yer verir.

İtiraz sürecinin tamamlanmasından sonraki adım nihai raporun yayınlanmasıdır. Yayınlamaya ilişkin karar süreci her YDK'de aynı değildir. Hiyerarşik yapıdaki denetim ofislerinde bu karar denetim ofisi başkanı (genel denetçi) veya kurumun başka bir üst düzey yöneticisi tarafından verilir. Denetim mahkemelerinde ise, nihai karar yetkisi, denetimi gerçekleştiren daire veya mahkemenin yapısına bağlı olarak, mahkemenin üst düzey yetkililerinden oluşan kuruldadır.

Adem-i merkezi yapıya sahip bir denetim mahkemesinde, itiraz süreci kapsamında dairenin kurulu nezdinde resmi bir takip gerçekleştirilebilir. Taslak rapor ve itiraz sürecindekiler de dahil olmak üzere inceleme sonuçları ilgili dairenin kurulu tarafından değerlendirilir ve kurul raporun çıkarılmasına dair nihai kararı verir. Burada da bütün eylemler ve sonuçlar itinalı bir şekilde belgelendirilmelidir.

### ***Raporlamada Kalitenin Kontrol Edilmesine İlişkin Koşullar ve Tedbirler***

Rapor hazırlama gereği, planlama ve uygulama aşamalarında dikkate alınmalıdır. Bu görev denetim yöneticisiyle birlikte baş denetçiye verilir. Denetim raporlarının YDK mevzuatı, uygulamaları ve usullerine uygun bir şekilde hazırlanmasını ve *Denetim Raporlamasında Kalite Unsurları* ve *Denetim Raporunun Klasik İçeriği* başlıklı tablolarda belirtilen ve raporların kalitesini arttırmayı sağlayan hususların dikkate alınmasını sağlamak için, yönlendirme, gözetim ve inceleme prosedürlerinin kalite kontrol tedbiri olarak benimsenmesi gerekmektedir.

Denetim alan çalışması tamamlanıp onaylandığında, bulgular baş denetçi tarafından ekip üyelerinin yardımıyla hazırlanan bir ara raporda sunulur ve denetim yöneticisi tarafından incelenir. Ara rapor, inceleme ve itiraz usulünün yerine getirilmesi için denetlenen birimlere de gönderilir. Buradaki amaç denetim bulgularının doğruluğunu, rapor taslağında daha ileri aşamalara geçmeden kontrol etmektir.

Ara rapora verilen cevap incelendikten sonra denetim ekibi, denetim yöneticisinin gözetimi altında nihai denetim raporunu hazırlar.

Denetim yöneticisi – ve raporu inceleyen diğer kişiler – raporun *Denetim Raporlamasında Kalite Unsurları* ve *Denetim Raporunun Klasik İçeriği* başlıklı tablolarda ifade edilen kriterleri ne dereceye kadar karşıladığını dikkatli bir şekilde değerlendirmelidir.

Bazı YDK'ler denetim raporunun teknik yeterlik ve YDK politikalarına uygunluk açısından incelenmesi için, nihai incelemeyi yapacak sorumlu üst yöneticiye iletilmeden önce, denetim biriminden bağımsız ancak yine YDK içinde bir birime gönderildiği sistemi faydalı bulmaktadır. Bu bağımsız inceleme, sorumlu üst yöneticinin incelemesinden sonra, ancak rapor onay için YDK başkanı veya vekiline iletilmeden önce de gerçekleştirilebilir.

Bazı YDK'lerde denetim raporu denetim ekibinden bağımsız ikinci bir kıdemli yönetici tarafından incelenir. İlk olarak özel denetim şirketlerinde "ikinci ortak inceleme" adıyla başlayan bu uygulama, denetim çalışmasının kalitesinin bir kere daha kontrol edilmesini sağlamaktadır.

Daha sonra rapor ve denetim dosyası nihai inceleme için kıdemli üst yöneticiye iletilir. Yönetici raporu inceler ve denetim yöneticisinin kendi incelemesini gerektiği gibi yapmış olduğundan emin olur. Hukuki özelliğe sahip hassas hususların baş göstermesi durumunda (kanunun bariz ihlaline dair bulgular, örneğin veri güvenliğine ilişkin hususlar), sorumlu YDK yöneticisi hukuki desteğe başvurmalıdır. Daha sonra bu yönetici raporu onaylar veya gerekli değişiklikleri yapar.

Bir diğer adım da, raporun YDK başkanı veya vekiline nihai onay için iletilmesinden önce YDK içinden veya dışarıdan bir redaktör tarafından okunması olabilir. Bu tür bir biçimsel inceleme, metnin anlaşılır olmasını sağlayacaktır. Rapor ayrıca YDK içinden veya dışarıdan, konunun bir uzmanı tarafından da incelenebilir. Böylece raporun denetimde görev alan denetçiler dışındaki kişiler, örneğin milletvekilleri ve genel halk tarafından da anlaşılması sağlanmış olur.

Bütün bu aşamalardan sonra gerekli değişikliklerin yapıldığı nihai rapor, YDK başkanına veya vekiline iletilir, başkan veya vekili uygun gördüğü değişiklikleri belirttikten sonra raporu imzalar.

Daha önce de ifade edildiği gibi, temel ilkeler aynı kalmak kaydıyla, bazı denetim mahkemelerinde uygulamalar daha farklı olabilir.

### **Denetim Sonuçlarının Takibi**

Denetim sonuçlarının takibi iki amaçla yapılır. Amaçların ilki, denetlenen birim veya sorumlu diğer kurumlar tarafında, denetim bulgularına uygun şekilde cevap verilmesini teşvik etmektir. Eğer denetlenen kurum, denetim sırasında bulunan sorunları gidermek için harekete geçerse, YDK'nin bunu dikkate alması uygun olacaktır. Ancak öte yandan, denetlenen kurum denetime cevaben harekete geçmemişse, o zaman YDK'nin sorunun devam ettiğini ifşa etmesi uygun olacaktır.

Denetim takibinin diğer amacı da gelecekteki denetim çalışmaları için temel oluşturmaktır. Daha önceden tespit edilmiş sorunların giderilmediğine inanılıyorsa, aynı alanda daha sonra yapılacak denetim, sorunun devam etmediğini doğrulamak için yapılacak asgari seviyede kontrollerden ibarettir. Eğer sorun giderilmemişse, sorunun doğasını ve önemini tespit etmek ve denetlenen kurumdan daha uygun bir cevabın gelmesini sağlamak için daha fazla denetim çalışması planlanabilir.

Takip işlemlerinin etkili şekilde yürütülmesi için gereken eylemler duruma göre değişir. Bazı durumlarda denetlenen kurumun yöneticilerine yöneltilen basit sorular yeterli olabilir. Bazı durumlardaysa konunun daha derinlerine inen incelemeler ve kontroller gerekebilir. Tercih duruma göre yapılır.

YDK'ler denetimle ilgili takip sorumluluklarını çeşitli şekillerde yerine getirir. Bazı durumlarda, takip çalışmaları denetim sürecinin ayrı bir aşaması olarak kabul edilir. Denetlenen kurum yakın gelecekte yeni bir denetime tabi tutulmayacaksa, bu yaklaşım uygun olabilir. Bazı durumlarda ise, daha önceki denetimlerin sonuçlarına ilişkin takip çalışmaları, daha sonra yapılacak olan bir denetim planına alınabilir. Bu yaklaşım ise, kurumun nispeten sık aralıklarla denetlendiği durumlar için daha uygundur.



### 3. BÖLÜM – DENETİM SONRASI KALİTE GÜVENÇE

#### Genel

Daha önceki bölümde de ifade edildiği üzere, denetim yapan her kurumun, denetimin her aşamasında uygulamada olan kurum içi bir kalite kontrol sisteminin olması gerekmektedir. Bu sistemin yanı sıra, YDK denetim sonrası kurum içi ve kurum dışı ilave kalite güvence incelemeleri yaptırmalıdır. “Soğuk” inceleme olarak ifade edilebilecek bu incelemeler sistemlerin etkili çalışıp çalışmadığının anlaşılmasını sağlar ve çoğunlukla gelecekte yapılacak denetimlerin iyileştirilmesi için önerilerin doğmasına zemin hazırlar.

INTOSAI Denetim Standartları Madde 2.1.25’te aşağıdaki ifade yer almaktadır:

*“YDK, iç standartları ile usullerinin etkinlik ve verimliliğini gözden geçirmeyi mümkün kılacak politika ve usuller belirlemelidir.”*

Bu standart, Madde 2.1.27’de daha da detaylı şekilde aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

*“YDK:*

- (a) kurum içi kalite güvence süreçlerinin tatmin edici düzeyde uygulandığı hususunu temin etmek;*
- (b) denetim raporunun kalitesini sağlamak ve iyileştirmeleri güvence almak;*
- (c) zayıflıkların tekrarını önlemek için sistemler ve usuller belirler.”*

Madde 2.1.28’e göre:

*“...YDK’lerin kendi kalite güvence düzenlemelerini getirmeleri gerekmektedir. Bu düzenlemelerden kasıt, denetim örneklerine ilişkin planlama, denetimi yürütme ve raporlama faaliyetlerinin, bu faaliyetlere katılmayan ve fakat uygun niteliklere sahip bulunan YDK mensuplarınca derinlemesine incelenmesi; ilgili denetim kademesinden sorumlu yönetim birimiyle kurum içi kalite güvence düzenlemelerin sonuçları hakkında istişarede bulunulması ve belirli zaman aralıklarıyla YDK’nin üst yönetimine rapor sunulmasıdır.”*

Madde 2.1.29’a göre:

*“YDK’lerin yaptıkları işlerin etkin bir şekilde yönetilmesi ve kalitenin sağlanmasına yardımcı olmak amacıyla kendi bünyelerinde geniş kapsamlı bir yönergeyle donatılmış bir iç denetim fonksiyonunu kurumsallaştırmaları uygun olur.”*

Bu standartlar, Avrupa Uygulama Rehberinde yer alan, kalite güvencenin iki aşamalı bir süreç olduğunu belirten 51 sayılı Rehber’de aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

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

Rehber 51, aşağıdaki gibi devam eder:

*“Yukarıda ana hatları çizilen politikalar ve prosedürler kalitenin arzulanan düzeye ulaşmasına yönelik esasları belirlemek ve bu suretle INTOSAI Denetim Standartlarına uyulmasını sağlamakla birlikte, bu politikaların ve prosedürlerin oluşturulması tek başına yeterli değildir. Genellikle, kurumların amaçlarına bağlı kalmalarını ve onları gerçekleştirmelerini güvence altına almak gerekir.”*

### **Denetim Sonrası (“Soğuk”) Kalite İnceleme Türleri**

Denetim sonrası kalite inceleme çalışmaları aşağıdaki şekillerde gerçekleştirilebilir:

- *İç Değerlendirmeler:* Bu değerlendirmeler, yapılan denetim çalışmasında görev almayan YDK'nin kendi denetçileri veya diğer uzmanları tarafından yapılır. Uzmanlar, denetimin sunuluşuna, biçimine, teknik içeriğine ve kalitesine, ilk ortaya çıkan etkilerine ve genel değerlendirmesine bakarlar.
- *Dış Değerlendirmeler:* Bu değerlendirmeler, YDK tarafından belirli denetim çalışmalarını incelemek üzere görevlendirilebilen dış uzmanlar – akademisyenler, diğer meslek kuruluşlarının, Sayıştayların veya dış kurumların mensupları – tarafından yapılır.
- *Denetlenen Kurumlardan Geri Bildirim:* Denetimin ne kadar iyi yönetildiği ve YDK'nin önerileri doğrultusunda “katma değer” sağlanıp sağlanmadığı konusunda denetlenen kurumun görüşünü almak için denetimin uygulandığı ve denetim raporuyla ilgili denetlenen birimden istenen yorumlardır.
- *Ekip İncelemesi:* Denetimi yapan ekip bir araya gelerek alınan dersleri, neyin neden işe yaradığını, neyin daha başarısız olduğunu ve nedenlerini ve gelecek için hangi derslerin çıkarılabileceğini tartışır.

Genellikle sadece birkaç yıl arayla yapılan akran incelemesi, önemli bir dış inceleme türüdür. Bu tür incelemelerde denetim kurumunun teşkilat yapısı ve çalışma yöntemleri, (eşdeğer) başka bir YDK'nin üst düzey mensupları tarafından değerlendirilir ve raporlanır. İncelemeyi yapanlar, iyileştirmelere yönelik tavsiyeler de öne sürebilir. Bu görev için AB üyesi devletlerin Sayıştaylarından kıdemli denetçileri görevlendiren SIGMA'nın Avrupa Birliği'ne aday ülkeler için düzenlediği akran incelemeler bu kategori kapsamındadır, ancak bu incelemelerin odak noktası kalite kontrolle sınırlı kalmayıp daha geniş bir alanı kapsamaktadır.

İlgili taraflara yöneltilen anketler, denetim raporlarını inceleyen meclis komisyonları veya milletvekillerinden geri bildirim, medyanın raporlara ilişkin görüşleri veya ilgili denetimin tamamlanmasını takiben denetim veya denetim raporu hakkında öne sürülen her türlü ifade biçimi, dolaylı olarak yapılan “soğuk” incelemeler arasında sayılabilir.

### **Denetim Sonrası İncelemelerin Hedefleri**

Etkili kalite kontrol ve değerlendirme usulleri uyarınca, zorunlu olarak belirli denetimler incelemeye tabi tutulur. Ancak bu incelemenin amacı mercek altına alınan denetimleri en ince detayına kadar analiz etmek değildir. Buradaki amaç daha ziyade bu denetimlerde ne tür kontrollerin uygulanmaya çalışıldığını, nasıl uygulandıklarını, kontrollerde meydana gelen boşlukların doldurulması gerekip gerekmediği ve kontrol sisteminin etkinliğinin ve/veya verimliliğinin artırılması için başka yöntemlerin olup olmadığını tespit etmektir.

YDK'de uygulanmakta olan kalite kontrol çalışmalarının yeterliğini dair değerlendirme yapmak için kurum içinde veya kurum dışında denetimleri ve ilgili raporları inceleyenler için **Ek F**'de verilen kontrol listeleri yardımcı olabilir. Denetim sonrası incelemelerle ilgili diğer hususlar **Ek G**'de ele alınmıştır.

Bazı YDK'ler yürüttükleri denetim çalışmalarının ve raporların genel etkisini ve kalitesini değerlendirmek veya denetim raporlarının kalitesine ilişkin denetlenen kurumların görüşünü almak için kendi kaynaklarını

kullanmayı daha faydalı bulmaktadır. Aslında bu son belirtilen husus, YDK ve denetlenen kurum arasında karşılıklı saygıya dayanan bir ilişkinin kurulmuş olduğu durumlarda, YDK tarafından faydalı öngörülerin geliştirilmesine yardımcı olabilir.

### **İç Değerlendirmeler**

Kalite kontrol çalışmalarının YDK'nin kendi kaynakları kullanılarak değerlendirilmesine ilişkin uygun yöntemler büyük ölçüde YDK'nin yapısına bağlıdır. Nispeten güçlü bir merkezi yönetime sahip denetim ofislerinde genel olarak benimsenen yaklaşımlardan biri, denetim birimlerinden bağımsız ve doğrudan Genel Denetçiye rapor veren ayrı bir birimin oluşturulmasıdır. Bu birim, denetim ofisinin (veya bileşenlerinden birinin) çalışmalarını temsil eden örnekleri (denetimlerden numune) ele alarak detaylı bir şekilde inceler ve iyileştirmeye yönelik tavsiyelerle birlikte denetim ofisinin üst yönetimine inceleme sonuçlarını raporlar. Genel yönetim sorumluluğunun bir kurulda toplandığı denetim mahkemelerinde kıyaslamalı bir yaklaşım daha uygun olabilir.

Yönetim sorumluluğunun dairelerde toplandığı daha adem-i merkezi bir yapıya sahip denetim mahkemelerinde daha farklı bir yaklaşımın benimsenmesi gerekmektedir. Örneğin, gerekli incelemelerin yapılmasında, her daire başka bir daireden destek alabilir. İkinci dairenin çalışması, incelenen daireye tavsiye niteliğinde olacaktır.

### **Dış Değerlendirmeler**

İç değerlendirme usullerine ilaveten, YDK'den bağımsız dış uzmanlar tarafından da değerlendirmeler gerçekleştirilebilir. YDK çalışmalarının ilgili kısımlarının incelenmesi için özel sektörden veya akademisyenler arasından uzmanlar görevlendirmek bu husustaki yöntemlerden biri olabilir. Örneğin, saygın bir özel şirketten, YDK'nin yapmış olduğu mali denetimlerden seçilen örnekleri incelemesi istenebilir. Benzer şekilde, saygın akademisyenlerden veya bir danışmanlık şirketinden, aşına oldukları yöntemlerin uygulandığı performans denetimlerinden bazı örnekleri incelemeleri istenebilir. Bu yaklaşım, hem merkezi olmayan bir denetim mahkemesindeki her daire tarafından hem de daha merkezi bir yönetime sahip YDK'ler tarafından uygulanabilir.

Dış denetimlerle ilgili yaygın olarak uygulanan bir yöntem daha vardır. Bu yöntem kapsamında bir YDK diğerinden denetim çalışmalarının ve kalite kontrollerinin değerlendirmesini yapmasını talep eder. "Akran incelemesi" adı verilen bu yöntem uygulanacaksa, incelemeyi yapan YDK'nin incelenen YDK tarafından yürütülen çalışmalarla ilgili deneyiminin olması çok önemlidir. İki YDK'nin yapılarının benzer olması da faydalı olacaktır. Öyle ki, adem-i merkezi yapıya sahip bir denetim mahkemesinin kendi uygulamaları ve deneyimleri ışığında, merkezi yönetim yapısına sahip bir denetim ofisinin uyguladığı kontrol usullerini hemen kavraması zor olabilir.

Kalite hususlarının ele alındığı bir akran inceleme kapsamında, incelenen dönem boyunca YDK'de uygulanan kalite kontrol sisteminin yeterli olup olmadığına ve YDK'ye mesleki standartlara uyum konusunda makul güvence sağlamak amacıyla kalite kontrol politikalarının ve usullerinin takip edilip edilmediğine bakılır.

YDK'ler arası değerlendirme yöntemlerinden biraz daha farklı olan bir akran inceleme türü daha vardır. Bu da SIGMA'nın YDK uzmanları tarafından düzenlenen ve desteklenen inceleme sürecidir. Bu süreç kapsamında, SIGMA çeşitli YDK'lerden kıdemli denetçileri bir araya getiri ve oluşturulan bu ekip YDK ile ilgili incelemeyi yapar. Kural gereği bu tür incelemeler YDK'nin çalışmalarının ve kalite kontrol uygulamalarının kalitesine odaklanabilmektedir. Uygulamada ise, bu incelemeler daha geniş bir çerçevede yürütülerek YDK'nin yasal temellerini ve bağımsızlığını ayrıca genel olarak yönetimini de ele alır. Bu tür akran incelemelerin amacı, SIGMA'da ve YDK'deki akran uzmanların ortak bir çalışma yürüterek ortaya çıkardığı sonuçlarla, kurum yönetimini gelişmeye yönelik faydalı değişimlere girişme konusunda teşvik etmektir.

Denetim sonrası incelemelerin özelliklerini, kapsamını, sıklığını ve zamanlamasını belirlemek amacıyla, YDK, incelemeyi yapacak kişilerle birlikte usulleri belirlemelidir. Üzerinde anlaşmaya varılan bu usuller,

incelemeyi yapacak olanların gerekli bütün belgelere erişebiliyor olmasını sağlamalı ve incelemenin beklenen zamanı ve maliyetini belirtmelidir.

### **Sonuçlar**

YDK'nin kalite kontrol sisteminin etkililiğini ve istenilen şekilde işleme durumunu bağımsız ve net bir şekilde teyit etmelerinden ötürü, denetim sonrası incelemeler, düzgün yapıldıkları takdirde, ciddi ölçüde yarar sağlamaktadır.

Denetim sonrası kalite incelemeleri hakkında, genel bulguların ve önerilerin özetlendiği ve YDK denetim personeline sunulup onlar tarafından görüşülecek yıllık kurum içi raporların hazırlanması da yararlı olacaktır. Bu raporlar eksikliklerin ve gerekli iyileştirme çalışmalarının tarafsız bir şekilde tespit edilmesi ve uygun düzeltici tedbirlerin alınmasında büyük yarar sağlar.

Bu bağlamda, YDK başkanı da dahil olmak üzere yönetimin kalite güvence sürecinde aktif rol oynaması hayati önem taşır. Denetim sonrası gerekli incelemelerin talep edilmesiyle ve düzeltici eylemlerin yapılmasına dair kararların alınması da dahil olmak üzere gerekli sorumluluğun alınmasıyla gösterilecek bu aktif katılım, YDK'de kalite odaklı bir ortam oluşturmanın temel unsurlarından biridir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM – KURUMSAL YÖNETİM

### Giriş

Denetim sürecinin planlama, uygulama ve raporlama aşamalarının gerektiği gibi yapılmasını temin etmede kalite kontrolleri önemli bir role sahiptir. Denetim sonrası kalite incelemeleri, bu kontrollerin etkili bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirir ve etkilerinin hangi yollardan iyileştirilebileceğini tespit eder.

Kalite kontrollerinin ve denetim sonrası kalite incelemelerinin amacı, YDK'nin denetim raporlarının ve diğer ürünlerinin minimum kalite standardını karşılamasını sağlamaktır. Ancak, YDK'ler minimum standardın daha da üstüne çıkmayı hedeflemelidir. Bunun için YDK yönetiminin sadece denetim tekniklerinde değil aynı zamanda yönetim ve gözetim tekniklerinde de becerikli olması gerekmektedir. Bu beceriler bazı yöneticiler tarafından deneyim yoluyla edinilse de, genellikle etkin eğitim sayesinde öğrenilir geliştirilmektedirler. Bu beceriler, hem meslek hem de destek personeline her günkü çalışmalarında liderlik yapmak ve ilham vermekten, daha geniş kapsama sahip bütçeleme ve stratejik planlama becerilerine kadar uzanan bir aralığa sahiptir. En başarılı YDK'lere bakıldığında, zaman ve kaynaklarının birçoğunu her kademedeki yöneticilerinin bu becerileri edinmesi ve geliştirmesi için harcadıkları görülecektir.

YDK, etkin kurumsal yönetimin gereği olarak, insan kaynaklarının etkinliği ve verimliliğini en üst seviyeye çıkaran bir teşkilat yapısı oluşturmalı ve çalışanların görevlerini yerine getirirken mükemmellik ilkesini gözetmelerini sağlamalıdır.

Devlet kurumlarında denetim aracılığıyla gerekli değişikliklerin yapılması için bu değişimi gerçekleştirme veya gerekli etkiyi yaratma kapasitesine sahip olanlarla etkili ilişkilerin kurulması gerekmektedir.

Bu konular, bu bölümün odaklandığı hususlar arasındadır.

### Teşkilat Yapısı

Bir kurumun teşkilat yapısı, kurumun etkinliği ve verimliliğini ciddi ölçüde etkileyebilir. Bu yapı, bireysel girişimi, yönlendirme, gözetim ve inceleme çalışmalarını engelleyerek ya da tam aksi kolaylaştırarak da çalışmaların kalitesini etkileyebilir. Bütün YDK'lerin ihtiyaçlarına cevap verecek tek bir teşkilat yapısı modeli veya çeşidi yoktur. Ancak YDK'lerin her biri kendi yapısını incelemeli ve iyileştirilebilecek hususları dikkatli bir şekilde değerlendirmelidir.

Yapının iki boyut açısından ele alınması gerekmektedir:

- *Yatay yapı:* kurumda personelin bölündüğü birbirinden ayrı birim sayısı ile ilgilidir.
- *Dikey yapı:* yönetim hiyerarşisindeki seviye sayısı ile ilgilidir.

Bu iki boyut genellikle birbiriyle de ilişkilidir. Örneğin, birim sayısı arttıkça, hiyerarşideki seviye sayısı da artış gösterir. Ancak, kurumsal yapının verimliliğine farklı açılardan etki ettikleri için, bu iki boyutun ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir.

### Yatay Yapı

Kurum içindeki uygun birim sayısı, kurumun birbiriyle rekabet içinde olan hedeflerinin değerlendirilmesi ve belli bir uzlaşya varılması sonucu belirlenir. Örneğin, çok fazla sayıda küçük birimlerden oluşan yapılarda, devletin farklı alanları hakkında uzmanlaşmak daha kolay olacaktır. Bu tür bir yapılanma, YDK'nin önceden belirlenmiş alanlardaki hususlara hızlı ve etkili bir şekilde cevap vermesini sağlayarak değer katabilir. Ancak, genel olarak, bu şekilde yapılanmış bir kurum, aniden ortaya çıkan durumlara veya değişen koşullara cevap vermede esnek olamayabilir. Devlet yapısının belli bir alanını denetlemekle görevlendirilmiş personelin, YDK'nin öncelikleri zaman içinde değişse bile, aynı hususlarda çalışmaya devam ettiği gözlemlenmiştir.

Her biri devlet yapısının geniş çaplı bir alanından sorumlu olan daha az sayıda ve nispeten daha büyük birimleri olan bir kurum, önceliklerdeki değişikliklere daha esnek bir şekilde uyum sağlayabilir. Personel kaynakları bir sorunlu alandan diğerine birim değiştirmek zorunda kalmadan aktarılabilir. Kurum içinde yer değiştirmek, oturmuş çalışma ilişkilerini etkileyip çalışanların moralini olumsuz etkileyebilir. Bu nedenle tercih edilmemektedir. Ancak, böyle bir yapı, denetim sürecini hızlandırabilecek uzmanlık bilgisinin personel tarafından edinilmesini zorlaştırabilir.

Bazı YDK'ler özellikle performans denetimlerinin uygulamasında "matris" yönetim modelini benimsemiştir. Buna göre; belli bir denetimin özel gerekliliklerini yerine getirmek için denetim ekipleri oluşturulur. Örneğin, denetim ekibine mensup olan denetçilerin bazıları ilgili politika alanında uzmanken (örn: eğitim, sağlık, milli güvenlik), diğerleri teknik veya analitik yetkinliklere (örn: bilgi teknolojileri, istatistik, iktisat) sahip olabilir. Denetimin odak noktasına bağlı olarak baş denetçinin hangi gruptan seçileceği belirlenir.

YDK merkezinden uzak yerlerdeki bölge ofisleri genellikle yatay yapının kilit unsurları arasındadır. Yerel koşullar hakkında bilgi sahibi olmaları ve sorumlulukları altındaki bölgelerde ortaya çıkan sorunlara hızlı bir şekilde cevap verme kabiliyetleri sayesinde kuruma değer katabilmektedirler. Ancak, bir yandan da YDK'nin esnekliğini olumsuz yönde etkileyebilirler. Bu bölgelerde ortaya çıkacak yeni önceliklere cevap vermek için çalışanların coğrafi yerlerinin değiştirilmesi veya bir birimden başka bir birime kaydırılması gerekebilir. Bazı YDK'ler, bölge ofislerindeki yapının gerektirdiği maliyet ve faydaları değerlendirdikten sonra bölge ofislerinin sayısını ve/veya büyüklüğünü azaltma yoluna gitmişlerdir. Son yıllarda seyahat maliyetlerinin düşmesi ve hızlı ve güvenilir haberleşme kanallarının ortaya çıkması, bu tür kararlara da yansımaktadır.

### ***Dikey Yapı***

Dikey yapı daha çok denetim ofisleri ve hiyerarşik yönetim yapısına sahip denetim mahkemeleri için önemli bir husus teşkil etmektedir.

Aynen yatay yapıda olduğu gibi, dikey yapıya sahip kurumlarda da yönetim kademesi sayısı gibi hususlarda verilecek kararlar belli değerlendirmelere ve uzlaşılarla dayanmaktadır. Tabii ki bazı koşulların sağlanması için dikey yapı gereklidir, bu koşullar:

- Yönlendirme, gözetim ve incelemenin sağlanması;
- Denetim personeline politika ve usullere ilişkin rehberlik yapılması ve
- Kurumun çeşitli unsurları arasında tutarlılığın sağlanması.

Hiyerarşik yapıdaki bir kurumda, tek bir yöneticinin yönetip gözetebileceği kişi ve birim sayısı sınırlıdır. Birçok yönetim ders kitabında ve rehberinde bulunabilecek parametreler kullanılarak idare edilebilir asgari yönetim seviyesi sayısı tespit edilebilir.

Ne var ki birçok kurum, yönetim kademesi sayısının olması gerekenden az olmasından ziyade, fazla olması riskiyle karşı karşıyadır. Gereğinden fazla hiyerarşi kurumu birçok açıdan olumsuz yönde etkiler:

- Özellikle denetim işinde daha iyi görev yapacak deneyimli denetçiler olmak üzere, personel kaynağını daraltır.
- Kuruma aşağıdan yukarıya ve yukarıdan aşağıya iletişim akışını ciddi ölçüde yavaşlatır veya olumsuz etkiler.
- Aşırı ölçüde detaya inen gözetim uygulamalarına neden olur, yapının alt basamaklarındaki personelin kişisel girişim kapasitesini kısıtlar.
- Denetim raporlarının sonuçlandırılmasında gereksiz gecikmelere neden olabilir.

Son yıllarda, bazı YDK'ler hiyerarşinin bir veya birden fazla basamağını ortadan kaldırarak yönetim yapısını "yassılaştırma" yönünde bilinçli kararlar vererek kurumun genel etkinliğini ve verimliliğini arttırmışlardır.

Çok güçlü adem-i merkezi yapıya sahip olan ve yönetim sorumluluğunun büyük oranda kurullarda veya dairelerde toplandığı denetim mahkemelerinde aşırı hiyerarşi sorunu daha az gündeme gelmektedir. Öte yandan, bu tür YDK'lerde güçlü bir merkezi yönetimin olmaması YDK'yi oluşturan bileşenler arasında tutarlılığın sağlanmasını da güçleştirmektedir.

### **İnsan Kaynaklarının Yönetimi**

Bir YDK, sadece etkin yönetimi sağlamak üzere yapılandırılmış olmakla kalmayıp aynı zamanda verimli ve kaliteli çalışma azmine ve uygun yetkinliklere ve becerilere haiz personele de sahip olmalıdır. Bu hedeflerin elde edilmeye çalışıldığı süreç genellikle "İnsan Kaynakları Yönetimi" olarak adlandırılmaktadır. Süreci oluşturan bileşenler şunlardır: işe alım, eğitim, personel gelişimi, yükselme, uzmanlığın etkili kullanımı.

#### ***İşe alım***

Önde gelen YDK'lerde personel işe alımı ve seçimine yönelik net bir stratejinin uygulandığı görülmektedir. Bu stratejinin en önemli unsurlarından biri, işe alınan personelde mükemmelliğin aranmasıdır. Genellikle kullanılan yöntemlerden biri de hem başlangıç pozisyonları hem de daha kıdemli pozisyonlar için açık rekabet usulünün uygulanmasıdır.

Stratejinin ikinci unsuru, YDK'nin gelecekteki ihtiyaçlarını öngörerek, mevcut personelin özelliklerine sahip yeni çalışanlar işe almaktansa, bu ihtiyaçları karşılayacak nitelikte kişileri seçmektir. Örneğin, denetlenen kurumun muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin incelendiği modern mali denetimler, düzenlilik denetimlerinden daha farklı beceriler gerektirmektedir. Aynı şekilde, performans denetimleri de mali denetimlerden daha farklı, daha geniş kapsamlı bir beceri yelpazesi gerektirir. Dolayısıyla, kimin işe alınacağına karar verilirken, kilit bir unsur olan YDK'nin gelecekte yapmak istediği çalışmaların türüne bakmak gerekmektedir.

#### ***Eğitim***

Eğitim genel anlamda dört bileşenden oluşur: başlangıç eğitimi, teknik eğitim, yönetsel eğitimi ve sürekli eğitim.

*Başlangıç eğitimi* (kurumun hangi seviyesinde olursa olsun) yeni başlayanların, YDK'nin kendine özgü kültürü ve çalışma yöntemlerine uyum sağlaması amacıyla tasarlanır. Bu eğitim kapsamında, teşkilat yapısı, iç ve dış çalışma ilişkileri, etik kurallar ve performans standartları gibi konular ele alınır. Köklü bir deneyime sahip bir yeni başlayan bile, kamu sektöründe çalışmanın ve kamu sektörü kurumlarını incelemenin, özel sektörde veya eğitim kurumlarında çalışmaktan çok daha farklı ve yeni zorlukları olduğunu görecektir.

*Teknik eğitim* denetçiyi, türü ne olursa olsun (mali, performans) görev alacağı denetimlerde ihtiyaç duyacağı planlama, uygulama ve raporlama bilgileri ve becerileriyle donatmayı ve bunu verimli ve aliteli bir şekilde yapmasını sağlamayı hedefleyen eğitimidir.

*Yönetsel eğitim*, denetim becerisinin bir denetim ekibini yönetmek veya gözetimini yapmak için tek başına yeterli olmayacağı bilinciyle düzenlenir. Kurumun daha kıdemli pozisyonlarında görev almaya başlayınca, liderlik, operasyonel ve stratejik planlama, zaman ve kaynak odaklı bütçeleme gibi yeni becerilere daha yoğun bir şekilde gerek duyulmaktadır. Bu becerilerin bazıları deneyim yoluyla kazanılır. Ancak, ileri seviyede YDK'ler, deneyimin resmi eğitimle de tamamlanması gerektiğinin farkına varmıştır.

*Sürekli eğitim* her seviyedeki denetçinin mesleki yetkinliğini devam ettirip geliştirmesi için düzenli aralıklarla eğitim almasını sağlamak üzere düzenlenir. Birçok YDK, bütün meslek personelinin her yıl veya belirlenen zamanlarda asgari saat/gün sürekli eğitim almasını şart koşar.

Başlangıç eğitimi genel olarak kurum içinde verilir. Teknik ve yönetsel eğitimler kurum içi verilebileceği gibi, meslek örgütleri veya eğitim kurumları ile yapılacak anlaşmalar aracılığıyla da verilebilir. Bu karar, YDK'nin boyutu ve verilecek eğitimin kapsamı ve özelliklerine göre hangi düzenlemenin en maliyet etkin sonucu doğuracağına bağlı olmalıdır.

### ***Personel Gelişimi***

İnsan kaynakları yönetiminin bu bileşeni iki hedefe yoğunlaşmaktadır. Hedeflerden biri her bir denetçinin kendisine verilen sorumlulukları yerine getirmede mümkün olduğunca ustalaşmasına yardımcı olmaktır. Diğeri ise, çalışanlara daha fazla sorumluluk alabilecekleri pozisyonlara hazırlanmada, yöneticilere de bu pozisyonları en yetkin kişilerle doldurmada yardımcı olmaktır. YDK stratejisinin bu alanında eğitim önemli bir yere sahip olsa da, oluşturulması gereken başka unsurlar da bulunmaktadır.

Personel gelişimine etki eden unsurlardan biri, bütün çalışanların mevcut pozisyonlarında iyi anlaşılmiş performans kriterlerine göre üstleri tarafından değerlendirildiği "*Performans Değerlendirme Sistemidir*". İleri seviyedeki birçok YDK'de en az yılda bir performans değerlendirmesi yapılarak çalışanların ayıf ve güçlü tarafları irdelenir. Bazı YDK'lerde denetçinin performansı her denetimin sonunda ölçülür.

Performans değerlendirmesi sonucu elde edilen bilgiler bir Kişisel Gelişim Planı oluşturmada kullanılabilir. Bu plan kapsamında her bir çalışanın eğitim ihtiyacına ve iş deneyimlerine yer verilir. Plan daha sonra mevcut eğitim fırsatlarının tahsisinde ve denetçinin uygun şekilde, deneyimini arttıracak veya derinleştirecek görevlere verilmesinde fikir vermek üzere kullanılabilir.

### ***Personelin Yükselmesi***

YDK'lerde, boşalan kıdemli pozisyonlara, gelecekte o pozisyonda doğabilecek görevleri en iyi ve yetkin bir şekilde yerine getirebilecek personelin seçilip getirilmesi oldukça önemlidir. Bu sürecin aşağıda belirtildiği şekilde yerine getirilmelidir:

- *şeffaf*, böylece herkes yapılan seçimin gerekçesini anlar ve
- *adil*, böylece sürecin kayırmaya yer vermeden tarafsız bir şekilde yürütüldüğü anlaşılır.

Seçim sürecinde şeffaflığın ve adaletin sağlanamaması YDK çalışanlarının motivasyonunu kırabileceği gibi kurumun dışarıdaki itibarını da olumsuz yönde etkileyebilir. İleri seviyedeki YDK'ler bu tür riskleri ortadan kaldırmak için yoğun çaba içindedirler. Birçoğu, boş pozisyonu ve pozisyona alacakları kişide aranan özellikleri geniş kitlelere ulaşacak şekilde ilan ederek, açık rekabet süreci uygular. Boş pozisyonlara isteyen herkes başvurabilir. Pozisyon için yeterli niteliklere sahip olmadığı açıkça görülen kişilerin ayıklanması için yapılan ön taramanın ardından, geriye kalan bütün adaylar, pozisyonun gereklileri karşısında altyapıları, deneyimleri ve niteliklerini değerlendiren kıdemli yöneticiler tarafından mülakata alınır. Bu değerlendirmeler daha sonra nihai kararı verecek görevli veya panele iletilir. Genel olarak seçimi yapacak görevli, ilanı yapılan boş pozisyonun bir üstü konumundadır, ancak nihai karar – pozisyonun hassasiyetine göre – YDK'nin daha üst kademelerinden onay gerektirebilir.

### ***Uzmanlığın Etkin Kullanımı***

Hiç kimse bütün denetim türleri için gereken becerilerin ve bilginin tamamına sahip değildir. YDK'ler denetim ekibinde olmayan becerileri gerektiren durumlarla da karşılaşabilir. Bilgi teknolojileri ve istatistiksel analiz gibi bazı uzmanlık alanlarıyla, o alan uzmanlarının daimi çalışan olarak işe alınmasına



yeterli gerekçe oluşturacak kadar sık rastlanabilmektedir. Bu uzmanlar genellikle bir veya birden fazla birimde bir araya getirilerek, bu hizmetten yararlanmak isteyen her denetim ekibine destek olurlar.

Küçük çaplı YDK'ler için bu tür çok sayıda uzmanın tam zamanlı işe alınması maliyet etkin olmayabilir. Çok geniş yelpazede uzmanlık alanını barındıran büyük çaplı YDK'ler bile, belli bir denetim sırasında hiçbir çalışanın sahip olmadığı çok özel yetkinliklerin gerektiği durumlarla karşılaşabilir. Boyutu ne olursa olsun, her YDK, denetim süresi boyunca gereken uzmanları sağlama ihtiyacının bilincinde olmalıdır. Bunu yerine getirebilmek için YDK'lerin uzmanlık bilgisini alabilecekleri potansiyel kaynaklarla sürekli irtibat halinde olması önemlidir: bireysel uzmanlar, meslek örgütleri, topluluklar ve eğitim kurumları.

Ayrıca bu tür geçici çalışanların veya danışmanların denetim sırasında oynayabilecekleri kilit rol nedeniyle, YDK'lerin bu kişileri hem uzmanlıkları hem de çıkar çatışmasına meyil vermemeleri açısından değerlendirmesi gerekmektedir. YDK'ler ayrıca bu uzmanların çalışmalarının kurumun kalite standartlarına uygunluğundan emin olmak için ("akran inceleme" olarak adlandırılan bir uzmanın diğerinin çalışmasını incelemesi) gibi usuller belirlemelidir.

### **Kurumsal Riskin Yönetimi**

Bütün denetimler eşit derecede zor veya riskli değildir. Bazıları nispeten daha basittir ve takip edilecek yol açık ve nettir, beklenmedik sorunla karşılaşma riski de nispeten daha azdır. Bazı denetimler ise çok daha karmaşık ve belirsiz bir yapıdadır. İkinci durumda, özellikle de denetim çok göz önünde olan ve/veya politik olarak hassas bir konuyla ilgiliyse, kurumun itibarını ve güvenilirliğini zedeleyebilecek "denetim başarısızlığı" riski daha da büyüktür.

Birçok denetçi bu tür farklılıkları içgüdüsel olarak ayırt eder ve planını ona göre ayarlayıp yönetimin dikkatini üzerinde çalıştıkları denetimin risklerine çekerler. Burada daha iyi ve daha sağlam bir yöntem daha vardır. Bu da YDK'nin bu tür kurumsal riskleri değerlendirmesi ve kendisini bu risklere göre ayarlaması için net bir prosedürün oluşturulmasıdır.

Makul bir risk yönetimi prosedürü, her bir denetime ilişkin risklerin belgelendirilecek değerlendirilmesiyle başlar. Bu değerlendirmede aşağıdaki hususlar ele alınır:

- denetimin karmaşıklığı;
- denetim maliyetleri;
- denetlenen konularla ilgili ihtilaf yaratabilecek hususlar;
- denetlenen birimin gösterebileceği işbirliği veya direnç ve
- iç denetim ve iç kontrol sistemlerinin varlığı ve etkinliği

Bu değerlendirme ışığında teknik uzmanlık ve yönetimin dikkati (yönlendirme, gözetim ve inceleme çalışmalarının yoğunluğu) gibi kıt kaynakların kurumsal riskleri en iyi şekilde azaltacakları yerlere tahsis edilmesine ilişkin kararlar verebilir. Örneğin, bir denetim normalden daha fazla risk içeriyorsa, o zaman YDK daha deneyimli bir baş denetçi ve denetim ekibi görevlendirmeye karar verebilir ve denetim çalışmalarının ve raporunun normalden daha fazla sayıda kademedeki incelenmesini şart koşabilir.

### **Dış İlişkilerin Yönetimi**

Etkin kalite kontrol ve kalite güvence sistemleriyle birlikte etkin insan kaynakları ve kurumsal risk yönetimi, bir YDK'nin kaliteli ve etkili çalışmalar yapabilmesine zemin hazırlar. Ancak, YDK'nin devlet kurumlarında daha fazla hesap verebilirlik, tutumluluk, verimlilik ve etkinliğe ulaşmasındaki etkinliği, özellikle diğer kurumlarla kurduğu ve sürdürdüğü ilişkilere bağlıdır. Oldukça etkin çalışan YDK'ler yönetimin zamanının ve dikkatinin büyük kısmını bu ilişkileri güçlendirmede kullanmaktadır. Bu ilişkiler arasında en önemlilerinden biri olan Meclisle ilişkiler, daha önceden yayınlanmış bir SIGMA Belgesinin

konusuydu<sup>4</sup>. YDK yönetimi tarafından sürekli üst seviyede dikkatin verilmesini sağlamak için önem verilmesi gereken başka ilişkiler de bulunmaktadır:

- Devlet muhasebesi ve iç kontrol alanlarında gelişmenin sağlanması için Maliye Bakanlığı ile karşılıklı ve destekleyici ilişkiler.
- Denetçilerin görevini uygunsuz müdahale ve engellemelerle karşılaşmadan verimli bir şekilde yerine getirmesi ve denetim sürecinde tespit edilen hususlara uygun cevapların verilmesinin teşvik edilmesi için, harcamacı bakanlıklar ve kamu kurumları ile karşılıklı saygıya dayanan ilişkilerin kurulması gerekmektedir.
- YDK'nin önemli ürünlerinin ve bunlara karşılık yapılan (veya yapılmayan) eylemlerin halka duyurulması için medya ile iyi ilişkilerin kurulması gerekmektedir.
- Özel sektör denetçileri ve ilgili meslek kuruluşlarıyla inşa edilecek iyi ilişkiler her iki sektörde de kaliteyi güçlendirecek deneyim paylaşımı süreçlerine zemin oluşturacaktır.
- Akademik toplulukla kurulacak iyi ilişkiler gerek duyulduğunda daha önce bahsedilen uzmanlık kaynaklarından yararlanılmasını ve kaliteli mezunların işe alınmasını kolaylaştırabilir.
- Diğer YDK'ler ile kurulan iyi ilişkiler iki taraflı ve çok taraflı toplantılarda deneyim paylaşımını, denetçi paylaşımını ve/veya ortak denetimlerin gerçekleştirilmesine yardımcı olabilir.

Bu ilişkilerin her biri için net bir strateji belirlenmesi ve YDK tarafından ciddi çabaların sarf edilmesi gerekmektedir.

## Sonuçlar

Bir denetim kurumunda üst düzey kaliteye ulaşmak için belli bir süre zarfında atılması gereken adımlar vardır. Aslında bu, hiç bitmeyen bir gelişim sürecidir. İlk olarak kalite standartları belirlenmeli ve bu standartların karşılanması sağlayan kalite kontrol usulleri uygulanmalıdır. Bu usuller denetçinin belli durumlara adapte olmada başvuracağı girişimleri ve muhakemeyi baskılayıcı nitelikte olmamalıdır. Ancak, denetçi olağan denetim tekniklerinden sapmanın gerekli olduğu kanısına varmışsa, bunu gerekçelendirmek ve seçtiği yaklaşımın denetim hedeflerine ulaşmada yeterli olduğunu göstermekle sorumludur.

YDK'de kalite yönetim sisteminin gelişimindeki ikinci aşama, kalite kontrol usullerinin etkili bir şekilde işlediğine dair güvence elde etmek ve bu usullerin etkililiğinin ve/veya verimliliğinin artırılması için yöntemler tespit etmektir. Bu görevleri başarmak için uygulanabilecek en iyi teknik, denetim sonrası kalite inceleme yöntemlerine başvurmaktır.

Gerçek anlamda mükemmelliğe ulaşmak için daha da ileri gitmek gerekir. Başka bir deyişle, üstün kalitenin, YDK'nin yönetimine ve diğer kurumlarla olan ilişkilerine yansıyan temel bir değer olduğu kurumsal bir kültür yaratmak gerekmektedir.

---

<sup>4</sup> *Yüksek Denetim Kurumları ve Meclis Komisyonları Arasındaki İlişkiler (Relations between Supreme Audit Institutions and Parliamentary Committees)*, SIGMA Belgesi No: 33, CCNM/GOV/SIGMA(2002)1, 9 Aralık 2002. SIGMA web sitesinden erişilebilir: [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org)

## **EK A: DENETİM MAHKEMELERİNDEKİ UYGULAMALAR**

Bu Ek kapsamında, seçilen denetim mahkemelerindeki kalite kontrol ve kalite güvence politikaları açıklanmaktadır. Ele alınan denetim kurumları arasında hem büyük ölçüde merkezi yönetim yapısına sahip olanlar hem de yönetim yetkisinin ayrı dairelerde toplandığı mahkemeler yer almaktadır.

Bu açıklamalar ve tanımlamalar belli bir süre önce hazırlanmış olup, o zaman geçerli olan koşulların bugüne gelindiğinde değişmiş olabileceği unutulmamalıdır.

### **AVUSTURYA<sup>5</sup>**

#### **Denetimin planlama aşamasında kalite kontrol**

Her denetim bir proje olarak tanımlanır. Denetim süreci projenin yapısına göre belirlenir. Proje çatısı, denetim yöneticisinin (proje yöneticisi) liderliğinde bir denetim ekibi ve denetimi yürütmekten ve yönlendirmekten sorumlu baş denetçiden (genel olarak sorumlu genel müdür) oluşur. Denetim ekibi projenin muhtelif aşamalarında çalışmalarını tamamladıktan sonra denetim bulguları baş denetçiye ön onay için iletilir.

Denetim görevi başlamadan önce denetim ekibi tarafından üstünde anlaşmaya varılmış asgari içeriğe haiz (denetimin konusu, amacı, konu başlıkları, yöntemler, zaman çizelgesi ve maliyetler) bir denetim planı hazırlanır ve onay için baş denetçiye iletilir. Denetim yöneticisi ekip üyelerinin hangi konu başlıklarıyla görevlendirileceğini belirler.

#### **Denetimin uygulama aşamasında kalite kontrol**

Denetim aşamasında, bulguların ve değerlendirmelerin (örn: eleştiri, övgü, öneri) uyumlaştırılması için denetim yöneticisi ekip ile birlikte bilgilendirme toplantıları düzenler. Denetim planında belirtilen denetim hedeflerinde yapılması gereken her türlü düzeltmeyi ve ayarlamayı ekiple görüşür.

Denetim planından sapmaların yaşandığı hallerde, denetim yöneticisi baş denetçiye zamanında bilgilendirir ve değişiklik önerilerinde bulunup baş denetçinin onayını alır.

Denetimin alan çalışması aşamasında denetim yöneticisi ve denetim ekibi en az bir kere kilometre taşı toplantısı gerçekleştirir. Bu toplantı sırasında, denetim planı (hedeflenen durum) ve denetimin gidişatı (gerçek durum) kıyaslanarak projenin ilerleyişi izlenir.

Denetim yöneticisi, incelenen materyallerin (örn: denetlenen kurumun sağladığı belgeler, görüşmelerde tutulan tutanaklar, kayıtlar) denetim bulguları ve değerlendirme sonuçları ile ilgili olup olmadığını doğrular. Denetim ekibi de araştırma sonuçlarını ve denetimin aşamalarını belgeler.

Denetim ekibi, denetim bulgularını kullanarak denetlenen kurumun görevlerini yerine getirmede ve hedeflerine ulaşmada ne durumda olduğunu değerlendirir. Denetim yöneticisi, hem denetlenen kuruma hem de ilgili paydaşlara durumu kendi açılarından ifade etme fırsatını vermekle sorumludur.

Alan çalışmasının en sonunda denetim ekibi yapılan denetimde elde edilen başlıca bulguları ve ön değerlendirmeleri denetlenen kuruma sözlü olarak aktarır. Denetlenen kurumun temsilcileri ile birlikte denetim ekibi ileriye dönük çözümler aramaya başlar (Sayıştayın danışmanlık işlevinin bir unsuru olarak).

---

<sup>5</sup> 14 Kasım 2002'de Avusturya Sayıştayından gelen katkı

## **Denetimin raporlama aşamasında kalite kontrol**

Raporlama aşamasının başında denetim yöneticisi denetim ekibiyle birlikte ekip üyelerinin yazılı denetim bulgularına (başka bir deyişle denetlenen birime verilecek rapora) ilişkin olarak sağlayacakları hedefler, hususlar, içerik, kapsam ve katkılar konusunda anlaşır ve işbirliği ve bilgi akışı için kuralları belirler.

Her denetçi denetim beyanını gerçekleri yansıtan belgelerle desteklemek zorundadır. Sayısal ifadeler denetim ekibinin ikinci bir üyesi tarafından geçerlilik ve doğruluk açısından çapraz değerlendirmeye tabi tutulur (dört-göz ilkesi).

Denetim yöneticisi denetim ekibi üyelerinden gelen münferit katkıları bir araya getirerek, çelişkilerden arındırılmış ve yeknesak yapıya sahip denetim bulgularını oluşturur. Üzerinde düzeltme yapılmış içerik hakkında ilgili ekip üyeleriyle görüşür.

Denetim yöneticisi, denetçilerden gelen katkıları ağırlıklarına göre sıralamaya koyarak, denetim beyanlarının kronoloji, mantık ve anlaşılabilirlik açısından gerekli önemin verilmesini sağlar. Ayrıca bulguların nicel ve nitel özellikler açısından dengeli bir şekilde sunulmasını sağlar. Gerçekleri yansıtan veriler ile değerlendirmelerin (örn: eleştiri, övgü, öneri) birbirinden net bir şekilde ayırt edilebilmesini sağlar ve her bir veri için Avusturya Sayıştayının görüşünü yansıtan bir değerlendirme olup olmadığını kontrol eder.

Yazılı proje bulgularının nihai hale getirilmesinden önce, denetim ekibi öngörülen içeriği kapanış toplantısı adı verilen toplantıda denetlenen birime sunar. Denetim ekibi, araştırılan veriler ile denetlenen kurumun sunduğu beyanlara karşı yapılan değerlendirmelerin konuyla ilgisini ve geçerliliğini tartar.

Denetim yöneticisi tarafından düzeltilerek son şekli verilen denetim bulguları denetim ekibiyle görüşülür. Denetim planı ve nasıl uygulandığı kıyaslanarak, plana aykırı uygulamalar gerekçelendirilir.

Daha sonra taslak denetim bulguları ön onay için baş denetçiye iletilir. Baş denetçi raporu denetim göreviyle tutarlılık açısından inceler. Son olarak da rapor Sayıştay Başkanı tarafından onaylanır.

## **Denetim sonrası kalite güvence uygulamaları**

Denetim bulguları onaylandıktan sonra denetim ekibi denetim sürecini değerlendirir ve hangi alanların iyileştirilebileceğini tartışır.

Sayıştay denetim bulgularına yönelik yorumlarını almak için denetlenen kuruma gönderir. Rapor ayrıca denetime konu hususa ilişkin yetkinliğe sahip federal bakanlıklara da gönderilir (bu uygulama merkezi seviyede gerçekleştirilen denetimler için geçerlidir. Bölgesel ve yerel denetimlerde de benzer düzenlemelere başvurulur).

Denetim ekibi alınan yorumların geçerliliğini ve yerindeliğini inceler ve yorumlar Sayıştay tarafından kabul edilemeyecek nitelikteyse, bir aksi görüş hazırlar. Aksi görüş onay için baş denetçi üzerinden Sayıştay Başkanına iletilir. Yorumlar ve aksi görüşler Sayıştayın yıllık raporuna eklenir. Yıllık rapor ilgili temsil kurumlarına iletilir (merkezde Ulusal Meclis, bölgesel düzeyde, dokuz bölgenin eyalet meclisleri, yerelde de Sayıştayın yetki alanına giren en az 20.000 nüfuslu yerel toplulukların belediye meclisleri). Yıllık rapor halkın erişebileceği şekilde yayınlanır (Rapora internet üzerinden erişim de mümkündür – [www.rechnungshof.gv.at](http://www.rechnungshof.gv.at)).

Meclis veya ilgili Kamu Hesapları Komisyonu Sayıştaydan gelen raporu görüşür ve gerekiyorsa Sayıştay Başkanından ilave açıklama isteyebilir. Denetim sürecini de aşan, önerilerin meclis düzeyine Sayıştay tarafından takip edilmesi faaliyeti bağlamında, denetim bulgularının medya aracılığıyla duyurulması ve her yıl, geçmiş yılların raporları ışığında, öne sürülen ancak devamında hiçbir eylemin gerçekleştirilmediği önerilerin güncel listesi hazırlanmasıyla kalite güvence sağlanır.

## **Kalite Kontrol usullerinin işletilmesinde yaşanan sorunlar ve alınan dersler**

Denetim süreçleri daha da geliştirilmeleri ve hızlandırılmaları açısından düzenli olarak değerlendirilir.

### **FRANSA**

#### **Fransa Sayıştayı:**

- mahkeme olarak çalışır (1807'den beri);
- kamu kaynaklarının iyi kullanımını kontrol eder;
- meclise ve hükümete destek olur;
- meclise, hükümete ve vatandaşlara bilgi verir.

#### **Genel ilkeler:**

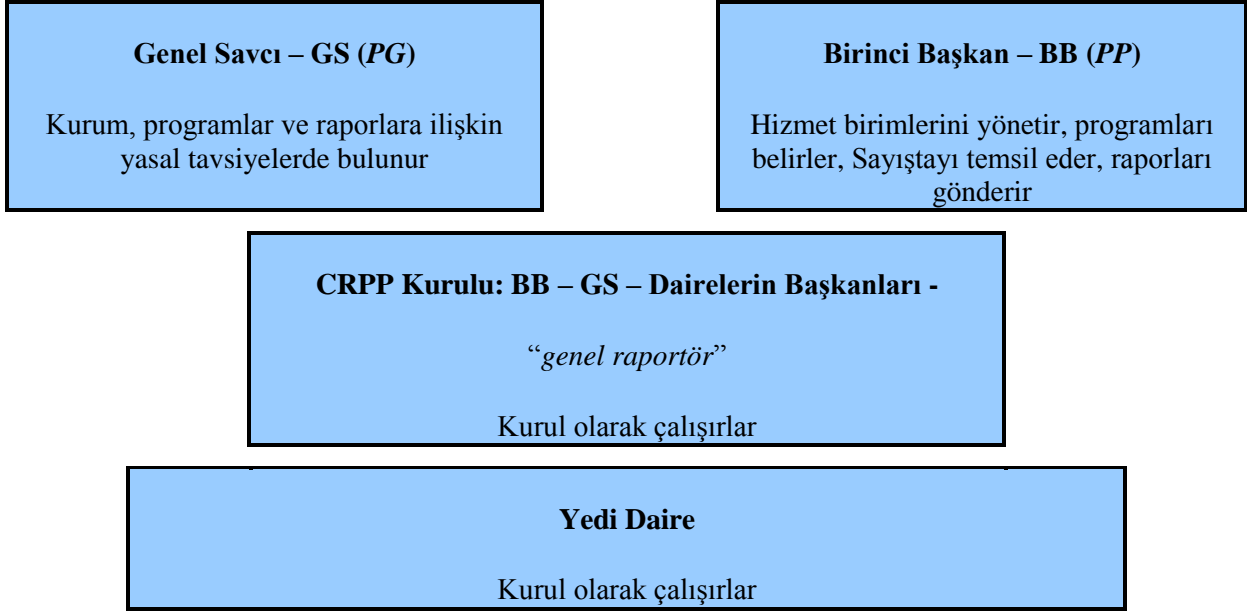
- hem meclisten hem de hükümetten bağımsızdır;
- üyeleri karar verme sürecinde tarafsızdır;
- görevli hakimlerin işe alımında çok yüksek bir profil gözetilir;
- kurul yapısı hakimdir;
- denetlenen kurumların savunma hakkına tam saygı gösterilir.

#### **Teşkilat:**

- Sayıştay Birinci Başkan tarafından yönetilir.
- Diğer bütün Fransa mahkemelerinde olduğu gibi Sayıştayda da mahkemeye yasal konularda tavsiyelerde bulunan, kalite kontrol süreçlerinde görev alan ve bazı sınırlı durumlarda cumhuriyet savcısı gibi hareket edebilen savcılar (*Parquet général*) görev yapmaktadır. Savcılığa (*Parquet*), genel avukatların yardımcı olarak destek verdiği Genel Savcı başkanlık yapar.

*Mahkeme yedi daireden oluşmaktadır.*

Her dairenin başında bir başkan vardır ve her dairede yaklaşık 30 Sayıştay hakimi ve denetçi ile katipler, asistanlar ve bazı durumlarda uzmanlar görev yapar. Kıdemli hakimler (*conseillers maîtres*) kurulu oluşturur.



### **Kalite kontrol**

Kalite kontrol, hem denetim hem de yargı görevleriyle doğrudan bağlantılı beş farklı süreçte uygulanabilir:

- programlama ve planlama;
- denetimin uygulanması;
- raporlar hakkında karar verme süreci;
- denetlenen kurumlar için itiraz süreci;
- takip.

### ***Programlama ve planlama sisteminde kalite kontrol***

Sayıştay bağımsız bir kurum olarak yapacağı denetimleri seçer. Aşağıdaki durumlar buna istisnadır:

- meclisten gelen talepler (yeni bütçe kanunuyla birlikte bu taleplerin sayısı giderek artmaktadır);
- Genel Savcıdan gelen talepler (fiili yönetim, cezalar) ve
- bölgesel mahkemelerin yargılarına karşı başlatılan temyizler.

1995'ten bu yana Sayıştay yılda bir kereye mahsus olmak üzere meclise bir önceki yılın mali kanununun uygulanışı hakkında bir rapor sunar. Ayrıca, sosyal güvenlik finansmanı kanunu hakkında da yıllık rapor sunar. Yeni mevzuat uyarınca, 2006 itibariyle Sayıştay devlet hesaplarına da onay vermek zorundadır.

Sayıştayın yıllık kamu raporu, Cumhurbaşkanına ve meclise sunulur. Sayıştay özel konulu raporlar yayınlama kararı da verebilir (yılda ortalama dört ile altı özel rapor).

Sayıştay her mali yıl için her bir kamu hesabını (toplam 930) yargılamak zorundadır. Mali yıllar dört veya beş yıllık gruplar halinde bir araya getirilebilir. Ayrıca düzenli olarak 100'den fazla hazine kullanıcısı tarafından sunulan devlet hesapları ile devlet kuruluşlarının ve kamu teşebbüslerinin ayrı hesaplarının denetlenmesi ve yargılanması görevi de Sayıştaydadır.

Yukarıda belirtilen kısıtlamalara rağmen, Sayıştay iki farklı programı kapsamına (yıllık ve üç yıllık) farklı kamu politikaları ve kamu kurumlarını da dahil edebilir.

***Delaysıyla, programlama sisteminde kalite kontrol sisteminin aşağıdaki kontrolleri içerdiği söylenebilir:***

- Kamu hesaplarının zorunlu denetimi ve değerlendirilmesi programına uyuluyor mu?
- Önerilen denetimler<sup>6</sup> aşağıdaki hususlara bağlı olarak mı seçilmiş:
  - denetim konusu alanda kullanılan kamu kaynağı ve insan kaynaklarının miktarı;
  - incelenen kamu politikasının önemi;
  - mevcut veya gelecekteki bağlam (örneğin mevzuat değişiklikleri veya kurumsal değişiklikler);
  - kamunun beklentileri;
  - ne kadar Sayıştay kaynağına gerek duyulacağı;
  - zaman çizelgesi?
- Önerilen ve seçilen denetimler kapsamında, önceden belirlenen kriterlere göre görev sıralaması yapılıyor mu?
- Yıllık program, üç yıllık programa uyuyor mu?
- Yıllık program, uzun zamandır değerlendirilmemiş kamu hesapları listesini dikkate almış mı?

Her bir daire kapsamında tabandan tavana doğru değerlendirildikten sonra, bu sorular dairelerin başkanları tarafından yanıtlanmalı ve denetim teklifleri ona göre hazırlanmalıdır.

Bu teklifler daha sonra CRPP (Genel sekreterin idari destek verdiği Birinci Başkan, Genel Savcılık, dairelerin başkanları ve genel raportörden oluşan kurul) tarafından incelenir. Teklifin kabul edilmesinden önce son söz Genel Savcındır. Nihai karar Birinci Başkan (Sayıştay Başkanı) tarafından verilir.

***Kalite kontrole yeniden başvurma:***

- Yıllık programın uygulanmasına ilişkin yıl ortası incelemesi;
- Yıl içinde, bir önceki yıla ait programın uygulamasının değerlendirilmesi.

***Denetimin uygulanmasında kalite***

Her kontrol için bir denetçi veya denetçilerden oluşan ekipler görevlendirilir.

Program hazırlanırken, sürecin en başından itibaren “*contre-rapporteur*” olarak görev alacak bir kıdemli Sayıştay hakimi de belirlenir. Sayıştay hakimi, denetimi takip etmek, denetçilerin sorduğu soruları cevaplamak ve gerektiğinde onlara destek olmakla yükümlüdür. Ancak, denetimin uygulamasına yönelik kendi görüşlerini dayatamaz çünkü bu, denetçilerin bağımsızlığını tehlikeye atar.

---

<sup>6</sup> Bu teklifler genellikle sektör sorumlusu denetçiler veya kıdemli denetçiler tarafından yapılır; daire içinde dairenin başkanı ile de görüşülür ve daha sonra dairenin başkanı tarafından CRPP'ye iletilir.

Denetimin kalitesi çeşitli araçlar kullanılarak ölçülebilir:

- Dairenin başkanı tarafından hazırlanmış, denetimin hedeflerini, içeriğini ve takvimini gösteren bir görev yazısının olup olmadığı ve bu yazının raporla karşılaştırılması;
- Raporun teslim edildiği koşulların denetim raporunda belirtilenlerle kıyaslanması (içerik, tarih, zaman kullanımı);
- Denetçiler tarafından seçilen yöntemlerin tanımlanması (örneklem, anket, coğrafi alan, kıyaslayarak değerlendirme, alan çalışması ve belge üzerinden yapılan çalışmaların oranı, mülakatlardan edilen bilgilerle, yazılı belgelerden elde edilen bilgilerin oranı, daha önceden başka kaynaklar tarafından hazırlanmış raporların kullanımı, vb.);
- Denetim sürecinin denetlenecek kuruma açıklanması;
- Diğer denetçilerle işbirliği (diğer dairelerden, bölgesel denetim mahkemelerinden, bakanlıkların teftiş kurullarından);
- Uzmanlardan destek alma (destek alınan uzman nasıl seçildi? Sözleşmesinin içeriği neydi? Nasıl yönetildi? Uzmanın yaptığı çalışmaların sonuçları denetim raporuna nasıl işlendi?).

Bütün bu hususlara denetim raporunun başlangıç bölümünü oluşturan yöntemler kısmında değinilmelidir. Kontrole ilişkin bu sorular ekli belgelerde de sorulabilir (*dossier liasse rapport – DLR*).

Denetçilerden oluşan ekip süreç boyunca gizlilik ilkesine riayet etmelidir.

### ***Raporlara ilişkin karar verme sürecinde kalite***

Raporda ele alınan veriler, denetçinin analizleri ve önerileri (*apostilles*) anlaşılır ve birbirinden ayırt edilebilir bir şekilde sunulmalıdır.

Denetim raporu hazırlandığında, dairenin kıdemli hakimlerinden oluşan kurul tarafından incelenmeden önce, daire başkanı tarafından, dairenin çalışmalarını izlemekten sorumlu olan kıdemli sayıştay hakimine (*contre-rapporteur*) ve genel savcı yardımcısına (*Parquet general* mensubu olan *avocat general*) gönderilir.

### ***Raporun kıdemli bir denetçi (contre-rapporteur) tarafından incelenmesi***

Denetimin sona ermesiyle birlikte “*contre-rapporteur*” raporda ifade edilen bütün bulguların ve analizlerin, DLR adı verilen bir dosyaya koyulan belgelerde yer alan kanıtlara dayandırılmış olduğunu kontrol eder. Dairenin raporu incelemesi sırasında, “*contre-rapporteur*”den öncelikle genel görüşünü belirtmesi, daha sonra da denetçilerin yaptığı her bir teklif ve öneri hakkında yorum yapması istenir. *Contre-rapporteur*, kendi araştırmalarına göre edindiği bilgiler ışığında, denetimin kalitesi hakkında görüş beyan edebilir. Çok nadir rastlana durumlar dışında bu görüşü yazılı hale getirmez.

### ***Genel savcı tarafından sistemli rapor incelemesi***

Genel savcı yardımcısı (“*avocat général*”) toplantıdan en az üç hafta önce raporu okuyarak denetimle ilgili ön görüşünü yazar ve imza için Genel Savcıya iletir.

Bu görüş kapsamında özellikle denetim hedeflerinin yerine getirilip getirilmediği ele alınır, yapılan denetim öngörülen program ile karşılaştırılır, yapılan her tür analizin kanun ve mevzuatlara uygunluğu kontrol edilir, mevcut içtihat belirtilir, denetçinin tekliflerine ilişkin öneriler yapılır (özellikle Genel Savcının sürece dahil olduğu cezai işlem gereken durumlarda, Bütçe ve Mali Disiplin Mahkemesi (BMDM) ile iletişim çalışmalarında). Bu görüş bağlayıcı değildir ama daire toplantısında gerekli merciye iletilmelidir. Görüşler toplantının başında başkan tarafından okunur veya özetlenir (genel savcı yardımcısı



toplantılara nadiren katılır), ve başkan görüşmelerin yönetilmesinde ve belli konulara odaklanmak için bu görüşlerden yararlanabilir.

### ***Kurulda yapılan görüşmeler ve alınan kararlar***

Görüşme sırasında her kıdemli hakim soru sorup görüşlerini açıklayabilir. Denetim raporlarının karar verme aşamasında kalite kontrolün etkili bir şekilde yapılabilmesi bu kurul yapısına bağlıdır. Çok nadir de olsa, uzlaşmaya varılmadığı durumlarda her bir kıdemli hakim ve denetçi resmi oylamaya davet edilir.

### ***Denetlenen kurumlar için karşıt görüş (itiraz) süreci***

İtiraz süreci, dış kalite kontrole oldukça önemli katkı sağlamaktadır. Bu sayede, bulguların (hem gerçek durumu gösteren verilerin hem de analizlerin) doğru olup olmadığı bir kere daha kontrol edilir.

### ***Denetlenen luruma gönderilen taslak rapor***

Çoğu zaman, taslak rapor adı verilen denetim raporunun yeni versiyonu, denetlenen birime, ilgili bakanlıklara ve raporda adı geçen kişilere gönderilir. Taslak rapor denetçiler tarafından yazılır ve “*contre-rapporteur*” ve başkanın kendisi tarafından incelenir. Esasen denetim raporuna bağlı olan taslak raporda, son değerlendirmelerin sonuçları ele alınır ve denetçilerin her türlü kişisel görüşü kaldırılır. En son değerlendirmeler sırasında ortaya çıkan spesifik soruların yer aldığı bir belge de taslak rapor beraberinde gönderilebilir. Rapor geçici (taslak) de olsa, bütün Mahkemeyi bağlayıcı niteliktedir.

Taslak rapora verilen yazılı cevaplar ilk olarak dairenin başkanına gönderilir, daha sonra denetçilere ve “*contre-rapporteur*”e iletilir. Talep üzerine “*avocat général*”a (genel savcı yardımcısına) da gönderilebilir.

### ***Nihai Rapor***

Denetçiler genellikle çok kısa olan ikinci bir rapor hazırlar. Bu raporda, taslak rapordaki bulgular özetlenir, taslak rapora verilen cevaplar ve denetçilerin yorumları belirtilir ve son olarak da bu cevapların kabul edilip raporda gerekli düzeltmelerin yapılması ya da Sayıştayın görüşünün korunması seçeneklerinden bir tanesi önerilir. Önem teşkil eden durumlarda, bu ikinci rapor “*avocat général*”a (genel savcı yardımcısına) gönderilir ve bu kişi, cevapların dikkate alındığını belirttiği ve Sayıştay tarafından alınacak nihai karar hakkında bilgilendirme yaptığı ikinci bir ön görüş hazırlar. “*Contre-rapporteur*” de aynı yöntemle bir ön görüş hazırladıktan sonra daire yeni bir toplantı düzenler.

### ***Nihai kurul görüşmesi ve karar***

Kurul tarafından düzenlenen son toplantıdan önce Sayıştayın talebi veya girişimiyle denetlenen kurumun ve ilgili bakanlıkların temsilcileri ile bir görüşme düzenlenebilir. Bu görüşmelerde tutanak tutulmaz.

Bazı durumlarda (fiili yönetim ve cezaları ilgilendiren durumlar), kurulun toplantıları halka açıktır. Avukatlarıyla birlikte toplantıya katılan denetlenen kuruma söz hakkı verilir.

Son değerlendirmeler sonucunda, vakanın diğer yargı mercilerine taşınması, denetlenen kurumlara ve ilgili bakanlıklara idari yazı yazılması ve gerekiyorsa denetlenen kurum temsilcilerinin verdiği cevapların son halinin yayınlanması gibi kararlar alınıp, varılacak yargıya işlenir. Cevapların yayınlanması durumunda, bu temsilcilerle yayınlanma öncesinde bir görüşme yapılır.

Bütün bu kararlar denetlenen kuruma yeni cevaplar verme hakkı doğurur böylece Sayıştayın bulguları ve değerlendirmelerinin kalitesinin doğrulanması için ikinci bir fırsat daha ortaya çıkar. Aynı kurumda veya alanda daha sonraki yıllarda yapılacak bir sonraki denetimde bu yeni kalite kontrol sürecine gönderme yapılacaktır. Ama ondan önce de, yıl ortası raporlarda daireler daha önce aldıkları kararların nasıl uygulandığını takip ederken bu sürece gönderme yapılır.

Son olarak, Sayıştay tarafından alınan yargı niteliğindeki kararlarda da kalite kontrolün gözetildiği söylenmelidir. Usullere uyulmamışsa veya kararların verilmesinde dayanak olarak başvuru kanun analizleri yanlış ise, Danıştay, Sayıştayın kararına itiraz edebilir.

## ALMANYA<sup>7</sup>

### *Yüksek Denetim Kurumlarının verimliliğine ilişkin iç ve dış çalışmalar*

YDK'ler haklı olarak çalışmalarında verimlilik arayışı içindedir. Kendi çalışmalarının maliyet-etkinliğini incelerken, en azından yürütme kurumlarını denetlerken uyguladıkları standartları uygulamaları gerekir. Böyle bir yaklaşımın benimsenmesi öncelikle adil ve eşit muamele kuralları, ikinci olarak verimlilik ilkesi, üçüncü ve son olarak da güvenilirlik kavramının gerektirdiği bir durumdur. Kendi işlemlerinde şeffaf ve açık bir tutum sergilemek YDK'lere meclis ve meclis komisyonları önünde denetim bulgularını güvenli ve güçlü bir şekilde savunma konusunda gerekli yetkiyi sağlar.

Ancak, verimliliğin artırılması ve kalite konusunda güvence sağlanmasına yoğunlaşarak temel bazı konular göz ardı edilmemelidir. Denetlenecek konuların ne kadar geniş bir yelpazeye yayıldığı dikkate alınacak olursa, denetim kalitesinin ayrıca denetçinin esnekliği ve yaratıcılığına da bağlı olduğu unutulmamalıdır. Bu nedenle standartlaştırılmış bir yaklaşımla hazırlanan kalite yönetimi programları, isimlerini tam anlamıyla hak etmemektedir.

Federal Sayıştay (*Bundesrechnungshof*) kilit kalite yönetimi araçlarını, başka bir deyişle İç Tüzüğünü ve Denetim Kuralları ve Sorumluluk Çizelgesini sürekli olarak güncelleyip uyarlayarak en iyi uygulamayı yakalama mücadelesi içindedir. Denetimde yüksek kalitenin sağlanması için gereken diğer ilkeler Sayıştay'ın Denetim Rehberinde belirtilmiştir. Vurgulanması gereken alanlar şunlardır:

- görevlerin analizi;
- denetim görevlerinin belli yöntemler kullanılarak belirlenmesi ve önceliklendirilmesi;
- denetim yaklaşımının farklı seçenekler arasından belli yöntemler kullanılarak belirlenmesi;
- denetim tasarımı ve
- denetim usulünün, bulgularının ve Sayıştayın denetim önerilerine cevaben denetlenen kurumun gösterdiği eylemlerin değerlendirilmesi.

Yukarıda belirtilen görevler ilerleyen sayfalarda detaylı bir şekilde ele alınacaktır.

Bunların yanı sıra, Federal Sayıştayın yıllık denetim raporunun, temel denetim konularından sorumlu olan Denetim Birimi I 1 tarafından incelenip gerekli düzeltmelerin yapılması gibi spesifik başka görevler için de kalite yönetimi usulleri hayata geçirilir. Denetim planlamasının desteklenmesi için, Sayıştay Otomatik Denetim Planlama ve Bilgi Sisteminin (APIS) temel olarak iyileştirilmiş yeni bir sürümü çıkarılmıştır.

Federal Sayıştay (*Bundesrechnungshof*) denetim çalışmalarında verimliliğin artırılması ve üstün kalitenin sağlanması süreçlerinin görünürlüğünün artırılması hedefini benimsemiştir. Ancak, Sayıştay, kamu kurumları ve özel sektör kuruluşları tarafından kullanılan standartlaştırılmış maliyet ve performans muhasebesi sistemlerinin, devlet denetiminin çalışma yöntemleri ve ürünlerini adil olarak temsil etmede yeterli olduğunu düşünmemektedir. Bu nedenle, devlet denetimi işlevlerinin kendine has gerekliliklerini

<sup>7</sup> Almanya Federal Sayıştay (*Bundesrechnungshof*) tarafından 19 Kasım 2002'de iletilen bilgi.

karşılıyacak çözümlerin üretilmesi gerekmektedir. Sayıştay, uygun bir maliyet etkinlik kavramının oluşturulması yolunda ilk adım olarak bütün denetim birimlerini kapsayan deneysel bir proje yürütmektedir. 2002'nin başından beri her bir kıdemli denetim yöneticisi, denetim yöneticisi ve denetçinin zaman ve maliyet cinsinden girdilerinin kaydedildiği bir sistem kullanılmaktadır. Bu sistem kaynakların kullanımını hakkında genel tabloyu çizmektedir.

Ekim 1998'den bu yana denetim çalışmasının bütün alanlarında usullerin şeffaflaştırılması ve standartların mümkün mertebe yeknesaklaştırılması için adımlar atılmaktadır. Bir çalışma grubu tarafından Federal Sayıştay'ın (denetim birimlerinin çalışmalarını yönlendirmekten sorumlu ) kurulları ile birlikte, analiz ve yönlendirme araçlarıyla ilgili ihtiyaç duyulan desteğin tespit edilmesi için bir anket düzenlenmiştir. Bu anketin tamamlanmasının ardından çalışma grubu kalite yönetimi sisteminin çekirdek işlevlerinin ele alındığı teklif ve tavsiyeler oluşturmuştur. Bu tavsiyeler, görev analizi, denetimin tasarlanması ve değerlendirme gibi kilit işlevleri yerine getirmede Sayıştayın denetim birimlerinin yürüttüğü günlük çalışmalar için vazgeçilmez araçlar haline gelmiştir.

## 1. Görev analizi

Görev analizi, kalite yönetiminin belli başlı bileşenlerindedir. Aslında diğer bütün adımların dayandığı temel niteliğindedir. Görev analizi denetim planlamasının hazırlık aşamasıdır. Ayrıca münferit denetim görevlerinin sistemli bir şekilde planlanması için de temeli oluşturur. Görevlerin derinlemesine analizi sayesinde denetimin kapsadığı alandaki boşluklar tespit edilebilir. Son olarak, görev analizi, Federal Sayıştayın (*Bundesrechnungshof*) en ideal denetim etkisi elde etmek için sınırlı kaynaklarını hedeflere uygun bir şekilde kullanmasını sağlar.

Bir veya birden fazla devlet kurumunun denetimin yetki alanı tarafından kapsandığı durumlarda, görev analizi, ilgili kurumların bütçelerinin alt başlıklarının irdelenmesiyle başlayabilir. Böyle bir analiz, denetlenecek alanların ve uygun yöntemsel denetim anlayışının tespit edilmesinde kullanılabilecek yararlı bilgiler üretebilir.

Görev analizinin genel olarak anlamlı bir sonuç vermesi için, görevlerin, en azından denetim birimleri için kıyaslanabilir bir şekilde ve sistemli olarak tanımlanabilmesini sağlayacak kriterlerin belirlenmiş olması gerekmektedir. Görev tanımları; kurum bütçesinin yapısı, harcama hacmi, denetim konuları, denetimin odaklandığı alan ve denetim kriterleri gibi türlere göre sınıflandırılabilir.

## 2. Denetimin tasarlanması

Görev analizi kapsamında, sayısı genelde çok fazla çıkan denetlenecek alanların belirlenmesinin ardından, denetim planına seçilebilecek münferit denetim konularının belirlenmesi gerekmektedir. Bunun için de denetim konularının belirlenmesinde kullanılacak tanımlayıcı kriterlerin tespit edilmesi gerekir. Bu kriterler, Federal Sayıştay Denetim Kurallarının ilgili hükümlerinin (bölüm 13, paragraf 1, cümle 2; bölüm 13, paragraf 2; ve bölüm 15) mümkün olan en anlaşılır şekilde yorumlanması ile belirlenmeli ve bu hükümlere gerekli göndermeler yapılmalıdır.

Bir sonraki adımda sorulacak soru şudur: ilgili denetim konusu, uygun denetim kriterlerinin, denetim türlerinin ve yaklaşımının seçilmesiyle, bölümlerine nasıl ayrılır ve konu bazında nasıl düzenlenir? Bu kriterlerin oluşturulması için Denetim Kuralları yine çıkış noktası olarak kullanılabilir: (denetim konusu: Denetim Kuralları bölüm 17, paragraf 1; denetim kriterleri: Denetim Kuralları bölüm 4; denetim türleri: Denetim Kuralları bölüm 18). Örneğin, bir bakanlık veya kamu kurumu henüz hiç denetlenmemişse veya uzun zamandır denetlenmemişse, bu kurumun mali yönetimi ve işlemleri hakkında kapsamlı bir görüş elde etmek için yapılacak en uygun denetim türü genel denetim olacaktır. Eğer ilgili kurum kısa süre önce genel denetime tabi tutulmuşsa, bu denetimin bulgularının derinlemesine bir inceleme yapılmasının gereği veya faydasını işaret ettiği işlemlerle ilgili seçici ve daha dar kapsamlı bir denetimin de gerçekleştirildiği takip amaçlı denetim yapılır. Bir kuruma kanuna bağlı olarak belli yardımlar verildiği durumlarda, çeşitli denetim yaklaşımları benimsenebilir. Denetim kapsamında, bu yardımların doğru bir şekilde verildiğinin doğrulanmasının yanı sıra yardımların finansmanı veya ilgili kanun hükümlerinin kurumlar bazında eşit sonuçlar doğurup doğurmadığı veya kurumlar için eşit ölçüde idari kaynak oluşturup oluşturmadığı da

incelenebilir. Ancak ikinci belirtilen durumda doğrudan eleştiri yapılamaz, sadece tavsiye verilebilir. Projelerin, programların ve sistemlerin denetimi, bu proje, program ve sistemlere olan ihtiyaç, diğer tedbirlerle olası örtüşmeler ve olası alternatifler konusunda soruların gündeme gelmesine neden olabilir.

Denetimlerin konu, yaklaşım, tür ve denetim kriterleri açısından yeterli düzeyde tanımlandığı durumlarda denetim görevlerinin, sınırlı denetim kaynakları da göz önünde bulundurularak anlamlı bir şekilde önceliklendirilmesi için uygun kriterler belirlenmelidir. Bu bağlamda, denetim planlaması, Federal Sayıştay Denetim Kuralları, bölüm 14, paragraf 3 kapsamındaki hükümlere dayanarak yapılmalıdır.

Münferit denetimlerin hazırlanmasından sorumlu kişilerin, hazırlık aşamasında, denetim hedeflerinin, denetimin odak noktasının ve kullanılacak yöntemlerin belirlenmesini sağlayacak kriterler arasından uygun olanlarını seçmesi gerekir. Bütün bu etkenler denetimin yönlendirilmesi ve değerlendirilmesini de sağlar (*denetim çizelgesinde* ele alınmış denetim tasarımı: Sayıştay Denetim Kuralları bölüm 23). Denetimin tasarlanması aşamasından önce, denetimle ilgili materyaller, yani denetim konusuna ilişkin bilgi ve belgeler bir araya getirilir ve analiz edilir. Ulaşılabilir kaynaklar kapsamlı bir şekilde ele alınmalıdır. Bu aşamada toplanan materyallerin analizi denetim konusu ve denetimin odak noktasını da etkileyebilir. Denetim çizelgesi (programı), denetimin gerekçesini veya yapıma sebebini, denetim konusunu ve hedefini belirtir. Belgede ayrıca denetlenecek kurumlar ve gerekirse denetim kanıtlarının toplanacağı kurumlar veya birimler ile denetim görevini yürütecek denetçiler ve denetim aşamalarının hangi sırayla ve ne zaman gerçekleştirileceği de belirtilir. Denetim çizelgesi benimsenecek yaklaşımı, denetlenecek hususların hacmini ve kullanılacak denetim yöntemlerini gösterir. Denetim çizelgesinin bütün bileşenleri bir araya geldiğinde, denetimin uygulama aşamasında aslen elde edilenlerle kıyaslanabilecek hedefler ve amaçlardan oluşan bir yapıyı oluşturur.

### **3. Denetimlerin değerlendirilmesi**

Denetim tek başına bir eylem değildir, aksine her bir denetim faaliyetine eşlik eden bir süreçtir. Değerlendirme süreci, hali hazırda devam etmekte olan denetimleri daha da iyileştirmek ve gelecekteki denetimler için altyapı bilgisi oluşturmak amacıyla hizmet eder. Değerlendirme sürecinin merkezinde, hedef ve amaçlar bütünüyle, denetimin her aşamasında elde edilen sonuçların karşılaştırılması yatmaktadır. Bu karşılaştırma, özellikle mevcut denetim faaliyetinin en iyi nasıl yönlendirileceği, gelecekteki denetim planlama faaliyetlerinin iyileştirilmesi ve denetim raporunun gönderileceği kişilere sunulacak denetim sonuçlarının seçilmesi açısından sonuçlara ulaşılmasını sağlar.

Denetim çalışmasını değerlendirmek için en uygun zaman, alan çalışmasında denetim kanıtlarının elde edilmesini takiben taslak denetim kayıtlarının yazıya döküldüğü zamandır. Denetim sonuçları, denetlenen birimden denetimle ilgili yorumların alınması ve denetimin tamamlanmasını takiben de değerlendirilmelidir. Değerlendirme sonuçları yazılı olarak kayda geçirilmelidir.

### **4. Yaklaşım ve sonuçlar**

Federal Sayıştayın kalite yönetimi çalışma grubu, kurullar ve ilgili denetçiler için, kendi başlarına görev analizi ve değerlendirme yapmalarına yardımcı olacak kılavuz ilkeler ve kontrol listeleri hazırlamıştır. Bu araçların kabulü ve daha da iyileştirilmesi için çalışma grubu ve denetim birimleri arasında sürekli fikir alışverişi gündeme gelmiştir. Bu süreç sonrası elde edilen başlıca bulgular ve usullere ilişkin kılavuz ilkeler, Sayıştay Denetim Kuralları ve Denetim Rehberine eklenmiştir. Sayıştay bulgu üretmek ve denetim çalışmalarını yönlendirmek için araçlarını iyileştirme ve geliştirme sürecini devam ettirecektir. Sayıştayın bu alandaki sürekli çabası, devlet denetiminin, diğer kamu kurumları veya özel sektör kuruluşları için uygun olabilecek sabit çözümlere bel bağlayamayacağı inancıyla beslenmektedir. Bu nedenle Sayıştay devlet denetiminin kendine has zorluklarını göz ardı etmeksizin, denetim görevinin performansını izlemek ve çalışmaların kalitesini arttırmak için özel araçlar geliştirme yolundan sapmaz. Denetim işlevinin yerine getirilmesiyle paralel olarak gösterilecek sürekli mükemmeli arama çabasını kendine görev bilen Sayıştay, kurum içi iletişim ve yönlendirme konusunda da yüksek beklentilere sahiptir. Denetim çalışmaları için yüksek standartların belirlenmesi ve bu standartlara uyumun sürekli izlenmesi, devlet denetim kurumlarının temel görevleri arasındadır. Bu kurumların misyonu dikkate alındığında, belli durumlar dışında dış destekten yararlanamadıkları, yararlı olsalar bile, bu desteğin etkisinin sınırlı olacağı aşikardır.

## EK B – DENETİM OFİSLERİNDEKİ UYGULAMALAR

Bu ekte, bazı denetim ofislerindeki kalite kontrol ve kalite güvence uygulamaları ele alınacaktır. Seçilen bu ofisler hiyerarşik bir yönetim yapısına sahiptir ve çoğunlukla Genel Denetçi ünvanıyla tek bir yetkili tarafından yönetilirler. Eşit statüye sahip üç Genel Denetçisi bulunan İsveç Sayıştay'ı bu bağlamda bir istisnadır.

Bir önceki ekte olduğu gibi, bu ekte ele alınan hususların yazıldıkları zamanki koşulları yansıttığı ve bu koşulların değişmiş olabileceği unutulmamalıdır.

### DANİMARKA<sup>8</sup>

#### *Giriş*

Danimarka Ulusal Denetim Ofisi (NAOD), 2002’de TeamMate adını verdikleri yeni bir denetim destek sistemine yönelik çalışmalara başladı. 1 Ocak 2003 itibarıyla kullanıma açılması beklenen sistem kalite kontrol ve kalite güvence usullerinde ciddi değişiklikleri de beraberinde getirecek.

Bu bölümde, mali denetim ve performans denetimi uygulamalarında kalite güvenceyle ilgili NAOD deneyimleri açıklanmaktadır.

NAOD “kalite kontrol” ifadesinden ziyade, “kalite güvence” ifadesini kullanmayı bilinçli olarak tercih etmiştir. Olumsuz yaptırım izlenimi uyandıran kontrol kelimesinin aksine, güvence kelimesi olumlu çağrışımlar yapmaktadır. Kalite güvencenin felsefesi, birini parmakla göstermektense, NAOD tarafından verilen denetim hizmetlerinin mesleki nitelikler ışığında geliştirilmesinden yanadır.

Modern bir denetim kurumunda kalite güvence, iyileştirmeye yönelik adımların atılması için geri bildirim döngüsünü başlatan bir öğrenme süreci olarak başlı başına bir konu haline gelmeye başlamıştır. Aslında kalite güvence kavramı, denetim sürecinin, denetçinin raporlarını ve beyanlarını belgelendirmede kullandığı denetim kanıtlarını üreten bir süreç olması ve buna paralel olarak da her denetimin denetim riski barındırması gerçeklerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Modern bir YDK’de, kalite güvence denetim sürecindeki denetim riskinin azaltılmasına yarayan bir araçtır. Kalite güvence bir öğrenme sürecidir, nihai hedef ise denetim sürecinin iyileştirilmesi ve denetim riskinin mümkün mertebe azaltılmasıdır.

Danimarka’da kamu sektörü için hazırlanmış Ulusal Denetim Standartları uyarınca, denetim kalitesinin süreç sırasında değerlendirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu değerlendirmenin amacı, yapılmakta olan denetimin kalitesine ilişkin güvence sağlamaktır.

Ulusal Denetim Standartlarına göre, kalite güvencenin sağlanması için, öncelikle, denetim çalışmalarında belli bir kalite seviyesine ulaşılmasını sağlamayı amaçlayan ve üzerinde anlaşmaya varılmış denetim hedefleri ve usullerinin olması gerekmektedir. Denetim görevlerini yerine getirmek için denetim planlarının hazırlanması ve denetim personelinin gereken niteliklere sahip olması gerekir.

Kalite güvencenin amacı, belirlenen politika ve usullerin ne dereceye kadar uygulandıklarını ve denetim üzerinde istenilen etkiyi yaratıp yaratmadıklarını değerlendirmektir.

---

<sup>8</sup> Danimarka Ulusal Denetim Ofisi tarafından 15 Kasım 2002’de iletilen bilgi.

### ***Planlama***

NAOD, Ulusal Denetim Standartlarını temel alarak usulleri ve denetim ürünlerini tanımlayan bir denetim rehberi hazırlamıştır. Rehber, denetimin planlanması, uygulanması ve denetim dosyasındaki temel belgelerin hazırlanmasına ilişkin gereklilikleri tanımlamaktadır.

Denetim rehberi ayrıca denetim çalışmasının kalitesinin değerlendirilmesine temel oluşturmaktadır. Aşağıdaki soruları cevaplamada çıkış noktası olarak kullanılır:

- Denetçiler rehberde belirtilen denetim planlama ve uygulama usullerine ne kadar uyuyor?
- Denetim dosyası, NAOD'a yeterli düzeyde denetim kanıtı sağlayacak şekilde, ilgili planlama belgelerini ve denetim belgelerini içeriyor mu?

Denetim, iki aşamada planlanmaktadır. İlk olarak genel bir plan yapılır ve öncelikler genel olarak belirlenir, daha sonra da ofisin münferit planları yapılır ve çeşitli denetimler öncelik sırasına koyulur.

### ***Genel planlama***

Denetimin planlanması aşamasında devlet hesaplarının kapsam dahiline alındığından emin olunur. Bu kapsam, devlet hesaplarının bir bakanlığın altındaki hesapların kalitesi hakkında görüşün verildiği Genel Denetçi raporuna temel oluşturmaktadır. Yapılan münferit denetimlerden ortaya çıkan ürünler bir araya geldiğinde, devlet hesaplarının yeterli düzeyde kapsanmış olmasını sağlamak için, planların genel hatları önceden belirlenir.

NAOD'un mali denetim yıllık planı, her yıl NAOD yönetimi tarafından duyurulan genel strateji ve performans hedefleri doğrultusunda hazırlanmalıdır.

Ayrı ayrı planlanan denetimler bir veri tabanına kaydedilir. Ayrıca, denetimler yapıldıkça veri tabanı da güncellenir.

### ***İdari düzeyde kalite kontrol***

Kurallar gereği, yönetici, denetim planlamasının kalitesinin kurum içi denetim ilkeleriyle örtüşmesini sağlamaktan sorumludur. Denetimin planlandığı şekilde yürütülmesinden de yönetici sorumludur. Uygulamada, denetçiler birbirlerinin çalışmalarının kalitesine güvence verir, yönetici de denetim planını inceler ve onaylar.

### ***Performans***

Denetimlerin uygulanması sırasında başvuru kalite kontrol usullerinin aynı olması nedeniyle, NAOD bu bölümde de "idari düzeyde kalite kontrol" başlığı altında verilen cevaplara gönderme yapmaktadır.

Performans denetiminin koşulları ve uygulanış biçimi mali denetiminkinden farklı olması nedeniyle, bu iki denetim alanındaki kalite güvence sistemi de birbirinden farklıdır.

NAOD, özel denetim raporlarına ilişkin kurum içi kalite güvence sistemini uzun yıllar denedikten sonra, değerlendirme sürecinin bozulduğunu düşünmeye başlamıştır. Kurum içi gelişim ve öğrenme sürecine daha fazla katkı sağlayacak bir kalite güvence sistemine ihtiyaç doğmuştur.

Bu amaçla, Danimarka'nın farklı kurumlarından, hukuki ekonomi, muhasebe ve siyasi bilimler gibi farklı alanlarda görev yapan altı bağımsız üniversite profesöründen oluşan bir panel oluşturuldu. NAOD bu panelden, performans denetimi (VFM<sup>9</sup>) raporlarını inceleyerek olası iyileştirmeler konusunda profesyonel

---

<sup>9</sup> VFM = Value for Money – Paranın Tam Karşılığı.

bir değerlendirme yapmasını istedi. Yapılan incelemenin sonuçları yazılı bir rapor olara sunuldu. Değerlendirmeyi yapan panel daha sonra NAOD raporlarını hazırlayan denetçilere sözlü olarak da rapor verdi. Performans denetimi raporlarının dışarıdan değerlendirmeye tabi tutulması hala devam eden bir süreçtir.

Değerlendirme raporları NAOD'un intranet sisteminde bütün çalışanların erişimine açıktır. Talep üzerine raporlar Bilgi Edinme Kanunundan yararlanarak bu belgeleri isteyen basın mensuplarına ve vatandaşlara da temin edilmektedir.

Dış değerlendirme raporu, performans denetimi raporunun içeriğini, kullanılan yöntemi ve sorulan soruları, aynı zamanda bulguların ve gözlemlerin nasıl sunulduğunu ele alır.

Yapılan ilk değerlendirmelerin sonuçları genelde olumluydu. Değerlendirilen performans denetimi raporlarının tamamının kalitesi yüksek bulundu ve konunun sunuş şekli denetlenen alanın dikkatli bir şekilde incelendiği anlaşıldığı belirtildi. Verilerin düzgün bir şekilde toplandığı ve analizin profesyonelce yapıldığı ancak yöntemin her zaman yeterli düzeyde olmadığı da belirtilen hususlar arasındaydı.

### ***Raporlama***

NAOD bu konudaki sorulara “planlama” (1) ve “performans” başlıkları altında verdiği cevaplara gönderme yaparak cevap vermiştir çünkü raporlama safhasındaki kalite kontrol usulleri, uygulama aşamasındakilerle aynıdır.

### ***Kalite kontrole ilişkin sorunlar***

TeamMate programı tam anlamıyla Oca 2003'ten önce hayata geçmeyeceği için NAOD şu ana kadar özel herhangi bir sorunla karşılaşmamıştır.

### ***Kapanış***

Kasım 2007'de Genel Denetçi Yardımcılarından biri tarafından yönetilen bir çalışma grubu kuruldu. İki denetim yöneticisi ve bazı kıdemli denetçiler çalışma grubunun üyeleri olarak görevlendirildi.

Grup çalışmalarına kalite güvence yaklaşımının tartışıldığı bir seminer ile başladı. Konu hakkında daha fazla bilgi edinmek için yerel bir denetim firmasından meslektaşlar ile irtibata geçildi ve kalite güvence ile ilgili deneyimleri hakkında konuşmak üzere şirketin ortaklarıyla görüşmeler yapıldı. Bu denetçiler kısa süre önce kendi denetim firmalarında kalite güvence çalışması yapmışlardı. Bu bilgi paylaşımı faaliyeti, başka denetçiler tarafından hazırlanan denetim dosyalarının kontrolünde ortaya çıkabilecek sosyal ve psikolojik sorunların nasıl engellenebileceği hakkında fikir edinilmesini sağladı.

Çalışma grubu; kavram belgeleri, kalite güvence rehberleri ve anketler gibi bu süreçte gerekebilecek çalışma kağıtlarını hazırladı.

Denetim dosyalarının seçimi sorumlu denetim yöneticisi ve denetçiyle işbirliği içinde gerçekleşti. Kalite güvence grubu, en kötü ya da en mükemmel şekilde hazırlanmış dosyalar yerine, bütün süreci temsil etmeleri açısından ortalama denetim dosyalarını seçti. Bu seçim, denetim dosyalarını temsil eden bir numune oluşturmak üzere girişilmiş teorik bir çaba değildi, ancak uygulandığı sosyal bağlamda işe yaradığı söylenebilir. Önemli olan, onaylanan denetim dosyalarındaki bulguların herkes tarafından kabul edilmesidir.

Seçilen denetimlerin incelenmesinin ardından, NAOD'un genellikle yüksek kalitede denetim çalışması yürüttüğü sonucuna varıldı. Ancak tabii ki, denetim sürecinin farklı aşamaları ve denetim belgeleri açısından iyileştirme yapılması gereken alanlar hala bulunmaktaydı.

## FİNLANDİYA<sup>10</sup>

### *Mali Denetim*

#### **Denetimin planlama aşamasında kalite kontrol**

- Mali denetim rehberine göre, denetim planı risk analizi temel alınarak hazırlanır ve bunu yapmak için müşteri, müşterinin muhasebe sistemi ve başkanının yönetim stilinin çok iyi irdelenmesi ve anlaşılması gerekmektedir. Müşteri hakkında bilgi sahibi olmak (a) faaliyetler ve denetim raporlarına ilişkin düzenlemeler ve diğer normların, tanımlamaların, planların, bütçenin, performans sözleşmelerinin ve raporların olması; (b) denetim yöneticisi ve değişmişse kurumu denetleyen bir önceki denetçi ile görüşmeler yapılmasını; (c) müşterinin faaliyet alanında Sayıştay ve diğer denetçilerin yaptığı performans denetimleri hakkında bilgi edinilmesini; (d) müşterinin tabi olduğu mali kurallar hakkında bilgi sahibi olunmasını; ve (e) ön analitik usullerin belirlenmesini gerektirir.
- Yazılı bir risk analizi belgesi ve planı hazırlanmalıdır. Denetim rehberi, genel olarak denetim planının içeriğini belirler ve denetim planı örneği gösterir. Denetim yöneticisi risk analizini ve denetim planını inceler ve denetçileri bu belgelerin daha da iyileştirilmesi için yönlendirir. Denetim yöneticisi denetim planının rehberle ve birimin başkanı tarafından belirlenen gerekliklerle uyumlu olduğundan emin olduğunda planı imzalar.
- Denetim planının önceden belirlenmiş bir tarihte tamamlanması gerekir.

#### **Denetimin uygulama aşamasında kalite kontrol**

- Denetim usulleri denetim rehberinde ve eklerinde belirtilmektedir. Denetim yöneticileri kendi kanaatlerine dayanarak denetimin uygulamasını kontrol eder. Bu kontrolün içeriğinin ne olacağı denetim yöneticisine bağlıdır. Ancak, soruna sorumlu olan denetçi ve onun denetim yöneticisi tarafından birlikte bir çözüm getirilemez ise, denetim yöneticisi birimin başkanına başvurur.
- Denetim rehberine göre denetçiler denetim sırasında en az iki ara rapor sunmalıdır.
- Denetçiler çeşitli denetim projelerinde ve diğer faaliyetlerde çalıştıkları gün sayısını raporlar; bu raporlar denetim yöneticilerine de gönderilir.

#### **Denetimin raporlama aşamasında kalite kontrol**

- Denetçiler, denetimin kapsamının, o ana kadar yapılan işlerin, denetim sonuçları ile gerekçelerinin ve olası tavsiyelerin tanımlandığı ara raporlarını sunarlar. Denetim yöneticisi, denetim bulgularının sonuçlarından oluşan bir denetim izi hazırlanmasını ister ve bunu kontrol eder.
- Nihai denetim raporunu hazırlarken denetçilerin ilgili denetim ve sonuçları hakkında bir anket doldurması gerekmektedir. Bu anket, denetimin bütün önemli unsurlarının doğru bir şekilde yerine getirildiğine dair güvence veren bir kontrol listesi olarak da görülebilir.
- Mali denetim birimi başkanı tarafından, denetim raporlarında kullanılması gereken ifadelerin belirtildiği bir belge hazırlanır. Birim başkanı ayrıca örnek bir denetim raporu da hazırlar.
- Denetçiler, denetim yöneticileri tarafından incelenecek olan taslak denetim raporlarını hazırlar. Denetim yöneticileri gerekli düzeltmeler denetçilerle görüşülüp yapıldıktan sonra taslak raporu denetim birim başkanına iletir..
- Raporlama eşiği, birim başkanı tarafından belirlenir. Bu belirleme esnasında birim başkanı genellikle denetim yöneticilerine danışır.

---

<sup>10</sup> Finlandiya Devlet Denetim Ofisi tarafından 11 Kasım 2002 tarihinde iletilen bilgiler.



## Kalite Kontrol usullerinin uygulanmasında yaşanan sorunlar ve alınan dersler

Raporlama eşiğiyle ilgili bazı sorunlar baş göstermiştir.

### İSVEÇ<sup>11</sup>

#### İsveç Devlet Denetim Ofisinde (RRV) Kalite Güvence

Bu belge, RRV'nin kalite yönetimi ve kalite güvence yaklaşımını özetlemektedir. Bu yaklaşım aslında, RRV bünyesinde nihai kalite seviyesini etkileyen başlıca faaliyetlerin tamamı hakkında standartlar belirleyen, tavsiye ve takip sağlayan bir Toplam Kalite Yönetimi (TKY) yaklaşımıdır.

Bütün denetim türleri (performans denetimi ve mali denetim) RRV'nin çalışma kapsamına girer. RRV, kamu teşebbüsleri ve kamu kontrolündeki şirketler, devlet vakıfları ve belediyelere ve eyaletlere verilen devlet hibeleri dahil olmak üzere devlet sektörünün tamamını kapsayan geniş bir denetim yetkisine sahiptir. Haziran 2003'te RRV yürütmeden yasama organına (meclis) taşınmıştır.

RRV, Kalite Yönetimi (KY) girişimini, kamuoyunun denetim mesleğine ilişkin sürekli büyüyen taleplerini ve beklentilerini yansıtan devamlı bir faaliyet olarak görmektedir. Mali denetimlerde amaç, özel sektörün meslek standartlarını ilgili bütün alanlara uyarlayıp uygulayabilmekken, performans denetiminde, araştırma raporlarına makul sayıda akademik kriter uygulayabilmektir. Kalite yönetiminde gelinen noktaya bakıldığında, yıllar içinde bir gelişim eğrisinin takip edildiği ve başarılı sonuçlara ulaşıldığı görülmektedir. Son yıllarda Toplam Kalite Yönetimi (TKY) yaklaşımına daha fazla yoğunlaşmakla birlikte, KY yatırım maliyetleri de artış göstermiştir. Kalite yönetimi uygulamasının ilk yıllarında RRV müşterilerine ilişkin değerlendirmeler yaparken, usulsüzlüklerin, kötü yönetim uygulamalarının, düşük etkinlik ve verimliliğe neden olan hususların tespit edilmesinde mesleki hatalar yapmaktan kaçınmaya çalışmıştır. Bu aslında "gözetimin" her aşamasında, yani denetim çalışması sonuçlandırılmadan önce taslak raporların kalite açısından kontrol edildiği her aşamada kaygı duyulan bir husustur. Sonuç olarak mali denetim için RRV daha zorlu bir görev olan yıllık mali tabloların INTOSAI Genel Kabul Gören Denetim Standartlarına (GAAS) ve IFAC türü standartlara uygun bir şekilde, daha iyi temellere dayanan bir değerlendirmeye tabi tutulmasına karar vermiştir. Performans denetiminde ise daha iyi şekillendirilmiş "denetim soruları" hazırlanması ve bilgi toplama ve analizi için Genel Kabul Gören akademik Kriterlerin (GAAC) daha fazla kullanılması hususlarına yoğunlaşmıştır.

Personelin geniş çaplı katılımı ve çabasıyla oluşturulan ve desteklenen *daha önemli ortak TKY platformları* şunlardır:

- Misyon ve vizyon beyanları;
- etik kurallar;
- personelin yıllık performans değerlendirmesi.

#### Mali Denetim

Toplam Kalite Yönetimi (TKY) kavramı Denetim Rehberinde derinlemesine irdelenmiş, tartışılmış, kabul edilmiş ve *belgelendirilmiştir* (RRV 2000:22, İngilizce versiyonu mevcuttur). Birçok unsurun bir araya geldiği bu politika belgesinde ve temel standartlarda başlıca kilometre taşları tanımlanmıştır. Kalite

<sup>11</sup> Bilgiler, SIGMA uzmanı Bo Sandberg (İsveç Sayıştay) tarafından 18 Kasım 2002'de iletilmiş, 15 Şubat 2003'te küçük değişiklikler yapılmıştır.

çalışması, denetimin her aşamasına kalitenin yerleştirilmesi çabası olarak tanımlanmaktadır. Bu aşamalar: a) girdi kalitesi, b) süreç kalitesi ve c) sonuçların kalitesi.

#### *Girdi kalitesi*

Mali denetçiler, muhasebe alanında akademik bir dereceden başlayacak ve 5 yıla yayılacak şekilde tasarlanan ve 400 saat dersten oluşan bir *sertifika programına* tabi tutulur. Özel sektörde yeminli mali müşavirlere sertifika veren bir kuruluş tarafından dışarıdan sınav uygulanır. Üç yıl sonunda yapılan ara sınavdan sonra 5 yıllık dönemin sonunda final sınavı düzenlenir. Sınavlar özel sektör denetçilerinin tabi olduğu sınavlarla aynıdır (%75 oranında) ve aynı gün yapılır. Bugün itibariyle personelin %90'ı bu programa başlamıştır. Sertifikanın başarıyla alınmasıyla, denetçinin maaşına %10 zam yapılarak mali teşvik sağlanır.

Aynen özel sektördeki gibi, denetim sorumlulukları hiyerarşik kademelere göre tanımlanmıştır: 1) sorumlu denetçi 2) denetim ekibi lideri 3) inceleme lideri ve 4) denetime katılan denetçi. En üst seviyeye terfi edebilmek için birçok niteliğin yanı sıra yukarıda belirtilen sertifika da aranmaktadır.

#### *Süreç kalitesi*

Her yıl RRV yürüttüğü denetim görevlerinin beşte birini iç kalite değerlendirmesine tabi tutar (sorumlu denetçiler arasında çapraz değişme yoluyla) Bu takip çalışması açık ve net olarak kalite güvence (KG) niteliğindedir. Beş yıllık uygulamanın geride bırakıldığı bugün itibariyle, bütün denetim görevleri (yüzlerce) bu şekilde takip edilmiş ve en azından bir kere belgelendirilmiştir.

Kurum içi çapraz değişme yoluyla yapılan bu takip çalışmasının nasıl işlediğini değerlendirmek ve Genel Denetçi Yardımcısına (Başkan Yardımcısı) rapor vermek üzere dışarıdan bir yeminli mali müşavirlik firmasıyla sözleşme imzalanmıştır.

#### *Sonuçların kalitesi*

RRV çalışmalarının sistemli takibi için rutinler belirlenmiştir. Denetimler farklı açılardan değerlendirilir, örneğin: a) çalışma verimliliği, b) denetim sırasında yapılan yorum ve gözlemler c) denetim bulguları ve önerileri sonucunda hayata geçirilen faaliyetler.

Denetimin kapsamı, odak noktası denetçiye erişim, uzmanlık, çalışmanın incelenen alanlarla ilgisi gibi konularda RRV çalışmalarının kalitesine dair hizmet alıcılarının görüşlerini almak için bakanlıklar ve kurumlar arasında üç yılda bir anket düzenlenmektedir. En son 2001 ve 1998 yıllarında yapılan anketler hemen hemen her açıdan kurumun çalışmalarının takdir edildiğini göstermiştir. RRV yöneticisiyle yapılan görüşmelerde, bu çalışmanın kuruma oldukça yarar sağladığı anlaşılmıştır.

#### *Mali denetim alanında kaliteye ilişkin genel hususlar*

Sırasıyla denetim ve muhasebe alanlarında profesyonel tavsiyelerde bulunmak ve yol göstermek üzere kıdemli personelden oluşan bir Denetim Danışma Kurulu ve Muhasebe Danışma Kurulu kurulmuştur.

Denetlenen kurumun farklı yönetim seviyelerini ve denetlenen kurumları hedefleyen iyi tanımlanmış ve kademelendirilmiş bir Raporlama Stratejisinin sonucu olarak şu raporlar hazırlanır: a) INTOSAI Denetim Standartları ve IFAC Kılavuz İlkelerine uygun bir Resmi Denetim Görüşü hükümete verilir, denetim görüşü olumsuz ise bir nüsha da meclis daimi komisyonuna gönderilir; b) uygun olan yerlerde önerilerin ve bulguların daha detaylı ifade edildiği bir Denetim Raporu kurumun yönetimine gönderilir; c) varsa, denetlenen kurumun Finans kurulu Başkanına (CFO) bir Denetim Notu gönderilir. Yılda bir kereye mahsus olmak üzere RRV hükümete konsolide Yıllık Denetim Raporunu iletir. Aynı rapor bilgi amaçlı meclis daimi komisyonlarına da gönderilir. Bu raporda, hem mali hem de performans denetimlerinde tespit edile bulgular ve öneriler özetlenmektedir. Denetimde Toplam Kalite Yönetimi kavramının nasıl işlediğini izlemek üzere yeminli mali müşavirlik firmasından hizmet alınmıştır [Bu izleme sırasında Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının (GAAS) ve Muhasebeciler için Mesleki Etik Kuralların (RPEA) nasıl

uygulandığına dair *Genel Kontroller* yapılmaktadır). Genel kontrollerin en can alıcı unsurları şunlardır: a) denetçinin müşteriden bağımsızlığı; b) denetim görevi için gerekli yetkinliklere sahip yeterli sayıda personelin görevlendirilmiş olması; c) denetim ekibine gerekli rehberliğin sağlanması; d) GAAS ve RPEA için Kalite Kontrol/Kalite Güvence hakkında bir denetim programının olması. Yeminli mali müşavirlik firması Genel Denetçi Yardımcısına rapor verir. Bu düzenleme, dışarıdan bir kuruluş tarafından gerçekleştirilen *akran inceleme* olarak değerlendirilir

### *Performans Denetimi*

Performans denetiminde Toplam Kalite Yönetimi yaklaşımı, RRV'nin etkinlikle ilgili özel yönergesine uygun bir şekilde tasarlanmıştır. Çalışanlar kalitenin her şeyden önce gelmesine giderek artan bir ilgi göstermişler ve kaynaklar da ona göre ayrılmaya başlamıştır. Burada da denetimin üç aşaması olan planlama, uygulama ve raporlamayı kapsayan bir yapı inşa edilmesi uygundur.

### *Planlama*

Denetimin planlama aşamasında kalitenin artırılması için, RRV "XX için Alan Stratejisi" olarak adlandırılan konu bazlı incelemeler yapmaktadır. Genelde 30 ila 70 sayfalık bu incelemelerin amacı, normal denetim kriterleri olan maddilik ve risk kavramlarını kullanarak ilgili alandaki denetlenebilir önemli konuları ve hususları tespit etmektir. Bu incelemenin ardından, performans denetimi sonucunda beklenen katma değeri en yüksek olanlar arasından birkaç tane uygun denetim projesi belirlenir. Bu incelemeler aynı zamanda RRV'nin, ilgili tarafların kaliteli katkılar bekleyebileceği bilgili bir kurum olarak meşrulaştırılmasını da sağlamaktadır.

Bir denetim görevi planlanırken, üzerinde durulacak denetim sorularının tespit edilmesi, veri ve bilgi toplamada ve analizinde kullanılacak yöntemlerin açıklanması ve gerekçelendirilmesi ve denetimin olası faydaları ve risklerinin belirtilmesi için ön bir incelemenin yapılması zorunludur. Bu aşamanın sonucunda ortaya çıkan ön çalışma raporu, yapılacak asıl denetim çalışması için temel ve gerekçe oluşturur.

RRV, bugüne kadarki bütün planlama aşamalarında, denetim ekibi üyelerini belirlerken incelenecek alanda yüksek bir profile sahip olan ve o alandaki kişilerce uzmanlığı ve itibarı tartışma götürmeyen uzmanlar seçmeye özen göstermiştir. Son zamanlarda, raporlar hakkında nihai karar verilmeden önce taslak rapor üzerinde bağımsız ikinci bir görüş sunmak üzere istatistik uzmanlarına ve diğer araştırma konularında uzmanlara başvurulmakta ve bu daimi bir süreç haline getirilmektedir.

Alan stratejisi, ön çalışma raporu ve ana çalışma planı olarak açıkladığımız bu üç aşamanın sonuçları Genel Denetçi Yardımcısı ve Genel Denetçi tarafından onaylanmaktadır.

### *Uygulama*

Ekip lideri ve ekip üyeleri diğer dış uzmanlarla birlikte, birim başkanı ve Genel Denetçi Yardımcısına düzenli aralıklarla resmi bilgilendirmelerde bulunarak projeyi yürütürler. Geçmişte, projenin denetim planında öngörülme istikametlere sapması nedeniyle sık sık sorunlarla karşılaşılıyordu. Bugün, denetim planını kısaltabilmek veya uzatabilmek için proje liderinin daha resmi bir onay alması gerekmektedir. Denetim sırasında müşteri (denetlenen kurum) ile ilişkiler de daha detaylı kurallara tabidir.

### *Raporlama*

Performans denetiminin kalite göstergelerinden biri, denetim sırasında ele alınan gerçek veriler ve yapılan gözlemlerin birbirinden ayrıştırılması ve yine bunların değerlendirme ve başlı başına ayrı bir bölüm olan öneriler bölümünden de ayrı tutulmasıdır. RRV, denetlenen kurum ile denetçilerin gerçekleri yansıtan veriler ile gözlemler üzerinde mutabık kalmasını hedefler. Durum, denetlenen kurum yapılan değerlendirmeleri ve hatta önerileri kabul ederse daha da iyi olarak kabul edilir. Ancak, denetlenen kurumun değerlendirmeyi kabul etmediği durumlarla da karşılaşılabilir. Kurum yeterli gerekçe göstermişse, kurumun değerlendirmeyi kabul etmediğinin raporda belirtilmesi gerekir.

Raporlama aşamasında itiraz usulü uygulanır. Burada, belirtilen bütün gerçekler ile RRV tarafından yapılan değerlendirmeler ve önerilerle ilgili denetlenen kurumun yorumuna başvurulur. Bir performans denetimi raporu, öne sürülen bütün değerlendirmeler ve önerileri destekleyici gerçeklerin ve analizlerin tamamını içermelidir. Bununla birlikte, bir de itiraz usulünün uygulanması, kalitenin artırılmasının teşvik edilmesi ve güçlendirilmesi için gereken iki önemli etkenin oluşturulmasını sağlamaktadır. Bir performans denetimi raporuna, kalite açısından yıllar sonra bile itiraz edilebilir. Bu itiraz kanıtları ve gerekçelendirilirse, ilgili bütün taraflar için ciddi sonuçlar doğurabilir. Herkes bu gerçeğin farkındadır. Bu nedenle kimse, müşterinin onay vermesi için raporlardaki bulgular hakkında pazarlık yapmaya kalkışmaz.

Müşterinin dile getirdiği yerinde itiraz ve eleştirilerin raporda ele alınması gerekir. Bunun için RRV tarafından uygulanmayan bir seçenek vardır. Bu da denetlenen kuruma RRV'ye olan itirazlarını belirtmek üzere rapora ayrı bir ek bölüm hazırlama fırsatını vermektir. RRV, raporun teslim edileceği kişiler için belirsizlik yaratacağı endişesiyle bu seçeneğe başvurmamıştır. Başka bir deyişle, iki farklı görüşün değerlendirilmesi için ciddi oranda uzmanlık ve zaman gerekeceğinden, denetim raporlarında belirtilen öneriler ışığında eylemlerin yerine getirilmesi hususu göz ardı edilebilir. Şu anki uygulamada, denetlenen kurumdan altı ay içinde denetim raporundaki önerilere cevaben hangi eylemleri gerçekleştirdiğine dair yazılı cevabı istenmektedir. Ancak tabii ki denetlenen kurum eleştirilerini medya aracılığıyla dile getirmekte serbesttir. RRV'ye Maliye Bakanı aracılığıyla eleştiri yöneltmek çok nadir rastlanan bir durumdur. Bunun nedeni, eleştiri yerinde olsa bile, Maliye Bakanının hiçbir şekilde müdahale edememesidir. Denetlenen kurumun olumsuz yorumları medyaya yansır, RRV, denetim raporları hakkında medyanın önünde tartışmaya girmeme politikası takip etmektedir. Bu politikanın sebebi ise, RRV'nin raporların teslim edilmesinden sonra nasıl bir tutum takındığına dair yanlış anlaşılma yaratmama isteğidir. Ancak, radyo ve televizyonda denetim raporlarıyla ilgili RRV temsilcileriyle sık sık röportajlar yapılmaktadır.

Performans denetimi sonrasındaki raporlama süreci RRV için oldukça önemlidir. Bu nedenle, anlaşılır, net ve öz raporlar yazabilmek için kıdemli denetçiler medya uzmanları tarafından eğitilir. Denetim raporunun karşıya etkili bir şekilde iletilmesi için çok önemli bir araç olan medya alanında RRV'nin kendi uzmanları da bulunmaktadır. Mesajın aktarılması ve performans denetimi raporlarına cevaben uygun eylemlerin yapılmasının teşvik edilmesi için medyada geniş yer edinmek gerekmektedir.

Performans denetimi raporlarının (bulgular ve öneriler) kurum içinde takip edilmesine yönelik özel bir model geliştirilmiştir. Bu modele göre, ilgili taraflarla diyalogun bir parçası olarak mevcut yıl ve önceki üç yıl karşılaştırmalı olarak değerlendirilmektedir. Bu modelde yer alan önemli konu başlıkları şunlardır: a) ilgililik b) devletin taahhütlerine ne kadar yer verildiği c) denetim önerilerinin kabul görme derecesi ve d) mesleki gelişim.

### ***Performans denetiminde kaliteye ilişkin genel hususlar***

Performans denetiminde Kalite Yönetimi için politika belgesi ve rehberden oluşan bir temel kullanılmaktadır. Rehber, ilave bazı hususlar olmakla birlikte, mali denetimde geçerli olan kalite unsurlarının aynılarını (girdi kalitesi, süreç kalitesi ve sonuç kalitesi) performans denetimi için de düzenlemektedir.

Denetçiler tarafından takdirle karşılanan özelliklerden bir diğeri de “Denetim Yöntemleri Hafızası” adlı veri tabanıdır. Her denetim projesinde, denetim raporu kapatıldıktan sonra, kullanılan yöntemleri ve nasıl uygulandıklarını açıklayan bir denetim yöntem raporu hazırlanır. Özel bir denetim kalitesi grubu, taslak denetim yöntem raporunu onaylar. Grup tarafından onaylandıktan sonra, rapor veri tabanına eklenir ve raporun içerdiği değişik unsurlar elektronik olarak aranabilir.

## İNGİLTERE

### I. Mali Denetim Sürecinde Kalite Kontrol<sup>12</sup>

İngiltere Ulusal Denetim Ofisinde (NAO) kalite kontrol usulleri; mali denetim çalışmalarında kalitenin sağlanması amacıyla hem münferit denetim çalışmaları hem de ofisin bütün işlemleri için geniş kapsamlı bir rehber olan İngiltere Denetim Uygulamaları Kurulu Denetim Standartları Beyanı (SAS) 240 kapsamında düzenlenmektedir.

#### A. “Gerçek Zamanlı” Kalite Kontrol Uygulamaları ve Usulleri

Denetim başlamadan önce, denetim görevi yöneticileri denetimi gerçekleştirmek için ellerinde bulunan kaynakları incelemek ve denetim ekibinin bağımsız ve o görev için uygun olduğunu doğrulamakla yükümlüdür. Ayrıca, her yıl, mali denetim personelinin tamamı, bir yıllık davranış kuralları beyanı ile öğrenme ve gelişim formu doldurmakla yükümlüdür. Bu belgeler, personelin denetim görevini yerine getirmek için (İngiltere Denetim Yönetmeliklerine göre) “hazır ve uygun” olduğunu ve mesleki bilgilerini güncel tuttuğunu doğrular.

İki aşamada inceleme yapılır – ilk aşama, denetim görevi sorumlusu veya ekip lideri tarafından yapılan detaylı incelemedir; ikinci aşama ise başlıca muhakemelerin, sonuçların ve değerlendirmelerin görev yöneticisi tarafından incelendiği aşamadır. Değeri yüksek, riskli veya olumsuz görüşün söz konusu olduğu denetim görevleri için, planlamadan sonuç aşamasına kadar her adımda alınan başlıca kararların ve varılan sonuçların o görevden bağımsız ikinci bir denetim yöneticisi tarafından incelenmesi de mümkündür.

NAO gerektiğinde denetim ekiplerine ofisin istişare politikalarına uygun bir şekilde tavsiye verilmesi ve rehberlik sağlanması için merkezi bir teknik destek hizmeti vermektedir. Olumsuz bir denetim görüşü söz verilmesi söz konusuysa, teknik ekip bu görüş Komptrolör ve Genel Denetçiye onay için gönderilmeden önce ilave bir inceleme yapar. Her bir yan birim, baş Mali Denetim Yöneticisinin rehberliğine de başvurabilir.

#### B. Denetim Sonrası Kalite İnceleme

NAO, her yıl bir tur “soğuk inceleme” yapar. Bu inceleme turu, NAO’nun mali denetim çalışmalarının kalitesi hakkında üst yönetime güvence verir. İncelenecek denetimler örneklem yoluyla belirlenir (toplam denetim sayısının %5’i ve toplam değer %8 ila 10’u). Her görev yöneticisi her yıl bir kere, her yönetici de üç yılda bir incelemeye tabi tutulur. SAS 240 uyarınca, yönetim kurulunun farklı üyeleri denetim kalitesi ve teknik denetim yöntemlerinden sorumludur.

İncelemeyi deneyimli denetim sorumluları ve yöneticilerinden oluşan bir ekip yapar. Her incelemenin sonunda denetimlere not verilir. Herhangi bir denetimin zayıf olduğu düşünülürse bir sonraki yıl o denetimde incelenen hesap tekrar denetlenir. Aynı şekilde, zayıf olduğu düşünülen denetimden sorumlu olan denetim sorumlusu veya yöneticisinin çalışmalarından başka bir örnek bir sonraki yıl incelenir (sorumlu için bir kere, yönetici için iki kere).

NAO yönetim kuruluna yıllık bir rapor hazırlanır. NAO tarafından yapılan soğuk incelemelerde elde edilen bulgular, bir sonraki planlama süreçlerinde zayıf noktalara dikkat edilmesi için ofisteki ilgili tüm personele dağıtılır.

NAO ayrıca, Yeminli Muhasebe Kurumlarının kalite standartları inceleme merci olan Ortak İzleme Birimi tarafından da incelemeye tabi tutulur. Bu merci tarafından uygulanan izleme usulleri arasında, soğuk incelemeler ve NAO personelinin kalitesinin sağlanması için tasarlanmış NAO usullerinin incelenmesi yer

<sup>12</sup> İngiltere ile ilgili bu bölüm, SIGMA uzmanı Mark Babington (İngiltere NAO) katkısıyla hazırlanmıştır (22 Ekim 2002).

almaktadır. İzleme Birimi, NAO yönetimine sunmak üzere bir rapor hazırlar. Raporun bulguları daha sonraki denetim hazırlıklarında ilgili hususların dikkate alınması için personele de dağıtılır.

### **C. İyi uygulamalar**

- Sorunlara zamanında kısa sürede müdahale edilebilmesi için inceleme sonuçlarının düzenli aralıklarla ve zamanında duyurulması;
- NAO denetim çalışmalarının kalitesinin bağımsız değerlendirmeye tabi tutulması;
- Soğuk inceleme sürecinin, inceleme yapanları gelecekte meslektaşlarla paylaşılacak iyi uygulamaları tespit etmeye teşvik etmesi;
- Yöneticilerden oluşan bağımsız inceleme ekibinin ve merkezi teknik destek ekibinin kilit muhakemeler ve sonuçları doğrulaması.

## **II. Paranın Tam Karşılığı<sup>13</sup> (Performans) Denetimi Sürecinde Kalite Kontrol**

### **A. “Gerçek Zamanlı” Kalite Kontrol Uygulamaları ve Usulleri**

NAO kalite güvence sisteminin hedefleri şunlardır:

- Bütün aşamalarda kalite güvencenin sağlanması için NAO'nun performans denetimi çalışmasını organize etmek;
- Gelecekteki çalışmalar için deneyim kazanmak ve bunları uygulamak amacıyla performans denetimi çıktılarının güçlü ve zayıf noktalarını ve bunların yönetimini değerlendirmek;
- Performans incelemelerinin kalitesi hakkında üst yönetime sistematik ve güvenilir bilgi akışı sağlamak.

Proje yöneticileri ve sorumlu oldukları denetim ekipleri, performans denetimi programlarının yüksek kalite standartlarına göre yerine getirilmesinden sorumludur. İncelemenin boyutu ve zorluğu, incelenen alanın hassaslığı, inceleme süresi ve çalışmayı yapan personelin deneyim seviyesine bağlı olarak, en uygun kalite güvence modelini belirlemelidirler.

### *Uzman tavsiyesi ve ikinci görüş*

Kalite güvencenin sağlanmasına ilişkin eylem ve usuller:

- Paranın tam karşılığı incelemelerinin kilit unsurlarıyla ilgili önemli kararlar verilmeden önce, kritik aşamalarda, özellikle de tasarım aşamasında kurum içinden veya dışından uzman görüşüne başvurmak;
- Görüş kaynağı olarak kurum içinde Teknik Danışma Grubuna, kurum dışındaysa uzman danışmanlara veya akademisyenlerden ve diğer uzmanlardan oluşan panellere başvurmak;
- Denetim raporları henüz hazırlanırken, teknik açıdan güçlü olup olmadıkları, yapılarının inandırıcılığı, kanıtların anlaşılır bir şekilde sunulup sunulmadığı ve genel olarak raporun mesajını okuyucuya hızlı ve sade bir şekilde verip veremediğini değerlendirmek üzere yapılan bağımsız incelemeler - “Sıcak düzeltmeler”;

---

<sup>13</sup> İngiltere ile ilgili bu bölüm, SIGMA uzmanı Mark Popplewell'in (İngiltere NAO) katkısıyla hazırlanmıştır (29 Kasım 2002).

- Çalışmaların, ilgili denetimde görevli olmayan deneyimli personel tarafından incelenmesi zorunluluğu.

### **Kalitenin çalışmalara işlenmesi**

İyi bir yönetim ve inceleme de kalitenin geliştirilmesini ve teşvik edilmesini sağlar. İyi yönetim ve incelemenin varlığı, güvenilirliği ve sürekliliğine ilişkin kanıtlar, güvenceye işaretir. Bu güvence aşağıdaki yollarla sağlanır:

- Çalışmaları yürütmek üzere doğru yeteneklere ve deneyime sahip kişilerin görevlendirilmesi;
- Denetimin amacı ve bağlamı doğrultusunda herkesin görev ve sorumluluklarını anlaması için personelle düzenli iletişim;
- Nelerin iyi gittiği, nelerin daha az başarılı olduğu ve sebepleri, gelişime açık alanlar ve gelişime yönelik faaliyetlerin nasıl yapılacağını tespit etmek için personel ile düzenli görüşmeler;
- Denetimi etkileyen kararlara ve sonuçlara nasıl ulaşıldığını göstermek için kilit kanıtların ve bu kanıtlarla ilgili yorumların bir iz bırakacak şekilde belgelendirilmesi;
- Çalışmaların nasıl ilerlediğinin ve sorunları önceden tespit edip uygun çözüm ve faaliyetlerle erken müdahalelerde bulunmanın maliyetinin izlenmesi;
- Bütün sonuçların güvenilir ve yeterli düzeyde kanıtla güçlü bir şekilde desteklenmesini sağlamak için çalışmaların kapsamlı ve zamanında incelenmesi.

### ***B. Denetim Sonrası Kalite Güvence Sürecine ilişkin Uygulamalar ("Soğuk İncelemeler")***

Çalışma sonrası yapılabilecek dört çeşit tamamlayıcı inceleme vardır: kurum içi değerlendirmeler, kurum dışı değerlendirmeler, denetlenen kurumdan geri bildirim, ekip incelemesi. Bu değerlendirmelerin hiçbiri diğerinden daha önemsiz değildir. Değerlendirmelerin amacı, NAO'nun deneyim kazanarak çalışmalarını iyileştirmeye devam etmesini sağlamaktır.

#### **Kurum içi incelemeler**

Çalışma incelemeleri yapan ekip standart bir formattan yararlanarak raporlar yayınlamıştır. Değerlendirmelerin kapsamı:

- sunum ve biçim;
- teknik içerik ve kalite;
- ilk etaptaki etkiler;
- genel değerlendirme.

#### **Kurum dışı incelemeler**

NAO, çalışmalarının kalitesi hakkında bağımsız bir bakış açısından yararlanmak üzere, yayınlanan raporlarının incelenmesi için dışarıdan bir kurum görevlendirir. Bu kurum genellikle uzmanlık merkezi olarak kabul görmüş bir akademik mercidir ve farklı disiplinlerde uzmanlığı bulunan akademisyenlerden bir panel oluşturur. Uzmanlar, yayınlanır yayınlanmaz bütün raporların bir kopyasını alır. Panel, raporları değerlendirirken, kurum içi incelemelerde kullanılanlara benzer kriterlere başvurur. Dış incelemeyi yapanlar genellikle her yıl iki özet rapor çıkarırlar ve kalite güvence incelemelerinde iletilen kilit mesajları bir araya getirirler.

## **Denetlenen kurumlardan geri bildirim**

NAO tarafından performans denetimine tabi tutulan kurumlarda denetimin etkisi ve sağladığı katma değer ile denetimin iyi yönetilip yönetilmediği ve personelin profesyonelce davranıp davranmadığı hususları da dahil olmak üzere kurumun görüşlerine büyük önem verilmektedir. Denetlenen kurumlardan geri bildirim standart bir biçimde alınır ve rapor yayınlandıktan sonra denetlenen kuruma denetimi yapan sorumlu yönetici tarafından gönderilir.

## **Ekip incelemesi**

Rapor yayınlandığında, ekipler “alınan dersler” konulu bir inceleme yapar. Bu incelemenin amacı:

- neyin iyi işlediği ve bunun sebeplerini;
- neyin daha az başarısız olduğu ve sebeplerini;
- geleceğe yönelik edinilen deneyimleri ve bu deneyimlerin bütün performans denetimi incelemelerinde daha geniş çaplı nasıl kullanılabileceğini belirlemektir.

## **Bulgulardan yola çıkarak harekete geçmek**

NAO'nun merkezi performans denetimi ekibi düzenli aralıklarla üst yönetime özet raporlar hazırlar. Bu raporlarda kalite güvence incelemelerinden alınan dersler, eğitim ve rehberlik gibi gelişim çalışmalarının teşvik edilmesi için harekete geçme ihtiyacı ve daha geniş irdeleme ve araştırma gerektiren konuların altı çizilir. Kalite güvence çalışmalarından ele edilen kilit mesajlar performans denetimi personeline seminerler, çalıştaylar ve rehberlik faaliyetleri aracılığıyla aktarılır.

## **C. İyi uygulamalar**

Kalite güvenceye ilişkin dikkate alınması gereken bazı hususlar:

- Kalite güvenceyi denetim çalışmasının tamamlanmasından sonra bir seferde yapılıp bitirilen bir faaliyet olarak değil, devamlı bir süreç olarak değerlendirin;
- Kalitenin teşvik edilmesi için gereken eylemleri sürecin ilk aşamalarında belirleyin;
- İncelenecek alanın, sorulacak soruların, tasarım ve yöntemin belirlenmesi gibi kilit aşamalarda alınan kararların doğrulanması için ikinci bir görüşe başvurun;
- Performans denetimi çalışmasının amacına ulaşması için, süreçte özellikle incelenmesi gereken kritik hususları tespit edin;
- Taslak raporların ve genel olarak yapılan çalışmaların sunumunu iyileştirmede faydalanılabilecek yapıcı yorumların üretilmesinde “sıcak düzeltme” yöntemini kullanın (önerilerin uygulamaya yönelik öneriler olmasına dikkat edin);
- Taslak raporların kurum içi incelemeye ve uzman incelemesine tabi tutulması için yeteri kadar zaman ayırın;
- Dış kalite güvence incelemelerine ve denetlenen kurumlardan gelen geri bildirimlere olumlu cevap verin, iletilen görüşlerin veya kaygıların anlaşılmasını durumunda açıklama isteyin;
- Sürecin bazı kısımlarının neden daha başarılı, bazılarının ise neden daha az başarılı olduğunu irdeleyin;
- Eğer bir çalışma zamanında veya öngörülen bütçe sınırları içinde tamamlanamamışsa, sebeplerini araştırın ve gelecekte bunu düzeltmek için nelerin yapılabileceğini düşünün (edinilmiş tecrübelerin getirdiği faydayı göz ardı etmeden);



- Kalite güvence çalışmalarından edinilen tecrübelerin çalıştay ve seminerler aracılığıyla mümkün olduğunca çok sayıda kişiyle paylaşılmasını sağlayın;
- Her şey bir yana, her zaman olumlu bir yaklaşım benimseyin: kalite güvence incelemeleri olumsuz otopsi niteliğinde olmamalıdır, aksine yapıcı olma ve deneyimlerden ders alma fırsatı sunarlar.

## AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ<sup>14</sup>

### ABD Genel Muhasebe Ofisinde (GAO)<sup>15</sup> Kalite Güvence

#### *Giriş*

Bu kısa bölümde, GAO'nun sadece denetim süreçlerinde yoğunlaşmayan kalite güvence yaklaşımı ele alınmaktadır. Çalışmalarda mümkün olan en yüksek kalite seviyesine ulaşma isteğinin, kurumsal kültürün bir parçası, yönetim politikaları ve uygulamalarının da ayrılmaz bir bileşeni olduğu görülmektedir.

#### *Bağımsızlık, Dürüstlük ve Tarafsızlık*

GAO, kendi çıkardığı bağımsız *Devlet Denetim Standartlarını* uygular. Her kademedeki personel ayrıca yürürlükte olan çıkar çatışması düzenlemelerine uymakla yükümlüdür ve çıkar çatışmasıyla karşı karşıya kaldıkları durumları kıdemlilerine bildirmek zorundadır. Personelin ve birinci dereceden akrabalarının gelirlerinin, varlıklarının ve yükümlülüklerinin belirttiği yıllık mali beyan raporları hazırlanır. Bu raporlar daha kıdemli yetkililer tarafından değerlendirilirken, kıdemli yetkililerin raporları ise kamu denetimine açıktır. Personelin ayrıca her yıl bir Bağımsızlık Beyanı imzalaması ve kurum dışında faaliyetlerde (çalışmak da dahil) bulunmak için resmi izin alması gerekir.

GAO kısa süre önce bağımsızlık standardını biraz daha katılaştırmıştır. Buna göre, denetçiler ve çalıştıkları kurumlar, denetlenen kurum adına ciddi başka çalışmalar yürütemez. Örneğin, eğer bir kuruluş denetlenen bir kuruma bilgi teknolojileri sisteminin kurulmasında yardımcı olmuşsa, bu kuruluş daha sonra bu kurumu denetleyemez. Bu kısıtlama aslında daha çok devlet kurumlarını denetleme işine girebilecek özel sektör denetim firmalarını etkilemektedir.

#### *İnsan Kaynakları Yönetimi*

GAO personel alımı yaparken, üstün entelektüel kapasiteye, teknik ve iletişim becerilerine ve liderlik özelliklerine sahip kişileri tercih etmeye çalışır. Her bir denetim alanından sorumlu yönetici direktör (Genel Denetçi Yardımcısına eşdeğer düzeydedir), o alandaki denetim hedeflerinin karşılanması için gereken personel yapılanmasını belirler. Bu ihtiyaçlar, mevcut bütçe kaynaklarına göre her alanda kaç kişinin işe alınabileceğine karar veren merkez yönetimine gönderilir. GAO bu pozisyonları seçkin üniversitelerden ve diğer kaynaklardan işe alım yaparak doldurur.

Mali yönetim alanında GAO genel olarak güçlü bir muhasebe altyapısına sahip kişileri işe alır. Performans denetimi alanındaysa, ilgili disiplinler, kamu idaresi, iktisat, bilgi teknolojileri, vb. gibi çok daha çeşitli alanlara yayılmıştır.

Adaylar yönetim kademesine mensup bazı yetkililer tarafından mülakata alındıktan sonra seçim yapılır. Daha sonra yeni işe başlayanlar için bir alışma programı düzenlenir. Çalışmaya yeni başlayanlar ve bir

<sup>14</sup> Bu bilgiler SIGMA Uzmanı Harry Havens tarafından 30 Ekim 2002'de iletilmiştir.

<sup>15</sup> 2004'te, GAO'nun adı, "Devlet Hesap Verme Ofisi" olarak değiştirilmiştir.

denetim alanından diğere geçiş yapanlar, ilgili denetim yöntemleri ve konuyla alakalı diğere hususlar hakkında derslere katılır.

GAO hem normal sınıf eğitimi hem de bireysel eğitim programları düzenlemektedir. Bu programların bazıları internet üzerinden de takip edilebilir. Bu eğitimlerin büyük bir kısmı Performans ve Eğitim Merkezi tarafından hazırlanmakta ve uygulanmaktadır. Ayrıca, mali denetim grupları da o alanda uzmanlaşmış bazı eğitimler hazırlamış ve sunmuştur.

Bütün denetçiler, her iki yıllık dönemde, en az 80 sürekli mesleki eğitim (SME) kredisi almak zorundadır, bu kredilerin en az 24'ü devlet ortamı ve devlet denetimi ile doğrudan ilişkili olmalıdır. Uyum yakından takip edilir.

Çalışanlar yılda en az bir defa üstleri tarafından yayınlanmış performans ilkeleri ve standartları açısından değerlendirilir. GAO'da çalışanlar performanslarına ve daha fazla sorumluluk üstlenme istekleri ve kapasitelerine bakılarak terfi ettirilir. Boş pozisyonlara ilişkin duyurular geniş kitleler tarafından duyulacak şekilde ilan edilir. Adaylar, genellikle yönetici direktör pozisyonundaki nihai kararı verecek olan yetkiliye yapılacak seçimle ilgili öneride bulunan seçim kurulları tarafından değerlendirilir.

Personel görevlendirmesi sırasında izlenen amaç, her denetim ekibinin gerekli mesleki uzmanlığa haiz olması ve ekipteki üyelerin mesleki gelişimlerini devam ettirmelerini sağlamaktır. Denetim ekiplerine görevlendirme yapılırken, öncelikle ekibin ihtiyaç duyduğu niteliklere sonra da kişinin hangi alanda deneyim ihtiyacı olduğuna bakılır. Grubun yöneticisi, yönetici yardımcısı veya sorumlu denetçi tarafından yönetilen münferit denetim görevlerinde uygun denetçileri görevlendirir.

Her denetim ekibi uygun becerilerle donatılır. Mali tabloların denetiminde ekibe her zaman bu tür denetimleri yapmada deneyime sahip bir Yeminli Kamu Denetçisi liderlik yapar.

### ***Denetim performansı***

GAO çalışmalarını beş yıllık bir stratejik plan kapsamında hazırlar. Çalışmalar üçe ayrılır: meclisin talep ettiği denetimler, kanun gereği yapılan denetimler ve GAO'nun temel yasal sorumlulukları temelinde yürütülen araştırma ve geliştirme çalışmaları.

GAO, ABD Kongresi (Parlamentosu) ile ilişkilerini belirlemek üzere, Kongrenin taleplerinin görüşülmesi ve kabul edilmesine yönelik usullerin de yer aldığı bir Meclis Protokolü yayınlamıştır. Genel Komptrolü (Sayıştay Başkanı), kongreden gelen taleplerin uygunsuz siyasi içerikli olduğunu veya GAO'nun sorumluluk alanı dışında kaldığını düşünüyorsa, bu talepleri reddedebilir.

Denetim görevinin başlatılması kararı, GAO'nun üst yönetiminin katıldığı bir Görev Kabul Toplantısında kabul edilir. Bu aşamada toplantıya katılanlar daha sonraki inceleme çalışmalarının seviyesinde de önemli bir etkisi olan görevin risk düzeyi üzerinde de karar verirler.

Her bir denetim görevinde, yönetici direktörün hemen bir altında olan ve genel olarak bilinen sistemde denetim yöneticisine karşılık gelen "birinci ortak" başlıca sorumlu kişidir. Birinci ortak, denetim yöneticisi yardımcıları ve sorumlu denetçilerle birlikte denetimi planlar ve gözetimini yapar. Mali denetimlerde planlama sırasında verilen kararlar, kurum genelinde uygun şekilde tavsiyelere başvurulduktan sonra, Tasarım Matrisi, Genel Risk Analizi ve Hesap Riski Analizleri adlı belgelerde yazıya dökülür.

Denetlenen kurumla ilişkiler genellikle, denetimin hedeflerinin, kapsamının, yönteminin ve uygulanacağı zaman çizelgesinin belirtildiği Görev Yazısı ve Açılış Toplantısında belirlenir. Denetimin sonlarına doğru, denetim sırasında toplanan verilerin görüldüğü bir Kapanış Toplantısı yapılır.

Alan çalışmasının tamamlanmasının ardından, denetim sonuçlarının açıklandığı ve denetim usullerinin ve varılan kararların yeterliliğinin gösterildiği bir Özet Denetim Notu hazırlanır. Gerekli bütün adımların atılmasını sağlamak için önceden belirlenmiş bir Çalışma Kağıtları Seti ve Denetim Kontrol Listesinden faydalanılır. İlgili bütün çalışma belgeleri ön incelemeden geçirilir, önemli olanlar rapor yazılmadan önce ikinci bir incelemeye daha tabi tutulur. Bütün rapor ve belgeler, taslakların hazırlanmasından nihai

belgelerin çıkarılmasına kadar geçen süreci ve ilgili verileri ve sayıları yakından izleyen ancak denetim çalışmasından bağımsız bir kişi tarafından da incelenir.

Birinci ortak raporu ve diğer destekleyici belgeleri onaylar. İkinci bir ortak ise (denetimde görev almamış başka bir denetim yöneticisi veya yönetici direktör) önemli hususları bağımsız olarak inceler. Mali tabloların denetiminde, ikinci ortağın alanda deneyimli bir CPA olması gerekmektedir. Analizlerin yerindeliğinden ve bulguların ve sonuçların doğruluğundan emin olmak için, GAO'ya mensup diğer uzmanlardan da inceleme yapmaları istenebilir.

Kurum içi inceleme sürecinin tamamlanmasının ardından, bütün taslak raporlar inceleme amaçlı denetlenen kuruma gönderilir. Bu aşama normalde 30 gün sürer. Denetlenen kurumdan gelen bütün yorumlar analiz edilir ve gerekçeleri doğru bulunursa raporda uygun değişiklikler yapılır. Yorumların ve GAO analizinin yayınlandığı nihai rapor, ulusal güvenlik nedeniyle dağıtımında kısıntıların olduğu durumlar haricinde, kamuya açık bir belgedir.

Önem arz eden denetimlerin gidişatını ve durumunu görüşmek üzere Genel Komptrolör ve üst yönetimin diğer mensupları arasında sınırlı Görev İnceleme Toplantıları düzenlenir.

### ***İstisare ve Araştırma***

GAO çalışanları mesleki literatürden yararlanma ihtiyaçlarını GAO bünyesindeki kütüphanelerden karşılayabilir. Ayrıca internet üzerinde bir Denetim Referans Kütüphanesi bulunmaktadır.

Denetçiler, ekibin bilgisi dışında kalan hususlarla ilgili uzmanlara danışmaya teşvik edilir. Bu uzmanların çoğu GAO bünyesinde bulunabilse de, gerektiğinde kurum dışından da tavsiye alınabilir.

### ***Çalışmaların Kalitesinin İzlenmesi***

Kalite ve Risk Yönetimi Ofisi, seçilen performans denetimleri ve mali denetimler üzerinde görev sonrası kontrollerin yapılabilmesi için bir Kalite Kontrol Değerlendirme Programı (KKDP) düzenlemektedir. Mali denetimler, o alandaki yönetici direktöre rapor veren bir ekip tarafından kontrol edilir. Kontroller, çalışma kağıtlarının incelenmesi, işlevsel alanlarla ilgili testler ve çalışanlarla görüşmelerden oluşur. Sonuçlar yönetim ve personele raporla bildirilir, gerekirse yönetim bulguları ele alabilmek için eylem planları hazırlar.

GAO ayrıca denetim kalitesini akran inceleme yöntemiyle dış değerlendirmeye de tabi tutmaktadır. Kısa süre önce yapılan ilk akran inceleme, mali denetim alanını ele almış ve temiz bir görüşle sonuçlanmıştır. 2005'te yapılması planlanan ikinci akran inceleme, performans denetimi alanında 2004'te yapılan çalışmaları ele alacaktır.

## EK C – ANKETE KATILAN SAYIŞTAYLARDA UYGULAMALAR

### Giriş ve Özet

Bu bölümde, Arnavutluk, Bulgaristan, Hırvatistan, Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Letonya, Litvanya, Malta, Polonya, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Türkiye Sayıştaylarında uygulanan kalite kontrol süreçlerinin durumu ele alınmaktadır. Buradaki bilgiler, 2002’de Mayıs ve Kasım ayları arası Sayıştaylara gönderilen anketlere verilen cevaplardan derlenmiştir.

Anketin yapıldığı zaman diliminde, kalite kontrol süreçlerinin seviyesi, derecesi ve derinliği belirtilen Sayıştaylar arasında büyük değişiklikler göstermekteydi. Bazılarında, denetimin planlama, uygulama ve raporlama aşamalarında yüksek kalite seviyesinin tutturulmasını amaçlayan nispeten kapsamlı usuller uygulanmaktaydı. Diğerleriye, kalite süreçlerini geliştirme yolunda henüz başlangıç aşamasındaydılar. Sayıştayların verdiği cevaplardan anlaşıldığı üzere, kalite yönetiminin önemli bir unsuru kullanılmamakta ve getirilmesi gerekmektedir (birçok Sayıştayda durumun böyle olduğu anlaşılmıştır). Eksik olan bu unsur, denetimlerin, bağımsız uzmanlarca denetim sonrası kalite incelemesine tabi tutulması unsurudur. Bu incelemelerin, Sayıştay tarafından her yıl yapılan denetimlerin büyük bir kısmına uygulanması gerekmektedir. İncelemelerin amacı, seçilen denetimleri eleştirmekten ziyade;

- Mevcut kalite kontrol usullerinin tutarlı ve etkili bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını ve
- Sayıştay kalite kontrol sistemlerinin nasıl iyileştirilip güçlendirileceğini belirlemektir.

Bu ekte sunulan bilgileri değerlendirirken lütfen verilerin belli bir zaman aralığında geçerli olduğunu ve zaman içinde değişmiş olabileceklerini göz ardı etmeyiniz.

### Genel hususlar

Ankete katılan Sayıştayların birçoğu, denetim işlemlerinin kalitesini kontrol etmek için en azından temel altyapıyı oluşturacak adımları atmış durumdadır. Kaliteye gereken özenin gösterilmesi için bu hususun öncelikle Sayıştay başkanı tarafından ele alınması gerekir. Ankete katılan Sayıştayların çoğunda üst yönetimin bu taahhüdü gösterdiği anlaşılmıştır.

Kalitenin geliştirilmesi iki seviyede ele alınmalıdır:

- Kalite kontrole ilişkin mevcut altyapının daha işler hale getirilmesi;
- Denetim sürecinde kalite kontrole ilişkin mevcut altyapı bileşenlerinin koordine edilmesi, yenilerinin eklenmesi ve tutarlı bir yaklaşımın benimsenmesi.

Litvanya, Polonya, Romanya ve Slovakya örneklerinde olduğu gibi bazı Sayıştaylarda, denetim kalitesi kontrol mekanizmaları halihazırda değiştirilmekte ve genişletilmektedir.

Kalite kontrolün sağlanması için, denetimlerin belli usuller ve yöntemlere göre yapılmasını gerektiren denetim standartlarının ve yönetsel rehberlerin oluşturulması ve uygulamaya koyulması şarttır. Kısa süre öncesine kadar, bazı Sayıştaylarda çoğunlukla denetim usulleri ve sadece kısmen denetim yöntemlerine değinecek şekilde ilgili yönetmelikler kabul edilmiştir. Ama son yıllarda yeni ve daha geniş kapsamlı yönetmeliklerin de yürürlüğe konulduğu unutulmamalıdır. Haziran 2002’de SIGMA tarafından düzenlenen bir araştırmaya göre, katılan 13 Sayıştaydan dokuzu kendi denetim standartlarına sahipken, kalan dördü de bu standartları oluşturma sürecinin içindedir.

Bulgaristan ve Litvanya’da olduğu gibi, çıkarılan yeni Devlet Denetim Kanunları, denetim standartlarının veya benzeri düzenlemelerin Sayıştaylar tarafından çıkarılması gerektiğini açıkça hükme bağlamaktadır. Yeni Devlet Denetim Kanunlarının bazıları – Estonya ve Litvanya – genel olarak uygulanan denetim standartlarına göndermeler içerir. Bunlara alternatif olarak bir Sayıştay kendi iç düzenlemelerinde

doğrudan spesifik uluslararası standartlara uyumu gerektirebilir. Hırvatistan, Macaristan ve Polonya’da urum budur.

Kalite kontrol ve güvencenin sağlanması için, denetim çalışmalarının hangi kriterlere göre değerlendirileceği Sayıştay tarafından belirlenir. Daha sonra denetçilerin ve yönetimin bu kriterleri uygulaması gerekir. Bu kriterlere örnek vermek gerekirse:

- Ulusal ve uluslararası denetim standartlarının uygun kullanımı;
- Kılavuz ilkelerin ve rehberlerin uygun kullanımı;
- Denetimlerin yıllık denetim planına ve detaylı denetim programlarına göre yapılması.

Çalışmaya katılan Sayıştayların çoğunda, kalite kontrole ilişkin hususlar farklı denetim süreçlerini tanımlayan denetim standartları, düzenlemeleri veya rehberleri esas alınarak hazırlanır. Slovenya Sayıştay gibi bazı Sayıştaylarda kaliteye ilişkin ayrı ve daha detaylı rehberler bulunmaktadır.

Kalite kontrol yöntemleri de Sayıştaylar arasında farklılık gösterir. Aynı Sayıştay bünyesinde bile denetimin türüne (düzenlilik veya performans) ve karmaşıklığına göre uygulanan tedbirler değişiklik gösterebilir. Örneğin, Polonya’da yapılan “eşgüdümlü denetimlerde” olduğu gibi, birden fazla denetim ekibinin farklı yerlerde aynı anda çalışmasını gerektiren (20 denetim birimi tarafından yeknesak denetim programı takip edilerek 100’den fazla kurumun aynı anda denetlenmesi gibi) denetimler, tek bir ekibin tek bir yerde görev yaptığı denetimlere kıyasla daha karmaşık yönetim ve kalite kontrol tedbirleri gerektirebilir.

### **Denetim Planlaması**

Denetim planlama sürecinin iki belirgin aşaması vardır. İlki, Sayıştayın hangi denetimleri gerçekleştireceğine karar verdiği aşamadır. İkincisi ise, Sayıştayın gerçekleştirmeye karar verdiği denetimlerde nasıl bir yol izleyeceğine dair karar verdiği aşamadır. Her iki aşamada da verilen kararlarda yüksek kalite seviyesinin tutturulması gerekmektedir.

### ***Denetlenecek Kurumların ve Faaliyetlerin Seçilmesi***

Bu ilk planlama aşamasındaki kalite kontrol çalışmaları, denetim kaynaklarının mümkün olan en verimli şekilde ve en öncelikli risk hedeflerine ulaşmak için kullanılmasını sağlamaya çalışır.

Ankete katılan Sayıştayların çoğunda, denetim planlaması bir sonraki yıl için yapılır. Yıllık denetim planı, münferit denetimler için detaylı programların hazırlanmasında altyapıyı oluşturur. Ayrıca, bazı Sayıştaylarda (Malta ve Polonya), genellikle üç yıl olmak üzere daha uzun bir döneme yayılan öncelikli denetim tercihleri belirlenir. Bu orta vadeli planlar ve stratejiler, devlet ve ekonomi açısından önem taşıyan sorunlu alanları da tespit eder (örn: ekonominin yeniden yapılandırılması veya yolsuzluk riski). Genel olarak önceliklerin belirlenmesi, denetim planına çeşitli konu başlıklarının dengeli bir şekilde dahil edilmesini sağlar.

Bazı durumlarda (örn: Macaristan) “dalgalı planlama” adı verilen uygulamalar görülmektedir. Buna göre, yıllık planlar, üç yıllık orta vadeli planlar güncellenirken hazırlanır. Başka bir yaklaşım da, çok yıllık denetim planlarının hazırlanması ve kabul edilmesidir.

Denetimin planlama aşamasında öncelik kanun tarafından zorunlu kılınan görevlere verilir (örn: devlet bütçesinin uygulanışının denetlenmesi). Denetim kaynaklarının %60’ı hatta belki daha fazlası bu tür zorunlu denetimlere ayrılır. Geriye kalan kaynakların en iyi şekilde nasıl tahsis edileceğine karar verme süreci ankete katılan Sayıştaylar arasında değişiklik göstermektedir. Bu karar bazı Sayıştaylarda denetim biriminin inisiyatifine bırakılırken, bazılarında da teklifler kurumun daha üst kademelerinden de yöneltilebilmektedir. Her halükarda, denetim planının bu bölümünün Sayıştayın genel öncelikleriyle uygunluğunun sağlanması için Sayıştay başkanı tarafından imzalanması gerekir.

Çek Cumhuriyeti örneğinde olduğu gibi birçok Sayıştayda, denetim birimleri, yetki alanlarına giren kurumlar hakkında düzenli olarak veri dosyaları hazırlar ve bunları güncellerler. Bu, denetim önceliklerinin belirlenmesi ve her bir görev için denetim programının hazırlanmasında büyük fayda sağlayan bir uygulamadır.

Münferit denetim konu başlıkları genellikle denetim birimlerinde tasarlanmaktadır. Çoğunlukla, buradaki teklifler gerekçeleriyle birlikte üst düzey çalışanlar tarafından öne sürülür. İlgili birimin yöneticisi konu başlığına dair teklifin doğruluğunu (ve önceliklere uyumu ile resmi olarak yapılabilirliğini) kontrol eder ve Sayıştayın üst yönetimi tarafından belirlenen ilkeler doğrultusunda, bu görevin yararlı olup olmayacağını değerlendirir. Meclis komisyonları veya diğer kamu kurumları tarafından talep edilen denetim konuları da değerlendirmeye alınır.

Bazı Sayıştaylar, örneğin Çek Cumhuriyeti Sayıştayı, “öneri kutusu” yöntemini kullanır. Toplanan bilgilerin incelenmesinin ardından denetim birimi spesifik teklifler hazırlar. Birim yöneticisi bu teklifleri birimin “öneri kutusuna” koyar ve düzenli olarak kıdemli yöneticiyi bilgilendirir. Kıdemli yönetici hangi tekliflerin öne sürüleceğine karar verir.

Kural gereği, denetim birimleri (veya kıdemli yöneticiler veya Sayıştay üyeleri gibi diğer iç merciler) tarafından önerilen taslak teklifleri Sayıştayın üst yönetimine gönderilmeden önce anlaşılır açıklamalar ve varsayımlar hazırlanır. Teklif taslaklarında; denetimin hedefleri, denetlenecek dönem, gerekçe, olası sonuçlar, denetimin konu başlığı, risk alanları, denetimin zaman çizelgesi ve gerekebilecek kaynaklara ilişkin tahminlere yer verilir.

Sayıştay denetim stratejisinde belirlenmiş olan denetim seçim kriterleri kullanılarak tanımlamalar karşılaştırılır ve sıralanır. Bu görevi genellikle bir planlama dairesi veya benzer bir destek birimi gerçekleştirir. Daha sonra, yıllık denetim planı taslağı Sayıştayın ilgili karar verme mercine iletilir (kıdemli yönetici, Sayıştay başkanı veya kurul).

Taslak rapor, bütün birim yöneticileri, Sayıştay başkanının danışmanları ve üst yönetim tarafından incelenir. Son olarak, plan Sayıştay başkanı veya kurul tarafından (ya da ilgili Sayıştay merci tarafından) onaylanır.

### ***Münferit Denetimlerin Planlanması***

Denetim planlama sürecinin ikinci aşaması, “denetim programı” olarak da anılan denetim görevinin gidişatını belirleyen belgenin hazırlandığı, onaylandığı ve kabul edildiği aşamadır. Denetim programının, Sayıştayın iç kurallarında belirtilen bilgilerin toplanmasını ve sürece taslak denetim programını inceleyen, görüşen ve kabul eden Sayıştay birimlerinin çoğunun katılımını sağlama yükümlülüğü buradaki başlıca kalite kontrol unsurlarından biridir.

Polonya örneğindeki eşgüdümlü birimlerde, taslak program, denetimin eşgüdümünü sağlayacak kişi tarafından, meclisin kaygıları da dahil olmak üzere birçok husus göz önünde bulundurularak geliştirilir. Genellikle, tam denetimin yapılacağı kurumlara benzer nitelikli bir mercide hazırlık denetimi yapılır.

Bazı Sayıştaylarda (örneğin Malta), bazı düzenlilik denetimlerinde ve performans denetimlerinin tamamında program hazırlama sürecinin önemli unsurlarından biri e “ön-denetimdir”. Ön denetim çalışması, tam denetimin yapılması için yeterli dayanak olup olmadığını ve tam denetimin yapılabilirliğini tespit etmek amacıyla gerçekleştirilir.

### **Denetim Uygulama**

Bu aşamada, ekip lideri ve denetçiler tarafından denetimin alan çalışmaları gerçekleştirilir. Asıl alan çalışmasına başlamadan önce ekibin bütün mensuplarının denetim görevlerini ve bu görevlerin nasıl yerine getirileceğini anlamış olması önemlidir.

Bütün Sayıştaylarda, denetimin uygulama aşamasında kalite kontrol çalışmaları farklı seviyelerde yapılır. Kontrol, her bir ekip üyesinin kendi çalışmasının kalitesinden sorumlu olduğu temel kuralıyla başlar.

Ayrıca, ekibin çalışmalarının Sayıştayın genel kuralları ve denetim programına uygun bir şekilde yerine getirildiğinden emin olmak için, ekip lideri, ekibin çalışmalarını her gün gözetime tabi tutar ve inceler. Ayrıca, Sayıştayın kurum içi kurallarında belirtilen görevlere bağlı olarak, daha kıdemli yöneticiler de denetim ekibiyle irtibat halinde olabilir, adım adım denetim çalışmalarını inceleyebilir ve önemli hususlarda Sayıştayın üst yönetimine rapor verebilir. Ankete katılan Sayıştayların büyük çoğunluğunda, denetimin uygulama aşamasında etkili gözetim ve inceleme çalışmalarına izin veren usuller olduğu tespit edilmiştir. Örneğin Malta Sayıştayında, baş denetçi denetimin her aşamasından sonra çalışma sırasında elde edilen bulguların yer aldığı bir rapor hazırlar. Denetim yöneticisi bu raporları inceler.

Kalite kontrolün önemli unsurlarından biri de denetim çalışmasının düzgün bir şekilde belgelendirilmesidir. Örneğin Kıbrıs Sayıştayında, denetim dosyasını, bölüm şefi, baş denetçi ve önemli alanlarda denetim yöneticisi inceler. Çalışma belgelerinin düzgün bir şekilde belgelendirilmesi, çapraz kontrolden geçirilmesi, imzalanması ve daimi dosyaların düzenli olarak güncellenmesi çok önemlidir.

Denetimin uygulama sürecindeki önemli kalite kontrol unsurlarından bir diğeri Sayıştayın iç kurallarında belirtilen bilgilerin toplanmasını ve taslak rapor hazırlanmadan veya denetlenen kurumla görüşülmeden önce, taslak denetim protokolünü veya önerilen denetim bulgularını inceleme, görüşme ve bazı Sayıştaylarda kabul etme sürecine Sayıştay çalışanlarının çoğunun katılımını sağlama yükümlülüğüdür.

Bazı Sayıştaylarda, denetim görevlerinin yerine getirilmesi için harcanan zaman ve bütçenin izlenmesine yönelik bir sistem vardır. Estonya Devlet Denetim Ofisinde, bütün denetimlere, çalışma saati üzerinden süre verilir. Bu süre, raporlama sisteminin, denetimde kullanılan asıl süreyi önceden belirlenmiş sürelerle karşılaştırması sonucu tespit edilir. Her bir denetim dairesi başkanı Sayıştay başkanına denetim projeleri ve denetimler sırasında yöneltilen sorular konusunda bir ilerleme raporu sunar.

### **Denetimde Raporlama**

Denetimin raporlama aşaması, Sayıştay Kanunu, denetim standartları (Sayıştayların kendi standartları veya uluslararası kabul görmüş standartlar), diğer iç düzenlemeler ve varsa denetim rehberinde belirtilen hükümler uyarınca hayata geçirilir.

Bu aşamada yapılan kalite kontrol çalışmalarının ilk hedefi, öne sürülen bütün beyanların, bulguların ve sonuçların, denetim sırasında toplanan kanıtlarla tam olarak desteklenmesini sağlamaktır. İkinci amaç ise, ortaya çıkan raporun eksiksiz, doğru, tarafsız, inandırıcı ve konunun elverdiği ölçüde sade ve anlaşılır olmasını sağlamaktır.

### ***Taslak Raporların Hazırlanması***

Bir denetim raporunun ilk taslağı genellikle denetim ekibinin lideri tarafından, ekibin diğer üyelerinin desteğiyle hazırlanır. Destek verenler, raporun nasıl hazırlanması ve içeriğinin ne olması gerektiği konusunda bilgiliyse, bu aşamada kalite artmaya başlar. Hırvatistan Devlet Denetim Ofisinde, raporlamaya ilişkin detaylı ilkelere denetim rehberinde yer verilmiştir. Letonya Sayıştay Raporlama Standartlarına göre, her denetimin sonunda denetçinin bulguları belirtmesi ve yazılı görüşünü ifade etmesi gerekmektedir. Bu görüşün içeriği kolay anlaşılmalı, belirsizliğe yer vermemeli, sadece yeterli ve ilgili kanıtlarla desteklenmelidir. Görüş bağımsız, tarafsız, adil ve yapıcı olmalıdır.

### ***Taslak Raporların İç İncelemeye Tabi Tutulması***

Birçok Sayıştayda, denetim raporunun ilk taslağı, raporu hazırlayan denetçiden bir veya iki kademe yüksek kıdemliler tarafından incelenir.

Kalite kontrol usulleri; denetimi yapan birimin başkanı, ilgili baş denetçi ve kilit alanlarda, bir veya birkaç kıdemli tarafından çalışma belgelerinin ve ilgili taslak raporun incelenmesini kapsar. Bu inceleme, çalışma

belgelerinin yeterli seviyede bilgi sağladığı ve düzgün bir şekilde çapraz kontrolden geçirildiklerini gösterirken, denetim bulgularının da maddilik ve yasallık açısından değerlendirildiğini ve doğru ve gerçeklere dayanan denetim kanıtlarına dayandıklarını göstermiş olur. Çalışma belgelerinin kimin tarafından hazırlandığı ve incelendiği belgelerde gösterilmelidir. Kullanılan dilin anlaşılır olmasına, denetim bulgularının/önerilerin yeterli, ilgili ve güvenilir bilgilerle destekleniyor olmasına özen gösterilmelidir.

Usulen değişiklikler görülse de, bütün Sayıştaylarda, taslak raporların birden fazla seviyede kurum içi incelemeye tabi tutulmasına dair hükümler yer almaktadır.

### ***Taslak Raporların Dış İncelemeye Tabi Tutulması***

Genel olarak, taslak raporlar denetlenen kurumla görüşülür ve birçok Sayıştay denetlenen kurumun görüşlerine (belki özet şekilde) nihai raporda yer verir. Denetlenen birimin görüşünün alınması, kalite kontrolü güçlendiren bir süreçtir çünkü denetlenen kurum, yanlış veya kanıtlarla yeterli desteklenmemiş olduğu düşünülen bulgulara itiraz edebilecek bilgi düzeyine sahiptir. Aynı zamanda, denetlenen kurumun denetim raporundaki aksi görüşlerin önemini azaltmayı isteyebilecek bir çıkar tarafı olduğu da unutulmamalıdır. Dolayısıyla, denetlenen kurumun görüşlerine gereken dikkat gösterilmelidir. Görüşleri dikkatli bir şekilde inceleyip denetim raporunda bu görüşlere ve Sayıştayın görüşleri analiz sürecine ne kadar ağırlık verileceğine dair kararı yine Sayıştay verir.

Ankete katılan Sayıştayların çoğu bu itiraz usulünü uygulamaktadır.

### ***Diğer Hususlar***

Birçok YDK'da – örneğin, Kıbrıs Sayıştayı'nda – raporun hazırlandığı tarih ile yayımlandığı tarih arasında denetimle ilgili gerçekleşen olaylar ele alınır ve bu olaylar esası etkiliyorlarsa nihai rapora dahil edilirler. Bu hususun gerçekleştirilmemesi raporun güvenilirliğini azaltabilir.

Bir diğer olağan ve faydalı uygulama ise denetim raporlarının matbu veya elektronik ortamda yayımlanmasıdır. Bu uygulama, denetim kalitesini iki yönden artırabilir. 1- Söz konusu raporların, raporda değinilen konuların uzmanları tarafından okunması ve bu uzmanların ilgili alanda gelecekte yürütülecek denetimler için faydalı önerilerde bulunmaları. 2- Raporların yayılması yoluyla bilinçlenen denetçilerin denetim işlerini daha dikkatli yürütmeye başlamaları. Öte yandan, özellikle siyasi hassasiyet taşıyan alanlara ilişkin önemli denetim raporlarının geniş kitlelere ulaştırılması denetlenen mercilerin beklenmedik güçlü bir savunma duruşu sergilemelerine neden olabilir.

Son olarak, tamamlanan denetimin, denetimi yapan ekibin kendisi tarafından incelenmesi ekip üyelerinin farklı veya daha etkin şekilde gerçekleştirdikleri hususları öğrenmelerini sağlayabilir. Kendi kendini inceleme yöntemi ekip üyeleri için faydalı bir öğrenme deneyimi olabilir ve ileride yapılacak denetimlerin kalitesini artırabilir. Estonya Sayıştay bu tekniği kullanan Sayıştaylar arasındadır.

### ***Kurum İçi Denetim Sonrası Kalite İnceleme***

Etkili bir kalite yöntemi sistemi, kullanılması düşünülen kalite kontrol tedbirlerinin, düzgün ve tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanamayacağını belirlemek ve mevcut kalite kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi için yöntemler belirlemek üzere usuller barındırmalıdır. Deneyimler göstermiştir ki, bunu başarmanın en iyi yolu, tamamlanan denetimler arasından seçilen örneklem grubu üzerinde bağımsız, detaylı ve görev sonrası incelemelerin yapılmasıdır.

Ankete katılan bazı Sayıştaylar –tümü değil- bu tür iç inceleme süreçlerini ya hâlihazırda kullanmakta ya da kurmaktadır.



**Akran inceleme**

Ankete katılan Sayıştayların birçoğu, kurumlarının kalitesini güçlendirmeye ve iyileştirmeye yönelik çabalarının desteklenmesi için SIGMA'dan bir akran inceleme koordine etmesini istemiştir. Bu incelemeleri yapan uzmanların, farklı Sayıştaylardan gelen, uzun yıllara dayanan denetim deneyimine sahip, farklı yöntemler uygulayan kıdemli yetkililer olması, incelemelerin değerine değer katmıştır. Bu sürecin, yasal, kurumsal ve yönetsel işlevleri ile diğer kilit görevlerini mercek altına tutmuş olan Sayıştaylar için çok faydalı geçtiği açıkça görülmüştür.

**Sonuç**

Ankete katılan Sayıştayların, çalışmalarında kalite seviyesini yakalamak için gereken süreçleri oluşturmak ve güçlendirmek üzere önemli adımları atmış oldukları aşikârdır. Ancak birçoğunda bu konuyla ilgili daha fazla çalışma yapmaya öncelik verilmesi gerekmektedir.

## EK D – DENETİM KALİTESİ HAKKINDA KILAVUZ İLKELER

Bu bölümde yer verilen kılavuz ilkeler, Nisan 2004'te Sayıştay Başkanlarının Riga'da yaptığı toplantı sırasında onaylanan ilkelere dayanmaktadır. Bu toplantıdan sonra yapılan görüşmelerde öne sürülenlerin eklenmesi için küçük çaplı değişiklikler yapılmıştır ancak Riga belgesindeki açıklayıcı bölüme burada yer verilmemiştir. Kılavuz ilkelerin kendileri, ilave açıklayıcı ve tamamlayıcı belgelerle birlikte aşağıdaki web sitelerinden elektronik ortamda indirilebilir:

- [www.SIGMAweb.org](http://www.SIGMAweb.org)
- [www.asz.hu](http://www.asz.hu)
- [www.nao.gov.mt](http://www.nao.gov.mt)
- [www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

### Genel

Bir Yüksek Denetim Kurumu (YDK) denetim çalışmalarını yürütürken, aşağıda belirtilen hususlarda sürekli kalite arayışı içinde olmalıdır:

- denetimlerinde ele alınan konuların önemi ve değeri;
- yapılan değerlendirmelerde ve verilen önerilerde tarafsızlık ve adillik;
- denetimlerin planlama ve uygulama aşamalarında kapsam ve eksiksizlik;
- görüşlerin veya bulgular ile sonuçların güvenilirliği ve geçerliliği; önerilerin uygunluğu; denetim raporunda ve diğer ürünlerde sunulan diğer konuların tutarlılığı;
- denetim raporlarının ve diğer ürünlerin, kanunda belirtilen tarihler ve kullanıcıların ihtiyacına göre zamanında hazırlanması ve çıkarılması;
- denetim raporlarının ve diğer ürünlerin anlaşılabilirliği;
- denetim uygulamalarında ve denetimle ilgili çalışmaların yürütülmesinde verimlilik;
- elde edilen sonuçlar ve etkiler açısından etkililik.

Bu hedefe giden yolda YDK'nin kaliteyi arttıracak politika, sistem ve usuller geliştirmesi, kaliteye zarar verecek olanları da engellemesi gerekir. Bu kalite kontrolleri denetimin her aşaması için geliştirilmeli ve uygulanmalıdır. Bu aşamalar:

- denetim konularının seçilmesi;
- denetimin ne zaman yapılacağına karar;
- denetim planlaması;
- denetim uygulaması;
- denetim sonuçlarının raporlanması ve
- denetim bulgularının, sonuçlarının ve önerilerinin takip edilmesi ve değerlendirilmesi.

## Denetim konularının seçilmesi ve zamanlama

YDK'ler, denetim alanlarının seçilmesi ve denetimin ne zaman yapılacağıının belirlenmesi sırasında aşağıdaki hususları dikkate almalıdır:

- gerektiği yerlerde kanun tarafından zorunlu kılınan denetimleri ve YDK'nin yetki alanını dikkate almak suretiyle, olası denetim konuları arasında öncelik sırasının belirlenmesi;
- gerekli yeterliklere sahip denetim personelinin mevcut olup olmadığını da dikkate alarak, denetimlerin gerçekleştirilmesi için gereken mali kaynaklar ve insan kaynakları;
- kanunda belirtilen süreleri de dikkate alarak, denetim sonuçlarının en iyi faydayı sağlayacağı zaman;
- değişen koşullara cevaben denetim önceliklerinin yeniden gözden geçirilmesi ihtiyacı;
- denetim konularının ve zamanlamasının, iç denetçilerin veya aynı birimde denetim yapan başka mercilerin çalışmalarına bağlı olarak belirlenmesi;
- risklerin ve denetim konularının öneminin, hassasiyetinin ve maddiliğinin değerlendirilmesi.

## Denetim Planlaması

Her denetimde ilk yapılması gereken şey, tümüyle belgelendirilmiş bir denetim görevi planının hazırlanmasıdır. Planın, denetim ekibinin diğer üyeleriyle veya varsa kurul ile istişare içinde, baş denetçi veya yeterli uzmanlık seviyesine veya niteliklere sahip bir denetçi tarafından hazırlanması gerekir. Plan hazırlanırken birçok unsurla beraber, özellikle aşağıdakilere dikkat edilmelidir:

- denetim için ayrılacak personelin sayısı ve nitelikleri;
- denetimin yapılması için gereken zaman, mali kaynaklar ve diğer kaynaklar – gerektiği durumlarda dış uzmanlar;
- denetimde karşılaşılabilecek riskler ve bu riskleri tespit etmeyi ve ele almayı sağlayacak denetim testleri.

Denetim görev planında aşağıdakiler tüm detaylarıyla açıklanmalıdır:

- denetimin amacı ve hedefleri;
- maddilikle ilgili seçim ve hesaplama süreci;
- uygulanacak yöntem;
- gerçekleştirilecek denetim görevleri;
- her bir görev için ayrılan süre ve kaynaklar; görevlendirilecek kişi veya kişiler ve bunların sorumlulukları;
- denetimin her bir aşaması ve denetimin bütünü için görev tamamlama tarihleri.

YDK gözetime imkan veren bir teşkilat yapısına sahipse, denetim görev planı, denetim ekibi üstünde gözetim yetkisi olan bir kıdemli görevli tarafından incelenmeli, gerekirse değiştirilmeli ve onaylanmalıdır. Kurumun yapısı buna elvermiyorsa, planın, YDK içinde yeterli kıdeme ve yetkiye sahip, benzer nitelikte

ve türde denetimler konusunda deneyimli ve denetim ekibinin bir parçası olmayan bir denetçisi tarafından incelenmesi gerekir. Bütün bu incelemeler ve onayların belgelendirilmesi gerekir.

### **Denetimin uygulanması**

Denetime başlamadan önce, baş denetçinin:

- denetimde görev alacak herkesin, planın bütünü ve kendilerine verilen görevleri anladığından;
- denetimde görev alan her bir kişinin kendisine verilecek görevleri yerine getirmek için gerekli niteliklere sahip olduğundan ve
- denetimde görev alan kişilerin görevlerini yetkin ve tarafsız bir şekilde yerine getirmelerini engelleyecek hiçbir çıkar ilişkisi veya başka etkenin olmadığından emin olması gerekmektedir.

Denetim, onaylanan plana göre yapılır. Ancak, planlama süreci, uygulamanın başlamasıyla sona ermez. Denetimin uygulama aşamasında ilerledikçe, beklenmedik durumlar nedeniyle planın sık sık uyarlanması gerekecektir. Bu tür değişiklikler ve gerekçelerinin muhakkak belgelendirilmesi gerekir. Eğer bu uyarlamalardan herhangi biri, denetim yöntemini veya denetimin yapılması için gereken süre veya kaynakları ciddi boyutta değiştiriyorsa, bu değişikliklerin asıl olanı onaylayan yetkili tarafından incelenmesi ve onaylanması gerekir. Bu onaylama süreci de belgelendirilmelidir.

Baş denetçi denetim kapsamındaki görevlerin düzgün bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak için, denetimde görev alanları yeterli düzeyde gözetime tabi tutar. Kendisine verilen görevi yerine getirmede güçlük çeken biri varsa, bu durum bu kişiye yardımcı olabilecek gözetmenine vakit kaybetmeden bildirilir. Beklenmeyen ciddi durumlarla karşılaşılırsa veya maddi hususlarla ilgili elde edilen sonuçlar beklenenden ciddi ölçüde farklıysa, bu durumların da baş denetçiye bildirilmesi gerekmektedir. Baş denetçi, denetimin kapsamını ve/veya denetim görevi planını uygun şekilde değiştirme gereği duyabilir.

Denetim görev planında belirtilen görevler tamamlandıça, görevin tamamlandığı bilgisi ve sonuçların detayları, görevi gerçekleştiren kişi(ler) tarafından zaman kaybetmeden kaydedilmelidir. Bu belge, sorumlu denetçinin bir üstündeki kıdemlisi tarafından incelenir, kanıtlarla desteklenir ve onaylanır. Denetimin daha sonraki bir aşamasında en azından bir kere başka bir kıdemli tarafından tekrar aynı inceleme yapılır. İncelemelerin kanıtlarla desteklenmesi ve inceleme tarihinin kaydedilmesi gerekir.

Denetim çalışma kağıtları denetim sürecinin önemli bir parçasıdır. Bunların sistemli olarak toplanması, incelenmesi ve saklanması gerekir. Denetim kağıtları, daha sonra denetim raporunun hazırlanması ve incelenmesini kolaylaştıracak şekilde düzenlenmelidir..

### **Denetimde Raporlama**

Denetim raporları anlaşılır, zamanında, öz ve tarafsız şekilde hazırlanmalıdır. İlgili bütün gerçeklere ilişkin adil bir özet sunarlar. Bütün bulgular ve sonuçlar denetim çalışma kağıtlarında yer alan yeterli seviyede adil, ve güvenilir kanıtlarla desteklenmelidir. Raporlanan hususların uygun şekilde analiz edilip sonuca bağlanması gerekir. Denetim sırasında denetlenen kurum tarafından önemli hususlara ilişkin öne sürülen görüşlerin raporda dile getirilmesi ve tartışılması gerekmektedir. Karşı görüş sunan somut kanıtların raporda belirtilmesi, neden reddedildiklerinin gerekçelerinin belirtilmesi, rapor sonuçlarında yer verilmemişlerse gerekçeleri belirtilmelidir. Kanıtların somutluk derecesi ve önemine ilişkin standartlar, denetimin ve denetim raporunun özelliğine bağlıdır.

Denetim raporu taslağı baş denetçi tarafından hazırlanır. Ekibe mensup başka denetçiler varsa, onlara da danışılır.

Denetim raporu taslağının denetim ekibine mensup olmayan deneyimli bir denetçi ve/veya kurul tarafından yeterlik açısından dikkatlice incelenmesi gerekir. Baş denetçi incelemeyi yapan bu kişinin yorumlarına

uygun şekilde cevap verir. İnceleme, incelemeyi yapanın öne sürdüğü yorumlar ve incelemeye cevaben yapılan eylemlerin detayları denetim çalışma kağıtlarına kaydedilir ve saklanır.

Taslak rapor varsa kurul incelemesi de dahil olmak üzere kurum içinde bir incelemeye tabi tutulduktan sonra, belli bir süre içinde görüş ve inceleme için denetlenen kuruma gönderilir. Denetlenen kurumdan alınan yorumlar baş denetçi tarafından dikkatle ele alınır ve incelemeyi yapana ve varsa denetim kuruluna gönderilir. Veriler üzerindeki anlaşmazlıklar çözüme kavuşturulmalıdır, bunun için ilave denetim çalışması gerekebilir. Denetlenen birimin sağlam gerekçelerle öne sürülmüş ve gerçekleri yansıtan yorumlarına cevaben denetim raporu revize edilir.

Denetim raporunu onaylamak ve çıkarmak için kimin yetki sahibi olduğu, açık ve net bir kanun hükmü ve kurum içi düzenleme tarafından belirlenir.

### **Denetim Sonrası Takip**

Denetim raporunun hazırlanmasından bir müddet sonra, raporda belirtilen sorunların çözümü için denetlenen kurumun başlattığı eylemler ile bu eylemlerin etkilerinin belirlenmesi için YDK gerekli adımları atmalıdır.

### **Kalite Güvence –Kalite Kontrollerin Değerlendirilmesi**

Bir YDK, kalite kontrol sistemlerini değerlendirmek üzere:

- gerekli kontrollerin yerinde olup olmadığının tespit edilmesi;
- mevcut kontrollerin düzgün uygulanıp uygulanmadığının tespit edilmesi;
- denetim uygulamalarının ve raporlarının kalitesinin doğrulanması ve
- kontrollerin güçlendirilmesi veya iyileştirilmesine yönelik olası yöntemlerin tespit edilmesi için usuller belirlemelidir.

Tamamlanmış denetimlerden ve ilgili çalışma kağıtlarından oluşan bir örneklemin, bu denetimlerde görev almamış kişiler ve/veya gruplar tarafından denetim sonrası incelemeye tabi tutulması, kalite kontrol değerlendirme süreçleri arasında yer almaktadır.

### **Kurumsal Yönetim**

Kaliteyi sürekli üst basamaklarda tutmayı ve verimliliği arttırmayı teşvik eden bir ortam yaratmak için YDK'nin aşağıdakilere öncelik vermesi gerekir:

- insan kaynaklarını yönetmek:
  - işe alım
  - eğitim
  - personel gelişimi
  - etik kurallar
- kurumsal riskleri yönetmek ve
- etkili dış ilişkiler inşa etmek.

## EK E – YÖNLENDİRME, GÖZETİM VE İNCELEME

Bu Ek, ileri YDK deneyimlerinden yola çıkarak denetim sürecinin yönetilmesinde yer alan kilit unsurlara ilişkin rehberlik sağlamaktadır: yönlendirme, gözetim ve inceleme. İlk bölüm, bu fonksiyonları, birçok yönetim sorumluluğunun kurullara veya mahkeme dairelerine verildiği adem-i merkezi yapıya sahip denetim mahkemesinde yürütüldükleri şekliyle belirtilmektedir.

İkinci bölümde ise bu sorumluluklar çoğu “ofis-tipi” YDK ve merkezi yapıya sahip denetim mahkemelerinde olduğu gibi, hiyerarşik yönetim yapısına göre YDK’da yürütülmesi gerektiği şekilde belirtilmektedir.

### Adem-i merkezi Yapıya Sahip Denetim Mahkemelerinde Yönlendirme, Gözetim ve İnceleme

Adem-i merkezi yapıya sahip denetim mahkemelerinde, yönlendirme, gözetim ve inceleme gereklilikleri ve bu unsurların kilit bileşenleri, mahkemelerin yargı fonksiyonuna sahip olup olmamalarına bakılmaksızın, bir sonraki bölümde de açıklanacağı üzere denetim ofisleri ile aynıdır. Ancak, kurumsal düzenlemeler ve yapı ile ilişkisi bulunan ve denetim kalitesini yakalamak üzere oluşturulan süreç ve sistemlere dair önemli farklılıklar mevcuttur, bu farklılıklar şöyledir:

- Üyelerin görevlerini yerine getirirken üst düzey yasal bağımsızlık (hâkim ve eşiti) ve operasyonel özgürlük kullanması;
- Bazı hallerde, yönlendirme ve gözetim seviyelerinin daha az olması;
- Bazı hallerde, mahkemeden bağımsız Sayıştay Savcılığının müdahalesi;
- Tüm hallerde eşit yetkiye sahip kurul yapısını gözetken karar alma düzenlemeleri.

Bu bağlamda, inceleme süreçleri aşağıda sayılan özellikleri taşıyabilir:

- Denetim elemanlarınca yapılan iş hiyerarşik yapıda olduğu gibi “üst düzey üyeler” (veya üst düzey Sayıştay hakimleri) ve/ya kendi görüşlerini iletecek “akranları” (örneğin, contre-rapporteur) tarafından incelenir;
- Bazı Sayıştaylarda, Sayıştay Savcısı veya vekilleri gerçekleştirilen işe ışık tutmak açısından özellikle yasal konularla ilgili bağımsız görüş bildirebilir;
- Denetim işi mutlaka en az bir kurul tarafından incelenmelidir ve kararlar birlikte verilmelidir.

Ayrıca, yargı kararlarına göre, çelişkili prosedür, verilen hükmün temyiz edilme olasılığı da dahil olmak üzere detaylı ve zorunlu düzenlemelere tabidir. Bu düzenlemeler denetlenenin görüşlerinin tam anlamıyla dikkate alınmasını öngörmektedir ve bu nedenle denetim kalitesine katkıda bulunmaktadır.

### Hiyerarşik YDK’larda Yönlendirme, Gözetim ve İnceleme

Denetim işi yetkisi başkasına devredildiğinde, yönlendirme, gözetim ve inceleme ilgili işin yetkin bir şekilde gerçekleştirildiğine dair makul güvence sağlanmalıdır. Ayrıca, resmi bir inceleme sürecine de ihtiyaç duyulacaktır. Bu kalite kontrol prosedürlerinin kapsamı görevi yerine getiren asıl personelin yetkinliğine bağlıdır.

**Yönlendirme:** Yetkinin devredildiği personele sağlanacak yönlendirme uygulayacakları denetim prosedürlerinin hedeflerini ve üstlenecekleri sorumlulukları içerir. Bu yönlendirmede ayrıca kurumun çalışma alanına ve denetim prosedürlerinin akışını, zamanlamasını ve kapsamını etkileyebilecek olası muhasebe ve denetim sorunlarına da yer verilir. Denetim yönlendirmeleri – bilgilendirme, toplantı ve gayri

resmi sözlü iletişime ek olarak– denetim rehberleri, kontrol listeleri ve özel denetim planları aracılığı ile duyurulur.

**Gözetim:** Bu unsur hem yönlendirme hem de inceleme ile yakından ilgilidir ve her ikisinin unsurlarını da içerebilir. Gözetim sorumluluğu olan personel denetim süresince aşağıdaki görevleri yerine getirir:

- Denetçilerin verilen görevleri yerine getirmelerini sağlayacak beceri ve yetkinliğe sahip olup olmadıklarını;
- Denetçilerin denetim yönlendirmelerini anlayıp anlamadıklarını ve
- Denetimin denetim görev planına göre yürütülüp yürütülmediğini belirleyebilmek için denetimin seyrini izlemek
- Denetim sırasında ortaya çıkan önemli muhasebe ve denetim konularını belirlemek, önem derecelerini saptamak ve denetim görev planını gerektiği şekilde değiştirmek suretiyle ilgili konuları ele almak ve
- Personel arasındaki muhakemeye ilişkin farklılıkları çözmek ve uygun müzakere seviyesini oluşturmak.

**İnceleme:** Denetim elemanlarınca gerçekleştirilen denetim, aşağıdaki hususları ortaya çıkarmak amacı ile gerekli deneyime sahip üst düzey personel tarafından incelenmelidir:

- Denetimin denetim görev planına göre yapılmış olması;
- Gerçekleştirilen iş ve elde edilen sonuçların yeterli biçimde belgelendirilmiş olması;
- Önemli bir denetim sorununun çözüme kavuşturulmuş olması, çözüm gerçekleşmemiş ise denetim sonuçlarına bunun yansıtılmış olması;
- Denetim prosedürü hedeflerine ulaşılmış olması ve
- İfade edilen sonuçların yapılan denetimin sonuçları ile tutarlı olması ve denetim görüşünü desteklemesi.
- Denetim programı ve denetim görev planları;
- Kontrol testlerinin sonuçları ve mevcut ise bunları takiben denetim programı ve denetim görev planlarında yapılan değişiklikleri de içerecek şekilde iç tespit ve kontrol risklerinin değerlendirilmesi;
- Maddi prosedürler ve varılan sonuçlardan elde edilen dokümantasyon;
- Hesaplar, önerilen denetim düzeltmeleri ve taslak rapor da gerekli esaslara göre incelenmesi gereken unsurlardandır.

Yukarıdaki hususların ışığında, denetim çalışma dosyalarının incelenen yapıldığına dair kanıt içermesi de önem arz etmektedir.

## EK F – KALİTE DEĞERLENDİRME KONTROL LİSTELERİ

Bu ekte yer alan kontrol listelerinin amacı inceleme yapanlara YDK'ların kalite kontrollerinin yeterliliğine ilişkin hükme varırken göz önünde bulundurulması gereken hususlara odaklanmaları açısından kolaylık sağlamaktır.

## Denetimin Planlanması

Denetim planlamasının yeterliliğini inceleyenler aşağıdaki hususları göz önünde bulundurabilirler:

- Planlamanın YDK'nın denetim politikaları, denetim standartları, rehber, yönerge ve uygulamalarına göre yapılmasının sağlanması;
- Denetim hedefleri üzerinde önemli etkisi olabilecek kanun ve yönetmeliklere ilişkin bilginin elde edilmesi;
- Ön araştırma denetiminin gerçekleştirilmesi (denetim görev planının hazırlanmasını sağlamak üzere belirli konularda ön araştırma yapmayı hedefleyen denetim);
- Denetim hedeflerinin ve kapsamının belirlenmesi;
- Denetimler için ön bilgi teşkil edecek kaynakların (örneğin medya, denetlenen kurumların iç denetim, teftiş ve diğer kontrol birimlerinin bulguları) belirlenmesi;
- Denetim faaliyet listelerinin belirlenmesi;
- Denetimin planlanması sırasında öngörülen problemlere dikkat çekilmesi;
- Denetim ekibinin denetim görev planını açık bir şekilde anlamasının sağlanması;
- Önceki denetimlerde ortaya çıkan ilgili konuların takip edilmesi;
- Kurumun finans, muhasebe ve diğer ilgili görevlerinin anlaşılması;
- Denetlenen kurumun iç kontrol sistemlerinin kilit unsurlarının belirlenmesi;
- Uygun analitik prosedürlerin kullanılması;
- İlgili oran ve karşılaştırmalı rakamların belirlenmesi ve analiz edilmesi;
- Tahmin edilen miktarlarda görülen eğilim veya sapmaların belirlenmesi;
- Örneklem metodu ve grubunun belirlenmesi;
- İlgili performans göstergelerinin seçilmesi;
- İç riskler ve kontrol risklerinin değerlendirilmesi;
- Maddilik kriterleri ve eşiklerinin belirlenmesi;
- Denetim için karar verilen güven düzeyinin belirlenmesi;
- Uygun uzmanların/danışmanların seçilmesi;
- Denetim bütçesi ve zaman çizelgesinin hazırlanması;
- Denetimi gerçekleştirmek için gerekli makul kaynakların değerlendirilmesi;
- Denetim için ayrılan ekibin ve personel gerekliliklerinin değerlendirilmesi;
- İnceleme aşamasında ortaya çıkan sorunların araştırılması ve çözümü;



- Denetim görev planının uygun işe gözetimden sorumlu kıdemliler tarafından hazırlanması onaylanması ve incelenmesi;
- Denetimin planlanması aşamasında kullanılan diğer prosedür ve uygulamalar;
- Denetimin planlanması aşamasında kalite kontrol prosedürlerini sürekli olarak geliştirmeye yönelik uygulamalar.

### **Denetimin Uygulanması**

Denetimin gerçekleştirilmesi aşamasının yeterliliğini inceleyenler aşağıdaki hususları göz önünde bulundurabilirler:

- Denetimin YDK'nın denetim politikaları, denetim standartları, rehber, yönerge ve uygulamalarına göre gerçekleştirilmesinin sağlanması;
- Denetçilerin denetim için kanıt toplamaya yönelik teftiş, gözlem, soruşturma ve mülakat gibi teknik ve prosedürleri tam olarak anlamaları;
- Denetimin tüm aşamalarının planlandığı ve onaylandığı şekilde yürütülmesi;
- Denetim görev planındaki önemli alanlardan herhangi birinin uygulanmaması halinde geçerli açıklamanın yapılması;
- Onaylanan denetimden önemli sapmalar olması halinde gerekli onayın alınması;
- Denetim için kullanılan personel kaynaklarının planlanan zaman, personel seviyesi ve harcamalar ile büyük ölçüde uyumlu olması;
- Bütçeye kaydedilen personel kaynaklarında görülen maddi sapmalar için gerekçe belirtilmesi;
- Her bir denetim hedefini gerçekleştirmek ve etkili denetim kanıtı sağlamak amacıyla uygun denetim teknikleri ve prosedürlerinin kullanılması;
- Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin (CAATS) gerektiği gibi kullanılması;
- İç kontrollerin güvenilirliğini değerlendirmek için uygun testlerin kullanılması;
- Uygun analitik prosedürlerin kullanılması ve destekleyen verinin güvenilirlik, bağımsızlık ve kalitesinin saptanması;
- Örneklem metotlarının YDK rehberleri ve/ya uygun istatistikî metotlara göre kullanılması;
- Tüm işlem testlerinin denetim hedefleri ile net bir şekilde ilişkilendirilmesi, denetim işinin özellikleri ve kapsamının yeterli bir şekilde açıklanması ve denetimden elde edilen genel sonuçların temin edilmesi;
- Yeterli ve uygun kanıtların elde edilmesine yönelik denetim basamakları ve prosedürlerinin tasarlanması;
- Denetim sırasında ortaya çıkan tüm sorunların araştırılması;
- Aşağıdaki hususlara ilişkin gerekli çalışma belgelerinin temini:
- iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi;

- kontrol testleri;
- analitik inceleme;
- maddi testler ve
- bilgisayar tabanlı uygulamaların denetimi.
- Çalışma belgelerinde gerekli atıfların yapılması;
- Kapsamlı denetim tamamlama kontrol listelerinin doldurulması, onaylanması ve kanıta dayandırılması;
- Danışman ve diğer uzmanların çalışmalarının gerektiği şekilde izlenmesi;
- Denetimin gerçekleştirilmesi aşamasında kullanılan diğer prosedür ve uygulamalar;
- Denetimin gerçekleştirilmesi aşamasında kalite kontrol prosedürlerini sürekli olarak geliştirmeye yönelik uygulamalar.

### **Denetim Sonrası Raporlama**

Denetim raporlama sürecinin yeterliliğini inceleyenler için aşağıdaki hususları dikkate almak faydalı olabilir:

- Raporlamanın YDK'nin denetim politikaları, standartları, rehberleri, kılavuz ilkeleri ve uygulamaları uyarınca yapılması;
- Raporların biçimi ve içeriğinin usullerle belirlenmesi (örn. başlık, imza ve tarih, hedefler ve kapsam, denetlenen kurum, yasal dayanak, vakitlilik);
- Denetim raporunda kullanılan terimlerin raporun iletileceği kişilerce kolayca anlaşılabilir olması ve teknik terimlerin tam olarak açıklanması;
- Bütün denetim bulgularının maddilik, hata ve diğer usulsüzlükler açısından değerlendirilmiş olması;
- Hataların, eksikliklerin ve olağan dışı hususların düzgün bir şekilde tanımlanmış, belgelendirilmiş ve yeterli düzeyde çözüme kavuşturulmuş veya gerekiyorsa kıdemli YDK görevlisinin dikkatine sunulmuş olması;
- Nihai denetim raporunun, denetim hedeflerinin gerektirdiği bütün alanları kapsamaması, kapsam dışı bırakılan konular için gerekli açıklamaların yapılması;
- Çalışma belgelerinin eksiksiz, doğru ve geçerli olmasını sağlamak için, rapordaki gözlem ve sonuçların desteklenmiş iyi belgelendirilmiş olması;
- Bütün değerlendirme ve sonuçların, yeterli, yerinde ve makul denetim kanıtlarıyla destekleniyor olması;
- Ana denetim raporunda sadece yeterli miktarda maddi denetim bulgusuna yer verilmesi;
- Raporun, uygun becerilere sahip personel tarafından, uygun şekilde belgelendirilmiş ve denetim görüşünü yeterli düzeyde açıklayacak şekilde, zamanında hazırlanması;

- Zayıflıkların / soruların / yönetime iletilmek istenen hususların yer aldığı resmi yazıların, denetlenen kuruma zamanında gönderilmesi;
- YDK raporlarına verilen cevapların ve diğer yazışmaların zamanında ve ilgili alanlarda olması;
- Cevapların dikkatli bir şekilde incelenmesi;
- Denetlenen kurum tarafından itiraz edilen bütün görüşlerin gerektiği gibi değerlendirilmesi;
- Denetlenen kurumun yerinde maddi yorumlarına denetim raporunda gönderme yapılması;
- Denetimin tamamlanmasının ardından meydana gelen önemli olaylara nihai raporda yer verilmiş olması;
- Bütün yolsuzluk ve usulsüzlüklerin uygun mercilere bildirilmiş olması;
- Denetim sonuçlarının dikkate alınması için daimi denetim dosyalarının güncellenmesi;
- YDK tarafından sürekli takip edilmesi gereken maddi hususların tespit edilmiş, kaydedilmiş ve dikkate alınmış olması;
- Denetimin raporlama aşamasında kullanılan diğer usuller ve başvuru uygulamaları;
- Denetimin raporlama aşamasındaki usulleri sürekli geliştirmeye yönelik uygulamalar.

### **Öz Değerlendirme ve Denetlenen Kurumların Görüşlerinin Alınması**

YDK çalışmaları hakkında öz değerlendirme yapmanın veya denetlenen kurumların görüşlerini almanın yararlı olduğunu düşünenler, aşağıdaki olası soruları dikkate alabilir:

#### ***Değer katma***

- Denetimin kapsamı çok geniş mi tutulmuş, çok dar mı, yoksa tam kararında mı?
- Denetim hizmetlere ne tür katkılar sağlamış?
- Denetim ne tür değişikliklere ön ayak olmuş veya neleri güçlendirmiş?

#### ***Yaklaşım ve yöntem***

- İncelemenin aşağıdakiler için uygun tekniklerle yapıldığını düşünüyor musunuz?
  - veri toplama
  - veri analizi
- Denetlenen birime aşağıdakiler hakkında yorum yapma fırsatı verilmiş mi:
  - denetimin amaçları
  - önerilen yöntem
  - danışmanların görevlendirilmesi
- Bu sorulara verilen cevaplar olumsuz ise, gerekçelerin araştırılması gerekmektedir.

### ***İş ilişkileri***

- Denetlenen kurumla ve bu kurumun personeliyle ilişkilerde denetim personeli ne kadar nazik ve profesyonelce davranmış?
- Denetlenen kurum:
  - süreç konusunda zamanında bilgilendirilmiş mi?
  - sonuçlar ortaya çıkmaya başladıkça görüş bildirmek üzere fırsat elde etmiş mi?
- Bu sorulara verilen cevaplar olumsuz ise, gerekçelerin araştırılması gerekmektedir.

### ***Devletin modernleştirilmesine katkılar***

- Bu rapor devletin aşağıdaki unsurlarına ne düzeyde olumlu katkı sağlamış?
  - iyi yönetişimin teşvik edilmesi
  - daha iyi mali yönetim
  - yeniliğin desteklenmesi
  - ileri görüşlülük
  - vatandaş odaklılık
  - uygun düzeyde risk almanın desteklenmesi
  - vatandaşlara verilen hizmetlerin geliştirilmesi
  - sonuç odaklılık
  - bilgi teknolojilerinin daha iyi kullanımı
- Bu sorulara verilen cevaplar olumsuz ise, gerekçelerin araştırılması gerekmektedir.

### ***Adil ve tarafsız raporlama***

- Taslak raporlar gerçekleri:
  - doğru
  - adil bir şekilde yansıtıyor mu?
- Diğer tarafların görüşlerine:
  - yer verilmiş mi?
  - görüşler adil bir şekilde dinlenmiş mi?
- Medyaya yansıyan haberler doğru mu, geniş yer tutuyor mu?

**Genel**

- Denetim raporlarının (raporunun) genel kalitesini nasıl değerlendirirsiniz?
- Rapor çalışmaları iyileştirme veya para tasarrufunu sağlama açısından ne derece etkili?

## **EK G – DENETİM SONRASI İNCELEMELERDE YER VERİLEN HUSUSLAR**

### **“Soğuk İncelemelerin” Getirdiği Fırsatlar ve Riskler**

#### ***Fırsatlar***

Bağımsız bir inceleme, özellikle de YDK dışından temin edilmişse,

- denetim süreçlerinin etkin ve etkili bir şekilde işleyip işlemediği ve taze fikirler öne sürüp sürmediğini değerlendirir;
- alınan derslerin hızlı bir şekilde uygulamaya dökülmesini kolaylaştırır;
- denetim süreçlerinin geliştirilmesi gereğini doğrulayan somut kanıtlar ortaya çıkarır;
- YDK içinde sürekli bir gelişim sürecinin oluşturulmasını teşvik eder;
- Meslektaşlar arası paylaşılabilir iyi uygulama alanlarının tespit edilmesini sağlar.

#### ***Riskler***

Öte yandan, bağımsız bir inceleme bazı riskleri de beraberinde getirebilir:

- incelemeyi yapanların sadece zayıflık ve eksikliklere odaklanması nedeniyle denetim personelinin şevkinin kırılması;
- incelemenin zaman alıcı bir süreç oluşu ve dikkatin diğer acil görevlere verilememesi;
- özellikle kurum içi incelemelerde, akranları eleştirme konusunda yaşanabilecek çekinceler nedeniyle tarafsızlığın sağlanamaması.

### **Denetim Sonrası İncelemede Bulunanların Düzenlilik Denetimlerinde Bakabileceği Hususlar**

İnceleme yapanlar, aşağıdaki hususları mercek altına yatırabilir:

- denetim düzgün planlanmış mı, riskler tespit edilip gerekli dikkati çekebilmişler mi;
- denetim raporunda yer verilen denetim görüşünü desteklemek için yeterli düzeyde çalışma yapılmış mı;
- sonuçlar düzgün bir şekilde açıklanmış mı ve denetim çalışma belgeleriyle desteklenmişler mi;
- denetim görüşleri çalışma belgelerinde tümüyle desteklenip belgelendirilmiş mi;
- mali tablolar devlet muhasebe düzenlemeleri ve ilgili diğer yasal düzenlemelere uygun bir şekilde mi sunulmuş;
- çalışma belgeleri YDK politikaları ve usullerine uygun mu?

## **Denetim Sonrası İncelemede Bulunanların Performans Denetimlerinde Bakabileceği Hususlar**

İnceleme yapanlar, aşağıdaki hususları mercek altına yatırabilir:

- denetimde ele alınan hususlar ve denetimin kapsamı;
- yöntem;
- sonuçlar ve öneriler;
- idari ve yönetsel bağlam;
- yapı, sunuş şekli ve biçim;
- grafik ve istatistikler.

## **Denetim Sonrası İnceleme Yapanlarda Aranılan Nitelikler**

Denetim sonrası inceleme çalışmalarını yapanların:

- nitelikli ve deneyimli;
- incelenen denetimden bağımsız (takım içi incelemeler hariç);
- incelenecek denetimleri seçme yetkisine sahip;
- sağlam mesleki muhakemesi olan;
- denetim raporlarını, çalışma belgelerini ve kağıtlarını inceleyip denetimlerde görev alan kişilerle görüşmeler yapabilecek;
- mevcut kalite kontrol sistemleri hakkında bilgili;
- dış kalite kontrol incelemelerinin sonuçlarını ve önerileri bildirmek üzere zamanında yazılı raporlar hazırlayabilecek kişiler olması gerekmektedir. prepare written, timely reports to communicate results of external quality kontrol review and resulting recommendations. Önerilerin yapıcı ve dengeli olması ve denetimi yapan birimin karşılaştığı zorluk ve kısıntıları dikkate alması gerekir.