

Kamu Sektörü Denetiminin Temel Prensipleri

ISSAI 100 İçindekiler Tablosu

GİRİŞ	1
ISSAI'LERİN AMACI VE YETKİSİ	2
KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN ÇERÇEVESİ	3
Görev ve Yetki	3
Kamu Sektörü Denetimi ve Amaçları	4
Kamu Sektörü Denetiminin Türleri	5
KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN UNSURLARI	6
Denetimdeki Üç Taraf	6
Konu, Kriterler ve Konu Bilgisi.....	6
Görev Türleri.....	7
Kamu Sektörü Denetiminde Güven ve Güvence	8
Güven ve Güvence İhtiyacı	8
Güvence Verme Biçimleri.....	8
Güvence Düzeyleri.....	8
KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN İLKELERİ	9
Organizasyonel Gereklilikler	10
Genel İlkeler	10
Etik Kurallar ve Bağımsızlık.....	10
Mesleki Yargı, Gerekli Özen ve Şüphencilik	10
Kalite Kontrol.....	11
Denetim Ekibinin Yönetimi ve Becerileri	11
Denetim Riski.....	12
Önemlilik	12
Belgelendirme	12
İletişim.....	13
Denetim Süreciyle İlgili İlkeler	13
Denetimin Planlanması	13
Denetimin Yürütülmesi	14
Raporlama ve İzleme	15

Giriş

1. Mesleki standartlar ve rehberler; kamu sektörü denetiminin güvenilirlik, kalite ve profesyonelliği açısından son derece önemlidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), Yüksek Denetim Kurumlarınca (YDK) bağımsız ve etkin denetimlerin yürütülmesini teşvik etmeyi amaçlar.
2. ISSAI'ler, organizasyonel yani YDK düzeyinde kamu sektörü denetimine ilişkin gereklilikleri içerir. Münferit denetimler düzeyinde ise ISSAI'ler, INTOSAI üyelerini kendi mesleki yaklaşımlarını görev ve yetkilerine ve ulusal kanun ve düzenlemelere uygun olarak geliştirmeleri hususunda desteklemeyi amaçlar.
3. INTOSAI'nin Mesleki Standartlar Çerçevesi, dört düzeydir. 1. Düzey, Çerçevenin kurucu ilkelerini içerir. 2. Düzey (10-99 arası ISSAI'ler); YDK'ların, YDK denetimlerinin tamamıyla ilgili olan bağımsızlık, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu, etik kurallar ve kalite kontrolünü içeren organizasyonel hususlar açısından uygun şekilde faaliyet göstermesi ve profesyonelce yönetimi için ön şartları ortaya koyar. Çerçevenin 3. ve 4. Düzeyleri ise münferit denetimlerin yürütülmesi hususunu ele alır ve kamu kurumlarının etkin ve bağımsız denetimine dayanak teşkil eden genel kabul görmüş mesleki ilkeleri içerir.
4. 3. Düzey Temel Denetim Prensipleri (100-999 arası ISSAI'ler), Lima Deklarasyonu başlıklı 1 ve 2. Düzey ISSAI'lerden faydalanarak bunların ayrıntılarına iner ve kamu sektörü denetimini tanımlayan geçerli bir uluslararası referans çerçevesi sağlar.
5. 4. Düzey standartlar; Temel Denetim Prensiplerini, denetimin yürütülmesinde günlük bazda kullanılacak ve ulusal denetim standartlarının geliştirilmemiş olduğu hallerde denetim standartları olarak kullanılacak daha spesifik ve detaylı operasyonel rehberlere dönüştürür. Bu düzey; mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimine yönelik gereklilikleri belirleyen Genel Denetim Standartlarını (1000-4999 arası ISSAI'ler) kapsar.
6. ISSAI100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temel Prensipleri, hakkında detaylı bilgi sağlar:
 - ISSAI'lerin amacı ve yetki alanı,
 - Kamu sektörü denetiminin çerçevesi,
 - Kamu sektörü denetiminin unsurları,
 - Kamu sektörü denetiminde uygulanacak ilkeler.

ISSAI'lerin Amacı ve Yetkisi

7. ISSAI 100, şekline veya bağlamına bakılmaksızın tüm kamu sektörü denetim görevleri için geçerli temel ilkeleri belirler. ISSAI 200, 300 ve 400; sırasıyla mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimi bağlamında uygulanacak ilkelerden faydalanarak bunları daha da geliştirir. Söz konusu standartlar, ISSAI 100'de belirlenen ilkelerle bağlantılı olarak uygulanmalıdır. İlkeler hiçbir şekilde ulusal kanun, yönetmelik veya yetki çerçevelerini geçersiz kılmaz veya YDK'ların mevcut ISSAI'lerin kapsamadığı soruşturma, gözden geçirme veya diğer görevleri yürütmesini engellemez.

8. Temel Denetim Prensipleri, ISSAI Çerçevesinin 4. Düzeyinde yer alan Genel Denetim Standartlarının özünü teşkil eder. Bu ilkeler, geçerli standartların belirlenmesinde aşağıda yer alan üç biçimde kullanılabilir:

- YDK'larca standartların geliştirilmesi için bir temel olarak,
- Tutarlı ulusal standartların kabul edilmesi için bir temel olarak,
- Mali Denetim Rehberlerinin geçerli standartlar olarak kabul edilmesi için bir temel olarak.

YDK'lar; tek bir standart belirleyici doküman, birden fazla standart dokümandan oluşan bir seri veya standart belirleyici dokümanlarla diğer geçerli dokümanlardan oluşan bir kombinasyon oluşturmayı tercih edebilir.

YDK'lar, denetimlerini yürütürken hangi standartları uyguladığını bildirmelidir ve YDK raporlarının kullanıcıları bu bildirimle erişebilmelidir. Standartların birlikte ele alınan birkaç kaynağı temel aldığı hallerde bu durum da ifade edilmelidir. Her ne kadar YDK'ların bu gibi bildirimleri denetim raporlarının bir parçası olarak yapmaları teşvik edilse de daha genel bir bildirim şekli de kullanılabilir.

9. Geliştirdiği veya kabul ettiği standartların ilgili tüm ilkelere uygun olması halinde YDK, bu standartların Temel Denetim Prensiplerini esas aldığını veya bunlarla tutarlı olduğunu bildirebilir.

Denetim raporları, kullanılan standartların yürütülen denetimle ilgili belli bir ISSAI'yi veya ISSAI'leri temel aldığı veya bunlarla tutarlı olduğuna dair bir atıf içerebilir. Atıfta bulunulurken aşağıdaki ifade kullanılabilir:

... Denetimimizi Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Temel Denetim Prensiplerini (100-999 arası standartlar) esas alan (veya bunlarla tutarlı) standartlara uygun olarak yürüttük.

Temel Denetim Prensiplerini esas alan denetim standartlarının uygun şekilde benimsenmesi veya geliştirilmesi için ilkelerin yer aldığı metinlerin tamamının anlaşılması gerekir. Bunun için Genel Denetim standartlarında yer alan rehber bilgilere başvurulması faydalı olabilir.

10. YDK'lar, Genel Denetim standartlarını geçerli standartlar olarak benimsemeyi tercih edebilir. Bu gibi hallerde denetçiler, denetime ilişkin tüm ISSAI'lere riayet etmelidir. Uygulanan ISSAI'lere aşağıdaki gibi atıf yapılabilir:

...Denetimimizi (veya denetimlerimizi) Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına uygun olarak yürüttük.

Saydamlığı artırılması bakımından yukarıdaki ifadede denetçinin ilgili olduğunu düşündüğü ve uygulanan ISSAI veya ISSAI'ler de belirtilebilir. Bunun için aşağıda yer alan ifade eklenebilir:

Denetim [denetimler], ISSAI XXX'i [ISSAI veya ISSAI'lerin numarası ve başlığı] temel alır.

11. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar), mali denetim standartlarına (1000-2999 arası ISSAI'ler) dâhil edilmiştir. Dolayısıyla mali denetimlerde ISSAI'lere veya ISA'lara atıf yapılabilir. ISSAI'ler, kamu sektörüne yönelik ek rehber bilgi (Uygulama Notu) sağlar. Ancak mali denetimlerde denetçilere yönelik gereklilikler ayındır. ISA'lar, birbirinden ayrılmaz bir standart setinden oluşur ve bunların eklendiği ISSAI'lere münferit olarak atıf yapılamaz. ISSAI'ler veya ISA'ların YDK'nın mali denetim standartları olarak benimsenmiş olması halinde denetçi raporu bu standartlara atıf yapmalıdır. Bu husus, diğer denetim türleriyle bir arada yürütülen mali denetimler için de aynı ölçüde geçerlidir.

12. Denetimler, herhangi bir çelişkiye sebebiyet vermemesi kaydıyla hem Genel Denetim Rehberlerine hem de diğer kaynaklardan elde edilen standartlara uygun olarak yürütülebilir. Bu gibi hallerde söz konusu standartlara ve ISSAI'lere atıfta bulunulmalıdır.

Kamu Sektörü Denetiminin Çerçevesi

Görev ve Yetki

13. YDK; kamu sektörü denetim fonksiyonunu, görevlerinin ifasında kendisine yeterli bağımsızlık ve takdir yetkisi sağlayan özel anayasal bir düzenleme çerçevesinde, sorumluluk, görev ve yetkisine uygun olarak yürütecektir. YDK'nın görev ve yetkisi, kamu sektörü denetimi alanındaki genel sorumluluklarını tanımlayabilir ve yürütülecek denetimlere ve diğer görevlere ilişkin ek düzenlemeler getirebilir.
14. YDK'lara, idare ve yönetimden sorumlu olanların sorumlulukları ve kamu kaynak ve varlıklarının uygun şekilde kullanılmasına ilişkin her türlü konuda çok sayıda farklı görevi yürütme yetkisi verilebilir. Bu görevlerin kapsamı veya şekliyle buna ilişkin raporlama, ilgili YDK'nın mevzuatta düzenlenen görev ve yetkisine bağlı olarak çeşitlilik gösterebilir.
15. Bazı ülkelerde YDK, hâkimlerden oluşan bir mahkeme modelindedir ve kendisine hesap vermek zorunda olan devlet muhasebecileri ve diğer kamu görevlileri üzerinde yetki sahibidir. Bu yargısal yetkiyle kamu sektörü denetimine özgü nitelikler arasında önemli bir ilişki bulunur. Yargısal yetki, YDK'nın kamu kaynaklarının idaresinden sorumlu olanlar her kimse bu kişilerin sorumlu tutulması ve bu bağlamda YDK'nın yargı yetkisine tabi olmasını sağlamasını gerekli kılar.
16. YDK, görev ve yetkisinin öngördüğü gereklilikleri ve diğer yasal gereklilikleri yerine getirmek için stratejik kararlar alabilir. Bu kararlar; hangi denetim standartlarının geçerli olacağı, hangi görevlerin yürütüleceği ve bunların nasıl önceliklendirileceği hususlarını içerebilir.

Kamu Sektörü Denetimi ve Amaçları

17. Kamu sektörü denetim ortamı; merkezi yönetimlerin ve diğer kamu kurumlarının vergilendirme ve diğer kaynaklardan elde edilen kaynakları, vatandaşlara ve diğer alıcılara hizmet sunmada kullanma sorumluluğunu yerine getirdiği ortamdır. Bu kuruluşlar, vatandaşlar dâhil olmak üzere hem kaynakları sağlayanlara hem de kaynakların kullanılması yoluyla sunulan hizmetlere ihtiyaç duyanlara karşı yönetim, performans ve kaynak kullanımından sorumludur. Kamu sektörü denetimi, uygun koşulların yaratılmasına ve kamu kurumları ve çalışanlarının fonksiyonlarını etkin, verimli ve etik biçimde ve geçerli kanun ve düzenlemelere uygun olarak yürütmesi beklentisini güçlendirmeye yardımcı olur.
18. Genelde kamu sektörü denetimi, bilgilerin veya fiili koşulların belirlenen kriterlere uygun olup olmadığının tespit edilmesi için kanıtların tarafsız şekilde elde edilmesi ve değerlendirilmesine yönelik sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir. Kamu sektörü denetimi; kamu kurum ve kuruluşlarının politika, program veya faaliyetlerinin yönetimi ve performansı hakkında yasama ve diğer gözetim organları, yönetimden sorumlu olanlar ve halka bilgi verilmesi ve bağımsız ve tarafsız değerlendirmeler sağlaması açısından önemlidir.

19. YDK'lar; kendi ulusal demokratik sistemleri ve yönetim mekanizmalarının önemli bir saçı ayağı olarak bu amaca hizmet eder ve saydamlık, hesap verme sorumluluğı, yönetim ve performans ilkelerini vurgulamak suretiyle kamu yönetimini iyileştirmede önemli bir rol oynar. ISSAI 20 – Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğı İlkeleri, bu konuya ilişkin rehber bilgiler içerir.
20. Tüm kamu sektörü denetimleri, yürütülmekte olan denetimin türüne bağılı olarak farklılık arz edebilen amaçların tespitiyle başlar. Ancak kamu sektörü denetimlerinin tamamı, aşağıdaki hususları sağlamak suretiyle iyi yönetime katkıda bulunur:
- Hedeflenen kullanıcılara kamu kurumlarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtına dayalı, bağımsız, tarafsız ve güvenilir bilgi, sonuç veya görüşlerin sağlanması.
 - Hesap verme sorumluluğı ve saydamlığın artırılması, sürekli gelişim ve kamu kaynakları ve varlıkların uygun kullanımı ve kamu yönetiminin performansına olan sürekli güvenin teşvik edilmesi.
 - Kamu kurum ve kuruluşları üzerinde izleme ve düzeltici fonksiyonları yerine getiren kuruluşların ve kamunun finanse ettiği faaliyetlerin yönetiminde sorumlu olanların anayasal düzenleme içindeki etkinliğinin artırılması.
 - Gelişime yönelik bilgi birikimi, kapsamlı analiz ve sağlam temellere dayalı tavsiyeler sunarak değişim için teşvik yaratılması.
21. Genel olarak kamu sektörü denetimleri, üç temel denetim türü arasından bir veya daha fazla türe ayrılabilir: mali tablo denetimi, yasal ve idari düzenlemelere uygunluk denetimi ve performans denetimi. Her denetimin amacı, hangi standartların geçerli olacağını belirleyecektir.

Kamu Sektörü Denetiminin Türleri

22. Kamu sektörü denetiminin üç temel türü, şu şekilde tanımlanır:

Mali denetim; bir kuruluşa ait mali bilgilerin, geçerli mali raporlama çerçevesine ve düzenleyici çerçeveye uygun olarak sunulup sunulmadığının tespiti üzerinde yoğunlaşır. Bu tespit, mali bilgilerin hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediği hususunda denetçinin görüş vermesini sağlayan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilerek yapılır.

Performans denetimi; girişim, program ve kuruluşların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ilkelerine uygun olarak faaliyet gösterip göstermediği ve iyileştirme yapılabilecek alanların bulunup bulunmadığı üzerinde durur. Performans uygun kriterlere göre incelenir ve bu kriterlerden sapma nedenleri veya diğer sorunlar analiz edilir. Amaç, temel denetim sorularının cevaplandırılması ve iyileştirmeye yönelik tavsiyelerin verilmesidir.

Uygunluk denetimi; belli bir konunun kriter olarak belirlenen geçerli yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığı hususu üzerinde durur. Uygunluk denetimi; faaliyet, mali işlem ve bilgilerin denetlenen kuruluşu düzenleyen yasal ve idari düzenlemelere tüm önemli yönleriyle uygun olup olmadığı değerlendirilerek yürütülür. Söz konusu yasal ve idari düzenlemeler; kurallar, kanun ve yönetmelikler, bütçe kararları, politikalar, yerleşik kaideler, sağlıklı kamu mali yönetimine ve kamu çalışanlarına ait davranışlara ilişkin üzerinde uzlaşılmış şartlar veya genel ilkeleri içerebilir.

23. YDK'lar, idare ve yönetimden sorumlu olanların sorumlulukları ve kamu kaynaklarının uygun kullanımına ilişkin her konuda denetim veya diğer görevlerini

yürütebilir. Bu görevler; kuruluşun hizmet sunumu faaliyetlerinin niceliksel çıktı ve sonuçlarına ilişkin raporlama, sürdürülebilirlik raporları, gelecekteki kaynak ihtiyaçları, iç kontrol standartlarına uyum, projelerin gerçek zamanlı denetimiveya diğer konuları kapsayabilir. Buna ilaveten YDK'lar; mali unsurlar ile performans ve/veya uygunluğa ilişkin unsurları içeren bütünleşik denetimler yürütebilir.

Kamu Sektörü Denetiminin Unsurları

24. Kamu sektörü denetimi, kamu yönetimi için vazgeçilmezdir çünkü kamu kaynaklarının yönetimi, güven esasına dayanır. İdarenin kamu kaynaklarını hedeflenen amaçlara uygun kullanma sorumluluğu, kamu adına hareket eden bir kuruluş veya kişiye verilmiştir. Kamu sektörü denetimi, kabul edilen standartlar veya iyi yönetim ilkelerinden sapmalarla ilgili bağımsız ve tarafsız değerlendirmeler ve bilgi sağlamak suretiyle hedef kullanıcıların güvenini artırır.

Kamu sektörü denetimlerinin tamamı, aynı temel unsurlara sahiptir. Bunlar; denetçi, sorumlu taraf, hedef kullanıcılar (yani denetimdeki üç taraf), konunun değerlendirilmesine yönelik kriterler ve bunun sonucunda elde edilen konuya ilişkin bilgilerdir. Bunlar, iki farklı denetim görevi olarak sınıflandırılabilir: tasdik görevleri ve doğrudan raporlama görevleri.

Denetimin Üç Tarafı

25. Kamu sektörü denetimleri, en az üç farklı tarafı içerir: denetçi, sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar. Bu taraflar arasındaki ilişki, her denetim türüne yönelik spesifik anayasal düzenlemeler bağlamında değerlendirilmelidir.
- **Denetçi:** Kamu sektörü denetiminde denetçinin rolü, YDK Başkanı ve denetimlerin yürütülmesi görevinin verildiği şahıslar tarafından gerçekleştirilir. Kamu sektörü denetimine ilişkin genel sorumluluk, YDK'nın görev ve yetkisinde tanımlandığı şekliyle kalır.
 - **Sorumlu taraf:** Kamu sektörü denetiminde ilgili sorumluluklar, anayasal veya yasal düzenlemelerle belirlenir. Sorumlu taraflar; birey veya organizasyon olabilir ve konuya ilişkin bilgiden, konunun yönetiminden veya tavsiyelerin ele alınmasından sorumlu olabilir.
 - **Hedef kullanıcılar:** Denetçinin denetçi raporunu hazırladığı bireyler, organizasyonlar veya bunlara ilişkin sınıflardır. Hedef kullanıcılar, yasama veya gözetim organı, yönetimden sorumlu olanlar veya halk olabilir.

Konu, Kriterler ve Konu Bilgisi

26. Konu; belli kriterlere göre ölçülen veya değerlendirilen bilgi, durum veya faaliyettir. Denetim amacına bağlı olarak birçok şekil alabilir ve farklı niteliklere sahip olabilir. Uygun bir konu, tanımlanabilir ve kriterlere göre tutarlı biçimde değerlendirilebilir veya ölçülebilir. Öyle ki denetim görüşü veya sonucunu desteklemek üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasına yönelik prosedürlere tabi tutulabilir.
27. Kriterler, konunun değerlendirilmesi için kullanılan kıyaslama ölçütleridir. Her denetim, ilgili denetimin koşullarına uygun kriterlere sahip olmalıdır. Kriterlerin uygunluğunu tespit ederken denetçi; hedef kullanıcılar için bunların ilgililik, anlaşılabilirlik, tamlık, güvenilirlik ve nesnellliğini (tarafsızlık, genel kabul edilebilirlik ve benzer denetimlerde kullanılan kriterlerle karşılaştırılabilirliğini) değerlendirir. Kullanılan kriterler, denetimin amaçları ve türü gibi çeşitli faktörlere bağlı olabilir. Kriterler, spesifik veya genel olabilir ve kanunlar, düzenlemeler, standartlar, sağlıklı ilkeler ve iyi uygulamalar dâhil çeşitli kaynaklardan elde edilebilir. Konunun nasıl değerlendirildiği veya ölçüldüğünü anlamaları bakımından hedef kullanıcıların söz konusu kriterlere erişimi sağlanmalıdır.

28. Konu bilgisi, konunun kriterlere göre değerlendirilmesi veya ölçülmesiyle elde edilen sonuçtur. Denetim amacına ve kapsamına bağlı olarak birçok şekil alabilir ve farklı niteliklere sahip olabilir.

Görev Türleri

29. İki tür görev vardır:
- Tasdik görevlerinde sorumlu taraf, kriterlere göre konuyu ölçer ve daha sonra denetçinin sonuç açıklarken makul bir temel sağlamak üzere hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayacağı konu bilgisini sunar.
 - Doğrudan raporlama görevlerinde konuyu kriterlere göre ölçen veya değerlendiren denetçidir. Denetçi, risk ve önemliliği göz önünde bulundurarak konu ve kriterleri seçer. Konunun kriterlere göre ölçülmesiyle elde edilen netice; bulgu, sonuç, tavsiye veya görüş formatında denetim raporunda sunulur. Konu denetimi aynı zamanda yeni bilgi, analiz veya öngörüler sağlayabilir.
30. Mali denetim, sorumlu taraflarca sunulan mali bilgilere dayandığından her zaman tasdik görevidir. Performans denetimi, genelde doğrudan raporlama görevidir. Uygunluk denetimi ise ya tasdik görevi veya doğrudan raporlama görevi veya her ikisi birden olabilir. Aşağıdakiler, ISSAI'lerin kapsamında yer alan üç denetim türünde konu veya konu bilgisini teşkil eder:
- *Mali denetim:* Mali denetimin konusu; mali tablolarda muhasebeleştirilen, ölçülen ve sunulan mali durum, performans, nakit akışı veya diğer unsurlardır. Konu bilgisi, mali tablolardır.
 - *Performans denetimi:* Performans denetiminin konusu, denetimin amaçları ve denetim sorularıyla tanımlanır. Konu; spesifik programlar, kuruluşlar, fonlar veya (çıktıları, sonuçları ve etkileriyle birlikte) belli faaliyetler, (neden ve sonuçlar dâhil) mevcut durumlar olabildiği gibi bu unsurlara ilişkin mali veya mali olmayan bilgiler de olabilir. Denetçi, belirlenmiş kriterlerin ne ölçüde karşılandığını veya karşılanmadığını tespit etmek için konuyu ölçer veya değerlendirir.
 - *Uygunluk denetimi:* Uygunluk denetiminin konusu, denetimin kapsamıyla belirlenir. Faaliyetler, mali işlem veya bilgiler uygunluk denetiminin konusu olabilir. Uygunluğa ilişkin tasdik görevlerinde konu bilgisi olarak, belirlenmiş ve standart hale gelmiş raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanan bir uygunluk bildirimine odaklanması daha uygun olabilir.

Kamu Sektörü Denetiminde Güven ve Güvence

Güven ve Güvence İhtiyacı

31. Hedef kullanıcılar, karar alırken temel aldıkları bilginin güvenilirlik ve ilgiliği konusunda güven duymak isteyecektir. Dolayısıyla denetimler, yeterli ve uygun kanıta dayalı bilgi sağlar. Denetçiler, uygun olmayan sonuçlara varma riskini azaltmak veya yönetmek için prosedürler uygulamalıdır. Hedef kullanıcılara sağlanabilecek güvence düzeyi, şeffaf şekilde bildirilmelidir. Ancak yapısal kısıtlamalar nedeniyle denetimler hiç bir surette mutlak güvence sağlayamaz.

Güvence Sağlama Biçimleri

32. Güvence, denetime ve kullanıcıların ihtiyacına bağlı olarak iki şekilde bildirilebilir:
- Güvence düzeyini açıkça ileten görüşler ve sonuçlar aracılığıyla. Tüm tasdik görevleri ve bazı doğrudan raporlama görevleri için geçerlidir.
 - Başka şekillerde. Kimi doğrudan raporlama görevlerinde denetçi, konuya ilişkin açık bir güvence beyanı veremez. Bu gibi hallerde denetçi; bulgu, kriter ve sonuçların nasıl dengeli ve makul biçimde geliştirildiğini ve bulgu ve kriterlerin kombinasyonlarının neden belli bir genel sonuç veya tavsiyeyle sonuçlandığını açıkça anlatarak kullanıcılara gerekli güven düzeyini sağlayabilir.

Güvence Düzeyleri

33. Güvence, makul veya sınırlı olabilir.

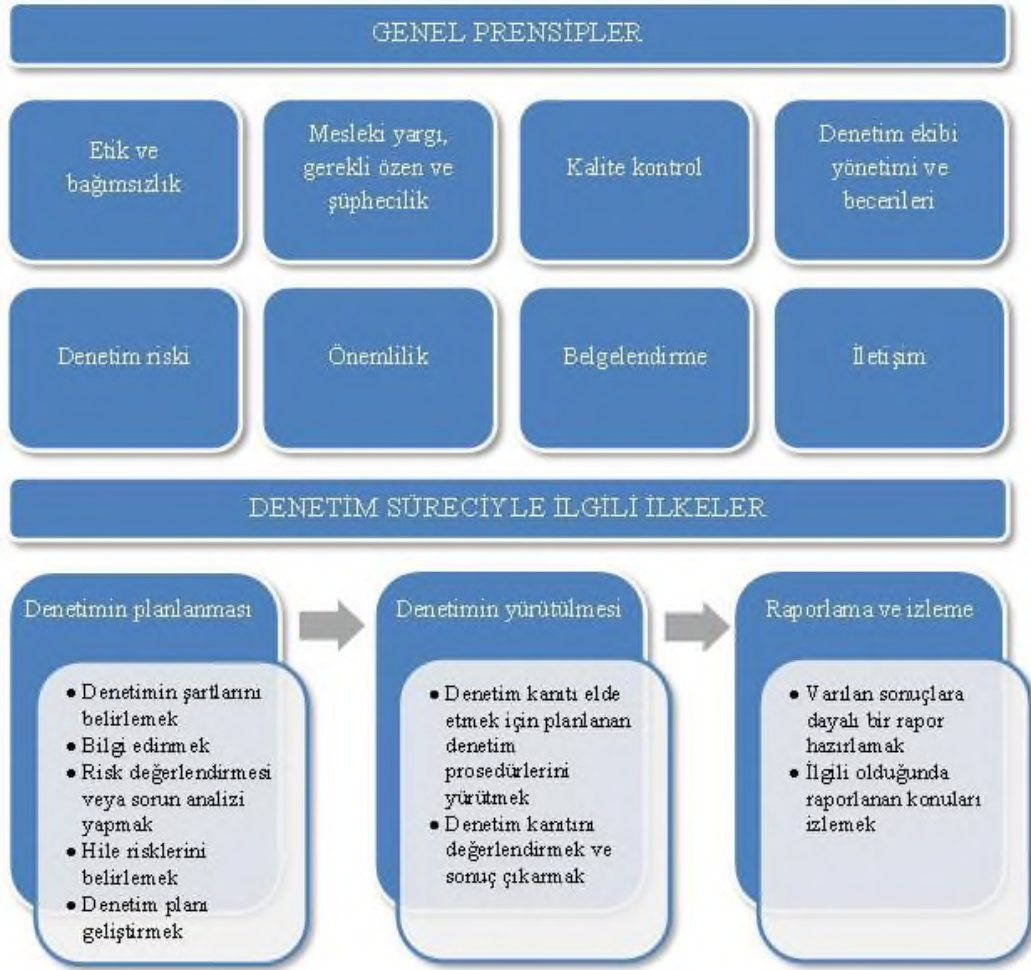
Makul güvence, yüksektir ancak mutlak değildir. Denetim sonucu, olumlu formda ifade edilir. Denetim sonucunda, denetçi görüşüne göre konunun geçerli kriterlere göre tüm önemlilik yönleriyle uygun olduğu veya olmadığı veya ilgili hallerde konu bilgisinin doğru ve gerçeğe uygun olduğu bildirilir.

Sınırlı güvence sağlanırken denetim sonucu, yürütülen prosedürlere dayalı olarak denetçinin konunun geçerli kriterlere uygun olmadığına inanmasına neden olacak hiç bir hususun denetçinin dikkatini çekmediğini ifade eder. Sınırlı güvence denetiminde yürütülen prosedürler, makul güvence elde etmek için gerekli olan prosedürlere kıyasla kısıtlıdır ancak güvence düzeyinin denetçinin mesleki yargısına göre hedef kullanıcılar açısından anlamlı olması beklenir. Sınırlı güvence raporu, sunulan güvencenin sınırlı nitelikte olduğunu bildirir.

Kamu Sektörü Denetiminin İlkeleri

34. Aşağıda detayları verilen ilkeler, denetimin yürütülmesine esastır. Denetim, kümülatif ve tekrarlayan bir süreçtir. Ancak temel ilkeler, sunum amaçlarına yönelik olarak YDK'nın organizasyonel gereklilikleri, denetçinin denetime başlamadan önce ve denetim sırasında birden fazla noktada göz önünde bulundurması gereken genel ilkeler ve denetim sürecindeki spesifik adımlarla ilgili ilkeler olmak üzere gruplandırılmıştır.

Kamu sektörü denetimine yönelik ilkelerin kapsadığı alanlar



Organizasyonel Gereklilikler

35. **YDK'lar, etik ve kalite kontrolüne yönelik uygun prosedürler tesis etmeli ve bunların devamlılığını sağlamalıdır.**

Her YDK, kuruluşun ve personelin mesleki standartlara ve geçerli etik, yasal ve düzenleyici gerekliliklere riayet ettiğine dair kendisine makul güvence sağlayacak organizasyonel düzeyde etik ve kalite kontrolüne yönelik prosedürler tesis etmeli ve bunların devamlılığını sağlamalıdır. ISSAI 30 – Etik Kurallar ve ISSAI 40 - YDK'lar için Kalite Kontrolü bu hususa ilişkin rehber bilgiler içermektedir. YDK düzeyinde bu gibi prosedürlerin mevcut olması, Temel Denetim Prensiplerine dayalı ulusal standartların uygulanması veya geliştirilmesi için ön şarttır.

Genel İlkeler

Etik ve Bağımsızlık

36. **Denetçiler, ilgili etik gerekliliklere riayet etmeli ve bağımsız olmalıdır.**

Denetçinin mesleki davranışı, etik ilkelere dayanmalıdır. YDK'lar, etik gereklilikleri ele alan ve her denetçinin bunlara riayet etmesinin gerekliliğini vurgulayan politikalara sahip olmalıdır. Denetçiler, bağımsız kalmalıdır ki böylece hazırladıkları raporlar, tarafsız olsun ve hedef kullanıcılar tarafından tarafsız olarak değerlendirilebilsin.

Denetçiler, bağımsızlık konusunda rehber bilgileri ISSAI 10 – Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu'nda bulabilir. Temel etik ilkeleri olan dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve gerekli özen, gizlilik ve mesleki davranışa ilişkin rehber bilgiler ise ISSAI 30 –Etik Kurallar'da yer almaktadır.

Mesleki Yargı, Gerekli Özen ve Şüphencilik

37. **Denetçiler, denetim boyunca mesleki şüphencilik ve mesleki yargısını kullanmak ve gerekli özeni göstermek suretiyle uygun mesleki davranışı muhafaza etmelidir.**

Denetçinin tutumu, uygun hareket tarzına ilişkin karar verilirken uygulanacak olan mesleki şüphencilik ve mesleki yargıyla tanımlanmalıdır. Denetçiler, mesleki davranışlarının uygun olmasını sağlamak için gerekli özeni göstermelidir.

Mesleki şüphencilik, denetim süresince elde edilen kanıtların yeterliliği ve uygunluğunun değerlendirilmesi sırasında mesleki mesafenin korunması ve tetikte ve sorgulayıcı bir tutumun sürdürülmesi anlamına gelir. Ayrıca açık fikirli kalmayı ve tüm görüş ve argümanlara açık olmayı gerektirir. Mesleki yargı; bilgi birikimi, beceri ve tecrübenin denetim sürecinde uygulanması anlamına gelir. Gerekli özen, denetçinin denetimi dikkat göstererek planlaması ve yürütmesi gerektiği anlamına gelir. Denetçiler, çalışmalarına şüphe düşürebilecek her türlü eylemden kaçınmalıdır.

Kalite Kontrol

38. **Denetçiler, denetimi kalite kontrolüne ilişkin mesleki standartlara göre yürütmelidir.**

YDK'nın kalite kontrol politika ve prosedürleri, denetimlerin süreli olarak üst düzeyde yürütülmesini sağlamak amacıyla mesleki standartlarla uyumlu olmalıdır. Kalite

kontrol prosedürleri; denetim sürecinin yönetimi, gözden geçirilmesi ve gözetimi ve zor veya tartışmalı hususlara ilişkin karar almak için istişare yapılması ihtiyacı gibi konuları kapsamalıdır. Denetçiler, bu konuya ilişkin ek rehber bilgileri ISSAI 40 – Yüksek Denetim Kurumları için Kalite Kontrolü’nde bulabilir.

Denetim Ekibinin Yönetimi ve Becerileri

39. Denetçiler, gerekli becerilere veya bunlara erişime sahip olmalıdır.

Denetim ekibindeki bireyler; denetimi başarıyla tamamlamak için gerekli bilgi birikimi, beceri ve uzmanlığa toplu olarak sahip olmalıdır. Bunun içinde yürütülen denetimin türüne ilişkin bilgi ve uygulama tecrübesi, geçerli standartlarla yasal ve idari düzenlemelere aşinalık, denetlenen kuruluşun faaliyetlerinin tanınması ve mesleki yargıyı kullanma becerisi ve tecrübesi yer alır. Tüm denetimlerin ortak noktası; uygun niteliklere sahip personelin istihdamı, personelin gelişim ve eğitiminin sağlanması, denetimlerin yürütülmesine ilişkin rehber ve diğer yazılı yol gösterici bilgi ve talimatların hazırlanması ve yeterli denetim kaynağının tahsisi gerekliliğidir. Denetçiler, sürekli mesleki gelişim yoluyla mesleki yeterliklerini muhafaza etmelidir.

Denetçi, ilgili veya gerekli hallerde ve YDK’nın görev ve yetkisiyle geçerli mevzuata uygun olarak iç denetçiler, diğer denetçiler veya başkalarının çalışmalarından faydalanabilir. Denetçinin prosedürleri, başkalarının çalışmalarından yararlanılmasına yönelik yeterli bir temel sağlamalıdır ve denetçi her durumda, diğer denetçi veya uzmanların yeterliği ve bağımsızlığına ve yapılan çalışmanın kalitesine ilişkin kanıt elde etmelidir. Ancak ele alınan konuya ilişkin olarak verebileceği tüm denetim görüşü veya üretebileceği tüm raporların yegâne sorumluluğu YDK’nın kendisine aittir. Yani YDK’nın sorumluluğu, diğer taraflarca yapılmış olan çalışmalardan faydalanmış olması sebebiyle azalmaz.

İç denetimin amaçları, dış denetimin amaçlarından farklıdır. Ancak hem iç hem dış denetim, kamu kaynaklarının kullanımında saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna ve kamu yönetiminde tutumluluk, etkinlik ve verimliliğe katkıda bulunarak iyi yönetimi geliştirir. Bu durum, koordinasyon ve işbirliği imkânı yaratır ve yapılan çalışmalarda mükerrerliğin önüne geçilmesine olanak tanır.

Bazı YDK’lar; denetim amacıyla ilgili denetim çalışmasını hâlihazırda tamamlamış olan devlet, eyalet, bölge, ilçe düzeyinde veya yerel düzeyde diğer denetçilerin veya mali müşavirlik firmalarının çalışmalarından faydalanır. Bu gibi çalışmaların kamu sektörü denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesini sağlamak için düzenlemeler yapılmalıdır. Denetimler; YDK bünyesinde mevcut olmayan disiplinlere ait özel teknik, yöntem veya becerileri gerektirebilir. Bu gibi hallerde özel görevlere yönelik bilginin sağlanması veya bunların yürütülmesine veya diğer amaçlara yönelik olarak uzmanlardan faydalanılabilir.

Denetim Riski

40. Denetçiler, denetimin koşullarında uygun olmayan bir raporun sunulması riskini yönetmelidir.

Denetim riski, denetim raporunun uygun olmaması riskidir. Her denetimin doğasında olan kısıtlamalar; denetimin, hiçbir surette konunun şartlarına ilişkin mutlak kesinlik sağlayamayacağı anlamına gelir. Denetçi, bunu kabul ederek uygun olmayan sonuçlara ulaşılması riskini azaltmak veya yönetmek için prosedürler uygular.

Amacın makul güvence sağlamak olduğu hallerde denetçi, denetimin şartlarını göz önünde bulundurarak denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmelidir. Denetim, ayrıca sınırlı güvence sağlamayı amaçlayabilir. Bu durumda kriterlere riayet edilmemesi konusunda kabul edilebilir risk, makul güvence denetiminden

daha yüksektir. Sınırlı güvence denetimi, denetçinin mesleki yargısına göre hedef kullanıcılar için anlamlı olan güvence düzeyini sağlar.

Önemlilik

41. Denetçiler, önemliliği denetim süreci boyunca göz önünde bulundurulmalıdır.

Önemlilik, tüm denetimler için geçerlidir. Bir konu hakkındaki bilgilerin hedef kullanıcıların kararlarını etkilemesi muhtemelse bu konu önemli olarak değerlendirilebilir. Önemliliğe karar verilmesi, mesleki yargı meselesidir ve denetçinin kullanıcıların ihtiyaçlarını yorumlamasına dayalıdır. Bu yargı, tek bir kalemle veya bir arada ele alınan bir grup kalemle ilgili olabilir. Önemlilik, genelde değer açısından değerlendirilir ancak başka nitel ve nicel özellikleri de vardır. Bir kalemin veya bir grup kalemin yapısal özellikleri, bir konuyu doğası gereği önemli kılabilir. Bir konu, içinde meydana geldiği bağlam yüzünden de önemli olabilir.

Önemliliğe ilişkin kararlar; denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin kararları ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesini etkiler. Söz konusu değerlendirmeler; paydaşların kaygıları, kamu çıkarı, düzenleyici gereklilikler ve toplum açısından sonuçları içerebilir.

Belgelendirme

42. Denetçiler; yapılan çalışma, elde edilen kanıtlar ve ulaşılan sonuçlara ilişkin net anlayış sağlamak için yeterli detaya sahip denetim belgeleri hazırlamalıdır.

Denetim belgelendirmesi, denetim stratejisi ve denetim planını içermelidir. Yürütülen prosedürleri ve elde edilen kanıtları kayıt altına almalı ve denetimin bildirilen sonuçlarını desteklemelidir. Belgelendirme, denetime ilişkin bilgi sahibi olmayan tecrübeli bir denetçinin yürütülen prosedürlerinin niteliği, zamanlaması, kapsamı ve sonuçlarını, denetim sonuç ve tavsiyelerini desteklemek üzere elde edilmiş kanıtları, mesleki yargının kullanılmasını gerektiren tüm önemli konuların arkasındaki mantık ve ilgili sonuçları anlamasına imkân tanıyacak şekilde yeterli ölçüde detaylandırılmalıdır.

İletişim

43. Denetçiler, denetim süreci boyunca etkin iletişim kurmalıdır.

Denetlenen kuruluşun denetime ilişkin tüm konular hakkında bilgilendirilmesi önemlidir. Bu husus, yapıcı çalışma ilişkisinin geliştirilmesinin anahtarıdır. İletişim, görev süresince denetime ilişkin bilgi elde edilmesi ve idareye ve yönetimden sorumlu olanlara tespit ve bulguların zamanında bildirilmesini içermelidir. Denetçinin denetimle ilgili hususları yasama ve gözetim organları gibi diğer paydaşlara bildirmesi sorumluluğu da olabilir.

Denetim Süreciyle İlgili İlkeler

Denetimin Planlanması

44. Denetçiler, denetimin şartlarının net biçimde belirlenmesini sağlamalıdır.

Denetimler; yasalarla gerekli kılınabilir; yasama veya gözetim organlarınca talep edilebilir; YDK tarafından başlatılabilir veya denetlenen kuruluşla yapılmış basit bir anlaşmayla yürütülebilir. Tüm hallerde denetçi, denetlenen kuruluşun idaresi, yönetimden sorumlu olanlar ve uygun hallerde diğerleri; denetimin şartları ve kendi

görev ve sorumluluklarına ilişkin ortak resmi bir anlayışa varmalıdır. Önemli bilgiler arasında denetimin konusu, kapsamı ve amaçları, veriye erişim, denetimden çıkacak rapor, denetim süreci, irtibat kişileri ve görevin diğer taraflarının görev ve sorumlulukları bulunur.

45. **Denetçiler, denetlenecek kuruluş/programın niteliğine ilişkin bilgi elde etmelidir.**

Bu husus; ilgili amaçlar, faaliyetler, düzenleyici ortam, iç kontroller, mali ve diğer sistemler ve iş süreçleri ve denetim kanıtının potansiyel kaynaklarını araştırma konusunda bilgi elde edilmesini içerir. İdare, yönetimden sorumlu olanlar ve ilgili diğer paydaşlarla düzenli iletişim yoluyla bilgi elde edilebilir. Buna yönelik olarak denetlenecek konuya ve konunun bağlamına ilişkin daha kapsamlı bilgi edinmek için uzmanlara danışılabilir ve (daha önce yapılmış çalışmalar ve diğer kaynaklar dâhil) belgeler incelenebilir.

46. **Denetçiler, risk değerlendirmesi veya problem analizi yapmalı ve denetim bulgularına göre gerektiğinde bunları revize etmelidir.**

Tespit edilen risklerin niteliği, denetim amacına göre çeşitlilik gösterecektir. Denetçi, konuyla bağlantılı olarak meydana gelebilecek farklı türden zafiyet, sapma veya yanlış bildirim risklerini dikkate almalı ve değerlendirmelidir. Hem genel hem de spesifik riskler, dikkate alınmalıdır. Bu, ilgili iç kontroller dâhil olmak üzere kuruluş veya program ve faaliyet gösterdiği ortamın tanınmasını sağlayacak prosedürler yardımıyla gerçekleştirilebilir. Denetçi, tespit edilen risklere karşı idarenin tepkisini ve bunları ele almak üzere iç kontrollerin uygulanması ve tasarımını değerlendirmelidir. Problem analizinde denetçi, olması gerekende veya beklenilende meydana gelen problem veya sapmalara yönelik fiili göstergeleri değerlendirmelidir. Bu süreç, denetim amaçlarının tanımlanması amacıyla çeşitli sorun göstergelerinin incelenmesini içerir. Risklerin ve bunların denetim üzerindeki etkisinin denetim süreci boyunca göz önünde bulundurulması gerekir.

47. **Denetçiler, denetim amaçlarıyla ilgili hile risklerini tespit etmeli ve değerlendirmelidir.**

Denetçiler, denetim amaçlarıyla ilgili hile risklerini tespit etmek ve bunlara yanıt vermek üzere araştırmalar yapmalı ve prosedürler uygulamalıdır. Denetim süreci boyunca mesleki şüphesizliğini korumalı ve hile olasılığına karşı tetikte olmalıdır.

48. **Denetçiler, çalışmalarını denetimin etkili ve verimli olarak yürütülmesini sağlayacak şekilde planlamalıdır.**

Belli bir denetim için yapılan planlama, stratejik ve operasyonel unsurlar içerir.

Stratejik olarak planlama; denetimin kapsam, amaç ve yaklaşımını tanımlamalıdır. Amaçlarda denetimle neyin başarılmak istendiği belirtilmelidir. Kapsam, konu ve denetçilerin konuyu değerlendirmek ve konuya ilişkin raporlama yapmak için kullanacakları kriterlerle ilgilidir ve doğrudan doğruya amaçlarla bağlantılıdır. Yaklaşım kısmında denetim kanıtlarının toplanmasında kullanılacak prosedürlerin niteliği ve kapsamı açıklanacaktır. Denetim, denetim riski kabul edilebilir düşük bir düzeye indirilecek şekilde planlanmalıdır.

Operasyonel açıdan planlama, denetime ilişkin bir zaman çizelgesinin hazırlanmasını ve denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının tanımlanmasını gerekli kılar. Planlama sırasında denetçiler, ekip üyelerini uygun şekilde görevlendirmeli ve konu uzmanları gibi ihtiyaç duyulabilecek diğer kaynakları belirlemelidir.

Denetim planlaması, şartlarda ve koşullarda meydana gelen kayda değer değişikliklere cevap vermelidir. Bu süreç, denetim boyunca süren ve tekrarlayan bir süreçtir.

Denetimin Yürütülmesi

49. **Denetçiler, denetim raporunu desteklemek için yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayacak denetim prosedürleri uygulamalıdır.**

Denetçinin denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin kararı, elde edilecek kanıtı da etkileyecektir. Prosedür seçimi, risk değerlendirmesine veya problem analizine dayanır.

Denetim kanıtı, denetçinin konunun geçerli kriterlere uygunluğunu belirlerken kullandığı her türlü bilgidir. Kanıt, farklı formlarda olabilir: örneğin işlemlerin elektronik ortamda ve basılı olarak kaydı, kurum dışındakilerle yapılan yazılı veya elektronik haberleşmeler, denetçinin tespitleri ve denetlenen kuruluşun sözlü veya yazılı beyanı. Denetim kanıtı elde etmeye yönelik yöntemler arasında inceleme, gözlem, araştırma, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik inceleme teknikleri ve/veya diğer araştırma teknikleri sayılabilir. Kanıt, (nicelik olarak) bulguların makul olduğu hususunda bilgi sahibi birini ikna edecek yeterlilikte ve (nitelik olarak) uygun yani ilgili, geçerli ve güvenilir olmalıdır. Denetçinin kanıtla ilişkin değerlendirmesi; tarafsız, adil ve dengeli olmalıdır. Ön bulgular, geçerliliklerinin onaylanması için denetlenen kuruluşa iletilmeli ve kuruluşla müzakere edilmelidir.

Denetçi, gizliliğe ilişkin tüm gerekliliklere riayet etmelidir.

50. **Denetçiler, denetim kanıtlarını değerlendirmeli ve sonuç çıkarmalıdır.**

Denetçi, denetim prosedürlerini tamamladıktan sonra denetim konusunun yeterli ve uygun biçimde denetlenip denetlenmediğini belirlemek için denetim belgelerini gözden geçirir. Denetçi, sonuca varmadan önce toplanan kanıtı dikkate alarak risk ve önemlilik konusundaki ön değerlendirmesini gözden geçirir ve ek denetim prosedürlerinin uygulanmasına gerek olup olmadığına karar verir.

Denetçi, denetim bulgularını elde etmek amacıyla denetim kanıtlarını değerlendirmelidir. Denetçi, denetim kanıtlarını ve bulguların önemliliğini değerlendirirken hem niteliksel hem de niceliksel faktörleri göz önünde bulundurmalıdır.

Denetçi, bulguları temel alarak konuya veya konu bilgisine ilişkin bir sonuca ulaşmak amacıyla mesleki yargısını kullanır.

Raporlama ve İzleme

51. **Denetçiler, ulaşılan sonuçlara dayanarak bir rapor hazırlamalıdır.**

Denetim süreci; paydaşlar, yönetimden sorumlu olan diğerleri ve kamuoyuna denetimin sonuçlarını bildirmek için bir raporun hazırlanmasını içerir. Aynı zamanda amaç, izlemenin kolaylaştırılması ve düzeltici eylemlerin teşvik edilmesidir. Kimi YDK'larda özellikle yargı yetkisine sahip denetim mahkemelerinde bu amaç kapsamında ayrıca yasal olarak bağlayıcı raporların veya yargı kararlarının verilmesi de mevcuttur.

Raporlar, anlaşılması kolay ve tam olmalı ve muğlaklık veya anlam belirsizliği içermemelidir. Tarafsız ve adil olmalı, yalnızca yeterli ve uygun denetim kanıtıyla desteklenen bilgileri içermeli ve bulguların perspektife ve bağlama oturtulmasını sağlamalıdır. Raporun şekli ve içeriği; denetimin niteliği, hedef kullanıcılar, geçerli standart ve yasal gerekliliklere bağlıdır. YDK'nın görev ve yetkisiyle diğer ilgili yasal ve idari düzenlemeler, raporların tasarımını veya lafzını öngörebilir. Raporlar, şekli bakımından uzun veya kısa olabilir.

Uzun rapor formatı; genelde denetim kapsamı, denetim bulguları ve sonuçları, olası sonuçlar ve düzeltici eylemlere yönelik olarak verilen yapıcı tavsiyeleri detaylarıyla açıklar.

Kısa rapor formatı, daha özettir ve genelde daha standart formattadır.

Tasdik Görevleri

Tasdik görevlerinde denetim raporu, konu bilgisinin önemli tüm açılardan yanlış bildirim içermediği ve/veya konunun önemli tüm açılardan belirlenmiş kriterlere uygun olduğu hususunda bir görüş verebilir. Tasdik görevlerinde rapor, genelde Denetçi Raporu olarak adlandırılır.

Doğrudan Raporlama Görevleri

Doğrudan raporlama görevlerinde denetim raporunda denetimin amaçları belirtilmeli ve bunların denetimde nasıl ele alındığı açıklanmalıdır. Rapor, konuya ilişkin bulgu ve sonuçları içerir; ayrıca tavsiyelere yer verebilir. Raporda ayrıca kriterler, metodoloji ve veri kaynaklarına ilişkin ek bilgilere yer verilebilir. Denetim kapsamına getirilen her türlü kısıtlama raporda açıklanmalıdır.

Denetim raporunda elde edilen kanıtların nasıl kullanıldığı ve ortaya çıkan sonuçlara nasıl ulaşıldığı açıklanmalıdır. Böylece hedef kullanıcılara gereken güvence düzeyi sağlanır.

Görüş

Denetim görüşü güvence düzeyini iletme amacıyla kullanıldığında görüş, standart bir formatta olmalıdır. Verilen görüş, değişikliğe uğramış veya uğramamış olabilir. Değişikliğe uğramamış görüş, sınırlı veya makul güvence elde edilmişse kullanılır. Değişikliğe uğramış görüş, aşağıda belirtilen formlarda verilir:

- *Şartlı Görüş (hariç tutan)* – Konu kapsamında yer alan ve önemli olan veya olabilecek ancak yaygın olmayan belli kalemlere ilişkin olarak denetçinin ihtilafa düştüğü veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği hallerde verilir.
- *Olumsuz Görüş* – Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettikten sonra, sapma veya yanlış bildirimlerin tek tek veya toplu olarak hem önemli hem de yaygın olduğu sonucuna ulaştığı hallerde verilir.
- *Görüş Bildirmekten Kaçınma* – Hem önemli hem de yaygın olan bir belirsizlik veya kapsam kısıtlaması sebebiyle denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği hallerde verilir.

Görüş değişikliğe uğramışsa nedenleri, geçerli kriterlere atıfta bulunularak değişikliğin niteliği ve kapsamının net biçimde açıklanması suretiyle perspektife oturtulmalıdır. Denetimin türüne bağlı olarak düzeltici eylemlere yönelik tavsiyelerle iç kontrol zafiyetlerinin giderilmesine yönelik her türlü katkıya denetim raporunda yer verilebilir.

İzleme

YDK'ların denetim raporunda ortaya konan hususlara cevaben sorumlu taraflarca atılan adımları izleme rolü vardır. İzleme, denetlenen kuruluşun daha kapsamlı sonuçları dâhil ortaya konulan hususları yeterli ölçüde ele alıp almadığı üzerinde durur. Denetlenen kuruluş tarafından atılan adımların yetersiz olması veya tatmin edici olmaması, YDK'nın ek rapor hazırlamasını gerektirebilir.