

ISSAI 1000

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş

Financial Audit Guideline

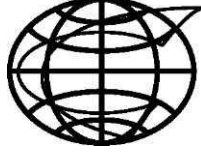
General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ

MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI



INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF

(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)

DAMPFSCHTFFSTRASSE 2

A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel: ++43 (1) 711 71

Faks: ++43 (1) 718 09 69

intosai@rechnungshof.gv.at

http://www.intosai.org

Editor Notu

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülen titiz ve uzun süreli bir çalışma sonucunda Türkçeye tercüme edilmiştir. Mali Denetim Rehberleri, ISSAI'lerin dördüncü düzey denetim rehberlerini temsil eder. Bu rehberler, INTOSAI Komiteleri tarafından hazırlanan bir Uygulama Notundan ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'ndan (ISA) oluşur.

Standartların orijinal metinleri teknik nitelikte olup hukuki anlaşmazlıklarda denetçinin sorumluluklarını tanımlayacak şekilde kaleme alınmıştır. Metinler; uzun cümleler, tekrarlar ve mali denetime özgü çok sayıda terim içermektedir. Metinlerde muğlaklıktan kaçınmak amacıyla atıf yerine tekrarlar kullanılmıştır. Bu sebeplerle orijinal metinler mekanik ve okunması zor bir dil içermektedir. Tercüme çalışması, metinlerin özüne sadık kalarak ve çevirmenin dip notları hariç ekleme, yerleştirme ve yorum içermeyecek şekilde yürütülmüştür.

Tercümede anahtar kelimelerin tüm metinlerde aynı şekilde kullanımına özel önem verilmiş; bu amaçla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) anahtar kelimeler listesine sadık kalınmıştır. ISSAI 1003 "INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü", INTOSAI ve IFAC tarafından kullanılan temel sözlükleri içerdiği için Mali Denetim Rehberlerinin anlaşılmasında temel başvuru kaynağıdır.

Standartların tercümesinde INTOSAI ve IFAC tarafından belirlenen kurallara ve tavsiyelere bağlı kalınmıştır. Tercüme çalışması, denetim terminolojisine ilişkin tecrübe sahibi olan iki profesyonel çevirmen ve ileri derecede İngilizce bilgisi olan Sayıştay Denetçilerinden müteşekkil bir komisyon tarafından yürütülmüştür. Bütün metinlerin ilk aşama tercümesi aynı çevirmen tarafından yapılmış; akabinde bu tercüme farklı komisyon üyelerinin dâhil olduğu çok kademeli bir gözden geçirme, okuma ve değerlendirme sürecine tabi tutulmuştur.

Standartların anlaşılmasını ve kullanımını kolaylaştırmak amacıyla İngilizce ve Türkçe metinler karşılıklı olarak verilmiştir. Metinlerin bu şekilde dizilimi dipnotların iki kere kullanılmasını gerektirdiğinden dipnotlar her sayfada yeniden numaralandırılmıştır.

Yoğun ve oldukça titiz bir çalışmayı gerektiren bu çaptaki bir tercüme çalışmasının gösterilen bütün çabalara rağmen hatadan uzak olması mümkün değildir. Metinlerin tercümesine ait görüş, öneri ve tenkitlerinizi issai@sayistay.gov.tr adresine göndermeniz, bu hataların düzeltilmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

Table of Contents ISSAI 1000

	Paragraph
Introduction	1–9
Background	10–13
The Purpose of the INTOSAI Financial Audit Guidelines	14–17
Scope of the INTOSAI Financial Audit Guidelines	18–23
Structure and Content of the INTOSAI Financial Audit Guidelines	24–27
Applying the INTOSAI Financial Audit Guidelines as Standards	28–29
Applying the INTOSAI Financial Audit Guidelines to Support INTOSAI Fundamental Principles	30
Applying the INTOSAI Financial Audit Guidelines to Support other Standards	31
Authority	
Authority–INTOSAI Fundamental Principles and Financial Audit Guidelines	32–36
Authority–International Standards on Auditing	37–43
General Issues in Audits of Public Sector Entities	44–45
Different Auditing Systems within the Public Sector	46–48
Terminology Used in the Guidelines	49–51
Professional Judgment and Skepticism	52
Engagement Acceptance and Continuance	53–54
Objective of an Audit of Financial Statements	55–58
Agreeing the Terms of Audit Engagements	59–63
Quality Assurance Processes	64–66
Working Papers and Audit Documentation	67
Communication	68–70
Identifying Fraud and Error	71–74
The Auditor’s Consideration of Laws and Regulations	75–76
Risk Assessment and Audit Procedures	77–80
Materiality in Audits of Public Sector Entities	81–84
Auditor’s Reports in the Public Sector	85–86
Translation of the INTOSAI Financial Audit Guidelines	87–89
Appendix 1–Link between the INTOSAI Fundamental Auditing Principles (ISSAI 100–400) and the INTOSAI Financial Audit Guidelines (ISSAI 1000–2999)	
Appendix 2–ISSAIs, effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009	
Appendix 3–The Authority Attached to the ISAs	
Appendix 4–Translation Recommendations	
Appendix 5–List of Abbreviations	

ISSAI 1000 İçindekiler Tablosu

	Paragraf
Giriş	1–9
Arka Plan Bilgisi	10–13
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Amacı	14–17
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Kapsamı	18–23
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Yapısı ve İçeriği	24–27
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Uygulanması	28–29
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin INTOSAI Temel Prensipleri'ni Desteklemek için Uygulanması	30
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Diğer Standartları Desteklemek için Uygulanması	31
Yetki	
Yetki–INTOSAI Temel Prensipleri ve Mali Denetim Rehberleri	32–36
Yetki–Uluslararası Denetim Standartları	37–43
Kamu Kurumlarının Denetiminde Genel Hususlar	44–45
Kamu Sektöründe Farklı Denetim Sistemleri	46–48
Rehberlerde Kullanılan Terminoloji	49–51
Mesleki Yargı ve Şüphencilik	52
Denetim Görevinin Kabulü ve Devamı	53–54
Mali Tablo Denetiminin Amacı	55–58
Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi	59–63
Kalite Güvencesi Süreçleri	64–66
Çalışma Kâğıtları ve Denetimin Belgelendirilmesi	67
İletişim	68–70
Hile ve Hatanın Tespiti	71–74
Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemeleri Dikkate Alması	75–76
Risk Değerlendirmesi ve Denetim Prosedürleri	77–80
Kamu Kurumlarının Denetimlerinde Önemlilik	81–84
Kamu Sektöründe Denetçi Raporları	85–86
INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Tercümesi	87–89
Ek 1–INTOSAI Temel Denetim Prensipleri (ISSAI 100–400) ile INTOSAI Mali Denetim Rehberleri (ISSAI 1000–2999) arasındaki ilişki	
Ek 2–15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerli ISSAI'ler	
Ek 3–ISA'lara Atfedilen Yetki	
Ek 4–Tercüme Yönelik Tavsiyeler	
Ek 5–Kısaltmalar Listesi	

General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines

Introduction

1. The INTOSAI Financial Audit Guidelines provide guidance for conducting financial audits of public sector entities.
2. The INTOSAI Financial Audit Guidelines represent the fourth level (Auditing Guidelines) of the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) Framework, where the Founding Principles constitute the first level, the Principles and Guidelines for SAIs constitute the second level and the Fundamental Auditing Principles (the INTOSAI Auditing Standards) constitute the third level.¹
3. The INTOSAI Financial Audit Guidelines include the International Standards on Auditing (ISAs) issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). INTOSAI contributes to the development of those standards by participating in the IAASB Task Forces responsible for developing new standards or revising existing standards.
4. Practice Notes (PN), which are included in the INTOSAI Financial Audit Guidelines, provide relevant guidance on applying each ISA in financial audits of public sector entities in addition to that provided in the corresponding ISA.
5. In applying the INTOSAI Financial Audit Guidelines in financial audits of public sector entities, Supreme Audit Institutions recognize that the ISAs and the PNs together form the guidance. If referring in the auditor's report to the fact that the audit was conducted in accordance with the ISSAIs, public sector auditors comply with all the ISSAIs relevant to the audit, as explained in the section on authority (paragraphs 28–43).
6. By comparison with the objectives of an audit of financial statements in accordance with the ISAs (i.e. to express an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework), the objectives of a financial audit of public sector entities may include additional audit and reporting responsibilities. For example, public sector auditors may be required to report on: a public sector entity's compliance or non-compliance with authorities, including budget and accountability; the effectiveness of internal control over financial reporting; or on the economy, efficiency and effectiveness of programs, projects and activities.
7. The audit mandate for a Supreme Audit Institution, or the obligations for public sector entities arising from legislation, regulation, ministerial directives, government policy requirements, or resolutions of the legislature, may also result in additional audit and reporting responsibilities for public sector auditors.
8. The INTOSAI Financial Audit Guidelines do not contain detailed guidance on audit and reporting responsibilities relating to compliance with authorities. Such guidance is contained in the Compliance Audit Guidelines. ISSAI 4200 provides guidance for compliance audits performed together with an audit of financial statements.

¹ An illustration of the link between the INTOSAI Fundamental Auditing Principles (ISSAI 100–400) and the INTOSAI Financial Audit Guidelines (ISSAI 1000–2999) is available in Appendix 1.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ne Giriş

Giriş

1. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, kamu sektörü kurumlarının mali denetimlerinin yürütülmesinde rehberlik sağlar.
2. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) Çerçevesi'nin dördüncü düzey denetim rehberlerini temsil eder. Çerçevede Kurucu Prensipler birinci düzey standartları, Yüksek Denetim Kurumları İçin Prensipler ve Rehberler ikinci düzey standartları, Temel Denetim Prensipleri (INTOSAI Denetim Standartları) üçüncü düzey standartları oluşturur.¹
3. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'nı (ISA) içerir. INTOSAI, yeni standartların geliştirilmesi veya mevcut standartların revize edilmesinden sorumlu IAASB Alt Çalışma Grupları'na katılarak bu standartların geliştirilmesine katkıda bulunmaktadır.
4. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin içinde yer alan Uygulama Notları, ilgili ISA'da sunulan bilgilere ek olarak ISA'ların kamu sektörü kurumlarının mali denetimlerinde uygulanmasına yönelik rehberlik sağlar.
5. Yüksek Denetim Kurumları, kamu kurumlarının mali denetimlerinde INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ni uygularken, Uluslararası Denetim Standartları ile Uygulama Notlarının birlikte rehberi oluşturduğunu kabul eder. Denetimin ISSAI'lere göre yürütüldüğünün denetim raporunda belirtilmesi halinde, tasarruf yetkisine ilişkin bölümde açıklandığı üzere (28–43 paragraflar), kamu sektörü denetçileri denetime ilişkin bütün ISSAI'lere riayet eder.
6. ISA'lara göre bir mali tablo denetiminin amaçları (ör. bütün önemlilik yönleriyle, mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş vermek) ile kıyaslandığında kamu kurumlarının mali denetimlerinin amaçları, ek denetim ve raporlama sorumlulukları içerebilir. Örneğin kamu sektörü denetçilerinden; kamu kurumlarının, bütçe ve hesap verme sorumluluğu dâhil yasal ve idari düzenlemelere riayet edip etmediği, iç kontrolün mali raporlama üzerindeki etkinliği veya program, proje ve faaliyetlerin etkinlik, ekonomiklik ve verimliliği hususlarına ilişkin raporlama yapımları istenebilir.
7. Yüksek Denetim Kurumu'nun denetim görev ve yetkisi veya kamu kurumlarının yasal ve idari düzenlemeler, bakanlık yönergeleri, hükümet politikalarının gereklilikleri veya yasama organının kararlarından doğan yükümlülükleri de kamu sektörü denetçilerine ek denetim ve raporlama sorumlulukları getirebilir.
8. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa ilişkin denetim ve raporlama sorumlulukları hakkında yönlendirme sağlamaz. Bu yönlendirme, Uygunluk Denetimi Rehberleri'nde sunulmuştur. ISSAI 4200, mali tablo denetimi ile birlikte yürütülen uygunluk denetimleri için rehberlik sunar.

¹ INTOSAI Temel Denetim İlkeleri (ISSAI 100–400) ile INTOSAI Mali Denetim Rehberleri (ISSAI 1000–2999) arasındaki ilişki, Ek 1'de gösterilmektedir.

They build upon INTOSAI's Fundamental Auditing Principles and have been designed to assist public sector auditors having responsibilities related to compliance with authorities.¹ ISSAI 4200 supplements, and should be read together with the Financial Audit Guidelines (ISSAI 1000–2999), when having such broader responsibilities.

9. The Financial Audit Guidelines, when applied together with the Compliance Audit Guidelines, are intended to provide public sector auditors with a comprehensive set of guidance for audits of financial statements in the public sector, when compliance with authorities is included in the objective.

Background

10. The original INTOSAI Auditing Standards² were issued by the INTOSAI Auditing Standards Committee in June 1992 and the INTOSAI Code of Ethics was approved at the XVth INTOSAI Congress (INCOSAI)³ held in Montevideo in 1998. The INTOSAI Auditing Standards were subsequently restructured, and the current INTOSAI Code of Ethics and Auditing Standards were approved by the XVIIth INCOSAI in Seoul in 2001. Both are based on the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts. The INCOSAI in Montevideo initially gave the INTOSAI Auditing Standards Committee the task to develop implementation guidelines for auditing standards. This mandate for the Committee was reiterated during subsequent Congresses in Seoul (2001) and Budapest (2004). The Committee presented the INTOSAI Guidelines for Performance Audit for the approval of the Congress in 2001 and then moved on to address guidelines for financial audit.
11. In response to the expressed need by INTOSAI members, the INTOSAI Auditing Standards Committee agreed to develop financial audit guidelines based on the ISAs developed by the IAASB. The Committee also agreed to develop guidance on the additional audit and reporting responsibilities of public sector auditors. Development of the INTOSAI Financial Audit Guidelines was given to the INTOSAI Financial Audit Guidelines Working Group.
12. In September 2005, INTOSAI was reorganized in accordance with the new INTOSAI Strategic Plan and the INTOSAI Auditing Standards Committee was replaced by the INTOSAI Professional Standards Committee (PSC). The responsibilities of the INTOSAI Financial Audit Guidelines Working Group were taken over by the INTOSAI Financial Audit Guidelines Subcommittee (FAS) created in the new committee structure. The Financial Audit Guidelines Subcommittee reports to the PSC.
13. Provision has been made in the ISSAI framework for the inclusion of a Code on Quality Control (ISSAI 40) in the second level of the ISSAI structure to be applied by Supreme Audit Institutions for all types of audit activities.

The Purpose of the INTOSAI Financial Audit Guidelines

14. The main purpose of the INTOSAI Financial Audit Guidelines is to provide INTOSAI members with a comprehensive set of guidelines for the audit of financial statements of public sector entities. The INTOSAI Financial Audit Guidelines include PNs developed by INTOSAI in addition to the ISAs developed by the IAASB. They together form a guideline in the INTOSAI standards framework.

¹ ISSAI 4000, "General Introduction to Guidelines on Compliance Audit" and ISSAI 4200, "Compliance Audit Guidelines Related to Audit of Financial Statements".

² ISSAI 100–400 presented as INTOSAI Fundamental Principles.

³ INCOSAI is the INTOSAI Congress which is held every three years.

Bu rehberler, INTOSAI'nin Temel Denetim Prensipleri'ni esas alır ve ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa ilişkin sorumluluklara sahip kamu sektörü denetçilerine yardımcı olmak amacıyla geliştirilmiştir.¹ ISSAI 4200, Mali Denetim Rehberleri'ni (ISSAI 1000–2999) bütünüyle niteliktedir ve bu tür kapsamlı sorumluluk hallerinde bu rehberler ile birlikte değerlendirilmelidir.

9. Uygunluk Denetimi Rehberleri ile birlikte uygulandığı ve ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluk amaçlar içerisinde yer aldığına, Mali Denetim Rehberleri'nin kamu sektöründe mali tablo denetimi için kamu sektörü denetçilerine kapsamlı bir dizi rehber sağlaması amaçlanır.

Arka Plan Bilgisi

10. İlk INTOSAI Denetim Standartları,² INTOSAI tarafından Haziran 1992'de yayımlanmıştır. INTOSAI Etik Kuralları ise 1998'de Montevideo'da düzenlenen XVI INTOSAI Kongresi'nde (INCOSAI)³ kabul edilmiştir. Sonrasında INTOSAI Denetim Standartları, yeniden yapılandırılmış ve mevcut INTOSAI Etik Kuralları ile Denetim Standartları, 2001'de Seul'de gerçekleştirilen XVII INCOSAI tarafından onaylanmıştır. Her iki belgenin hazırlanmasında Denetim Usulleri Rehberleri Lima Deklarasyonu temel alınmıştır. Montevideo'da düzenlenen INCOSAI'de ilk olarak INTOSAI Denetim Standartları Komitesi denetim standartları için uygulama rehberleri hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komiteye verilen bu görev, Seul (2001) ve Budapeşte'de (2004) yapılan sonraki INCOSAI'lerde yinelenmiştir. Komite, INTOSAI Performans Denetimi Rehberleri'ni 2001 yılında Kongre'nin onayına sunmuş ve sonrasında mali denetim rehberlerinin hazırlık çalışmalarına başlamıştır.
11. INTOSAI üyelerince ifade edilen ihtiyacın karşılanması amacıyla INTOSAI Denetim Standartları Komitesi, IAASB tarafından geliştirilen ISA'ları temel olarak mali denetim rehberlerini hazırlama kararı almıştır. Komite ayrıca kamu sektörü denetçilerinin ek denetim ve raporlama sorumluluklarına yönelik rehber bilgiler hazırlama kararı almıştır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin geliştirilmesi görevi, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Çalışma Grubu'na verilmiştir.
12. INTOSAI yeni Stratejik Planı'na uygun olarak Eylül 2005'te yeniden yapılandırılmıştır. Bu yapılandırma çerçevesinde, INTOSAI Denetim Standartları Komitesi yerine INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesi (PSC) kurulmuştur. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Çalışma Grubu'nun sorumlulukları, yeni komite yapısı içerisinde oluşturulan INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Alt Komitesine devredilmiştir. Mali Denetim Rehberleri Alt Komitesi, Mesleki Standartlar Komitesi'ne raporlama yapmaktadır.
13. ISSAI çerçevesinde Yüksek Denetim Kurumları tarafından her tür denetim faaliyetinde uygulanmak üzere, ikinci düzey ISSAI'lere bir Kalite Kontrolü Kılavuzu'nun (ISSAI 40) eklenmesine yönelik düzenleme yapılmıştır.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Amacı

14. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin temel amacı, INTOSAI üyelerine, kamu kurumlarının mali tablolarının denetimine yönelik kapsamlı bir dizi rehber sunmaktır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, IAASB tarafından geliştirilen ISA'lara ek olarak INTOSAI tarafından oluşturulan Uygulama Notları içerir. Bunlar birlikte INTOSAI standartları çerçevesi içinde bir rehber oluştururlar.

¹ ISSAI 4000 "Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş" ve ISSAI 4200, "Uygunluk Denetimi Rehberi–Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

² ISSAI 100–400 INTOSAI Temel Prensipleri olarak verilmiştir.

³ INCOSAI, her üç yılda bir düzenlenen INTOSAI Kongresi'dir.

15. The INTOSAI Fundamental Principles provide the overriding principles for the performance of and reporting on audits carried out by Supreme Audit Institutions. However, by utilizing the detail of the ISAs insofar as it is relevant to financial audits conducted by Supreme Audit Institutions, and by developing PNs that deal with special considerations for financial audits of public sector entities, INTOSAI provides a comprehensive set of Financial Audit Guidelines that can be drawn upon by all Supreme Audit Institutions in all institutional settings and audit environments.
16. The PNs provide a clear statement on applicability of the ISA to audits of public sector entities as well as supplementary guidance to public sector auditors on the ISAs. The PNs are addressed to public sector auditors which include, when relevant, other auditors doing financial audits of public sector entities. Where applicable, they also deal with general guidance on additional audit and reporting responsibilities of public sector auditors. There is a separate PN for each ISA. PNs are issued on an ongoing basis as and when the IAASB issues new or revises existing ISAs. The INTOSAI Financial Audit Guidelines apply to audits of financial statements as defined by ISSAI 1200¹ and address additional public sector audit considerations. The audit and reporting responsibilities of Supreme Audit Institutions related to financial audits may include additional aspects of regularity audits (as clarified in paragraph 19). In the public sector, audits of financial statements will often be combined with audits of compliance with authorities. ISSAI 4200² addresses such additional auditing and reporting responsibilities. Audits of compliance with authorities include the assessment of whether the activities, financial transactions and information that are reflected or contained in the accounts or financial statements are in accordance with applicable resolutions of the legislature, including budgetary laws or decisions for such, provisions for funds, contracts, grant agreements etc.
17. The INTOSAI Financial Audit Guidelines apply to audits at all levels of government. Depending on the audit mandate or law governing the Supreme Audit Institution, the INTOSAI Financial Audit Guidelines may apply to audits of private sector entities when they are involved in the management of public services or public monies, for example through partnership arrangements or as recipients of public grants or subsidies.

Scope of the INTOSAI financial Audit Guidelines

18. The objective of the INTOSAI Financial Audit Guidelines is to provide guidance for audits of financial statements in the public sector, including general guidance on additional auditing and reporting objectives related to the public sector audit of financial statements.
19. The INTOSAI Fundamental Principles do not define an audit of financial statements. According to ISSAI 100³ the full scope of government auditing includes regularity and performance audit. Regularity audit embraces:
 - (a) Attestation of financial accountability of accountable entities, involving examination and evaluation of financial records and expression of opinions on financial statements;
 - (b) Attestation of financial accountability of the government administration as a whole;
 - (c) Audit of financial systems and transactions including an evaluation of compliance with applicable statutes and regulations;
 - (d) Audit of internal control and internal audit functions;

¹ ISSAI 1200 “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards of Auditing”.

² ISSAI 4200 “Compliance Audit Guidelines related to the Audit of Financial Statements”.

³ ISSAI 100 “INTOSAI Auditing Standards—Basic Principles”, paragraphs 38 and 39.

15. INTOSAI Temel Prensipleri, Yüksek Denetim Kurumları tarafından yapılan denetimlerin yürütülmesi ve raporlanmasına ilişkin önde gelen prensipleri ortaya koyar. Ancak Yüksek Denetim Kurumları'nca yapılan mali denetimlerle ilgili ISA'lardan faydalanarak ve kamu kurumlarının mali denetimlerine yönelik özel hususları ele alan Uygulama Notları hazırlayarak INTOSAI her kurumsal yapılanmada ve denetim ortamında bütün Yüksek Denetim Kurumları tarafından kullanılabilir kapsamlı bir dizi Mali Denetim Rehberi hazırlamıştır.
16. Uygulama Notları, kamu sektörü kurumlarının denetiminde ISA'ların uygulanmasına ilişkin açıklayıcı bilgilerin yanı sıra ISA'lara ilişkin kamu sektörü denetçilerine ek rehberlik sağlar. Uygulama Notları, gerektiğinde kamu kurumlarının denetimini yapan denetçiler dâhil olmak üzere kamu sektörü denetçileri için hazırlanmıştır. Uygulanabildiği yerlerde notlar, kamu sektörü denetçilerinin ek denetim ve raporlama yükümlülüklerine ilişkin genel rehber bilgiler de sunar. Her ISA için ayrı bir Uygulama Notu bulunmaktadır. IAASB tarafından yeni ISA'lar yayımlandıkça ve mevcut olanlar revize edildikçe Uygulama Notları sürekli olarak yayımlanacaktır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, ISSAI 1200'de¹ tanımlanan mali tabloların denetiminde geçerlidir ve kamu sektörü denetimine ilişkin ek hususları da ele alır. Yüksek Denetim Kurumları'nın mali denetime ilişkin denetim ve raporlama sorumlulukları, (19. paragrafta açıklandığı üzere) düzenlilik denetiminin ek hususlarını içerebilir. Kamu sektöründe, mali tablo denetimi çoğunlukla yasal ve idari düzenlemelere uygunluk denetimi ile birleştirilir. ISSAI 4200'de² bu tür ek denetim ve raporlama yükümlülükleri ele alınmıştır. Yasal ve idari düzenlemelere uygunluk denetimleri; hesaplar veya mali tablolarda yansıtılan veya yer alan faaliyet, mali işlem ve bilgilerin bütçe kanunları veya bu kanunlara yönelik yasama organı tarafından alınan kararlar, kaynaklara ilişkin hükümler, sözleşmeler, hibe anlaşmaları gibi ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığının değerlendirilmesini içerir.
17. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, her devlet kademesinde yapılan denetimlerde uygulanabilir. Yüksek Denetim Kurumu'nun denetim görev ve yetkisine veya bu kurumu düzenleyen kanuna bağlı olarak INTOSAI Mali Denetim Rehberleri; örneğin ortaklık düzenlemeleri yoluyla veya kamu hibe veya sübvansiyonlarının alıcısı olarak kamu hizmetlerinin veya kamu parasının yönetimine dâhil olmaları halinde özel sektör kuruluşlarının denetimlerinde de uygulanabilir.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Kapsamı

18. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin amacı, kamu sektöründe mali tablo denetimine yönelik rehberlik sağlamak ve bu kapsamda kamu sektörü mali tablo denetimleriyle ilgili ek denetim ve raporlama amaçlarına ilişkin genel bilgi vermektir.
19. INTOSAI Temel Prensiplerinde, mali tablo denetimi tanımlanmamaktadır. ISSAI 100'e³ göre, devlet denetimi, düzenlilik ve performans denetimini içerir. Düzenlilik denetimi şu hususları kapsar:
- (a) Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali tablolar hakkında görüş bildirilmesi dâhil olmak üzere sorumlu kuruluşların mali hesap verebilirliğinin tasdik edilmesi,
 - (b) Devlet yönetiminin bir bütün olarak mali hesap verebilirliğinin tasdik edilmesi,
 - (c) İlgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi dâhil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesi,
 - (d) İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi,

¹ ISSAI 1200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi".

² ISSAI 4200 "Uygunluk Denetimi Rehberi-Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

³ ISSAI 100 "Devlet Denetiminde Temel Prensipler", 38 ve 39. paragraflar.

- (e) Audit of the probity and propriety of administrative decisions taken within the audited entity; and
 - (f) Reporting of any other matters arising from or relating to the audit that the Supreme Audit Institutions considers should be disclosed.
20. The scope of a regularity audit performed in accordance with the ISSAI 100 is thus wider than the scope of an audit of financial statements conducted in accordance with the ISAs.
 21. Furthermore, the definition of financial audit within each Supreme Audit Institutions depends on regulations, mandate and organizational structure. The mandate of a Supreme Audit Institution may specify auditing and reporting responsibilities different from, or in addition to the audit of financial statements. Such responsibilities may either be included in, or may be in addition to, the audit of financial statements. The audit of such information will require public sector auditors to perform work that is in addition to what is required solely for auditing and reporting on the financial statements in accordance with the ISAs.
 22. Due to INTOSAI's involvement in the development of the ISAs, the ISAs include application material relevant to financial audits of public sector entities, often provided under a separate heading. The PNs provide additional guidance to be considered if relevant to the mandate of the Supreme Audit Institutions.
 23. Although the Financial Audit Guidelines may provide guidance on audit and reporting responsibilities in addition to those in the ISAs, it is not their intent to provide guidance on the full scope of a regularity audit performed in accordance with the INTOSAI Fundamental Principles, or all the different or additional audit or reporting responsibilities of the mandates of Supreme Audit Institutions. For responsibilities other than audit of financial statements public sector auditors may need to apply other relevant INTOSAI guidelines. ISSAI 4200¹ provide guidance on audit responsibilities related to compliance audit as part of the audit of financial statements.

Structure and Content of the INTOSAI Financial Audit Guidelines

24. The INTOSAI Financial Audit Guidelines contain initially 38 ISSAIs. 36 of those include an ISA and in addition a Practice Note to support the adoption and use of the ISA in the public sector. The ISA and the PN together constitute one guideline on the subject matter at hand. The remaining ISSAIs, not based on or including an ISA, are ISSAI 1000, General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines and ISSAI 1003, the Glossary,² which includes the IAASB Glossary and provides additional public sector terms and explanations.
25. The INTOSAI Financial Audit Guidelines are presented in the INTOSAI classification system as ISSAIs, starting with ISSAI 1000 to ISSAI 2999. The three last positions in the ISSAI number indicate the corresponding number of the ISA (for example, ISSAI 1800 includes ISA 800 and the Practice Note for ISA 800). Appendix 2 outlines the ISSAIs related to financial audit.
26. The ISAs have a structure, in which information is presented in separate sections:
 - (a) Introduction

Introductory material may include information regarding the purpose, the scope, and subject matter of the ISA, in addition to the responsibilities of the auditors and others in the context in which the ISA is set.

¹ ISSAI 4200, "Compliance Audit Guidelines Related to Audit of Financial Statements".

² ISSAI 1003, "Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines".

- (e) Denetlenen kuruluş bünyesinde alınan idari kararların doğruluk ve yerindeliliğinin denetlenmesi,
- (f) Yüksek Denetim Kurumu'nun açıklanması gerektiğini düşündüğü, denetimle ilgili veya denetimden doğan diğer hususların raporlanması.
20. Dolayısıyla ISSAI 100'e göre yürütülen düzenlilik denetiminin kapsamı, ISA'lara göre yürütülen mali tablo denetiminin kapsamından daha geniştir.
21. Ayrıca her Yüksek Denetim Kurumu için mali denetimin tanımı, idari düzenlemelere, verilen görev ve yetkiler ile kurumsal yapıya bağlıdır. Yüksek Denetim Kurumu'nun görev ve yetkisi, mali tablo denetiminden farklı veya mali tablo denetimine ek denetim ve raporlama yükümlülükleri belirleyebilir. Bu tür yükümlülükler, mali tablo denetimine dâhil edilebilir veya ayrıca yerine getirilebilir. Bu tür bilgilerin denetimi, kamu sektörü denetçilerinin sadece ISA'lara uygun şekilde yapılan mali tablo denetimi ve raporlamasının gerektirdikleri dışında ek çalışma yapmasını gerektirecektir.
22. ISA'ların geliştirilmesi sürecine INTOSAI'nin müdahil olması nedeniyle ISA'lar genellikle ayrı bir başlık altında sunulan kamu sektörü kurumlarının mali denetimine ilişkin uygulama materyalleri içerir. Uygulama Notları, Yüksek Denetim Kurumu'nun görev ve yetkilerine uygun olması halinde dikkate alınabilecek ek bilgiler sağlar.
23. Mali Denetim Rehberleri, ISA'larda yer alanlar dışında ek denetim ve raporlama sorumluluklarına ilişkin rehberlik sağlasa da, INTOSAI Temel Prensipleri'ne uygun olarak yapılan bir düzenlilik denetiminin tam kapsamına ilişkin veya Yüksek Denetim Kurumları'nın görev ve yetkileri kapsamında bulunan bütün farklı veya ek denetim veya raporlama sorumluluklarına yönelik rehberlik sağlanması amaçlanmamıştır. Mali tabloların denetimi dışındaki diğer yükümlülükler için kamu sektörü denetçilerinin ilgili diğer INTOSAI rehberlerini uygulamaları gerekebilir. ISSAI 4200¹ mali tablo denetiminin bir parçası olarak uygunluk denetimine ilişkin denetim sorumlulukları hakkında rehberlik sağlamaktadır.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Yapısı ve İçeriği

24. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, 38 adet ISSAI içerir. Bunların 36'sı bir ISA ile buna ek olarak ISA'nın kamu sektöründe kabulü ve uygulanmasına destek veren bir Uygulama Notu içerir. Mevcut konuya ilişkin bir rehberi, ISA ve Uygulama Notları birlikte oluşturur. Bir ISA'yı temel almayan veya içermeyen diğer ISSAI'ler ise ISSAI 1000 INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş ve ISSAI 1003 belgeleridir. ISSAI 1003, IAASB sözlüğünü içeren ve ek kamu sektörü terimleri ve açıklamaları sunan bir sözlüktür.²
25. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, INTOSAI sınıflandırma sisteminde ISSAI 1000'den başlayarak ISSAI 2999'a kadar devam eden ISSAI'ler olarak sunulmuştur. ISSAI numarasının son üç hanesinde yer alan sayılar, karşılık gelen ISA'yı ifade eder (örneğin ISSAI 1800, hem ISA 800'ü hem de ISA 800'e ilişkin Uygulama Notunu içerir). Ek 2'de, mali denetime ilişkin ISSAI'ler listelenmiştir.
26. ISA'larda, bilgilerin farklı bölümler altında sunulduğu bir yapı kullanılmaktadır:
- (a) Giriş
- Giriş materyalleri, ISA'nın amacı, kapsamı ve konusu ile ISA'nın oluşturulduğu bağlamda denetçilerin ve diğerlerinin sorumluluklarını içerir.

¹ ISSAI 4200 "Uygunluk Denetimi Rehberi-Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

² ISSAI 1003 "Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü".

(b) Objective

For greater understanding of the ISAs, applicable terms have been defined in each ISA.

(c) Definitions

For greater understanding of the ISAs, applicable terms have been defined in each ISA.

(d) Requirements

The objective(s) is supported by clearly stated requirements. Requirements are always expressed by the phrase “the auditor shall”. In applying the INTOSAI Financial Audit Guidelines as guidance the word “shall” means “may”. When reference to the ISAs is made in the Auditor’s Report, the authority of the ISAs shall be followed.

(e) Application and Other Explanatory Material

The application and other explanatory material explains more precisely what a requirement means or is intended to cover, or includes examples of procedures that may be appropriate under given circumstances. The application and other explanatory material may include subheadings for “specific considerations for public sector entities”. Such paragraphs have been included as agreed with the IAASB to support the application in financial audits of public sector entities. Some ISAs also contain “considerations specific to audits of smaller entities”. In audits of public sector entities and entities that receive government awards, these considerations are usually not applicable, even if the public sector entity has few employees, simple operations, or a relatively small budget. In those situations, the public sector entity may still have complicated transactions, such as transfers from other government entities, as well as a need to comply with laws, regulations, policies and systems determined by a higher level of government and a need for accountability for use of taxpayer monies. Therefore public sector auditors carefully consider the relevance of such considerations. The Practice Notes may include additional guidance in this area when considered important to add guidance relevant for audits of smaller public sector entities.

27. The Practice Notes to the ISAs are presented in separate sections:

(a) Background

Background material may include information regarding the ISA such as an introduction to the ISA, and the content of the Practice Note.

(b) Applicability of the ISA in the Public Sector Auditing

Each Practice Note contains a clear statement of applicability of the ISA for audits of public sector entities. Matters regarding the public sector auditor’s statutory responsibilities and the public sector auditor’s extended mandate (legality/regularity, compliance, and performance issues) may influence the applicability. In some PNs, when considered essential for the scope of the PN such references are included.

(c) Additional Guidance on Public Sector Issues

To assist public sector auditors in applying the ISA in audits of public sector entities, this section provides additional public sector specific guidance on a general level. It may be structured following the headings of the ISA. When relevant the paragraphs in this section have references to the related paragraphs of the ISA. The guidance may also contain examples more relevant to audits of public sector entities than provided for in the ISA. When relevant, additional applicable terms may also be defined in this section. The section is structured with subsections for each area. Examples of matters that are considered in this section include:

(b) Amaç

Her bir ISA, ele aldığı denetim alanına ilişkin denetçinin amacının açık ve net bir ifadesini içerir.

(c) Tanımlar

ISA'ların daha iyi anlaşılması için her bir ISA'da kullanılan terimler tanımlanmıştır.

(d) Gereklilikler

Amaç(lar), net bir şekilde ifade edilmiş gerekliliklerle desteklenir. Gereklilikler her zaman “denetçi –meli/malıdır” şeklinde ifade edilir. Ancak INTOSAI Mali Denetim Rehberi uygulanırken bu rehberin yol gösterici niteliğinden dolayı yükümler zorunluluk değil tavsiye ifade eder. Denetçi raporunda ISA'lara atıfta bulunulması halinde, ISA'lara riayet edilmelidir.

(e) Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Uygulama ve açıklayıcı diğer materyaller, bir gerekliliğin ne anlama geldiğini veya neyi kapsamasının amaçlandığını açıklar veya verilen şartlar altında uygun olabilecek prosedür örneklerini içerir. Uygulama ve diğer açıklayıcı materyaller başlığı altında “kamu kurumları için özel hususlar” alt başlığı yer alabilir. IAASB ile kararlaştırıldığı üzere, bu paragraflar, kamu kurumlarının mali denetimlerinin desteklenmesi amacıyla eklenmiştir. Bazı ISA'lar, aynı zamanda “daha küçük kuruluşların denetimine özgü hususları” içerir. Kamu kurumlarının ve devlet desteği alan kuruluşların denetimlerinde denetlenen kurum veya kuruluşun az sayıda çalışanı, basit işlemleri veya nispeten küçük bir bütçesi olsa bile bu hususlar genellikle uygulanmaz. Bu durumlarda dahi söz konusu kamu kurumunun işlemleri, diğer kamu kurumlarından transferler gibi karmaşık işlemleri içerebileceği gibi, buna ilave olarak kurumun yasalara ve daha üst seviyede yönetim kademelerince belirlenen idari düzenlemelere, politika ve sistemlere uyma zorunluluğu ve vergi mükelleflerinin parasının kullanımından doğan hesap verme sorumluluğu bulunmaktadır. Bu nedenle kamu denetçileri, bu gibi hususların ne derecede ilgili olduğunu dikkatli şekilde değerlendirir. Küçük ölçekli kamu kurumlarının denetimleriyle ilgili ek bilgi verilmesinin gerekli olduğu durumlarda Uygulama Notları, bu alanda daha fazla bilgi verebilir.

27. ISA'lara yönelik Uygulama Notları, ayrı bölümler halinde sunulmuştur:

(a) Arka Plan Bilgisi

Arka plan bilgisi bölümünde yer alan materyal, giriş niteliğinde ISA'ya ilişkin kısa bilgi ve Uygulama Notunun içeriğine ilişkin bilgiler içerebilir.

(b) Kamu Sektörü Denetiminde ISA'nın Uygulanabilirliği

Her Uygulama Notu, kamu kurumlarının denetiminde ISA'nın uygulanabilirliğine ilişkin açıklayıcı bilgiler içerir. Kamu sektörü denetçisinin yasal yükümlülükleri ile genişletilmiş görev ve yetkileri (yasallık/düzenlilik, uygunluk ve performans konuları) gibi hususlar uygulanabilirliği etkileyebilir. Uygulama Notları kapsamında yer almasının gerekli olduğu düşünülürse bu tür referanslar ilgili Uygulama Notuna eklenir.

(c) Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Bu bölümde kamu sektörü denetimlerinde ISA'ların uygulanmasında kamu sektörü denetçilerine destek vermek amacıyla, genel düzeyde kamu sektörüne özel ek bilgi verilir. Bu bölüm, ISA'nın başlıkları takip edilerek yapılandırılabilir. İlgili hallerde, bu bölümde yer alan paragraflarda ISA'nın ilgili paragraflarına atıflarda bulunulmuştur. Bilgiler ayrıca, ISA'da verilen bilgilerden farklı olarak kamu kurumlarının denetimleri ile daha ilgili örnekler içerebilir. Uygun olduğu hallerde, bu bölümde ilgili ek terimler de tanımlanabilir. Bu bölümde, her bir alana yönelik alt bölümlere yer verilmiştir. Ele alınan konulara örnek olarak şunlar sayılabilir:

- i. Matters related to specific legislation applicable in the public sector
- ii. Matters related to overarching public sector concerns, for example stewardship, accountability and transparency
- iii. Matters related to different models of Supreme Audit Institutions (Auditor General and Court of Accounts models), and Supreme Audit Institutions that contract out work to external audit firms
- iv. Matters related to accounting principles and practices particular to public sector entities
- v. Matters related to particular government entities (ministries, agencies, quasi-governmental), and sectors (finance, defense, justice, health, environment, etc), if any.
- vi. Other matters related directly to the application of the ISA in financial audits of public sector entities

Applying the INTOSAI financial Audit Guidelines

Applying the INTOSAI Financial Audit Guidelines

28. Reference to the use of standards can be made in one of four ways depending on the standards applied and the SAI's mandate:
 - (a) In accordance with the ISSAIs (1000–2999); which means full compliance with all relevant ISAs and the additional guidance set out in the INTOSAI Practice Notes to the ISAs.
 - (b) In accordance with the ISAs; which means full compliance with all relevant ISAs.
 - (c) In accordance with the INTOSAI Fundamental Auditing Principles,¹ but not full compliance with the ISAs which are presently included as part of the INTOSAI Financial Audit Guidelines (ISSAIs 1000–2999).
 - (d) In accordance with other national and relevant Auditing Standards.
29. Public sector auditors who state in their auditor's report on a set of financial statements that the audit has been conducted in accordance with the ISAs are also encouraged to apply the additional public sector guidance in ISSAIs 1000–2999. Where public sector auditors have additional audit and reporting responsibilities, references to applicable standards will also be necessary.

Applying the INTOSAI Financial Audit Guidelines to Support INTOSAI Fundamental Principles

30. The INTOSAI Financial Audit Guidelines are developed to support the application of the INTOSAI Fundamental Principles² as well as the ISAs (as standards or as guidance together with the Practice Notes). INTOSAI Fundamental Principles are written to provide general standards for all audit activities carried out by a Supreme Audit Institutions. Applying the INTOSAI Financial Audit Guidelines as guidance will not diminish the use of INTOSAI Fundamental Principles as the authoritative auditing standards. In this circumstance reference is made to the INTOSAI Fundamental Principles as the authoritative standards applied.

¹ ISSAI 100 "INTOSAI Auditing Standards–Basic Principles", ISSAI 200 "INTOSAI Auditing Standards–General Standards", ISSAI 300 "INTOSAI Auditing Standards–Field Standards". ISSAI 400 "INTOSAI Auditing Standards–Reporting Standards".

² Ibid.

- i. Kamu sektöründe uygulanan spesifik mevzuata ilişkin hususlar,
- ii. İdarenin gözetim sorumluluğu, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık gibi kamu kesiminin tamamını ilgilendiren hususlar,
- iii. Farklı Yüksek Denetim Kurumu modelleri (Genel Denetçi ve Hesap Mahkemesi modelleri) ile denetim işini dış denetim firmalarına ihale eden Yüksek Denetim Kurumları'na ilişkin hususlar,
- iv. Kamu kurumlarına özgü muhasebe ilkeleri ve uygulamalarına ilişkin hususlar,
- v. Belirli bazı kamu kurumları (bakanlıklar, ajanslar, yarı kamusal kuruluşlar) ile (varsa) sektörlerle (finans, savunma, adalet, sağlık, çevre, vb) ilişkin hususlar,
- vi. Kamu kurumlarının mali denetiminde ISA'nın kullanımıyla doğrudan ilişkili diğer hususlar.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Uygulanması

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Uygulanması

28. Uygulanan standartlara ve Yüksek Denetim Kurumu'nun görev ve yetkilerine bağlı olarak, standartların kullanımına dört şekilden biriyle atıf yapılabilir:
 - (a) ISSAI'lere (1000–2999) uygun: Bu ifade ilgili bütün ISA'lara ve bu ISA'ların içinde yer alan INTOSAI'nin Uygulama Notlarında sunulan ek bilgilere tam uygunluğu ifade eder.
 - (b) ISA'lara uygun: ilgili bütün ISA'lara tam uygunluğu ifade eder.
 - (c) INTOSAI Temel Denetim Prensipleri'ne¹ uygun, ancak INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ne (ISSAI'ler 1000–2999) eklenen ISA'lara tam uygun değil.
 - (d) Diğer ulusal ve ilgili Denetim Standartları'na uygun.
29. Mali tablolara ilişkin olarak hazırladıkları denetçi raporlarında denetimin ISA'lara uygun olarak yapıldığını ifade eden kamu sektörü denetçileri, ISSAI'lerde (1000–2999) yer alan ek kamu sektörü rehberini uygulamaya da teşvik edilir. Kamu sektörü denetçilerinin ek denetim ve raporlama yükümlülüklerinin bulunduğu hallerde, uygulanabilir standartlara atıf yapılması da gerekecektir.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin INTOSAI Temel Prensipleri'ni Desteklemek için Uygulanması

30. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, INTOSAI Temel Prensipleri'nin² ve (Uygulama Notları ile birlikte rehber veya standart olarak) ISA'ların uygulanmasının desteklenmesi amacıyla geliştirilmiştir. INTOSAI Temel Prensipleri bir Yüksek Denetim Kurumu tarafından yürütülen bütün denetim faaliyetlerine yönelik genel standartları belirlemek amacıyla yazılmıştır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin bir rehber olarak uygulanması, INTOSAI Temel Prensipleri'nin üst düzey denetim standartları olarak kullanımını ortadan kaldırmaz. Bu durumda, INTOSAI Temel Prensipleri'ne uygulanan üst düzey denetim standartları olarak atıfta bulunulur.

¹ ISSAI 100 "Devlet Denetiminde Temel Prensipler", ISSAI 200 "Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar", ISSAI 300 "Devlet Denetiminde Alan Standartları", ISSAI 400 "Devlet Denetiminde Raporlama Standartları".

² A.g.e.

Applying the INTOSAI Financial Audit Guidelines to Support other Standards

31. The INTOSAI Financial Audit Guidelines may also, if relevant, be used by Supreme Audit Institutions to support the use of other national standards for financial audits. This is appropriate only when the national audit standards are consistent with the INTOSAI Financial Audit Guidelines.

Authority

Authority—INTOSAI Fundamental Principles and Financial Audit Guidelines

32. INTOSAI Fundamental Principles¹ contain the fundamental auditing principles for audit work conducted by the Supreme Audit Institution. While it is the responsibility of each Supreme Audit Institution to judge the extent to which the standards are compatible with its mandate, viewed in the particular constitutional, legal and other circumstances of the audit organization, one of the principles outlined in the INTOSAI Code of Ethics² is the public sector auditor's obligation to apply generally accepted auditing standards.
33. The INTOSAI Fundamental Principles will remain the framework of audit standards for INTOSAI members, and the authority of those standards is in no way diminished by the publication of the INTOSAI Financial Audit Guidelines including the ISAs and the PNs. INTOSAI recognizes that this framework together with the guidance provided by the INTOSAI Financial Audit Guidelines will provide INTOSAI members with relevant concepts and guidance for conducting financial audits.
34. The Preface of the INTOSAI Fundamental Principles states that, although the word "standards" is used throughout the documents, it is understood that this word is to be used synonymously with the authority for compliance within the domain of each Supreme Audit Institution. The foreword to the INTOSAI Fundamental Principles states that, while INTOSAI Auditing Standards do not have mandatory application, they reflect a "best practice" consensus among Supreme Audit Institutions and therefore each institution must judge the extent to which the standards are compatible with its mandate.
35. The INTOSAI Financial Audit Guidelines are to be considered with reference to the INTOSAI Fundamental Principles. As a result the INTOSAI Financial Audit Guidelines PNs do not stipulate requirements for application, and do not use the terms "shall" or "should". The ISAs include such terms, and differentiate between requirements and application and other explanatory material. However, these should similarly not be regarded as mandatory for Supreme Audit Institution.
36. Auditors of public sector entities may use the INTOSAI Financial Audit Guidelines as comprehensive guidance for conducting financial audits. When the guidelines are used as standards, auditors of public sector entities respect the authority of the ISAs. Paragraphs 37–43 deal with the authority of the ISAs.

¹ ISSAI 100 "INTOSAI Auditing Standards—Basic Principles", ISSAI 200 "INTOSAI Auditing Standards—General Standards", ISSAI 300 "INTOSAI Auditing Standards—General Standards", and ISSAI 400 INTOSAI Auditing Standards—Reporting Standards".

² ISSAI 30 "INTOSAI Code of Ethics".

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Diğer Standartları Desteklemek için Uygulanması

31. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, uygun olduklarında, Yüksek Denetim Kurumları'nca mali denetim alanındaki diğer ulusal standartların kullanımını desteklemek amacıyla da kullanılabilir. Bu, sadece ulusal denetim standartlarının INTOSAI Mali Denetim Standartları ile uyumlu olduğu durumlarda geçerlidir.

Yetki

Yetki-INTOSAI Temel Prensipleri ve Mali Denetim Rehberleri

32. INTOSAI Temel Prensipleri,¹ Yüksek Denetim Kurumu'nca yürütülen denetim çalışmasının temel denetim prensiplerini kapsar. Standartların, Yüksek Denetim Kurumu'nun görev ve yetkilerine ne derece uygun olduğunu değerlendirmek –denetim kuruluşunun özel anayasal, yasal ve diğer şartlarını göz önünde bulundurmamak suretiyle– her kurumun kendi sorumluluğunda olmakla birlikte, INTOSAI Etik Kuralları'nda² belirtilen prensiplerden biri, kamu sektörü denetçisinin genel kabul görmüş denetim standartlarını uygulama zorunluluğudur.
33. INTOSAI Temel Prensipleri, INTOSAI üyeleri için denetim standartları çerçevesi olarak kalacak ve bu standartların geçerliliği, bünyesinde ISA'lar ile Uygulama Notlarını barındıran INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin yayımlanmasıyla hiç bir surette azalmayacaktır. INTOSAI, bu çerçevenin, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin sağladığı bilgilerle birlikte INTOSAI üyelerine mali denetimin yürütülmesi için gereken kavram ve rehberliği sunduğunu kabul eder.
34. INTOSAI Temel Prensipleri'nin Sunuş kısmında; belgelerde “standart” ifadesi kullanılmış olmakla birlikte, bu kelimenin “rehber” kelimesiyle eş anlamda kullanıldığının anlaşıldığı, bu kelimenin de her Yüksek Denetim Kurumu'nun yetki alanı çerçevesinde uyulması gereken hususlara ilişkin otoriteye sahip olduğu ifade edilmiştir. INTOSAI Temel Prensipleri'nin Önsöz kısmında ise INTOSAI Denetim Standartları'nın, uygulanmaları zorunlu olmamakla birlikte, Yüksek Denetim Kurumları arasında “en iyi uygulamalara” yönelik bir konsensüsü yansıttığı ve dolayısıyla standartların kendi görev ve yetkisi ile ne derece uyumlu olduğuna her kurumun kendisinin karar vermesi gerektiği ifade edilmiştir.
35. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, INTOSAI Temel Prensipleri ile birlikte değerlendirilmelidir. Sonuç itibarıyla INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nde yer alan Uygulama Notlarında uygulamaya yönelik gereklilikler öngörülmemekte ve zorunluluk ifadelerine (yapmalı, etmeli) yer verilmemektedir. ISA'larda ise bu tür ifadeler kullanılmış ve gerekliliklerle uygulama ve diğer açıklayıcı materyaller arasında ayırım gözetilmiştir. Ancak bunlar da benzer şekilde Yüksek Denetim Kurumları için zorunlu olarak görülmemelidir.
36. Kamu sektörü denetçileri, mali denetimlerin yürütülmesinde kapsamlı bir rehber olarak INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nden faydalanabilir. Rehberler standart niteliğinde kullanıldığında kamu sektörü denetçileri ISA'ların yetkisine riayet etmelidir. 37 ile 43 arası paragraflar, ISA'ların yetkisini ele alır.

¹ ISSAI 100 “Devlet Denetiminde Temel Prensipler”, ISSAI 200 “Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar”, ISSAI 300 “Devlet Denetiminde Alan Standartları”, ISSAI 400 “Devlet Denetiminde Raporlama Standartları”.

² ISSAI 30 “Etik Kurallar”.

Authority—International Standards on Auditing

37. The objective of the IAASB is to serve the public interest by setting, independently and under its own authority, high-quality auditing, assurance, quality control and related services standards, and by facilitating the convergence of national and international standards, thereby enhancing the quality and uniformity of practice throughout the world and strengthening public confidence in the global auditing profession.
38. The IAASB develops ISAs, International Standards on Review Engagements (ISREs), International Standards on Assurance Engagements (ISAEs) and International Standards on Related Services (ISRSs). These Standards are collectively referred to as the IAASB's Engagement Standards. The IAASB also develops International Standards on Quality Control (ISQCs). The Engagement Standards and the ISQCs are collectively referred to as the International Standards. The INTOSAI Financial Audit Guidelines include the ISAs. They do not override the local laws or regulations that govern the audit of historical financial statements or assurance engagements of other information in a particular country required to be followed in accordance with that country's national standards. In the event that local laws or regulations differ from, or conflict with, IAASB Standards on a particular subject, an engagement conducted in accordance with local laws or regulations will not automatically comply with IAASB Standards. A professional accountant should not represent compliance with IAASB Standards unless he/she has complied fully with all of those standards relevant to the engagement.
39. According to the Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services, the ISAs are written in the context of an audit of financial statements by an independent auditor (unless otherwise stated in the ISAs, this means financial statements comprising historical financial information). The objective of an audit of financial statements is to enable the auditor to express an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework. The ISAs, taken together, provide the standards for the auditor's work in fulfilling this objective.
40. As the ISAs issued by the IAASB are increasingly recognized by the international community as the international standards for audits of financial statements, they provide a strong basis for guidance on how to implement the INTOSAI Fundamental Principles.
41. Since 2003 INTOSAI has had a Memorandum of Understanding with the IAASB. Under the terms of the Memorandum of Understanding INTOSAI nominates experts drawn from the wider INTOSAI membership to participate in IAASB Task Forces responsible for developing new or revising existing ISAs. Experts on IAASB Task Forces promote the inclusion of public sector considerations in the ISAs, thereby enhancing the application of the ISAs in financial audits of public sector entities. The nature of the International Standards requires the professional accountant to exercise professional judgment in applying them.
42. The scope, effective date and any specific limitation of the applicability of a specific ISA is made clear in the ISA. Unless otherwise stated in the ISA, the professional accountant is permitted to apply an ISA before the effective date specified therein.
43. If public sector auditors state in their auditors' report on the financial statements that the audit has been conducted in accordance with the ISAs, they have to respect the authority attached to ISAs as set out in ISA 200 (Appendix 3).

Yetki–Uluslararası Denetim Standartları

37. IAASB'nin amacı; denetim, güvence, kalite kontrol ve bunlarla ilgili hizmetlere ilişkin yüksek kaliteli standartları bağımsız olarak ve kendi yetkisi altında belirlemek, ulusal ve uluslararası standartların birbirleri ile uyumlu olmasına olanak sağlayarak uygulamada dünya çapında birlik ve kaliteyi artırmak ve küresel denetim mesleğine olan kamusal güveni güçlendirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.
38. ISA'lar, Gözden Geçirme Görevlerine¹ İlişkin Uluslararası Standartlar (ISRE'ler), Güvence Görevlerine İlişkin Uluslararası Standartlar (ISAE'ler) ile İlgili Diğer Hizmetlere İlişkin Uluslararası Standartlar (ISRS'ler), IAASB tarafından geliştirilmektedir. Bu standartlar, bir bütün olarak IAASB Görev Standartları olarak anılır. IAASB ayrıca Kalite Kontrolüne İlişkin Uluslararası Standartları (ISQC'ler) geliştirir. Görev Standartları ile ISQC'ler birlikte Uluslararası Standartlar olarak anılır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, ISA'ları kapsar. Rehberler, belirli bir ülkede o ülkenin ulusal standartlarına uygun olarak takip edilmesi gereken, geçmiş döneme ait mali tabloların denetimini veya diğer bilgilere ilişkin güvence görevlerini düzenleyen ulusal kanunları veya idari düzenlemeleri hükümsüz kılmaz. Belirli bir konuda ulusal kanunların veya idari düzenlemelerin IAASB Standartları'ndan farklı olması veya bu standartlar ile uyuşmaması durumunda, ulusal kanun veya idari düzenlemelere göre yürütülmüş bir görev, doğrudan IAASB Standartları'na uygun olmayacaktır. Muhasebe meslek mensubu, denetim görevine ilişkin bütün standartlara tam olarak uymadığı takdirde IAASB Standartları'na uyduğunu ileri sürmemelidir.
39. Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları'nın Sunuş kısmına göre ISA'lar, bağımsız bir denetçi tarafından yürütülen mali tablo denetimi bağlamında yazılmıştır (ISA'larda aksi ifade edilmedikçe, bu, geçmiş dönemlere ait mali bilgileri kapsayan mali tablolar anlamına gelir). Mali tablo denetiminin amacı, denetçinin, mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş bildirmesini sağlamaktır. Birlikte ele alındığında ISA'lar, bu amacın gerçekleştirilmesinde denetçinin çalışmasına yönelik standartları sağlar.
40. IAASB tarafından yayımlanan ISA'lar uluslararası toplum tarafından mali tablo denetimine yönelik uluslararası standartlar olarak artan bir şekilde kabul gördüğünden, INTOSAI Temel Prensipleri'nin nasıl uygulanacağına rehberlik etmek için sağlam bir zemin oluşturur.
41. 2003 yılından bu yana INTOSAI'nin IAASB ile bir Mutabakat Zaptı bulunmaktadır. Bu Mutabakat Zaptı kapsamında INTOSAI, yeni ISA'lar geliştirmek ve mevcutları revize etmekle sorumlu olan IAASB Alt Çalışma Grupları'na katılmaları için kendi bünyesinde yer alan üyelerden uzmanlar belirler. IAASB Alt Çalışma Grupları'nda yer alan uzmanlar, ISA'lara kamu sektörüne ait hususların eklenmesini teşvik etmekte ve böylece kamu kurumlarının mali denetiminde ISA'ların uygulanmasını artırmaktadır. Uluslararası standartların niteliği, muhasebe meslek mensubunun bu standartları uygularken kendi mesleki yargısını uygulamasını gerektirir.
42. ISA'nın kapsamı, geçerlilik tarihi ve uygulanabilirliğine yönelik diğer kısıtlamalar, ilgili ISA'da açıkça belirtilir. ISA'da aksi ifade edilmedikçe, muhasebe meslek mensubu standardın kendisinde belirtilen geçerlilik tarihinden önce bir ISA'yı kullanabilir.
43. Kamu sektörü denetçileri, mali tablolara ilişkin denetim raporlarında denetimin ISA'lara uygun olarak yürütüldüğünü ifade ediyor ise ISA 200'de (Ek 3) öngörüldüğü gibi ISA'lara ait yetkiye riayet etmelidir.

¹ Ç.N. Bu paragrafta geçen "görev" ifadesi orijinal metinde yer alan "engagement" ifadesinin karşılığı olarak kullanılmıştır. Diğer bazı tercümelelerde "engagement" ifadesinin karşılığında "sözleşme" ifadesi kullanılmıştır. Ancak, "sözleşme" kelimesinin daha kısıtlı olması ve "engagement" kelimesinin sahip olduğu geniş anlamı karşılamaması nedeniyle burada karşılık olarak "görev" kelimesinin kullanılması tercih edilmiştir. Sözleşme kavramı, bir sözleşmeye dayalı olmadan yürütülen denetimleri (iç kontrol birimleri tarafından yapılan denetimler, kamusal yetkileri olan birimler tarafından yapılan denetimler, vb) kapsam dışı bıraktığından kullanılması uygun görülmemiştir.

General Issues in Audits of Public Sector Entities

44. This section deals with some general issues of public sector concern. It is not intended to cover all public sector issues that may be relevant to consider when conducting financial audits in a specific public sector environment. However, these issues have been regarded as having general importance for public sector auditors in applying the ISSAIs on financial audit.
45. Concepts outlined in paragraphs 46–88 relate to issues relevant to public sector auditors that are further explained in the individual PNs. However, the body of guidelines should be considered when applying the guidelines.

Different Auditing Systems within the Public Sector

46. Different external audit models exist around the world. The three most common systems are:
 - (a) Auditor General model
 - (b) Court of Accounts (or Audit) model
 - (c) Board or Collegiate model.
47. However, every country may have a unique model and there are a great number of national variations in the way a Supreme Audit Institution operates, which may influence the way the ISSAIs may be adopted and implemented. The ISSAIs are developed to provide guidance for public sector auditors regardless of the system within which they operate. The Auditor General systems normally have a strong focus on financial audit and operate under such conditions that adopting the ISSAIs may be more relevant. The Board or Collegiate model is similar to the Auditor General model, except for the internal structure of the audit institution. A key difference in a Court of Accounts system is that in such a system government officials are normally held personally liable if unauthorized or illegal payments are made. However, similar sanctions may also apply for some Auditor General models. The Supreme Audit Institutions may in such environments impose penalties or corrections on audited officials. The main focus of the audit work is often to verify the legality of transactions rather than providing an opinion on the true and fair view of the financial statements. A Board or Collegiate model may also have such judicial functions. INTOSAI Fundamental Principles¹ states that because of the approach and structure of some Supreme Audit Institutions, not all INTOSAI auditing standards apply to all aspects of their work, for example, the judicial nature of the reviews conducted by Courts of Account make aspects of their work fundamentally different from the financial and performance audits conducted by Supreme Audit Institutions which are organized under a hierarchy system led by an Auditor-General or a Comptroller General. INTOSAI standards do not cover these jurisdictional powers in detail.
48. Specific guidance for Supreme Audit Institutions with a judicial role, such as a Court of Accounts model, has, when deemed necessary, been included in ISSAIs 1000–2999. The strong focus on compliance issues within such a system may introduce a need to adopt the INTOSAI Compliance Audit Guidelines² as well as the INTOSAI Financial Audit Guidelines.

¹ ISSAI 100 “INTOSAI Auditing Standards–Basic Principles”, paragraph 13.

² ISSAI 4000, ISSAI 4100 and ISSAI 4200.

Kamu Kurumlarının Denetiminde Genel Hususlar

44. Bu bölümde, kamu sektörüne ilişkin genel hususlar ele alınmıştır. Ancak, bir kamu sektörü ortamında mali denetimlerin yürütülmesinde dikkate alınması yararlı olabilecek kamu sektörüne ilişkin bütün hususları kapsamaması amaçlanmamıştır. Ele alınan hususlar, mali denetimlerde ISSAI'lerin uygulanması sırasında kamu sektörü denetçileri için genel öneme sahip hususlar olarak görülmektedir.
45. 46–88 arası paragraflarda çerçevesi belirlenen kavramlar, her bir Uygulama Notunda daha detaylı açıklanan kamu sektörü denetçilerine ilişkin hususlarla ilgilidir. Ancak rehberler uygulanırken rehberlerin bütünü dikkate alınmalıdır.

Kamu Sektöründe Farklı Denetim Sistemleri

46. Dünyada farklı dış denetim modelleri bulunmaktadır. En yaygın üç sistem şöyledir:
- (a) Genel Denetçi modeli,
 - (b) Hesap (veya Denetim) Mahkemesi modeli,
 - (c) Kurul veya Heyet modeli.
47. Öte yandan her ülke benzersiz bir modele sahip olabilir. Bir Yüksek Denetim Kurumu'nun çalışma şeklinde, ISSAI'lerin nasıl kabul edileceğini ve uygulanacağını etkileyebilecek çok sayıda ulusal farklılık bulunur. ISSAI'ler, içinde faaliyet gösterdikleri sisteme bakılmaksızın kamu sektörü denetçilerine rehberlik sunmak amacıyla geliştirilmiştir. Genel Denetçi sistemlerinde genellikle mali denetime ağırlık verilir ve bu sistemler, ISSAI'lerin kabul edilmesinin daha uygun olduğu koşullar altında faaliyet gösterir. Kurul veya Heyet modeli, denetim kurumunun içyapısı dışında, Genel Denetçi modeline benzer. Hesap Mahkemesi sistemindeki temel farklardan biri, böylesi bir sistemde yetkisiz veya yasal olmayan ödeme yapılması halinde kamu çalışanlarının kişisel olarak sorumlu tutulmasıdır. Ancak benzer yaptırımlar bazı Genel Denetçi modellerinde de mevcuttur. Bu gibi durumlarda Yüksek Denetim Kurumları, denetlenen görevlilere ceza verebilir veya düzeltme isteyebilir. Denetimin temel odak noktası mali tabloların doğruluğu ve gerçeğe uygunluğuna ilişkin görüş bildirilmesinden ziyade genellikle işlemlerin kanuniliğinin doğrulanmasıdır. Kurul veya Heyet modelinin yargısal fonksiyonları da olabilir. INTOSAI Temel Prensipleri'nde,¹ bazı Yüksek Denetim Kurumları'nın yaklaşımı ve yapısından dolayı INTOSAI denetim standartlarının hepsinin böylesi kurumların çalışmalarının bütün yönlerini kapsamadığı ifade edilmiştir. Örneğin Hesap Mahkemeleri'nce yapılan incelemelerin yargısal niteliği, bu kurumlarca yapılan çalışmaları, bir Genel Denetçi'nin veya Genel Komptrolör'ün yönetiminde hiyerarşik bir sistemde yapılandırılmış Yüksek Denetim Kurumları'nca yürütülen mali ve performans denetimlerinden temelde farklı kılar. INTOSAI standartları, yargıya ilişkin söz konusu yetkileri detaylı olarak içermez.
48. Hesap Mahkemesi modeli gibi yargısal role sahip Yüksek Denetim Kurumları'na özel bilgiler, 1000–2999 arası ISSAI'lere gerekli görüldüğünde eklenmiştir. Böylesi bir sistemde uygunluk konularına yapılan güçlü vurgu, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin yanı sıra INTOSAI Uygunluk Denetimi Rehberleri'nin² benimsenmesi gereğini beraberinde getirebilir.

¹ ISSAI 100 "Devlet Denetiminde Temel Prensipler", paragraf 13.

² ISSAI 4000, ISSAI 4100 ve ISSAI 4200.

Terminology Used in the Guidelines

49. As part of the cooperation between INTOSAI and the IAASB “sector neutral” terminology is included in the ISAs when possible so that they can be readily understood and applied in both the public and private sectors. This has been done through including appropriate text in the standards themselves or in the related glossary. Additional definitions, introduced in the Practice Notes may also be found in the glossary to the INTOSAI Financial Audit Guidelines.¹
50. One example of a fundamental concept in the ISAs is that there are significant public interest issues related to the audits of “listed entities” (entities quoted on a recognized stock exchange). The ISAs set out several requirements related specifically to listed entities. Listed entities, as such, may not be common in the public sector. However, public sector entities that are significant due to size, complexity, or public interest aspects may have a wide range of stakeholders and may be comparable to listed entities. The Practice Notes deal with such concepts which may need to be interpreted in a different way in the public sector.
51. The use of typical private sector specific terms such as “firm” and “company” have been to some extent replaced with sector neutral terms in the ISAs to reflect the broader use. In some ISSAIs, such as ISSAI 1315,² references are made to terms used in the ISA such as business, marketing and sales personnel when describing the internal controls structure and components as well as the risk assessment process. Corresponding terms in the public sector are mandate, program objectives and program managers and other program staff.

Professional Judgment and Skepticism

52. The terms “professional judgment” and “professional skepticism”³ are frequently used in the ISAs when formulating requirements relating to the auditor’s decisions about the appropriate course of action and to express the attitude that includes a questioning mind. These concepts are not introduced in the INTOSAI Fundamental Principles. The INTOSAI Fundamental Principles⁴ address the concept of due care and state: “Auditors need to be alert for situations, control weaknesses, inadequacies in record keeping, errors and unusual transactions or results which could be indicative of fraud, improper or unlawful expenditure, unauthorized operations, waste, inefficiency or lack of probity.” The concept of professional skepticism enhances and broadens the concept of due care and is fundamental for planning and performance of the audit. These concepts are basic for most professional standards and are now introduced in the INTOSAI Financial Audit Guidelines.

Engagement Acceptance and Continuance

53. The ISAs require that in certain situations the auditor disclaims an opinion or withdraws (or resigns) from the engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation. Withdrawal may be required, for example, when:
- the auditor and management cannot agree on the terms of the engagement;
 - ethical requirements cannot be met;
 - significant difficulties are encountered, such as the inability to access documents or perform required procedures;
 - the auditor risks being associated with misleading information, and

¹ ISSAI 1003 “Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines”.

² ISSAI 1315 “Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment”.

³ See ISSAI 1003 “Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines”, for complete definitions.

⁴ ISSAI 200 “INTOSAI Auditing Standards—General Standards”, paragraph. 2.41.

Rehberlerde Kullanılan Terminoloji

49. INTOSAI ile IAASB arasında mevcut işbirliğinin bir parçası olarak hem kamu sektöründe hem de özel sektörde kolayca anlaşılabilmesi ve uygulanabilmesi bakımından ISA'larda mümkün olduğunca "sektör ayrımı gözetmeyen" terminolojiler kullanılmıştır. Bu, doğrudan standartlara veya ilgili sözlüğe uygun metinlerin eklenmesi suretiyle yapılmıştır. Uygulama Notlarında yer alan ek tanımlar, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin¹ sözlüğünde de bulunabilir.
50. ISA'larda yer alan temel kavramlardan birine örnek olarak, denetiminde önemli kamu yararı olan "borsada kayıtlı kuruluş" (kabul görmüş bir borsada listelenen firmalar) verilebilir. ISA'larda belirlenen bazı gereklilikler özellikle borsada kayıtlı kuruluşlara ilişkindir. Bu gibi firmalar, kamu sektöründe pek yaygın olmayabilir. Ancak büyüklük, karmaşıklık veya kamu yararı bakımından önemli olan kamu kurumlarının çok sayıda paydaşı olabilir ve bu kurumlar, borsada kayıtlı kuruluşlara benzerler. Uygulama Notları, kamu sektöründe farklı bir şekilde yorumlanabilecek bu tür kavramları ele alır.
51. "Firma" veya "şirket" gibi özel sektöre özgü terimler, daha geniş kapsamlı bir kullanımın yansıtılması bakımından bir dereceye kadar sektör ayrımı gözetmeyen terimlerle değiştirilmiştir. ISSAI 1315² gibi bazı ISSAI'lerde, risk değerlendirme sürecinin yanı sıra iç kontrol yapısı ve bileşenleri tanımlanırken; işletme, pazarlama ve satış elemanı gibi ISA'da kullanılan terimlere atıfta bulunulmuştur. Kamu sektöründe bunlara benzer terimler; görev ve yetki, program amaçları ve program yöneticileri ile diğer program personelidir.

Mesleki Yargı ve Şüphencilik

52. "Mesleki yargı" ve "mesleki şüphencilik"³ terimleri, denetçinin, uygun davranış biçimine ilişkin kararları hakkındaki gerekliliklerin belirlenmesinde ve sorgulayıcı bir yaklaşımı açıklamak amacıyla ISA'larda sıklıkla kullanılmıştır. Bu kavramlar, INTOSAI Temel Prensipleri'nde yer almaz. INTOSAI Temel Prensipleri'nde⁴ gerekli özen kavramı ele alınmış ve şu ifadeye yer verilmiştir: "Denetçiler; hile, usulsüz veya kanunsuz harcama, yetkisiz işlem, israf, verimsizlik ve dürüstlüğü aykırı davranış göstergesi olabilecek durumlar; kontrol zafiyetleri, kayıt tutma yetersizlikleri, hatalar ve olağandışı işlemler veya sonuçlar konusunda tetikte olmalıdır". Mesleki şüphe kavramı, gerekli özen kavramını güçlendirir ve genişletir ve denetimin planlanması ve yürütülmesinde büyük önem taşır. Bu kavramlar, birçok mesleki standartta yer alan temel kavramlardır ve şimdi de INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ne eklenmiştir.

Denetim Görevinin Kabulü ve Devamı

53. ISA'lar, bazı şartlar altında denetçinin görüş vermektan kaçınmasını veya yürürlükteki yasal ve idari düzenlemeler çerçevesinde mümkün ise görevden çekilmesini (veya istifa etmesini) gerektirir. Denetçinin şu hallerde geri çekilmesi gerekebilir:
- Denetçi ve idarenin görev şartları üzerinde uzlaşamaması,
 - Etik gerekliliklerin karşılanamaması,
 - Belgelere erişememe veya gerekli prosedürlerin uygulanamaması gibi önemli güçlüklerle karşılaşılması,
 - Yanıltıcı bilgilerle ilişkilendirilen denetçi risklerinin olması,

¹ ISSAI 1003 "Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü".

² ISSAI 1315 "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

³ Tanımların tamamı için bk. ISSAI 1003-"Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü".

⁴ ISSAI 200 "Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Önem Sahip Standartlar", paragraf 2.41.

- scope limitations prohibit them from obtaining sufficient, appropriate audit evidence on which to base their audit opinion
54. The responsibilities of a Supreme Audit Institutions, or applicable law or regulation, will normally not allow for withdrawal, and the Practice Notes provide guidance on other possible actions for such situations.

Objective of an Audit of Financial Statements

55. The ISAs are written in the context of an auditor conducting an audit of financial statements in accordance with the ISAs whereas such audits may only be a part of the public sector audit task. ISA 200¹ describes the framework within which ISAs are to be applied. The ISAs do not specifically deal with separate engagements for reporting on performance audits, compliance with laws and regulations, or matters such as inadequate systems of control. ISA 200 explains the overall objective of the auditor in conducting an audit of financial statements as being:
- (a) To obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error, thereby enabling the auditor to express an opinion on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework; and
 - (b) To report on the financial statements, and communicate as required by the ISAs, in accordance with the auditor's findings.
56. The purpose of an audit is to enhance the degree of confidence of intended users in the financial statements. This is achieved by the expression of an opinion by the auditor on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework. In the case of most general purpose frameworks, that opinion is on whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, or give a true and fair view in accordance with the framework. Laws or regulations for public sector audit organizations may prescribe the use of other wordings for expressing the opinion. An audit conducted in accordance with ISAs and relevant ethical requirements enables the auditor to express an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an identified financial reporting framework.
57. The Lima Declaration² states “Audit is not an end in itself but an indispensable part of a regulatory system whose aim is to reveal deviations from accepted standards and violations of the principles of legality, efficiency, effectiveness and economy of financial management early enough to make it possible to take corrective action in individual cases, to make those accountable accept responsibility, to obtain compensation, or to take steps to prevent –or at least render more difficult– such breaches.” This is a much broader task than providing an opinion on financial statements. These broader overall audit objectives may be addressed in other parts of INTOSAI's Framework for Professional Standards. The INTOSAI Financial Audit Guidelines are relevant to financial audits of public sector entities. The often broader responsibilities may result in a need to apply other ISSAIs for additional responsibilities.
58. The INTOSAI Fundamental Principles stipulate³ (ISSAI 100) that for some elements of the Supreme Audit Institution's mandate, particularly in regard to the audit of financial statements, the Supreme Audit Institution's audit objectives may be similar to the objectives of audits in the private sector.

¹ ISA 200 “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With International Standards on Auditing”.

² ISSAI 1 “The Lima Declaration”.

³ ISSAI 100 “INTOSAI Auditing Standards–Basic Principles”.

- Denetim görüşlerinin temelini oluşturacak uygun ve yeterli denetim kanıtlarının elde edilmesini engelleyen kapsam kısıtlamaları olması.
54. Bir Yüksek Denetim Kurumu'nun sorumlulukları veya yürürlükteki yasal veya idari düzenlemeler, normalde denetçinin çekilmesine izin vermez. Uygulama Notları bu tür durumlarda yapılabilecekler için rehberlik sağlar.

Mali Tablo Denetiminin Amacı

55. ISA'lar, bir denetçinin ISA'lara uygun olarak, denetimler sadece kamu sektörü denetim görevinin bir parçası olsa bile, mali tablo denetimini yürütmesi bağlamında yazılır. ISA 200'de¹ ISA'ların uygulanması gereken çerçeve açıklanmıştır. ISA'lar; performans denetimi, yasal ve idari düzenlemelere uygunluk veya yetersiz kontrol sistemleri gibi hususlara ilişkin ayrı raporlama görevlerini özellikle ele almaz. ISA 200'de mali tablo denetiminin genel amaçları aşağıdaki gibi açıklanmıştır:
- (a) Mali tablolarda bir bütün olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim olmadığına dair makul güvence elde etmek ve böylece denetçinin mali tabloların bütün önemlilik yönleriyle ilgili mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığına ilişkin görüş vermesine imkân tanımak ve
 - (b) Mali tablolara ilişkin raporlama yapmak ve ISA'ların gerektirdiği şekilde denetçinin bulgularına uygun olarak sunmak.
56. Bir denetimin amacı, hedef kullanıcıların mali tablolara olan güvenini arttırmaktır. Bu da denetçinin mali tabloların, bütün önemlilik yönleriyle, ilgili mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş vermesi yoluyla sağlanır. Genel amaçlı çerçeveler söz konusu olduğunda genelde bu görüş; mali tabloların, bütün önemlilik yönleriyle güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya mali durumu çerçeveye uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun yansıtıp yansıtmadığı hakkındadır. Kamu sektörü denetim kuruluşlarının bu görüşü verirken kullanacakları farklı ifadeler, yasal veya idari düzenlemelerde öngörülebilir. ISA'lara ve ilgili etik gerekliliklere uygun olarak yürütülen bir denetim; mali tabloların, bütün önemlilik yönleriyle, belirlenmiş bir mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçinin görüş vermesini sağlar.
57. Lima Deklarasyonu'nda² "Denetim başlı başına bir amaç değildir. Denetim; sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini sağlamak, tazmin ettirmek veya ihlalleri engellemek veya en azından güçleştirmek için münferit vakalarda düzeltici adımların atılmasına olanak tanıyacak önceden kabul edilmiş standartlardan sapmaları ve mali yönetimin yasallık, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini zamanında ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır" denilmektedir. Bu, mali tablolara ilişkin görüş vermekten daha kapsamlı bir görevdir. Bu kapsamlı genel denetim amaçları, INTOSAI'nin Mesleki Standartlar Çerçevesi'nin diğer kısımlarında ele alınabilir. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, kamu kurumlarının mali denetimlerine ilişkindir. Çoğu zaman daha kapsamlı yükümlülükler, ek yükümlülükler için diğer ISSAI'lerin uygulanması gereğini doğurabilir.
58. INTOSAI Temel Prensipleri³ (ISSAI 100) Yüksek Denetim Kurumu'nun görev ve yetkilerinin özellikle de mali tablo denetimine ilişkin bazı unsurları için, Yüksek Denetim Kurumu'nun denetim amaçlarının özel sektörde yapılan denetimlerin hedeflerine benzer olabileceğini öngörür.

¹ ISA 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi".

² ISSAI 1 "Lima Deklarasyonu".

³ ISSAI 100 "Devlet Denetiminde Temel Prensipler".

ISSAI 300¹ states that the auditor should design audit steps and procedures to provide reasonable assurance of detecting errors, irregularities, and illegal acts that could have a direct and material effect on the financial statement amounts or the results of regularity audits. Regularity requirements in the public sector are rarely less important in public accountability than expressing an opinion on the financial statements within broad materiality allowances. The objective of ISAs are to enable the auditor to express an opinion whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an identified financial reporting framework. A Supreme Audit Institution's objective of auditing is thus wider than the objectives of an audit according to the ISAs. Furthermore, the user of a financial statement audit report in the public sector looks at more extensive accountabilities than those implied by ISA 200 ('the economic decisions of users'). The INTOSAI Financial Audit Guidelines together with other INTOSAI standards and guidelines will together serve the wider objective of public sector auditing.

Agreeing the Terms of Audit Engagements

59. The ISAs generally deal with tasks that are undertaken through agreement with clients. Supreme Audit Institutions normally undertake assignments intended to provide reports on accountabilities to legislative or governing bodies. These assignments are usually mandated by legislation and the Supreme Audit Institution is required to carry out the assigned functions. In some public sector environments there may in addition to mandated responsibilities be contractual measures for audit tasks.
60. ISA 210² deals with the terms of an engagement and provides requirements on the auditors in relation to acceptance of an assignment. These requirements illustrate the reliance of the ISAs on a client relationship rather than the legislated powers of the Supreme Audit Institutions. Nevertheless the need for a cooperative relationship with the audited entity is common to both.
61. In addition to the requirements and guidance set out in the ISAs, there may be further considerations for public sector auditors in undertaking audit engagements. For example, the capabilities and competence required in an audit may be broader and include the need to understand applicable reporting arrangements, such as requirements for reporting to the legislature, governing body, or the public. Public sector auditors may sometimes need to adapt their approach in order to promote compliance with the requirements of the ISAs. They may do this, for example, by performing procedures such as those related to client acceptance and continuance to obtain valuable information for assessing risk and carrying out reporting responsibilities.
62. Supreme Audit Institutions are normally required to carry out an audit as stated in their mandate. They do not normally have the option to reject an assignment. ISA 210 includes requirements on the auditor not to accept an engagement if certain circumstances are not met, unless required to do so by law or regulation. In such cases, when the requirement is not applicable, the Practice Note will provide additional guidance on suitable actions for public sector auditors.
63. ISA 210 requires the auditor to obtain the agreement of management and, where appropriate, those charged with governance that they acknowledge and understand their responsibility. If law or regulation prescribes in sufficient detail the terms of the engagement, it may not be necessary to record them in an audit engagement letter or other suitable form of written agreement. An exception may be for the agreement by management and, where appropriate, those charged with governance, that they acknowledge and understand the responsibilities set out in the ISA. Such engagements often exist in the public sector and written agreements on the terms of engagements are not often used.

¹ ISSAI 300 "INTOSAI Auditing Standards—General Standards".

² ISA 210 "Agreeing the Terms of Audit Engagements".

ISSAI 300'de¹ ise denetçinin; denetim aşamalarını ve prosedürlerini mali tablolarda yer alan tutarlar veya düzenlilik denetimlerinin sonuçları üzerinde doğrudan ve önemli bir etkisi olabilecek hatalar, usulsüzlükler ve yasadışı eylemlerin tespit edildiğine dair makul güvence sağlayacak şekilde tasarlaması gerektiği ifade edilmiştir. Kamu sektöründeki düzenlilik gereklilikleri, kamusal hesap verme sorumluluğu açısından kapsamlı önemlilik payı çerçevesinde mali tablolara ilişkin görüş vermek kadar önemlidir. ISA'ların amacı, mali tabloların, bütün önemlilik yönleriyle belirlenen raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçinin görüş vermesini sağlamaktır. Dolayısıyla bir Yüksek Denetim Kurumu denetiminin amacı, ISA'lara göre bir denetimin amacından daha kapsamlıdır. Ayrıca kamu sektöründe mali tablolara ilişkin denetim raporunun kullanıcıları, ISA 200'de işaret edilen hesap verme sorumluluklarından ("kullanıcıların ekonomik kararları") daha kapsamlı olan sorumluluklara bakar. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri ile birlikte diğer INTOSAI standartları ve rehberleri, kamu sektörü denetiminin daha kapsamlı olan amacına hizmet edecektir.

Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi

59. ISA'lar genel olarak müşterilerle yapılan sözleşmeler yoluyla üstlenilen görevleri ele alır. Normal olarak Yüksek Denetim Kurumları, yasama organına veya idareye hesap verme sorumluluklarına ilişkin rapor sunma görevlerini üstlenir. Bu görevler genellikle mevzuatta öngörülür ve Yüksek Denetim Kurumu'nun kendisine verilen fonksiyonları yerine getirmesi gerekir. Bazı kamu sektörü çevrelerinde yasalarla verilen sorumluluklara ek olarak denetim görevleri için sözleşmeyle ilgili tedbirler de bulunmaktadır.
60. ISA 210'da,² görev şartları ele alınmış ve bir görevin kabul edilmesi ile bağlantılı olarak denetçilere ilişkin gereklilikler verilmiştir. Bu gereklilikler, ISA'ların Yüksek Denetim Kurumları'nın kanunlarla verilen yetkilerinden ziyade müşteri ilişkisini esas aldığı gösterir. Ancak denetlenen kuruluş ile işbirliği ilişkisinin gerekliliği her ikisine de mahsustur.
61. ISA'larda sunulan gereklilikler ve bilgilere ek olarak denetim görevlerinin üstlenilmesinde kamu sektörü denetçileri açısından daha fazla husus olabilir. Örneğin bir denetimde gerekli görülen beceriler ve yeterlik daha fazla olabilir ve yasama organına, idareye veya halka raporlama yapma gerekliliği gibi ilgili raporlama düzenlemelerini bilmeyi gerektirebilir. Kamu sektörü denetçileri, bazen ISA'larda yer alan gerekliliklere uygunluğu sağlamak amacıyla yaklaşımlarını uyarlamak zorunda kalabilir. Bunu, örneğin risk değerlendirmesi ve raporlama yükümlülüklerini yerine getirmek için önemli bilgileri elde etmek amacıyla müşteri kabulü ve devamı ile alakalı prosedürler gibi prosedürleri yürüterek yapabilirler.
62. Normalde Yüksek Denetim Kurumları, denetimi görev ve yetkilerinde belirtildiği şekilde yapmak zorundadır ve normalde görevlendirmeyi reddetme seçenekleri yoktur. ISA 210 yasal veya idari düzenlemelerle yapılması gerekli kılınmadığı sürece, bazı şartların yerine getirilmemesi halinde, denetçinin bir görevi kabul etmemesine ilişkin gereklilikleri anlatır. Bu gibi hallerde, gereklilik uygulanabilir değil ise Uygulama Notları, kamu sektörü denetçilerinin atacağı uygun adımlara ilişkin ek bilgileri verecektir.
63. ISA 210, denetçinin idarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların denetçinin sorumluluklarını kabul ettikleri ve anladıklarına dair onaylarını almaları gerekli görür. Yasal veya idari düzenlemelerde görev şartlarına ilişkin yeterli detay öngörülmüş ise bunların bir denetim görev yazısına veya diğer uygun türden bir yazılı sözleşmeye yazılması gerekli olmayabilir. İdarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların ISA'da ortaya konulan sorumlulukları kabul ettiği ve anladığına dair anlaşma sağlanmasına istisnalar olabilir. Bu tür görevler genellikle kamu sektöründe görülür ve genellikle görev şartlarına ilişkin yazılı anlaşmalar yapılmaz.

¹ ISSAI 300 "Devlet Denetiminde Alan Standartları".

² ISA 210 "Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi".

The INTOSAI Financial Audit Guidelines support introducing such agreements in public sector auditing for reasons set out in the Practice Note.

Quality Assurance Processes

64. The INTOSAI Fundamental Principles do not contain a separate standard on quality control for audit work, but some guidance is contained in the general standards. These do not clearly state the individual auditor's responsibilities for quality control, but instead focus on the Supreme Audit Institution's responsibility to establish quality assurance arrangements.¹ ISA 220² requires the auditor to implement quality control procedures on individual audits. The provisions of ISA 220 are applicable to the work of Supreme Audit Institutions. This ISA is premised on the basis that the firm (or the public sector equivalent) is subject to quality control procedures according to ISQC 1³ or national requirements that are at least as demanding.
65. In private sector audit firms, engagement partners generally have individual responsibility for audit engagements and also have the authority to bind the audit firm. For Supreme Audit Institutions, an Auditor General, a Board or a Court of Accounts has overall responsibility, although the day-to-day operational responsibility may be delegated to others. For example, all those with engagement partner responsibility in a Supreme Audit Institution with an Auditor General System would, because of the hierarchical structure ultimately report to the Auditor General. In the public sector, it is important to select engagement quality control reviewers who are independent of the audited entity and can provide an objective evaluation even though they are part of the same strategic leadership as the person with engagement partner responsibility.
66. Furthermore, ISQC 1⁴ requires engagement partner rotation for listed entities after a predefined period. In the public sector, this requirement may be applied to significant public interest entities. However, legislation establishing the appointments and terms of office of the Auditor General may make rotation impractical. Supreme Audit Institutions may establish policies and procedures to promote compliance with the spirit of this requirement (e.g., by rotating key personnel with operational responsibility for the audit engagement, requiring engagement quality control reviews, or carrying out regular peer reviews).

Working Papers and Audit Documentation

67. The INTOSAI Fundamental Principles⁵ state that the auditor should ensure that working papers contain evidence adequately supporting all conclusions, recommendations and opinions. Furthermore paragraph 5.5 requires that auditors should adequately document the audit evidence in working papers, including the basis and extent of the planning, work performed and the findings of the audit. ISA 230⁶ requires the auditor to assemble the audit documentation in an audit file and complete the administrative process of assembling the final audit file on a timely basis after the date of the auditor's report. It also requires the auditor not to delete or discard audit documentation of any nature before the end of its retention period.

¹ ISSAI 200, "INTOSAI Auditing Standards—General Standards", paragraph 1.27.

² ISA 220, "Quality Control for an Audit of Financial Statements".

³ ISQC 1, "Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and other Assurance related Service Engagements".

⁴ This standard establishes requirements on audit firms related to quality controls, and is not included in the INTOSAI Financial Audit Guidelines.

⁵ ISSAI 300 "INTOSAI Auditing Standards—Field Standards", paragraph 2.3 (d).

⁶ ISA 230 "Audit Documentation".

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri, Uygulama Notlarında ortaya konulan nedenler yüzünden bu tür anlaşmaların kamu sektöründe de uygulanmasını destekler.

Kalite Güvencesi Süreçleri

64. INTOSAI Temel Prensipleri, denetim çalışmasının kalite kontrolüne yönelik ayrı bir standart içermez. Ancak genel standartlarda bazı bilgiler verilmiştir. Bu belgelerde, kalite kontrolüne yönelik denetçinin bireysel sorumlulukları ifade edilmemiş; daha çok Yüksek Denetim Kurumu'nun kalite güvence düzenlemelerini oluşturma sorumluluğu üzerinde durulmuştur.¹ ISA 220,² denetçinin münferit denetimlerde kalite kontrol prosedürlerini uygulamasını gerekli kılar. ISA 220'de yer alan hükümler, Yüksek Denetim Kurumları'nın çalışmalarında da uygulanabilir. Bu ISA, denetim firmalarının (veya kamu sektöründeki muadilinin) ISQC 1³ veya en az onun kadar detaylı ulusal gereklilikler uyarınca kalite kontrol prosedürlerine tabii olduğu ön kabulüne dayanır.
65. Özel sektör denetim firmalarında, genellikle görev ortaklarının denetim görevlerine yönelik bireysel sorumlulukları vardır ve denetim firmasını bağlayıcı yetkileri bulunmaktadır. Yüksek Denetim Kurumları'nda ise günlük işlere ait sorumluluklar başkalarına devredilse de bir Genel Denetçi, bir Kurul veya Hesap Mahkemesi genel sorumluluğa sahiptir. Örneğin Genel Denetçi modelindeki bir Yüksek Denetim Kurumu'nda görev ortaklarının sorumluluklarına sahip olanlar, hiyerarşik yapı sebebiyle en nihayetinde Genel Denetçi'ye raporlama yapar. Kamu sektöründe, görevin kalitesini gözden geçirmek için, denetlenen kurumdan bağımsız olan ve görevi yerine getirmekten sorumlu kişilerle aynı stratejik liderliğe bağlı olmalarına rağmen tarafsız bir değerlendirme yapabilecek kişilerin seçimi önemlidir.⁶⁶ Dahası ISQC 1⁴ önceden belirlenmiş bir süre sonunda borsada kayıtlı kuruluşlar için görev ortağının rotasyonunu gerektirir. Kamu sektöründe, bu gereklilik kamu yararına çalışan önemli kuruluşlar için uygulanabilir. Bununla birlikte Genel Denetçi'nin ataması ile görev süresini belirleyen mevzuat nedeniyle rotasyon uygulanamayabilir. Yüksek Denetim Kurumları, (Ör. Denetim görevinden operasyonel anlamda sorumlu olan kilit personelin rotasyonunu sağlayarak, görevin kalitesinin gözden geçirilmesini zorunlu kılarak veya düzenli meslektaş değerlendirmeleri yaparak) bu gerekliliğin esasına uygunluğu teşvik etmeye yönelik politika ve prosedürler oluşturabilir.

Çalışma Kâğıtları ve Denetimin Belgelendirilmesi

67. INTOSAI Temel Prensipleri'nde⁵ denetçinin; çalışma kâğıtlarının bütün sonuç, tavsiye ve görüşleri yeterli derecede destekleyen kanıtları içermesini sağlaması gerektiği ifade edilmiştir. Ayrıca paragraf 5.5; planlamanın temeli ve kapsamı, yapılan işler ve denetim bulgularını içeren çalışma kâğıtlarında denetçilerin denetim kanıtlarını yeterince belgelendirmesini gerektirir. ISA 230,⁶ denetçinin denetim belgelerini bir denetim dosyası içerisinde toplamasını ve denetçi raporunun tarihinden sonra nihai denetim dosyasını hazırlamaya dönük idari süreci zamanında tamamlamasını gerektirir. Ayrıca denetçinin saklama süresi dolmadan hiçbir denetim belgesini silmemesi veya atmamasını gerektirir.

¹ ISSAI 200 "Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar" paragraf 1.27.

² ISA 220 "Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü".

³ ISQC 1 "Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1: Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü".

⁴ Bu standart, kalite kontrollerine ilişkin denetim firmalarına yönelik gereklilikleri belirler ve INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nde yer almaz.

⁵ ISSAI 300 "Devlet Denetiminde Alan Standartları", paragraf 2.3 (d).

⁶ ISA 230 "Denetimin Belgelendirilmesi".

ISQC 1¹ (or national requirements that are at least as demanding) requires audit organizations to establish policies and procedures for the timely completion of the assembly of audit files. In the public sector such requirements for documentation and retention may be governed by legislative requirements related to confidentiality on the one hand, and access by third parties on the other hand. ISQC 1 establishes requirements on audit firms (and public sector equivalents) related to quality controls.. The Practice Note to ISA 230 provides additional guidance related to documentation.

Communication

68. ISA 260² defines those charged with governance as “the person(s) or organization(s) with responsibility for overseeing the strategic direction of the entity and obligations related to the accountability of the entity.” In the public sector, identifying those charged with governance may be a challenge. The audited entity may be part of a larger or broader structure with governance bodies at several organizational levels. In some cases, there may also be separate reporting requirements related to aspects of financial and compliance audits involving separate governance bodies. The Practice Notes to the ISAs dealing with communication provide appropriate guidance to meet the needs and expectations of the legislature or appropriate regulators.
69. ISA 260 sets out requirements for annual communication of compliance with ethical requirements regarding auditor’s independence. In addition to the considerations described in the ISSAI, matters set out in the INTOSAI Code of Ethics, such as political neutrality, may also be important for public sector auditors.
70. Public sector auditors may also have broader communication responsibilities than those envisioned by ISA 260. As stated in relevant Practice Notes, public sector auditors may have such responsibilities to communicate with the legislature, appropriate regulators, or relevant funding agencies.

Identifying Fraud and Error

71. The INTOSAI Fundamental Principles³ states that the Supreme Audit Institution should ensure that the techniques employed are sufficient to reasonably detect all quantitatively material errors and irregularities. ISA 240⁴ requires, as a basic principle, that the auditor shall, when planning the audit, assess the risk that fraud or error may cause the financial statements to contain material misstatements. It also requires the auditor to inquire of management as to any fraud which has been discovered. Public sector auditors may have formally mandated responsibility to detect fraud, and in addition, the use of public monies tends to impose a higher profile on fraud issues. As a result auditors may need to be responsive to public expectations regarding detection of fraud.
72. Another area that may include significant differences compared to private sector audits is related to public sector auditor’s responsibilities, in some public sector environments, for actions to be taken when offences are discovered. The Practice Note to ISA 240 makes reference to the possible extended reporting responsibilities within the public sector, to address concerns about public accountability.
73. Many Supreme Audit Institutions are responsible for contributing to the prevention and detection of fraud in line with the INTOSAI Fundamental Principles. ISA 240 expands on the audit risk standards and deals with their application in relation to the risk of material misstatement due to fraud.

¹ ISQC 1 “International Standard on Quality Control 1—Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Service Engagements”.

² ISA 260 “Communication With Those Charged With Governance”.

³ ISSAI 300 “INTOSAI Auditing Standards—Field Standards” paragraph 5.3.

⁴ ISA 240 “The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements”.

ISQC 1'e¹ (veya en az onun kadar kapsamlı ulusal gerekliliklere) göre denetim kuruluşları, denetim dosyalarının hazırlanmasının zamanında tamamlanmasına yönelik politikalar ve prosedürler belirlemelidir. Kamu sektöründe belgeleme ve saklamaya ilişkin bu tür gereklilikler; bir yandan gizliliğe, öte yandan üçüncü taraflarca erişime ilişkin yasal gereklilikler ile düzenlenebilir. ISQC 1, kalite kontrolüne ilişkin denetim firmaları (ve kamu sektörü muadillerine) yönelik gereklilikleri belirler. ISA 230'daki Uygulama Notu, belgelemeye ilişkin ek bilgi verilmiştir.

İletişim

68. ISA 260;² yönetimden sorumlu olanları, “kuruluşun stratejik yönelimi ve hesap verme sorumluluğuna ilişkin yükümlülüklerini gözetmekle sorumlu olan kişi(ler) veya kurum(lar)” olarak tanımlar. Kamu sektöründe, yönetimden sorumlu olanların tespiti zor olabilir. Denetlenen kuruluş, farklı kurumsal kademelerde yer alan yönetim birimlerinin olduğu daha büyük veya kapsamlı bir yapının bir parçası olabilir. Bazı durumlarda farklı yönetim birimlerini içeren mali denetim ve uygunluk denetimlerinin özelliklerine ilişkin ayrı raporlama gereklilikleri olabilir. İletişim ile ilgili ISA'lara ait Uygulama Notlarında, yasama organı veya uygun düzenleyicilerin ihtiyaç ve beklentilerini karşılamak için gerekli bilgilere verilmiştir.
69. ISA 260, denetçinin bağımsızlığına ilişkin etik gerekliliklerin her yıl bildirilmesine yönelik gereklilikleri belirler. ISSAI'de belirtilen hususlara ek olarak siyasi tarafsızlık gibi INTOSAI Etik Kurallar'da belirtilen hususlar da kamu sektörü denetçileri için önemli olabilir.
70. Kamu sektörü denetçilerinin ISA 260'dan öngörülenden daha kapsamlı iletişim yükümlülükleri olabilir. İlgili Uygulama Notunda belirtildiği gibi kamu sektörü denetçilerinin yasama organı, ilgili düzenleyiciler veya ilgili finans kuruluşları ile iletişim kurma sorumlulukları olabilir.

Hile ve Hatanın Tespiti

71. INTOSAI Temel Prensipleri'nde³ Yüksek Denetim Kurumları'nın uygulanan tekniklerin, niceliksel olarak bütün önemli yanlış hataları ve usulsüzlükleri makul derecede tespit edecek yeterlikte olmasını sağlaması gerektiği ifade edilmiştir. ISA 240,⁴ temel prensip olarak denetçinin denetimi planlarken hile veya hatanın mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesine neden olabileceği riskini değerlendirmesini gerektirir. ISA 240, denetçinin tespit edilen her türlü hileye ilişkin olarak idareden bilgi almasını da gerektirir. Kamu sektörü denetçilerinin resmi olarak verilmiş hileyi tespit etme sorumluluğu olabilir. Bunun yanı sıra kamu parasının kullanımı, hile meselelerini daha önemli kılma eğilimindedir. Bunun bir sonucu olarak denetçilerin hilenin tespitine yönelik kamuoyu beklentisine cevap vermesi gerekebilir.
72. Özel sektör denetimleri ile kıyaslandığında önemli farklılıklar içerebilecek diğer bir alan, bazı kamu sektörü çevrelerinde suç tespit edildiğinde yapılması gerekenlerle ilgili kamu sektörü denetçilerine düşen sorumluluklarıdır. ISA 240'a ait Uygulama Notunda kamusal hesap verme sorumluluğuna ilişkin hususların ele alınması bakımından kamu sektöründe olabilecek genişletilmiş raporlama sorumluluklarına atıfta bulunur.
73. Birçok Yüksek Denetim Kurumu, INTOSAI Temel Prensipleri'ne uygun olarak hilenin önlenmesi ve tespitine destek olma sorumluluğuna sahiptir. ISA 240, denetim riski standartları hakkında detaylı bilgi verir ve hile nedeniyle önemli yanlış bildirim riskiyle ilgili olarak kullanılmalılarını ele alır.

¹ ISQC 1 “Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1: Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü”.

² ISA 260 “Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim”.

³ ISSAI 300 “Devlet Denetiminde Alan Standartları”, paragraf 5.3.

⁴ ISA 240 “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları”.

In the public sector, auditors' responsibilities may result from legislation, regulation, or directives related to the audited entity or may be covered separately by the audit mandate. As a result, those responsibilities may not be limited to the risk of material misstatement of the financial statements due to fraud. The auditor's responsibilities related to fraud may be broader than in the private sector and may include aspects of compliance, public accountability, and sound public sector financial management.

74. Areas where public sector auditors are alert to fraud risks are included in the related Practice Note and include areas such as procurement, grants, privatizations, intentional misrepresentation of results or information, and misuse of authority or power.

The Auditor's Consideration of Laws and Regulations

75. ISSAI 300¹ states that the regularity audit is an essential aspect of government auditing. One important objective of this type of audit is to make sure, by all means possible, that the State budget and accounts are complete and valid. This will provide Parliament and other users of the audit report with assurance about the size and development of the financial obligations of the State. To achieve this objective, public sector auditors may examine the accounts and financial statements of the administration with a view to assuring that all operations have been correctly undertaken, completed, paid and accounted for. The INTOSAI Fundamental Principles focus on the importance of reviewing compliance with laws and regulations when auditing in the public sector because decision makers need to know if the laws and regulations are being followed, whether they are having the desired results, and, if not, what revisions are necessary.² In addition to the audit of financial statements, many public sector engagements include additional audit responsibilities with respect to the consideration of laws and regulations which have no material effect on the financial statements. ISSAI 4200³ addresses auditor responsibilities related to an audit of compliance in relation to an audit of financial statements.
76. ISA 250⁴ states that the auditor is not responsible for preventing non-compliance with law and regulations. Public sector auditors may have, as stated above, additional responsibilities related to compliance with law and regulations. In addition, public expectations may be considered when planning and performing audit procedures.

Risk Assessment and Audit Procedures

77. The audit risk standards⁵ are fundamental in risk-based audit approach. These standards normally refer to business risk, which ISA 315 defines as a "risk resulting from significant conditions, events, circumstances, actions or inactions that could adversely affect an entity's ability to achieve its objectives and execute its strategies, or from the setting of inappropriate objectives and strategies." Business risk is broader than the risk of material misstatement on financial statements.
78. The business risk general concept applies in the context of identifying and assessing risk in public sector audit work. In the public sector, business risk relates to the risk that government activities, including relevant programs, program strategies, and objectives, will not be completed or achieved. In addition, risks related to issues such as the political climate, public interest, and program sensitivity or potential non-compliance with legislation or proper authority are relevant in the public sector context.

¹ ISSAI 300 "INTOSAI Auditing Standards—Field Standards", paragraph 4.1.

² ISSAI 300 "INTOSAI Auditing Standards—Field Standards", paragraph 4.2.

³ ISSAI 4200 "Compliance Audit Related to the Audit of Financial Statements".

⁴ ISA 250 "Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements".

⁵ ISA 315 "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment", ISA 330 "The Auditor's Responses to Assessed Risks" and ISA 500 "Audit Evidence".

Kamu sektöründe denetçinin sorumlulukları; denetlenen kuruluşla ilişkili yasalardan, idari düzenlemelerden veya direktiflerden doğabilir veya denetim görev ve yetkileri kapsamında ayrıca düzenlenebilir. Bunun bir sonucu olarak, bu sorumluluklar, hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riski ile sınırlı olmayabilir. Denetçinin hileyle ilgili sorumlulukları, özel sektördekinden daha kapsamlı olabilir ve uygunluk, kamusal hesap verme sorumluluğu ve sağlam kamu mali yönetimi yönlerini içerebilir.

74. Kamu sektörü denetçilerinin, hile riskine karşı uyanık olacağı alanlar; ilgili Uygulama Notlarına eklenmiştir. Ayrıca ihale, hibe, özelleştirme, sonuçların veya bilginin kasıtlı olarak yanlış bildirim ve görev veya yetkinin kötüye kullanılması gibi alanları kapsar.

Denetçinin Yasal ve İdari Düzenlemeleri Dikkate Alması

75. ISSAI 300'de¹ düzenlilik denetiminin devlet denetiminin önemli bir yönü olduğu ifade edilir. Bu tür denetimin amaçlarından biri, mümkün olan her türlü imkânı kullanarak devlet bütçesi ve hesaplarının tam ve doğru olmasını sağlamaktır. Bu durum, Parlamento'ya ve denetim raporunun diğer kullanıcılarına devletin mali yükümlülüklerinin boyutu ve gelişimi hakkında güvence sağlayacaktır. Bu amaca ulaşmak için kamu sektörü denetçileri bütün işlemlerin doğru olarak üstlenildiği, tamamlandığı, ödemelerinin yapıldığı ve hesabının verildiğinin güvencesini vermek üzere yönetimin hesaplarını ve mali tablolarını inceleyebilir. INTOSAI Temel Prensipleri, kamu sektöründe denetim yapılırken yasal ve idari düzenlemelere uygunluğun incelenmesinin önemi üzerinde durur. Çünkü karar alıcılar yasal ve idari düzenlemelere uyulup uyulmadığını, istenilen sonuçları elde edip edemediklerini ve eğer edememişler ise hangi düzenlemelere ihtiyaç duyulduğunu bilmek ister.² Mali tablo denetimine ek olarak, kamu sektörü çerçevesindeki denetim görevlerinin birçoğu, mali tablolar üzerinde önemli bir etkisi olmayan yasal ve idari düzenlemelerin dikkate alınmasıyla alakalı ek denetim yükümlülükleri içerir. ISSAI 4200,³ mali tablo denetimi ile bağlantılı olarak uygunluğun denetimine ilişkin denetçi sorumluluklarını ele alır.
76. ISA 250'de⁴ denetçinin, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğu önleme yükümlülüğünün olmadığı ifade edilmiştir. Yukarıda da ifade edildiği gibi kamu sektörü denetçileri, yasal ve idari düzenlemelere uygunlukla ilgili ek yükümlülüklerle sahip olabilir. Ayrıca denetim prosedürleri planlanır ve uygulanırken kamuoyunun beklentileri dikkate alınabilir.

Risk Değerlendirmesi ve Denetim Prosedürleri

77. Denetim riski standartları⁵ risk tabanlı denetim yaklaşımının temelidir. Genellikle bu standartlar, ISA 315'in "kuruluşun amaçlarını gerçekleştirebilme ve stratejilerini uygulama kabiliyetini olumsuz etkileyebilecek önemli şartlar, olaylar, durumlar, eylemler veya eylemsizliklerden veya uygun olmayan amaç ve stratejilerin belirlenmesinden kaynaklanan risk" olarak tanımladığı faaliyet riskini ele alır. Faaliyet riski, mali tablolarda önemli yanlış bildirim riskinden daha kapsamlı bir risktir.
78. Faaliyet riski genel kavramı, kamu sektörü denetim çalışmasında riskin tespiti ve değerlendirilmesi bağlamında geçerlidir. Kamu sektöründe faaliyet riski; kamusal faaliyetlerin, ilgili programlar, program stratejileri ve amaçları da dâhil olmak üzere, tamamlanıp tamamlanmaması veya gerçekleştirilememesi riski ile ilişkilidir. Ayrıca siyasi atmosfer, kamu yararı ve program duyarlılığı veya mevzuata veya ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk olasılığıyla ilgili riskler kamu sektörü bağlamında geçerlidir.

¹ ISSAI 300 "Devlet Denetiminde Alan Standartları", paragraf 4.1.

² ISSAI 300 "Devlet Denetiminde Alan Standartları", paragraf 4.2.

³ ISSAI 4200 "Uygunluk Denetimi Rehberi-Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi".

⁴ ISA 250 "Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması".

⁵ ISA 315 "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi", ISA 330 "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar" ve ISA 500 "Denetim Kanıtı".

79. In addition to the requirements and guidance set out in the risk ISAs, there may be further considerations for public sector auditors in assessing risk and designing audit procedures. To gain an understanding of the entity, public sector auditors consider their broader mandate as well as any relevant legislation, regulations, directives, or other requirements that affect the entity's operations. Management objectives, including public accountability concerns, are also considered. Risk assessment information may also be obtained from performance auditors or other relevant sources, such as testimonies from government officials or legislative reports or minutes.
80. Public sector auditors may have reporting responsibilities, such as those related to effectiveness of internal control or compliance with laws and regulations, which private sector auditors do not have. Consequently, public sector auditors' reviews of internal controls may be broader and more detailed than in the private sector. Reporting requirements may also be broader in that public sector auditors may be required to communicate all identified internal control deficiencies or compliance deviations (not only those that are material) to the legislature or other governing body. Guidance on risk assessment issues is provided for in the relevant Practice Notes.

Materiality in Audits of Public Sector Entities

81. The risk of material misstatements is defined in ISA 200¹ as: "The risk that the financial statements are materially misstated prior to audit". In a financial statement audit, a misstatement is material, individually or when aggregated with other misstatements, when it could reasonably be expected to influence the economic decisions users take based on the financial statements. Materiality has both quantitative and qualitative aspects. In the public sector, materiality may not be limited to economic decisions of users. Legislators and regulators are often the primary users of public sector financial statements. They may use the financial statements to make not only economic decisions but also decisions about whether to continue certain government programs or grant funding. The qualitative aspects of materiality generally play a greater role in the public sector than in the private sector.
82. The ISAs dealing with materiality set out procedures for determining levels of materiality. In the public sector, materiality levels may be determined at a lower level than those prescribed by the ISAs due to considerations such as the sensitive nature of certain transactions or programs, the public interest, the need for effective legislative oversight and regulation, and the nature of the misstatement or deviation (e.g., if it is related to fraud or corruption).
83. The broader mandate in the public sector may require audits of certain aspects related to compliance and internal control. While misstatements of small monetary amounts may be deemed trivial, even small deviations related to compliance or internal control are, by their nature, generally not seen as trivial. Even if a transaction –regardless of size– is correctly recorded in the financial statements, the transaction represents an instance of non-compliance or a control deviation if it is illegal or fraudulent or if the control was not followed.
84. Many public sector auditors have a responsibility to report all (not only non-trivial) identified misstatements or compliance and control deviations to management or those charged with governance. Such misstatements or deviations may also have implications in a broader context. Based on their mandates, some Supreme Audit Institutions may also order that any instances of non-compliance be corrected.

¹ ISA 200 "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With International Standards on Auditing".

79. Riske ilişkin ISA’larda ortaya konulan gereklilikler ve rehberliğe ek olarak riskin değerlendirilmesi ve denetim prosedürlerinin düzenlenmesinde kamu sektörü denetçisine yönelik daha fazla husus olabilir. Kuruluşu anlamak için kamu sektörü denetçisi; genel yetki çerçevesi ile birlikte ilgili her türlü kanun, idari düzenleme, direktif veya kuruluşun faaliyetlerini etkileyen diğer gereklilikleri dikkate alır. Kamusal hesap verme sorumluluğu konularını içeren yönetim amaçları da dikkate alınır. Risk değerlendirme bilgisi, performans denetçilerinden veya kamu çalışanlarının bilgisi veya yasama organına ait rapor veya tutanaklar gibi ilgili diğer kaynaklardan da elde edilebilir.
80. Kamu sektörü denetçilerinin; özel sektör denetçilerinin sahip olmadığı iç kontrolün etkinliği veya yasal ve idari düzenlemelere uygunlukla ilgili sorumluluklar gibi raporlama sorumlulukları olabilir. Sonuç olarak kamu sektörü denetçilerinin iç kontrol üzerindeki gözden geçirmeleri, özel sektörle kıyaslandığında daha kapsamlı ve detaylı olabilir. Kamu sektörü denetçilerinin, tespit edilen bütün iç kontrol zafiyetlerini veya (sadece önemli olanlar değil) uygunluktan sapmaları, yasama organına veya diğer yönetim birimlerine bildirmek zorunda olması bakımından raporlama gereklilikleri daha kapsamlı olabilir. Risk değerlendirmesi konularına ilişkin bilgiler, ilgili Uygulama Notu’nda sunulmuştur.

Kamu Kurumlarının Denetimlerinde Önemlilik

81. Önemli yanlış bildirim riski, ISA 200’de¹ şu şekilde tanımlanmıştır: “denetimden önce mali tabloların önemli düzeyde yanlış bildirim içermesi riski”. Mali tablo denetiminde yanlış bildirim kullanıcıların mali tabloları esas alarak aldığı ekonomik kararları etkilemesi muhtemelse bu yanlış bildirim, münferit olarak veya diğer yanlış bildirimlerle bir arada, önemlidir. Önemliliğin hem niceliksel hem de niteliksel yönleri vardır. Kamu sektöründe önemlilik, kullanıcıların ekonomik kararları ile sınırlı olmayabilir. Kamu sektörü mali tablolarının temel kullanıcıları, yasa koyucular ve düzenleyicilerdir. Bunlar, mali tabloları sadece ekonomik kararlar için değil aynı zamanda belirli kamu programlarının devam edip etmemesi veya hibe verip vermeme gibi kararları almak için de kullanabilirler. Önemliliğin niteliksel yönleri genellikle kamu sektöründe özel sektörde olduğundan daha büyük bir rol oynar.
82. Önemlilikle ilgili ISA’lar, önemlilik düzeylerinin belirlenmesine yönelik prosedürleri düzenler. Kamu sektöründe önemlilik düzeyleri; belirli işlem veya programların hassas yapısı, kamu yararı, yasama organının etkin bir şekilde gözetim ve düzenleme yapmasına duyulan ihtiyaç, yanlış bildirim veya sapmanın niteliği (örn. hile veya yolsuzlukla ilişkili olup olmadığı) gibi hususlar nedeniyle ISA’ların öngördüğünden daha düşük düzeylerde belirlenebilir.
83. Kamu sektörünün genel yetki çerçevesi, uygunluk ve iç kontrole ilişkin bazı yönlerin denetimini gerektirebilir. Az miktardaki parasal tutarların yanlış bildirim önemsiz görülebilirken uygunluk veya iç kontrole ilişkin çok küçük sapmalar bile genellikle niteliği gereği önemsiz olarak görülmez. Eğer bir işlem yasadışı veya hileli ise veya kontrol prosedürü izlenmemiş ise büyüklüğü ne olursa olsun bu işlem, (mali tablolara doğru kaydedilmiş olsa bile) bir uygunsuzluk veya kontrol sapmasına örnek teşkil eder.
84. Çoğu kamu sektörü denetçisinin tespit edilen (sadece önemli yanlış beyanları değil) bütün yanlış bildirimleri veya uygunluk ve kontrol sapmalarını idareye veya yönetimden sorumlu olanlara raporlama yükümlülüğü vardır. Bu tür yanlış bildirim veya sapmaların daha geniş bağlamda etkileri olabilir. Görev ve yetkilerine dayalı olarak bazı Yüksek Denetim Kurumları, her türlü uygunsuzluk durumunun düzeltilmesini isteyebilir.

¹ ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”.

Auditor's Reports in the Public Sector

85. Greater consistency in the form of audit reports promotes credibility, as the report can be readily identified as being prepared based on professional standards. It also helps readers to more easily identify any modifications of the Auditor's opinion and audit findings such as internal control deficiencies and instances of non-compliance with authorities. ISA 700, 705, 706, 800, 805, and 810 discuss the form of the auditor's report required for audits performed in accordance with the ISAs. In the private sector, the audit report is generally a one-way communication addressed to the appropriate parties, such as the shareholders or the board of directors. It identifies the audit work performed and the standards on which the work was based. The responsibilities of the auditor and management are set out and the auditor's opinion is clearly stated. In certain circumstances, the report may also include additional paragraphs that further elaborate on important matters.
86. The same structure is normally relevant to public sector audit reports even though they tend to be longer and include a wider range of matters. In the public sector laws, the audit mandate or common practice may lead the public sector auditor to report findings, conclusions, recommendations and management responses. Such reporting is supplementary to the auditor's report on the financial statements in accordance with ISSAI 1700.¹

Translation of the INTOSAI Financial Audit Guidelines

87. FAS has established procedures for translation of the INTOSAI guidance included in the INTOSAI Financial Audit Guidelines into the official INTOSAI languages.² The procedures follow the directions given by the INTOSAI Professional Standards Steering Committee as formulated during the meeting in Washington, DC in June, 2006.
88. All guidance issued by INTOSAI as part of the INTOSAI Financial Audit Guidelines is exposed for comments in English. Comments are accepted in all official languages of INTOSAI.
89. Translation into the official INTOSAI languages is done before INCOSAI endorsement of the ISSAI. Quality assurance of translations is undertaken by members of FAS, experts engaged in the development of the INTOSAI Financial Audit Guidelines or other INTOSAI bodies.
90. However, the ISAs, issued by the IAASB and adopted as part of the INTOSAI Financial Audit Guidelines, are issued in English and are not translated by INTOSAI. The ISAs are subject to copyright by the International Federation of Accountants (IFAC). IFAC has compiled a database of translations of IFAC publications by third parties. It includes the languages, publication titles, names of translating organizations and, where available, lists of translated key terms. IFAC has not reviewed the quality of the translated publications or key terms. To serve the public interest and promote adherence to high-quality professional standards, as well as to further the international convergence of such standards, IFAC makes this database of translations publicly available on its website³.
91. Any additional translation of the INTOSAI Financial Audit Guidelines by SAIs should comply with the translation recommendations set out in Appendix 4 and if ISAs are subject to that translation process, with the December 2008 *Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by the International Federation of Accountants*.⁴

¹ ISSAI 1700 "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements".

² The official INTOSAI languages are: Arabic, English, French, German and Spanish.

³ <http://www.ifac.org/Translations/database.php>.

⁴ <http://www.ifac.org/Downloads/TranslationOfStandards.pdf>.

Kamu Sektöründe Denetçi Raporları

85. Denetim raporlarının şeklinde daha fazla tutarlılık olması güvenilirliği destekler çünkü böylelikle raporun mesleki standartlar temel alınarak hazırlandığı kolayca anlaşılabilir. Aynı zamanda bu tutarlılık; okuyucuların denetçinin görüşü ve iç kontrol zafiyetleri ile ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk halleri gibi denetim bulgularındaki her türlü değişikliği kolaylıkla tespit etmesini sağlar. ISA 700, 705, 706, 800, 805 ve 810'da ISA'lara uygun olarak yürütülen denetimlerin gerekli kıldığı denetçi raporunun şekli ele alınmıştır. Özel sektörde denetim raporu, genellikle paydaşlar veya yönetim kurulu gibi uygun taraflara yöneltilmiş tek yönlü bir bildirimdir. Gerçekleştirilen denetim çalışması ile çalışmanın esas aldığı standartlar belirtilir. Denetçinin ve idarenin sorumlulukları ortaya konur ve denetçinin görüşü açık ve net olarak ifade edilir. Bazı durumlarda, rapor önemli hususları daha detaylı bir şekilde ele alan ek paragraflar içerebilir.
86. Daha uzun olmasına ve daha fazla sayıda konuyu içermesine rağmen aynı yapı genellikle kamu sektörü denetim raporları için de geçerlidir. Kamu sektöründe kanunlar, denetim görev ve yetkisi veya yaygın uygulama; kamu sektörü denetçisini bulgular, sonuçlar, tavsiyeler ve idarenin yanıtlarını raporlamaya yönlendirir. Bu tip raporlama, ISSAI 1700'e¹ göre hazırlanan mali tablolara ilişkin denetçi raporunu tamamlayıcı niteliktedir.

INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Tercümesi

87. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nde yer alan INTOSAI rehber bilgilerinin INTOSAI'nin resmi dillerine² tercüme edilmesine ilişkin prosedürler FAS tarafından belirlenmiştir. Prosedürler, INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesi'nin Haziran 2006'da Washington DC'de yapılan toplantısında hazırladığı direktiflere uygun olarak belirlenmiştir.
88. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin bir parçası olarak INTOSAI tarafından yayımlanan tüm rehber bilgiler, İngilizce dilinde yapılacak yorumlara açıktır. INTOSAI'nin resmi dillerinde yapılan tüm yorumlar kabul edilir.
89. Belgelerin resmi INTOSAI dillerine tercümesi, ISSAI'lerin INCOSAI'de onaylanmasından önce yapılır. Yapılan tercüme kalite güvencesi; FAS üyeleri, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin hazırlanması sürecine katılan veya INTOSAI'nin diğer organlarında çalışan uzmanlar tarafından yapılır.
90. Ancak IAASB tarafından yayımlanan ve INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin bir parçası olarak kabul edilen ISA'lar, İngilizce dilinde yayımlanır ve INTOSAI tarafından tercüme edilmez. ISA'ların telif hakkı, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'na aittir. IFAC, yayınlarının üçüncü taraflarca yapılan tercümelerinin yer aldığı bir veritabanı oluşturmuştur. Veritabanında tercüme edilen diller, tercümesi yapılan belge başlıkları, tercüme yapıtıran kurumun adı ve varsa tercüme edilen anahtar terimler listesi yer alır. IFAC tercüme edilen yayınların veya anahtar terimlerin kalite kontrolünü gerçekleştirmemiştir. Kamu yararına hizmet etmek, yüksek kalitede mesleki standartlara uyulmasını teşvik etmek ve bu standartların uluslararası düzeyde uyumunu arttırmak amacıyla bu tercüme veritabanı IFAC'nin web sitesinde³ genel kullanıma açılmıştır.
91. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin Yüksek Denetim Kurumları'nca yapılacak diğer tercüme, Ek 4'te verilen tercüme tavsiyelerine ve ISA'lar bu tercüme sürecine tabi ise Aralık 2008 tarihli *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yayımlanan Standartları Tercüme ve Çoğaltma Politikası*'na⁴ uygun olmalıdır.

¹ ISSAI 1700 "Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama".

² INTOSAI resmi dilleri: Arapça, İngilizce, Fransızca, Almanca ve İspanyolca'dır.

³ <http://www.ifac.org/Translations/database.php>.

⁴ <http://www.ifac.org/Downloads/TranslationOfStandards.pdf>.

Appendix 1–Link between the INTOSAI Fundamental Auditing Principles (ISSAI 100–400) and the INTOSAI Financial Audit Guidelines (ISSAI 1000–2999)

1. This appendix is provided to reflect the interrelation between the INTOSAI Fundamental Auditing Principles and the International Standards of Auditing as included in the INTOSAI Financial Audit Guidelines together with a Practice Note. The link is presented with the starting point in the INTOSAI Fundamental Auditing principles. To each relevant topic or paragraph, in the Fundamental Principles, where further guidance could be found in an ISSAI included in the Financial Audit Guidelines, the related ISA is presented with number and title and a short description of the context.
2. This list is not intended to be a complete list of all the paragraphs of the INTOSAI Fundamental Principles and the related ISSAIs. It is provided to present an overview of how the financial audit guidelines and the ISAs fit into the INTOSAI structure.

ISSAI 100–Basic Principles in Government Auditing

<i>The Fundamental Auditing Principles</i>	<i>Related guidance in ISSAI 1000–2999</i>	
General	ISSAI 1000	Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines
General	ISSAI 1200	Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing
§ 8–11	ISSAI 1320	Materiality in Planning and Performing an Audit
§ 16	ISSAI 1500	Audit Evidence
	ISSAI 1501	Audit Evidence–Specific Considerations for Selected Items
§ 31	ISSAI 1315	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment
	ISSAI 1450	Evaluation of Misstatement Identified during the Audit

Ek 1–INTOSAI Temel Denetim Prensipleri (ISSAI 100–400) ile INTOSAI Mali Denetim Rehberleri (ISSAI 1000–2999) arasındaki ilişki

1. Bu ek, INTOSAI Temel Denetim Prensipleri ile Uygulama Notlarından oluşan INTOSAI Mali Denetim Rehberleri ile Uluslararası Denetim Standartları arasındaki ilişkiyi yansıtmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu ilişki, INTOSAI Temel Denetim Prensipleri'nin çıkış noktası ile birlikte sunulmaktadır. INTOSAI Temel Prensipleri'nde yer alan ve hakkında Mali Denetim Rehberleri'nde yer alan bir ISSAI'de ek rehberliğin bulunabileceği her bir konu veya paragraf için ilgili ISA, numarası, başlığı ve bağlamına ilişkin kısa bir tanım ile birlikte sunulmuştur.
2. Bu liste, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri ile ilgili ISSAI'lere ait bütün paragrafların yer aldığı tam bir liste değildir. Mali denetim rehberleri ile ISA'ların INTOSAI yapısı içerisine nasıl uyduguna ilişkin genel bir fikir vermesi amacıyla sunulmuştur.

ISSAI 100–Devlet Denetiminde Temel Prensipler

<i>Temel Denetim Prensipleri</i>	<i>ISSAI 1000–2999'de yer alan ilgili belgeler</i>	
Genel	ISSAI 1000	INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş
Genel	ISSAI 1200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
§ 8–11	ISSAI 1320	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
§ 16	ISSAI 1500	Denetim Kanıtı
	ISSAI 1501	Denetim Kanıtı–Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar
§ 31	ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
	ISSAI 1450	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi

ISSAI 200–General Standards in Government Auditing and Standards with Ethical Significance

<i>General Standards</i>	<i>Related guidance in ISSAI 1000–2999</i>	
General	ISSAI 1000	Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines
General	ISSAI 1220	Quality Control for an Audit of Financial Information
§ 1.2.(d), 1.15	ISSAI 1300	Planning an Audit of Financial Statements
<i>Standards with Ethical Significance</i>	<i>Related guidance in ISSAI 1000–2999</i>	
General	ISSAI 1200	Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing
General	ISSAI 1210	Agreeing the Terms of Audit Engagements
§ 2.34–Audit Opinion	ISSAI 1700	Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements
§ 2.35–43	ISSAI 1220	Quality Control for an Audit of Financial Statements
§ 2.2.37–Methodologies	ISSAI 1520	Analytical Procedures
	ISSAI 1530	Audit Sampling
	ISSAI 1315	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment
	ISSAI 1450	Evaluation of Misstatements Identified during the Audit
§ 2.41 Fraud	ISSAI 1240	The Auditor’s Responsibility Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements.
§ 2.2.43–45	ISSAI 1600	Special Considerations–Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)
	ISSAI 1610	Using the Work of Internal Auditors
	ISSAI 1620	Using the Work of an Auditor’s Expert
§ 2.46–Confidentiality	ISSAI 1230	Audit Documentation

ISSAI 200–Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar

<i>Genel Standartlar</i>	<i>ISSAI 1000–2999’de yer alan ilgili belgeler</i>	
Genel	ISSAI 1000	INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş
Genel	ISSAI 1220	Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü
§ 1.2.(d), 1.15	ISSAI 1300	Mali Tablo Denetiminin Planlanması
<i>Etik Önemdeki Standartlar</i>	<i>ISSAI 1000–2999’de yer alan ilgili belgeler</i>	
Genel	ISSAI 1200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
Genel	ISSAI 1210	Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi
§ 2.34–Denetim Görüşü	ISSAI 1700	Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
§ 2.35–43	ISSAI 1220	Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü
§ 2.2.37–Metodolojiler	ISSAI 1520	Analitik İnceleme Teknikleri
	ISSAI 1530	Denetim Örneklemesi
	ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
	ISSAI 1450	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi
§ 2.41 Hile	ISSAI 1240	Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları
§ 2.2.43–45	ISSAI 1600	Özel Hususlar–Grup Mali Tabloları Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)
	ISSAI 1610	İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması
	ISSAI 1620	Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması
§ 2.46–Gizlilik	ISSAI 1230	Denetimin Belgelendirilmesi

ISSAI 300–Field Standards in Government Auditing

<i>Auditing Standards</i>	<i>Related guidance in ISSAI 1000–2999</i>	
§§ 1.1–1.4.	ISSAI 1300	Planning an Audit of Financial Statements
	ISSAI 1315	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatements through Understanding the Entity and Its Environment
	ISSAI 1320	Materiality in Planning and Performing an Audit
	ISSAI 1330	The Auditor’s Responses to Assessed Risks
§§ 2.1–2.5	ISSAI 1220	Quality Control for Audits of Financial Statements
§§ 3.1–3.4 Study and evaluation of internal control	ISSAI 1315	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatements through Understanding the Entity and Its Environment
	ISSAI 1330	The Auditor’s Responses to Assessed Risks
§§ 4.1–4.7 Compliance with applicable laws and regulations	ISSAI 1250	Considerations of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements
	ISSAI 1240	The Auditor’s Responsibility Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements
§ 5.2–Computer-based Systems	ISSAI 1315	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatements through Understanding the Entity and Its Environment
	ISSAI 1330	The Auditor’s Responses to Assessed Risks
§ 5.3–Materiality	ISSAI 1320	Materiality in Planning and Performing an Audit
§§ 5.1–5.7 Audit evidence	ISSAI 1500	Audit Evidence
	ISSAI 1501	Audit Evidence–Specific Considerations for Selected Items
	ISSAI 1230	Audit Documentation
§ 5.3–Techniques to Collect Audit Evidence	ISSAI 1505	External Confirmations
	ISSAI 1510	Initial Audit Engagements–Opening Balances
	ISSAI 1520	Analytical Procedures
	ISSAI 1530	Audit Sampling
	ISSAI 1540	Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates and Related Disclosures
	ISSAI 1550	Related Parties
	ISSAI 1560	Subsequent Events
	ISSAI 1570	Going Concern
§§ 6.1–6.4 Analysis of financial statements	ISSAI 1580	Written Representations
	ISSAI 1520	Analytical Procedures

ISSAI 300–Devlet Denetiminde Alan Standartları

<i>Denetim Standartları</i>	<i>ISSAI 1000–2999’de yer alan ilgili belgeler</i>	
§§ 1.1–1.4.	ISSAI 1300	Mali Tablo Denetiminin Planlanması
	ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
	ISSAI 1320	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
	ISSAI 1330	Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar
§§ 2.1–2.5	ISSAI 1220	Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü
§§ 3.1–3.4 İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi	ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
	ISSAI 1330	Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar
§§ 4.1–4.7 Yürürlükteki Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluk	ISSAI 1250	Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması
	ISSAI 1240	Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları
§ 5.2–Bilgisayar Tabanlı Sistemler	ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
	ISSAI 1330	Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar
§ 5.3–Önemlilik	ISSAI 1320	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
§§ 5.1–5.7 Denetim Kanıtı	ISSAI 1500	Denetim Kanıtı
	ISSAI 1501	Denetim Kanıtı–Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar
	ISSAI 1230	Denetimin Belgelendirilmesi
§ 5.3–Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri	ISSAI 1505	Dış Teyitler
	ISSAI 1510	İlk Denetim Görevleri–Açılış Bakiyeleri
	ISSAI 1520	Analitik İnceleme Teknikleri
	ISSAI 1530	Denetim Örnekleme
	ISSAI 1540	Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi
	ISSAI 1550	İlgili Taraflar
	ISSAI 1560	Takip Eden Olaylar
	ISSAI 1570	İşletmenin Sürekliliği
ISSAI 1580	Yazılı Bildirimler	
§§ 6.1–6.4 Mali Tablo Analizi	ISSAI 1520	Analitik İnceleme Teknikleri

ISSAI 400–Reporting Standards in Government Auditing

	<i>Related guidance in ISSAI 1000–2999</i>	
General–Reporting	ISSAI 1700	Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements
	ISSAI 1705	Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report
	ISSAI 1706	Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report
	ISSAI 1260	Communication with Those Charged with Governance
	ISSAI 1265	Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management
	ISSAI 1800	Special Considerations–Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks
	ISSAI 1805	Special Considerations–Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement
	ISSAI 1810	Engagements to Report on Summary Financial Statements
§ 4.3–Objectives	ISSAI 1200	Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing
§ 4.17–Internal Control	ISSAI 1315	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatements through Understanding the Entity and its Environment
§ 4.17–Fraud	ISSAI 1240	The Auditor’s Responsibility Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements

ISSAI 400–Devlet Denetiminde Raporlama Standartları

	<i>ISSAI 1000–2999’de yer alan ilgili belgeler</i>	
Genel–Raporlama	ISSAI 1700	Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
	ISSAI 1705	Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler
	ISSAI 1706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
	ISSAI 1260	Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim
	ISSAI 1265	İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi
	ISSAI 1800	Özel Hususlar–Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tablolarda Denetimi
	ISSAI 1805	Özel Hususlar–Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi
	ISSAI 1810	Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri
§ 4.3–Amaçlar	ISSAI 1200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
§ 4.17–İç Kontrol	ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
§ 4.17–Hile	ISSAI 1240	Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları

Appendix 2—ISSAIs, effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009

ISSAI No.	Note	Description
ISSAI 1000	*1	General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines
ISSAI 1003	***2	Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines
ISSAI 1200	***3	Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards of Auditing
ISSAI 1210	**	Agreeing the Terms of Audit Engagements
ISSAI 1220	**	Quality Control for an Audit of Financial Statements
ISSAI 1230	**	Audit Documentation
ISSAI 1240	**	The Auditor's Responsibility Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements
ISSAI 1250	**	Considerations of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements
ISSAI 1260	**	Communication with Those Charged with Governance
ISSAI 1265	**	Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management
ISSAI 1300	**	Planning an Audit of Financial Statements
ISSAI 1315	**	Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatements through Understanding the Entity and Its Environment
ISSAI 1320	**	Materiality in Planning and Performing an Audit
ISSAI 1330	**	The Auditor's Responses to Assessed Risks
ISSAI 1402	**	Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization
ISSAI 1450	**	Evaluation of Misstatements Identified during the Audit
ISSAI 1500	**	Audit Evidence
ISSAI 1501	**	Audit Evidence—Additional Considerations for Specific Items
ISSAI 1505	**	External Confirmations
ISSAI 1510	**	Initial Audit Engagements—Opening Balances
ISSAI 1520	**	Analytical Procedures
ISSAI 1530	**	Audit Sampling
ISSAI 1540	**	Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures
ISSAI 1550	**	Related Parties
ISSAI 1560	**	Subsequent Events
ISSAI 1570	**	Going Concern
ISSAI 1580	**	Written Representations
ISSAI 1600	**	Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)
ISSAI 1610	**	Using the Work of Internal Auditors
ISSAI 1620	**	Using the Work of an Auditor's Expert
ISSAI 1700	**	Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements

¹ * These ISSAIs consist of INTOSAI developed guidance.

² *** ISSAI 1003 will include a glossary issued by the IAASB and additional explanations relevant for audits of public sector entities.

³ ** These ISSAIs consist of the relevant International Standard on Auditing and a Practice Note issued by INTOSAI.

Ek 2–15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerli ISSAI'ler

ISSAI No.	Not	Başlık
ISSAI 1000	* ¹	INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş
ISSAI 1003	*** ²	INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü
ISSAI 1200	** ³	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
ISSAI 1210	**	Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi
ISSAI 1220	**	Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü
ISSAI 1230	**	Denetimin Belgelendirilmesi
ISSAI 1240	**	Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları
ISSAI 1250	**	Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması
ISSAI 1260	**	Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim
ISSAI 1265	**	İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi
ISSAI 1300	**	Mali Tablo Denetiminin Planlanması
ISSAI 1315	**	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
ISSAI 1320	**	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
ISSAI 1330	**	Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar
ISSAI 1402	**	Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar
ISSAI 1450	**	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi
ISSAI 1500	**	Denetim Kanıtı
ISSAI 1501	**	Denetim Kanıtı–Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar
ISSAI 1505	**	Dış Teyitler
ISSAI 1510	**	İlk Denetim Görevleri–Açılış Bakiyeleri
ISSAI 1520	**	Analitik İnceleme Teknikleri
ISSAI 1530	**	Denetim Örnekleme
ISSAI 1540	**	Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi
ISSAI 1550	**	İlgili Taraflar
ISSAI 1560	**	Takip Eden Olaylar
ISSAI 1570	**	İşletmenin Sürekliliği
ISSAI 1580	**	Yazılı Bildirimler
ISSAI 1600	**	Özel Hususlar–Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)
ISSAI 1610	**	İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması
ISSAI 1620	**	Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması
ISSAI 1700	**	Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

¹ * Bu ISSAI'ler, INTOSAI tarafından geliştirilen rehber bilgilerden oluşur.

² *** ISSAI 1003, IAASB tarafından yayımlanan bir sözlüğü ve kamu kurumlarının denetimleriyle ilgili ek açıklamaları içerir.

³ ** Bu ISSAI'ler, ilgili Uluslararası Denetim Standardı ve INTOSAI tarafından yayımlanan Uygulama Notlarından oluşur.

ISSAI 1705	**	Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report
ISSAI 1706	**	Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's report
ISSAI 1710	**	Comparative Information–Corresponding Figures and Comparative Financial Statements
ISSAI 1720	**	The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements
ISSAI 1800	**	Special Considerations–Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks
ISSAI 1805	**	Special Considerations–Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement
ISSAI 1810	**	Engagements to Report on Summary Financial Statements

ISSAI 1705	**	Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler
ISSAI 1706	**	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
ISSAI 1710	**	Karşılaştırmalı Bilgiler–Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar
ISSAI 1720	**	Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları
ISSAI 1800	**	Özel Hususlar–Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi
ISSAI 1805	**	Özel Hususlar–Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi
ISSAI 1810	**	Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri

Appendix 3–The Authority Attached to the ISAs

Excerpt from ISA 200 (effective for periods beginning on or after December 15, 2009)

2. ISAs are written in the context of an audit of financial statements by an auditor. They are to be adapted as necessary in the circumstances when applied to audits of other historical financial information. ISAs do not address the responsibilities of the auditor that may exist in legislation, regulation or otherwise in connection with, for example, the offering of securities to the public. Such responsibilities may differ from those established in the ISAs. Accordingly, while the auditor may find aspects of the ISAs helpful in such circumstances, it is the responsibility of the auditor to ensure compliance with all relevant legal, regulatory or professional obligations.

An Audit of Financial Statements

3. The purpose of an audit is to enhance the degree of confidence of intended users in the financial statements. This is achieved by the expression of an opinion by the auditor on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework. In the case of most general purpose frameworks, that opinion is on whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, or give a true and fair view in accordance with the framework. An audit conducted in accordance with ISAs and relevant ethical requirements enables the auditor to form that opinion. (Ref: Para. A1)
4. The financial statements subject to audit are those of the entity, prepared by management of the entity with oversight from those charged with governance. ISAs do not impose responsibilities on management or those charged with governance and do not override laws and regulations that govern their responsibilities. However, an audit in accordance with ISAs is conducted on the premise that management and, where appropriate, those charged with governance have acknowledged certain responsibilities that are fundamental to the conduct of the audit. The audit of the financial statements does not relieve management or those charged with governance of their responsibilities. (Ref: Para. A2–A11)
5. As the basis for the auditor’s opinion, ISAs require the auditor to obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error. Reasonable assurance is a high level of assurance. It is obtained when the auditor has obtained sufficient appropriate audit evidence to reduce audit risk (that is, the risk that the auditor expresses an inappropriate opinion when the financial statements are materially misstated) to an acceptably low level. However, reasonable assurance is not an absolute level of assurance, because there are inherent limitations of an audit which result in most of the audit evidence on which the auditor draws conclusions and bases the auditor’s opinion being persuasive rather than conclusive. (Ref: Para. A28–A52)
6. The concept of materiality is applied by the auditor both in planning and performing the audit, and in evaluating the effect of identified misstatements on the audit and of uncorrected misstatements, if any, on the financial statements.¹ In general, misstatements, including omissions, are considered to be material if, individually or in the aggregate, they could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of the financial statements. Judgments about materiality are made in the light of surrounding circumstances, and are affected by the auditor’s perception of the financial information needs of users of the financial statements, and by the size or nature of a misstatement, or a combination of both.

¹ ISA 320, “Materiality in Planning and Performing an Audit” and ISA 450, “Evaluation of Misstatements Identified during the Audit”.

Ek 3–ISA’lara Atfedilen Yetki

ISA 200’den alıntı (15 Aralık 2009’da veya bu tarihten sonra başlayan dönemler için geçerlidir)

2. ISA’lar, denetçinin mali tablolar üzerinde yaptığı denetim bağlamında yazılır. Diğer geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin denetimlerinde uygulandığı durumlarda da gerekli olduğu şekilde uyarlanmalıdırlar. ISA’lar; denetçinin yasal veya idari düzenlemelerden doğan sorumluluklarını veya mesela menkul kıymetlerin halka arzı ile ilgili sorumluluklarını ele almaz. Bu gibi sorumluluklar, ISA’larda ortaya konan sorumluluklardan farklı olabilir. Bu yüzden denetçi ISA’ların bazı özelliklerini bu tip durumlarda faydalı bulsa bile, ilgili tüm yasal, düzenleyici veya mesleki yükümlülüklerle uygunluğu sağlamak denetçinin sorumluluğu kapsamındadır.¹

Mali Tabloların Denetimi

3. Denetimin amacı, hedef kullanıcıların mali tablolara duyduğu güvenin derecesini artırmaktır. Bu amaç, mali tabloların bütün önemlilik yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda denetçi tarafından bir görüş verilmesiyle gerçekleştirilir. Genel amaçlı çerçeveler söz konusu olduğunda genelde bu görüş; mali tabloların, bütün önemlilik yönleriyle güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya mali durumu çerçeveye uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun yansıtıp yansıtmadığı hakkındadır. ISA’lar ve ilgili etik gerekliliklere uygun olarak yapılan bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar. (Bkz. Parag. A1)
4. Denetime tabi olan mali tablolar, yönetimden sorumlu olanların gözetiminde kuruluşun idaresi tarafından hazırlanan, o kuruluşa ait mali tablolardır. ISA’lar, idare veya yönetimden sorumlu olanlara sorumluluk yüklemes ve idare veya yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını düzenleyen yasal ve idari düzenlemeleri geçersiz kılmaz. Fakat ISA’lara uygun denetim, idarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların denetimin sevk ve idaresi için esas niteliğindeki belli sorumlulukları kabul ettiği ön kabulüne dayalı olarak yapılır. Mali tablo denetimi, idare veya yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz. (Bkz. Parag. A2–A11)
5. Denetçinin görüşünün temeli olan ISA’lar, bir bütün olarak mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediği konusunda denetçinin makul güvence elde etmesini şart koşar. Makul güvence, yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini (yani mali tablolar önemli ölçüde yanlış beyan edildiği halde denetçinin uygun olmayan bir görüş ifade etmesi riski) kabul edilebilecek kadar düşük bir düzeye indirgeyecek yeterli uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence elde edilmiş olur. Fakat makul güvence, mutlak bir güvence düzeyi değildir. Çünkü denetimin yapısal sınırları vardır ve bu sınırlar denetçinin sonuç çıkardığı ve görüşünü dayandırdığı denetim kanıtlarının çoğunun kati kanıt olmaktan ziyade ikna edici kanıt olmasıyla sonuçlanır. (Bkz. Parag. A28–A52)
6. Önemlilik (önemlilik düzeyi) kavramı, denetçi tarafından hem denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesi hem de tespit edilen yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki etkisinin ve varsa düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerinde etkisinin ölçülmesi aşamasında uygulanır.² Genel olarak (eksiklikler dâhil) yanlış bildirimlerin, tekil veya toplu olarak kullanıcıların mali tablolar bazında aldığı ekonomik kararları makul ölçüde etkilemesi halinde önemlilik arz ettiği düşünülür. Önemlilik düzeyiyle ilgili yargılara, içinde bulunulan koşullar ışığında varılır. Mali tabloların kullanıcılarının mali bilgi ihtiyaçlarına yönelik olarak denetçinin algısı ve yanlış bildirim boyutu veya niteliği veya bu ikisinin karşımı, bu yargıları etkiler.

¹ Ç.N: Paragraf numaraları orijinal belgede 2’den başlamaktadır.

² ISA 320 “Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” ve ISA 450, “Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi”.

The auditor's opinion deals with the financial statements as a whole and therefore the auditor is not responsible for the detection of misstatements that are not material to the financial statements as a whole.

7. The ISAs contain objectives, requirements and application and other explanatory material that are designed to support the auditor in obtaining reasonable assurance. The ISAs require that the auditor exercise professional judgment and maintain professional skepticism throughout the planning and performance of the audit and, among other things:
 - Identify and assess risks of material misstatement, whether due to fraud or error, based on an understanding of the entity and its environment, including the entity's internal control.
 - Obtain sufficient appropriate audit evidence about whether material misstatements exist, through designing and implementing appropriate responses to the assessed risks.
 - Form an opinion on the financial statements based on conclusions drawn from the audit evidence obtained.
8. The form of opinion expressed by the auditor will depend upon the applicable financial reporting framework and any applicable law or regulation. (Ref: Para. A12–A13)
9. The auditor may also have certain other communication and reporting responsibilities to users, management, those charged with governance, or parties outside the entity, in relation to matters arising from the audit. These may be established by the ISAs or by applicable law or regulation.¹

Effective Date

10. This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009.

Overall Objectives of the Auditor

11. In conducting an audit of financial statements, the overall objectives of the auditor are:
 - (a) To obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error, thereby enabling the auditor to express an opinion on whether the financial statements are prepared, in all material respects, in accordance with an applicable financial reporting framework; and
 - (b) To report on the financial statements, and communicate as required by the ISAs, in accordance with the auditor's findings.
12. In all cases when reasonable assurance cannot be obtained and a qualified opinion in the auditor's report is insufficient in the circumstances for purposes of reporting to the intended users of the financial statements, the ISAs require that the auditor disclaim an opinion or withdraw (or resign)² from the engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation.

Definitions

13. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:

¹ See, for example, ISA 260, "Communication with Those Charged with Governance" and paragraph 43 of ISA 240, "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements".

² In the ISAs, only the term "withdrawal" is used.

Denetçinin görüşü, mali tabloları bir bütün olarak ele alır. Bu yüzden denetçi, mali tabloların bütünü için önemlilik arz etmeyen yanlış bildirimlerin tespitinden sorumlu değildir.

7. ISA'lar; makul güvence elde edilmesi konusunda denetçiyi desteklemek amacıyla tasarlanmış olan hedefler, gereklilikler, uygulama materyalleri ve açıklayıcı diğer materyalleri kapsar. ISA'lar, denetçinin mesleki yargısını kullanmasını ve denetimin planlanması ve gerçekleştirilmesi aşamalarında mesleki şüpheciliğini muhafaza etmesini ve diğer şeylerin yanı sıra:
 - Kuruluşun kendi, kuruluşun çevresi ve iç kontrolüne ilişkin elde edilen anlayışa dayalı olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmesini ve bu riskleri değerlendirmesini,
 - Etkisi değerlendirilmiş risklere karşı uygun yanıtlar tasarlayarak ve uygulayarak önemli yanlış bildirim olup olmadığı hakkında yeterli uygun denetim kanıtı elde etmesini,
 - Elde edilen denetim kanıtlarından çıkartılan sonuçlara dayalı olarak mali tablolar hakkında bir görüş oluşturmasını gerektirir.
8. Denetçi tarafından ifade edilen görüşün şekli, ilgili mali raporlama çerçevesine ve ilgili yasal ve idari düzenlemelere dayalı olacaktır. (Bkz. Parag. A12–A13)
9. Bunlara ilaveten denetçinin; denetimden kaynaklanan konularla ilgili olarak kullanıcılar, idare, yönetimden sorumlu olanlar veya kuruluş dışı taraflara karşı başka bildirim ve raporlama sorumlulukları olabilir. Bu sorumluluklar ISA'lar tarafından veya ilgili yasal ve idari düzenlemeler tarafından belirlenebilir.¹

Yürürlük Tarihi

10. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Denetçinin Genel Amaçları

11. Mali tablo denetimini yaparken, denetçinin genel amaçları şunlardır:
 - (a) Bir bütün olarak mali tablolarda hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim olmadığına dair makul güvence elde etmek ve böylelikle denetçinin, mali tabloların bütün önemlilik yönleriyle ilgili mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş vermesine imkân tanımak ve
 - (b) Mali tablolara ilişkin raporlama yapmak ve ISA'ların gerektirdiği şekilde denetçinin bulgularına uygun olarak Bildirimde bulunmak.
12. Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki şartlı görüşün mali tabloların hedef kullanıcılarına raporlanması amacı bakımından yetersiz kaldığı hallerde ISA'lar, denetçinin görüş vermeyi reddetmesini veya ilgili yasal veya idari düzenlemeler kapsamında geri çekilme mümkünse görevden geri çekilmesini (veya istifa etmesini)² gerektirir.

Tanımlar

13. ISA'ların amaçlarına yönelik olarak, aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:

¹ Bk. örneğin ISA 260 "Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim" ve ISA 240, "Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları", paragraf 43.

² ISA'larda sadece "geri çekilme" terimi kullanılmıştır.

- (a) **Applicable financial reporting framework**—The financial reporting framework adopted by management and, where appropriate, those charged with governance in the preparation of the financial statements that is acceptable in view of the nature of the entity and the objective of the financial statements, or that is required by law or regulation.

The term “fair presentation framework” is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework and:

- (i) Acknowledges explicitly or implicitly that, to achieve fair presentation of the financial statements, it may be necessary for management to provide disclosures beyond those specifically required by the framework; or
- (ii) Acknowledges explicitly that it may be necessary for management to depart from a requirement of the framework to achieve fair presentation of the financial statements. Such departures are expected to be necessary only in extremely rare circumstances.

The term “compliance framework” is used to refer to a financial reporting framework that requires compliance with the requirements of the framework, but does not contain the acknowledgements in (i) or (ii) above.

- (b) **Audit evidence**—Information used by the auditor in arriving at the conclusions on which the auditor’s opinion is based. Audit evidence includes both information contained in the accounting records underlying the financial statements and other information. For purposes of the ISAs:
- (i) Sufficiency of audit evidence is the measure of the quantity of audit evidence. The quantity of the audit evidence needed is affected by the auditor’s assessment of the risks of material misstatement and also by the quality of such audit evidence.
 - (ii) Appropriateness of audit evidence is the measure of the quality of audit evidence; that is, its relevance and its reliability in providing support for the conclusions on which the auditor’s opinion is based.
- (c) **Audit risk**—The risk that the auditor expresses an inappropriate audit opinion when the financial statements are materially misstated. Audit risk is a function of the risks of material misstatement and detection risk.
- (d) **Auditor**—“Auditor” is used to refer to the person or persons conducting the audit, usually the engagement partner or other members of the engagement team, or, as applicable, the firm. Where an ISA expressly intends that a requirement or responsibility be fulfilled by the engagement partner, the term “engagement partner” rather than “auditor” is used. “Engagement partner” and “firm” are to be read as referring to their public sector equivalents where relevant.
- (e) **Detection risk**—The risk that the procedures performed by the auditor to reduce audit risk to an acceptably low level will not detect a misstatement that exists and that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements.
- (f) **Financial statements**—A structured representation of historical financial information, including related notes, intended to communicate an entity’s economic resources or obligations at a point in time or the changes therein for a period of time in accordance with a financial reporting framework. The related notes ordinarily comprise a summary of significant accounting policies and other explanatory information. The term “financial statements” ordinarily refers to a complete set of financial statements as determined by the requirements of the applicable financial reporting framework, but can also refer to a single financial statement.

- (a) Geçerli mali raporlama çerçevesi— Mali tabloların hazırlanmasında, idare ve uygun hallerde, yönetimden sorumlu olanlar tarafından benimsenen, kuruluşun yapısı ve mali tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya bizzat yasal ve idari düzenlemelerle zorunlu kılınan mali raporlama çerçevesidir.
- “Güvenilir sunum çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluğu gerektiren bir mali raporlamayı ifade etmek için kullanılır ve
- (i) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için, idarenin çerçevenin özellikle gerektirdiğinin dışında açıklamalarda bulunması gerekebileceğini açıkça veya üstü kapalı olarak kabul eder, veya
- (ii) mali tabloların güvenilir sunumunu gerçekleştirmek için, idarenin çerçevenin bir şartından uzaklaşması gerekebileceğini açıkça kabul eder. Bu tip sapmaların sadece çok nadir durumlarda gerekli olması beklenir.
- “Uygunluk çerçevesi” terimi, çerçevenin şartlarına uygunluk gerektiren bir mali raporlamayı ifade etmek için kullanılır ama yukarıdaki (i) veya (ii) şıklarındaki kabulleri içermez.
- (b) Denetim kanıtı — Denetçinin, görüşünü dayandırdığı sonuçlara varmak için kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları hem mali tablolara temel teşkil eden muhasebe kayıtlarındaki bilgileri hem de diğer bilgileri içerir. ISA’larda;
- (i) Denetim kanıtının yeterliliği, denetim kanıtı miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, önemli yanlış bildirim riskine dair denetçinin değerlendirmesinden ve bu denetim kanıtlarının kalitesinden etkilenir.
- (ii) Denetim kanıtının uygunluğu, denetim kanıtının kalite ölçütüdür; denetim kanıtlarının, denetçi görüşünün üzerinde temellendiği denetim sonuçlarına destek sağlarken ne derecede ilgili ve güvenilir olduklarını gösterir.
- (c) Denetim riski — Mali tablolar önemli düzeyde yanlış bildirildiği zaman denetçinin, uygun olmayan bir denetim görüşü ifade etmesi riskidir. Denetim riski, önemli yanlış bildirim risklerinin ve tespit riskinin bir fonksiyonudur.
- (d) Denetçi — “Denetçi” terimi, denetimi yürüten kişi veya kişileri, genelde görev ortağını veya görev ekibinin diğer üyelerini veya uygun hallerde bir denetim firmasını belirtmek için kullanılır. Herhangi bir ISA, bir şart veya sorumluluğun açıkça görev ortağı tarafından yerine getirilmesi gerektiğini ifade ediyorsa “denetçi” yerine “görev ortağı” terimi kullanılır. “Görev ortağı” ve “denetim firması”, ilgili hallerde kamu sektöründeki eşdeğerlerini belirtecek şekilde anlaşılmalıdır.
- (e) Tespit riski — Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmek için denetçi tarafından gerçekleştirilen prosedürlerin, mevcut olan ve kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim tespiti riskidir.
- (f) Mali tablolar — İlgili notlar dâhil olmak üzere geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin yapılandırılmış şekilde sunulmasıdır. Amacı, bir kuruluşun zaman içinde bir noktadaki ekonomik kaynaklarını ve yükümlülüklerini veya bir süre için bunlarda meydana gelen değişiklikleri, mali raporlama çerçevesine uygun olarak bildirmektir. İlgili notlar genelde önemli muhasebe politikalarının özetini ve diğer açıklayıcı bilgileri kapsar. “Mali tablolar” terimi genelde geçerli mali raporlama çerçevesindeki gerekliliklerinin belirlediği şekilde eksiksiz bir dizi mali tablo anlamına gelmekle birlikte tek bir mali tabloyu ifade etmek için de kullanılabilir.

- (g) Historical financial information—Information expressed in financial terms in relation to a particular entity, derived primarily from that entity’s accounting system, about economic events occurring in past time periods or about economic conditions or circumstances at points in time in the past.
- (h) Management—The person(s) with executive responsibility for the conduct of the entity’s operations. For some entities in some jurisdictions, management includes some or all of those charged with governance, for example, executive members of a governance board, or an owner-manager.
- (i) Misstatement—A difference between the amount, classification, presentation, or disclosure of a reported financial statement item and the amount, classification, presentation, or disclosure that is required for the item to be in accordance with the applicable financial reporting framework. Misstatements can arise from error or fraud. Where the auditor expresses an opinion on whether the financial statements are presented fairly, in all material respects, or give a true and fair view, misstatements also include those adjustments of amounts, classifications, presentation, or disclosures that, in the auditor’s judgment, are necessary for the financial statements to be presented fairly, in all material respects, or to give a true and fair view.
- (j) Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted—That management and, where appropriate, those charged with governance have acknowledged and understand that they have the following responsibilities that are fundamental to the conduct of an audit in accordance with ISAs. That is, responsibility:
 - (i) For the preparation of the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework, including where relevant their fair presentation;
 - (ii) For such internal control as management and, where appropriate, those charged with governance determine is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and
 - (iii) To provide the auditor with:
 - a. Access to all information of which management and, where appropriate, those charged with governance are aware that is relevant to the preparation of the financial statements such as records, documentation and other matters;
 - b. Additional information that the auditor may request from management and, where appropriate, those charged with governance for the purpose of the audit; and
 - c. Unrestricted access to persons within the entity from whom the auditor determines it necessary to obtain audit evidence.

In the case of a fair presentation framework, (i) above may be restated as “for the preparation and fair presentation of the financial statements in accordance with the financial reporting framework,” or “for the preparation of financial statements that give a true and fair view in accordance with the financial reporting framework.” The “premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted” may also be referred to as the “premise.”
- (k) Professional judgment—The application of relevant training, knowledge and experience, within the context provided by auditing, accounting and ethical standards, in making informed decisions about the courses of action that are appropriate in the circumstances of the audit engagement.

- (g) Geçmiş dönemlere ait mali bilgiler — Belli bir kuruluşla ilgili olarak aslen o kuruluşun muhasebe sisteminden elde edilen, geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar hakkındaki veya geçmişteki belli bir zamanın ekonomik şartları veya koşulları hakkındaki mali bilgilerdir.
- (h) İdare — Kuruluşun çalışmalarını yerine getirmesine yönelik yürütme sorumluluğuna sahip kişi veya kişilerdir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda idare, yönetimden sorumlu olanların bir kısmını veya tamamını, örneğin yönetim kurulu üyelerini veya işletme sahibi yöneticiyi kapsar.
- (i) Yanlış bildirim — Raporlanan bir mali tablo kaleminin tutarı, sınıflandırması, sunumu veya açıklaması ile bu kalemin geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olması için gerekli tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklama arasındaki farktır. Yanlış bildirimler, hatadan veya hileden kaynaklanabilir. Mali tabloların, önemli tüm açılardan güvenilir şekilde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda denetçinin görüş açıkladığı durumlarda yanlış bildirimler; denetçinin kanaatine göre, mali tabloların, önemli tüm açılardan güvenilir şekilde sunulması veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtılması için gerekli tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılan düzeltmeleri de kapsar.
- (j) İdarenin uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarına ilişkin denetimin dayandığı ön kabul— İdare ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanların, bir denetimin ISA'lara uygun olarak yürütülmesi için gerekli olan aşağıdaki sorumluluklara sahip olduklarını kabul etmiş ve kavramış olması halidir. Yani:
- (i) Mali tabloları, geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama (ve ilgili olduğu yerde mali tabloların güvenilir sunumu) sorumluluğu,
- (ii) Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanmasını sağlamak amacıyla, idare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların gerekli olduğuna karar verdiği iç kontrol sorumluluğu ve
- (iii) Denetçiye aşağıdakileri sağlama sorumluluğu:
- a. İdare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların, mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili olduğunu bildikleri (kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi) tüm bilgilere erişim,
- b. Denetçinin, denetim için idareden ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanlardan talep edebileceği ek bilgiler ve
- c. Denetçinin, denetim kanıtı elde etmek için gerekli olduğuna karar verdiği kuruluş çalışanlarına sınırsız erişim.
- Güvenilir sunum çerçevesi söz konusu olduğunda, yukarıdaki (i) şıkkı, “mali tabloların mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması ve güvenilir şekilde sunulması sorumluluğu” şeklinde ya da “doğru ve gerçeğe uygun bilgi veren mali tabloların mali raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması sorumluluğu” şeklinde yeniden ifade edilebilir. “İdarenin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarına ilişkin denetimin dayandığı ön kabul”, kısaca “ön kabul” olarak da adlandırılabilir.
- (k) Mesleki yargı—Denetim görevi koşulları altında uygun olan eylemler hakkında kararlar alırken; denetim, muhasebe ve etik standartların ortaya koyduğu çerçevede, ilgili eğitim, bilgi ve deneyimlerin uygulanmasıdır.

- (l) Professional skepticism—An attitude that includes a questioning mind, being alert to conditions which may indicate possible misstatement due to error or fraud, and a critical assessment of audit evidence.
- (m) Reasonable assurance—In the context of an audit of financial statements, a high, but not absolute, level of assurance.
- (n) Risk of material misstatement—The risk that the financial statements are materially misstated prior to audit. This consists of two components, described as follows at the assertion level:
 - (i) Inherent risk—The susceptibility of an assertion about a class of transaction, account balance or disclosure to a misstatement that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements, before consideration of any related controls.
 - (ii) Control risk—The risk that a misstatement that could occur in an assertion about a class of transaction, account balance or disclosure and that could be material, either individually or when aggregated with other misstatements, will not be prevented, or detected and corrected, on a timely basis by the entity’s internal control.
- (o) Those charged with governance—The person(s) or organization(s) (for example, a corporate trustee) with responsibility for overseeing the strategic direction of the entity and obligations related to the accountability of the entity. This includes overseeing the financial reporting process. For some entities in some jurisdictions, those charged with governance may include management personnel, for example, executive members of a governance board of a private or public sector entity, or an owner-manager.

Requirements

Ethical Requirements Relating to an Audit of Financial Statements

- 14. The auditor shall comply with relevant ethical requirements, including those pertaining to independence, relating to financial statement audit engagements. (Ref: Para. A14–A17)

Professional Skepticism

- 15. The auditor shall plan and perform an audit with professional skepticism recognizing that circumstances may exist that cause the financial statements to be materially misstated. (Ref: Para. A18–A22)

Professional Judgment

- 16. The auditor shall exercise professional judgment in planning and performing an audit of financial statements. (Ref: Para. A23–A27)

Sufficient Appropriate Audit Evidence and Audit Risk

- 17. To obtain reasonable assurance, the auditor shall obtain sufficient appropriate audit evidence to reduce audit risk to an acceptably low level and thereby enable the auditor to draw reasonable conclusions on which to base the auditor’s opinion. (Ref: Para. A28–A52)

Conduct of an Audit in Accordance with ISAs

Complying with ISAs Relevant to the Audit

- 18. The auditor shall comply with all ISAs relevant to the audit. An ISA is relevant to the audit when the ISA is in effect and the circumstances addressed by the ISA exist. (Ref: Para. A53–A57)
- 19. The auditor shall have an understanding of the entire text of an ISA, including its application and other explanatory material, to understand its objectives and to apply its requirements properly. (Ref: Para. A58–A66)

- (l) Mesleki şüphencilik–Sorgulayıcı bir bakış açısını, hata veya hileden kaynaklanan olası yanlış bildirimle işaret eden koşullara karşı tetikte olmayı ve kanıtların eleştirel değerlendirilmesini içeren bir tutumdur.
- (m) Makul güvence— Yüksek olan ama mutlak olmayan bir güvence düzeyidir.
- (n) Önemli yanlış bildirim riski— Denetim öncesinde mali tabloların önemli düzeyde yanlış bildirim içermesi riskidir. Bu risk, beyan düzeyinde aşağıda tanımlanan iki bileşeni içerir:
- (i) Yapısal risk— bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalar hakkındaki bir beyanın; ilgili kontrollerin hiçbiri göz önünde bulundurulmadan, kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirimle yatkın olmasıdır.
- (ii) Kontrol riski— bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalar hakkındaki bir beyanda meydana gelebilecek ve kendi başına veya diğer yanlış bildirimlerle birleşince önemli olabilecek bir yanlış bildirim, kuruluşun iç kontrolü tarafından zamanında önlenemeyecek veya tespit edilip düzeltilemeyecek olması riskidir.
- (o) Yönetimden sorumlu olanlar — Kuruluşun stratejik yönünün ve hesap verme sorumluluğuyla ilgili yükümlülüklerinin izlenmesinden sorumlu kişi(ler) veya kuruluştur (kuruluşlardır) (ör. şirketin mütevelli heyeti). Buna, mali raporlama sürecinin izlenmesi de dâhildir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda yönetimden sorumlu olanlar, kamu veya özel sektör kuruluşunun yönetim kurulu üyeleri veya işletme sahibi yönetici gibi yönetim personelini kapsayabilir.

Gereklilikler

Mali Tablo Denetimine İlişkin Etik Gereklilikler

14. Denetçi, mali tablo denetim göreviyle ilgili olarak bağımsızlıkla ilgili gereklilikler dâhil olmak üzere ilgili tüm etik gerekliliklere riayet eder. (Bkz. Parag. A14–A17)

Mesleki Şüphencilik

15. Denetçi, mali tabloların önemli ölçüde yanlış beyan bildirilmesine yol açan durumların ortaya çıkabileceğini hesaba katarak denetimi mesleki şüphencilikle planlar ve yürütür. (Bkz. Parag. A18–A22)

Mesleki Yargı

16. Denetçi, bir mali tablo denetimini planlar ve yürütürken mesleki yargısını kullanır. (Bkz. Parag. A23–A27)

Yeterli Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski

17. Makul güvence elde etmek amacıyla denetçi, denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirecek ve böylece denetçinin görüşünü dayandıracığı makul sonuçları çıkarmasına olanak verecek yeterli uygun denetim kanıtını elde eder. (Bkz. Parag. A28–A52)

Bir Denetimin ISA'lara Uygun Olarak Yürütülmesi

Denetime ilişkin ISA'lara riayet

18. Denetçi, denetime ilişkin bütün ISA'lara riayet eder. ISA'nın denetimle ilgili olması için söz konusu ISA'nın yürürlükte olması ve ISA'nın ele aldığı koşulların var olması gerekir. (Bkz. Parag. A53–A57)
19. Denetçi, ISA'nın amaçlarını anlamak ve gerekliliklerini uygun şekilde yerine getirebilmek için ISA'nın uygulaması ve diğer açıklayıcı materyaller dâhil bir ISA metninin tamamına ilişkin bilgi sahibi olmalıdır. (Bkz. Parag. A58–A66)

20. The auditor shall not represent compliance with ISAs in the auditor's report unless the auditor has complied with the requirements of this ISA and all other ISAs relevant to the audit.

Objectives Stated in Individual ISAs

21. To achieve the overall objectives of the auditor, the auditor shall use the objectives stated in relevant ISAs in planning and performing the audit, having regard to the interrelationships among the ISAs, to: (Ref: Para. A67–A69)
- (a) Determine whether any audit procedures in addition to those required by the ISAs are necessary in pursuance of the objectives stated in the ISAs; and (Ref: Para. A70)
 - (b) Evaluate whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained. (Ref: Para. A71)

Complying with Relevant Requirements

22. Subject to paragraph 23, the auditor shall comply with each requirement of an ISA unless, in the circumstances of the audit:
- (a) The entire ISA is not relevant; or
 - (b) The requirement is not relevant because it is conditional and the condition does not exist. (Ref: Para. A72–A73)
23. In exceptional circumstances, the auditor may judge it necessary to depart from a relevant requirement in an ISA. In such circumstances, the auditor shall perform alternative audit procedures to achieve the aim of that requirement. The need for the auditor to depart from a relevant requirement is expected to arise only where the requirement is for a specific procedure to be performed and, in the specific circumstances of the audit, that procedure would be ineffective in achieving the aim of the requirement. (Ref: Para. A74)

Failure to Achieve an Objective

24. If an objective in a relevant ISA cannot be achieved, the auditor shall evaluate whether this prevents the auditor from achieving the overall objectives of the auditor and thereby requires the auditor, in accordance with the ISAs, to modify the auditor's opinion or withdraw from the engagement (where withdrawal is possible under applicable law or regulation). Failure to achieve an objective represents a significant matter requiring documentation in accordance with ISA 230.¹ (Ref: Para. A75–A76)

¹ ISA 230, "Audit Documentation", paragraph 8(c).

20. Denetçi, bu ISA'nın gerekliliklerine ve denetimle ilgili diğer tüm ISA'ların gerekliliklerine riayet etmemişse, denetçi raporunda ISA'lara riayet edildiğini beyan etmez.

Her Bir ISA'da Belirtilen Amaçlar

21. Denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için denetçi, denetimi planlarken ve gerçekleştirirken ISA'lar arasındaki karşılıklı ilişkileri de göz önünde bulundurarak ilgili ISA'larda belirtilen amaçları kullanılır: (Bkz. Parag. A67–A69)
- (a) ISA'larda ortaya konan amaçları yerine getirmeye çalışırken ISA'ların gerektirdiği denetim prosedürlerine ek olarak başka denetim prosedürlerine ihtiyaç olup olmadığına karar vermek için ve (Bkz. Parag. A70)
- (b) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirmek için (Bkz. Parag. A71)

İlgili Gerekliliklere Riayet

22. 23. Paragrafa tabi olarak denetçi, aşağıda belirtilen haller dışında ISA'nın bütün gerekliliklerine riayet eder:
- (a) ISA'nın tamamının konuyla ilgisiz olması veya
- (b) Gerekliliğin bir şarta bağlı olması ve bu şart mevcut olmadığı için gerekliliğin geçerli olmaması (Bkz. Parag. A72–A73)
23. İstisnai durumlarda denetçi, ISA'daki ilgili gereklilikten uzaklaşmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Böyle durumlarda denetçi, söz konusu gerekliliğin amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular. Denetçinin ilgili bir gereklilikten uzaklaşma ihtiyacının; sadece söz konusu gerekliliğin, belli bir prosedürün yapılmasına yönelik olması ve belli denetim koşulları altında bu prosedürün gerekliliğin amacına ulaşmakta etkisiz kalması halinde ortaya çıkması beklenir. (Bkz. Parag. A74)

Bir Amaca Ulaşamama

24. Denetçi ilgili ISA'daki bir hedefi gerçekleştiriyorsa, bu durumun denetçinin genel amaçlarına ulaşmasını engelleyip engellemediğini ve bu bakımdan ISA'lar uyarınca denetçinin görüşünü değiştirmesini veya (ilgili yasal ve idari düzenlemeler kapsamında geri çekilme mümkünse) görevden çekilmesini gerektirip gerektirmediğini değerlendirir. Bir hedefe ulaşılamaması, ISA 230 uyarınca belgelendirilmesi gereken önemli bir durumdur.¹ (Bkz. Parag. A75–A76)

¹ ISA 230 "Denetimin Belgelendirilmesi", paragraf 8(c).

Appendix 4–Translation Recommendations

1. The recommendations are based on the experiences of FAS and IFAC and offer advice on translation of Practice Notes. Translations of ISAs are subject to IFAC’s written permission in accordance with December 2008 Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by the International Federation of Accountants.¹
2. A Supreme Audit Institution should not refer to the INTOSAI Financial Audit Guidelines in their audit reports unless they have ensured there is a quality translation of the complete guidelines to their working language(s).
3. To assure the highest quality translation possible, it is recommended that the organization translating the INTOSAI Financial Audit Guidelines:
 - Designs and implements a translation process that will enable a faithful translation, with no omission or addition (other than translation footnotes), of the publication. A faithful translation respects the intent, tone and the organization of the publication.
 - Uses IFAC’s list of key words to the extent possible to translate the key words (glossary), and maintains the translated list of key words. In translating the key words, it is important that the translating organization seeks to understand the intent of the original drafters of the publication so that misunderstandings do not arise because of literal translation of the English text.
 - Ensures that the key words are used as consistently as possible in the translation of the publication and, where applicable, in the translation of new and revised publications. Translation footnotes may be used to refer to the prevalent usages in a country when the key word retained differs from that usage.

In addition,

- The complete text of all the Financial Audit Guidelines should be translated.
- It is recommended for translation purposes to use the guidelines in the English version, which is the language in which they were developed.

Where possible, the translating body (normally the Supreme Audit Institution) is advised to:

- Engage the services of a professional translator² to act as principal translator. The principal translator, in consultation with the translating body, should design and implement a translation process that will enable a faithful translation as explained above.
- Identify a translation of the ISAs to be adopted as part of the INTOSAI Financial Audit Guidelines in the selected language and consider using the translated ISA and its list of key words. Because the translated ISAs are subject to copyright restrictions, this will normally include liaising with IFAC to obtain permission to access and use the translation.
- Establish a translation review group consisting of native speakers of the relevant language who have an excellent knowledge of English and experience in the use of the specific standards and guidance published by INTOSAI and/or IFAC. The translation review group reviews the principal translator’s translation of the key words and takes responsibility for its quality.

¹ <http://www.ifac.org/Translations/database.php>.

² When engaging the professional translator it is recommended to consider the professional competence of the translator in the context of the specific assignment, i.e. the translator's professional qualifications, professional knowledge, translation skills in the specific language combination and ability to translate pronouncements in the field of auditing.

Ek 4–Tercümeye Yönelik Tavsiyeler

1. Tavsiyeler, FAS ve IFAC'nin tecrübeleri temel alınarak hazırlanmıştır ve Uygulama Notlarının tercümesine yönelik olarak öneri sunar. ISA'ların tercümesi, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından yayımlanan Aralık 2008 tarihli Tercüme ve Çoğaltma Standartları Politikası¹ gereğince IFAC'nin yazılı iznine tabidir.
2. Yüksek Denetim Kurumu, rehberlerin tamamının o kurumun çalışma diline/dillerine kaliteli bir tercümesi yok ise, hazırladığı denetim raporlarında INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ne atıfta bulunamaz.
3. Tercümenin mümkün olan en yüksek kalitede olmasının sağlanması için INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin tercümesini yaptıran kurumun;
 - Yayımin orijinaline sadık, atlama veya ekleme (çevirmenin dip notları hariç) olmaksızın tercüme edilmesini sağlayacak bir tercüme süreci tasarlaması ve uygulaması tavsiye edilir. Sadık bir tercüme, yayımın amacına, üslubuna ve yapısına riayet eder.
 - Anahtar kelimelerin (sözlük) tercümesinde mümkün olduğunca IFAC'nin anahtar kelimeler listesini kullanması ve tercüme edilmiş anahtar kelime listesini muhafaza etmesi tavsiye edilir. Anahtar kelimelerin tercümesinde, İngilizce metnin kelimesi kelimesine tercümesi nedeniyle yanlış anlamaların olmaması bakımından tercüme yapıtıran kurumun yayımın asıl yazarlarının niyetini anlaması önemlidir.
 - Yayımin tercümesinde ve mümkünse yeni ve revize edilmiş yayımların tercümesinde anahtar kelimelerin mümkün olduğunca tutarlı bir şekilde kullanılmasını sağlaması tavsiye edilir. Muhafaza edilen anahtar kelimenin kullanımının o ülkedeki yaygın kullanımından farklı olması halinde, o ülkeye ait kullanımları belirtmek amacıyla çevirmenin dipnotları kullanılabilir.

Ayrıca

- Bütün Mali Denetim Rehberleri'nin tamamı tercüme edilmelidir.
- Tercüme için rehberlerin hazırlandıkları dil olan İngilizce versiyonlarının kullanılması tavsiye edilir.

Mümkün olduğu hallerde, tercüme yapıtıran kurumun (genellikle Yüksek Denetim Kurumu'nun):

- Profesyonel bir çevirmeni baş çevirmen² olarak çalışması için görevlendirmesi tavsiye edilir. Baş çevirmen, tercüme yapıtıran kurum ile müzakere ederek yukarıda açıklandığı gibi sadık bir tercüme yapılmasını sağlayacak bir tercüme süreci tasarlamalı ve uygulamalıdır.
- Seçilen dilde INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin bir parçası olarak kabul edilecek ISA'ların tercümesini belirlemesi ve tercümesi yapılmış ISA ve anahtar kelime listesini kullanmayı düşünmesi tavsiye edilir. Tercüme edilen ISA'lar telif hakkı kısıtlamalarına tabi olduğu için normalde tercüme erişim ve tercümenin kullanımı için iznini almak üzere IFAC ile irtibata geçilmesi gerekir.
- INTOSAI ve/veya IFAC tarafından yayımlanan spesifik standart ve rehberlere ilişkin tecrübe sahibi ve iyi derecede İngilizce bilgisi olan ve ana dili tercüme yapılacak dil olan kişilerden oluşan bir tercüme değerlendirme grubu oluşturması tavsiye edilir. Tercüme değerlendirme grubu, baş tercümanın tercüme ettiği anahtar kelimeleri gözden geçirir ve tercümenin kalitesinin sorumluluğunu üstlenir.

¹ <http://www.ifac.org/Translations/database.php>.

² Tercümanın görevlendirilmesinde özel görev bağlamında tercümanın mesleki yeterliliğinin dikkate alınması tavsiye edilir. Örneğin tercümanın mesleki nitelikleri, mesleki bilgisi, belirli dil kombinasyonlarında tercüme becerileri ile denetim alanındaki bildirimleri tercüme etme kabiliyeti vb.

- Liaise with others that may have an interest in translating or have translated the INTOSAI Financial Audit Guidelines or the ISAs into the same language to reach agreement on the translation of the list of key terms and, ultimately, to work towards one translation of the INTOSAI Financial Audit Guidelines into that language.¹
 - Ensure processes are in place to maintain the translation going forward.
4. In the event of any dispute as to the meaning of a translated word or phrase of the guidelines, the English version of the guidelines should prevail.

¹ Substantial parts of the translation recommendations are copied directly from December 2008 *Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by the International Federation of Accountants*.

- Anahtar terimlerin tercümesine ilişkin bir uzlaşma sağlanması ve en nihayetinde, INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'nin söz konusu dilde tek bir tercümesinin yapılması amacıyla INTOSAI Mali Denetim Rehberleri'ni veya ISA'ları aynı dile tercüme etmek isteyen veya etmiş olanlarla iletişime geçmesi tavsiye edilir.¹
 - Tercümenin devamlılığının temini için gerekli süreçlerin sağlanması tavsiye edilir.
4. Rehberlerde geçen tercüme edilmiş bir kelime veya ifadenin anlamına ilişkin bir uyumsuzluk olması halinde rehberlerin İngilizce versiyonları esas alınmalıdır.

¹ Tercüme tavsiyelerinin büyük bir kısmı, Aralık 2008 tarihli *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yayımlanan Standartları Tercüme ve Çoğaltma Politikası*'ndan alınmıştır.

Appendix 5–List of Abbreviations

FAS–the INTOSAI Subcommittee on Financial Audit Guidelines

IAASB–International Auditing and Assurance Standards Board

IFAC–International Federation of Accountants

INCOSAI–INTOSAI Congress

INTOSAI–International Organization of Supreme Audit Institutions

ISA–International Standard on Auditing

ISAEs–International Standards on Assurance Engagements

ISQC–International Standard on Quality Control

ISREs–International Standards on Review Engagements

ISRSs–International Standards on Related Services

ISSAI–International Standards of Supreme Audit Institutions

PN–Practice Note

PSC–INTOSAI Professional Standards Committee

Ek 5–Kısaltmalar Listesi

FAS–INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Alt Komitesi
IAASB–Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC–Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
INCOSAI–INTOSAI Kongresi
INTOSAI–Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
ISA–Uluslararası Denetim Standartları
ISAE’ler–Güvence Görevlerine İlişkin Uluslararası Standartlar
ISQC–Kalite Kontrolüne İlişkin Uluslararası Standartlar
ISRE’ler–Gözden Geçirme Görevlerine İlişkin Uluslararası Standartlar
ISRS’ler–İlgili Diğer Hizmetlere İlişkin Uluslararası Standartlar
ISSAI–Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları
PSC–INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesi