

INTOSAI



Performans Denetiminin Temel Prensipleri

INTOSAI MESLEKI STANDARTLAR KOMITESI

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. Box 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK TEL.: + 45 3392 8400 •
FAX: + 45 3311 0415 •E-MAIL: INFO@RIGSREVISIONEN.DK

INTOSAI



INTOSAI Genel Sekreterlik - RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2 A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel.: ++43 (1) 711 71 • Faks: ++43 (1) 718 09 69

E-POSTA: intosai@rechnungshof.gv.at;

WEB: <http://www.intosai.org>

| | |
|---|----|
| GİRİŞ | 5 |
| PERFORMANS DENETİMİNİN TEMEL PRENSİPLERİNİN AMAÇ VE YETKİ ALANI | 5 |
| PERFORMANS DENETİMİNİN ÇERÇEVESİ | 6 |
| Performans Denetiminin Tanımı | 6 |
| Ekonomiklik, Verimlilik ve Etkinlik..... | 6 |
| Performans Denetiminin Amaçları..... | 7 |
| ISSAI 300'ün Uygulanabilirliği..... | 7 |
| PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI..... | 8 |
| Performans Denetimindeki Üç Taraf..... | 8 |
| Performans Denetiminde Konu ve Kriterler..... | 8 |
| Performans Denetiminde Güven ve Güvence..... | 8 |
| PERFORMANS DENETİMİNİN PRENSİPLERİ | 9 |
| Genel Prensipler..... | 9 |
| Denetimin Amacı..... | 9 |
| Denetim Yaklaşımı..... | 10 |
| Kriterler | 10 |
| Denetim Riski..... | 11 |
| İletişim..... | 12 |
| Beceriler | 12 |
| Mesleki Yargı ve Şüphencilik | 13 |
| Kalite Kontrol..... | 13 |
| Önemlilik | 14 |
| Belgelendirme | 15 |
| Denetim Süreciyle İlgili Prensipler..... | 15 |
| Denetimin Planlanması | 16 |
| Konuların Seçilmesi | 16 |
| Denetimin Tasarlanması..... | 16 |
| Denetimin Yürütülmesi | 17 |
| Kanıt, Bulgu ve Sonuçlar | 17 |

| | |
|-----------------------|----|
| Raporlama | 18 |
| Raporun İçeriği | 18 |
| Tavsiyeler..... | 19 |
| Raporun Dağıtımı..... | 19 |
| İzleme | 19 |

GİRİŞ

1. Mesleki standartlar ve rehberler; kamu sektörü denetiminin güvenilirlik, kalite ve profesyonelliği açısından son derece önemlidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), bağımsız ve etkili denetimi teşvik etmeyi amaçlar ve INTOSAI üyelerini kendi yetki çerçevelerine ve ulusal yasal ve idari düzenlemelerine uygun olarak kendi mesleki yaklaşımlarını geliştirmeleri konusunda destekler.
2. *ISSAI 100 - Kamu Sektörü Denetiminin Temel Prensipleri*, genel itibariyle kamu sektörü denetiminin temel prensiplerini ortaya koyar ve ISSAI'lerin yetki alanını tanımlar. *ISSAI 300 - Performans Denetiminin Temel Prensipleri* ise ISSAI 100'ün temel prensiplerine dayanır ve performans denetiminin spesifik bağlamına uydurmak için bu prensipleri geliştirir. ISSAI 300, performans denetimini de ilgilendiren ISSAI 100 ile bağlantılı olarak okunmalı ve anlaşılmalıdır.
3. *ISSAI 300 - Performans Denetiminin Temel Prensipleri*, üç bölümden oluşmaktadır:
 - İlk bölüm, performans denetimi ve ilgili ISSAI'lere atıfta bulunulmasına yönelik çerçeveyi belirler.
 - İkinci bölüm, denetçinin hem denetim öncesinde hem denetim esnasında dikkate alması gereken performans denetimi görevlerine ilişkin genel prensipleri içerir.
 - Üçüncü bölüm ise denetim sürecinin temel aşamalarıyla ilgililik durumuna yönelik prensipler içerir. Her prensibe ilişkin kısa bir açıklama bulunur.

PERFORMANS DENETİMİNİN TEMEL PRENSİPLERİNİN AMAÇ VE YETKİ ALANI

4. Bu belge, denetimde yüksek standardın yakalanması için uygulanacak ilkeleri içererek performans denetiminin niteliğine ilişkin ortak bir anlayış geliştirilmesini amaçlar. INTOSAI üyeleri, ISSAI 100 ve 300 ile uyumlu geçerli standartlar geliştirme veya benimseme ve INTOSAI'nin performans denetimine ilişkin rehberlerini göz önünde bulundurmaya teşvik edilir. ISSAI 3000 serisi, YDK'ların kendi ulusal standartlarını geliştirmelerine yardımcı olmak üzere denetimlerin yürütülmesine ilişkin genel rehberlerle birlikte performans denetimine yönelik genel bir çerçeve sunar.
5. Performans denetimine ilişkin standartlar, denetçilerin çalışmalarında yeni düşüncelere açık ve yaratıcı olmalarını sağlamak ve denetim sürecinin tüm aşamalarındaki mesleki yargı için münferit görevlerin tasarımında esnekliğe duyulan ihtiyacı yansıtmalıdır.
6. INTOSAI, YDK'ların farklı yetkileri olduğunu ve farklı koşullarda çalıştığını kabul eder. YDK'ların değişiklik gösteren durumları ve yapısal düzenlemeleri nedeniyle tüm denetim standartları veya rehberleri, YDK'ların çalışmalarına tüm yönleriyle uygulanamaz. Bu nedenle YDK'lar, Performans Denetiminin Temel Prensiplerine dayanan veya bu prensiplerle uyumlu geçerli standartlar geliştirme seçeneğine sahiptir. YDK'nın standartlarını Temel Prensiplere dayandırmayı seçmesi halinde bu standartlar, prensiplerin uygulanabilir ve ilgili tüm hususlarıyla örtüşmelidir.

7. YDK'nın denetim standartlarının, Performans Denetiminin Temel Prensiplerine dayalı veya bunlarla uyumlu olduğu hallerde bu ilkelere şu şekilde atıf yapılabilir:

... *Denetimlerimizi, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Performans Denetiminin Temel Prensiplerine dayanan (veya bunlarla uyumlu) [standartlara] uygun olarak yürüttük.*

Bu atıf, denetim raporunda yer alabilir veya belli görevleri kapsayan daha genel bir formatta YDK tarafından iletilebilir.

8. YDK'lar, çalışmalarını için Performans Denetimi Rehberlerini (3000 – 3999 arası ISSAI'ler) geçerli standartlar olarak benimsemeyi tercih edebilir. YDK'nın bu rehberleri benimsemeyi seçmesi halinde ilgili tüm konularda rehberlere uygun davranması gerekir. Bu durumda şu şekilde atıf yapılabilir:

... *(Performans) Denetimlerimizi (performans denetimiyle ilgili) Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına uygun olarak yürüttük.*

PERFORMANS DENETİMİNİN ÇERÇEVESİ

Performans Denetiminin Tanımı

9. YDK'lar tarafından yürütülen performans denetimi; kamu kurum ve kuruluşlarına ait girişim, sistem, işlem, program, faaliyet veya organizasyonların ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği ve iyileştirmeye gerek olup olmadığının bağımsız, tarafsız ve güvenilir şekilde incelenmesidir.
10. Performans denetimi; yeni bilgi, analiz veya öngörüler ile birlikte uygun olduğu hallerde iyileştirme için tavsiyeler sunmaya çalışır. Performans denetimleri; yeni bilgi, bilgi birikimi veya değerleri aşağıdaki şekillerde ortaya koyar:
- Yeni analitik öngörüler (daha geniş veya derin analiz veya yeni bakış açıları) sunulması;
 - Mevcut bilgilerin çeşitli paydaşlar için daha ulaşılabilir hale getirilmesi;
 - Denetim kanıtına dayanan bağımsız ve geçerli görüş veya sonuç sunulması;
 - Denetim bulgularının analizine dayanan tavsiyeler sunulması.

Ekonomiklik, Verimlilik ve Etkinlik

11. Ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri aşağıdaki şekilde tanımlanabilir:

- *Ekonomiklik* ilkesi, kaynakların maliyetlerinin en aza indirilmesi anlamına gelir. Kullanılan kaynaklar; vaktinde, yeterli miktar ve kalitede ve en iyi fiyatta mevcut olmalıdır.
- *Verimlilik* ilkesi, mevcut kaynaklardan azami fayda sağlanması anlamına gelir. Miktar, kalite ve zamanlama açısından kullanılan kaynaklar ve ortaya konulan çıktılar arasındaki ilişkiyle ilgilidir.
- *Etkinlik* ilkesi, belirlenen amaçların yerine getirilmesi ve amaçlanan sonuçlara ulaşılmasıyla ilgilidir.

Performans denetimleri, genellikle ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkelerinin sürdürülmesinin sağlanması için gerekli koşullara ilişkin bir analiz içerir. Bu koşullar, hizmetlerin doğru ve zamanında sunulmasını sağlamak için iyi yönetim uygulama ve prosedürlerini içerebilir. Uygun olduğu hallerde düzenleyici veya kurumsal çerçevenin denetlenen kuruluşun performansına etkisi de göz önünde bulundurulmalıdır.

Performans Denetiminin Amaçları

12. Performans denetiminin temel amacı; ekonomik, verimli ve etkin yönetimi yapıcı şekilde teşvik etmektir. Performans denetimi, hesap verebilirlik ve şeffaflığa da katkıda bulunur.

Performans denetimi, yönetim ve denetimden sorumlu kişilerin performanslarını iyileştirmelerine yardımcı olarak hesap verebilirliği destekler. Bunu, yasama veya yürütme organı tarafından alınan kararların verimli ve etkin şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı ve uygulanıp uygulanmadığını ve vergi yükümlüleri veya vatandaşların harcanan paranın karşılığını alıp almadığını inceleyerek yapar. Yasama organının niyet ve kararlarını sorgulamaz ancak idari ve yasal düzenlemeler ile bunların uygulanmasında karşılaşılan eksikliklerin spesifik amaçlara ulaşılmasını engelleyip engellemediğini inceler. Performans denetimi, vatandaşlara değer katabileceği ve iyileştirme açısından en yüksek potansiyeli taşıyan alanlara odaklanır. Sorumlu tarafların uygun adımları atması için yapıcı teşvikler sunar.

Performans denetimi; parlamento, vergi yükümlüleri ve diğer finansman kaynakları ile devlet politikalarının hedeflediği gruplar ve medyaya farklı devlet faaliyetlerinin yönetimi ve sonuçlarına ilişkin öngörü sunarak şeffaflığı destekler. Bu şekilde öğrenme ve iyileştirme için temel teşkil etmenin yanı sıra vatandaşlara yararlı bilgiler sunulmasına doğrudan katkıda bulunur. Performans denetiminde YDK'lar, yetkileri çerçevesinde neyi, ne zaman ve nasıl denetleyeceklerine karar vermekte özgürdür ve bulgularını yayımlamaları engellenmemelidir.

ISSAI 300'ün Uygulanabilirliği

13. Performans Denetimine İlişkin Temel Prensipler, standartların benimsenmesi veya geliştirilmesinde YDK'lar için esas teşkil eder. Bu ilkeler; bağımsızlık, anayasal yetki çerçevesi ve etik yükümlülükler ile birlikte YDK'ların İşleyişi İçin Önkoşulların (ISSAI'ler 10-99) gerekliliklerini de içerecek şekilde YDK'nın kurumsal altyapısı için oluşturulmuşlardır.

14. Denetim türleri (veya birleşik denetimler) arasındaki çakışmalar ele alınırken aşağıdaki unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır:

- Performans denetiminin unsurları, uygunluk denetimi ve mali denetim unsurları da taşıyan daha kapsamlı bir denetimin parçası olabilir.
- Çakışma durumunda ilgili tüm standartlar gözden geçirilmelidir. Farklı standartların öncelikleri farklı olabileceği için bu husus tüm durumlarda mümkün olmayabilir.
- Bu tür durumlarda denetimin asıl amacı, hangi standartların uygulanacağına dair denetçilere yön vermelidir. Performansa ilişkin hususların denetim görevinin asıl amacı olup olmadığına karar verilirken performans denetiminin rapor veya hesaplardan ziyade faaliyet ve sonuçlara odaklandığı ve

temel amacının uygunluğa ilişkin rapor hazırlanmasından ziyade ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin teşvik edilmesi olduğu göz önünde tutulmalıdır.

PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

15. ISSAI 100'de tanımlanan kamu sektörü denetiminin unsurları (denetçi, sorumlu taraf, amaçlanan kullanıcılar, konu ve kriterler), performans denetiminde belirgin farklılıklar doğurabilir. Denetçiler, her denetimin unsurlarını açıkça belirtmeli ve denetimin doğru şekilde yürütülebilmesi için bu unsurların etkilerini anlamalıdır.

Performans Denetimindeki Üç Taraf

16. Denetçiler; ilgili sorumlu tarafları ve hedef kullanıcıları belirleyen unsurlar olan konunun seçimi ve kriterlerin tanımlanmasında hatırı sayılır ölçüde takdir yetkisi kullanır. Denetçiler, tavsiye verebilir ancak sorumlu tarafların sorumluluklarını üstlenmediklerini göz ardı etmemeleri gereklidir. Performans denetiminde denetçiler, genellikle farklı ve tamamlayıcı becerilere sahip bir ekip halinde çalışır.
17. Sorumlu tarafın rolü, her biri konunun farklı bir yönünden sorumlu bir grup kişi veya kurum tarafından paylaşılabilir. Bazı taraflar, sorunlara yol açmış eylemlerden sorumlu olabilir. Kimi taraflar, performans denetimi sonucunda ulaşılan tavsiyeleri ele almak için değişiklikleri başlatabilir. Bazılarının sorumluluğu ise denetçiye bilgi veya kanıt sunmak olabilir.
18. Hedef kullanıcılar, denetçinin performans denetimi raporunu hazırladığı kişilerdir. Yasama organı, kamu kurum ve kuruluşları ve kamuoyu hedef kullanıcılar arasında yer alabilir. Sorumlu taraf da hedef bir kullanıcı olabilir ancak hedef kullanıcı nadiren tek bir tanedir..

Performans Denetiminde Konu ve Kriterler

19. Performans denetimi konusunun spesifik program, kurum veya kaynaklarla sınırlandırılması gerekmemektedir. Faaliyetleri (çıktı, sonuç ve etkileriyle birlikte) veya (neden ve sonuçları da içerecek şekilde) mevcut durumları içerebilir. Örnek olarak sorumlu taraflarca hizmet sunulması veya hükümetin politika ve düzenlemelerinin yönetim, paydaşlar, işletmeler, vatandaşlar ve toplum üzerindeki etkileri verilebilir. Konu, amaç doğrultusunda belirlenir ve denetim sorularıyla ifade edilir.
20. Performans denetiminde denetçi, denetimle ilgili kriterlerin geliştirilmesi veya seçilmesi sürecine bazen dâhil olabilir. Paragraf 27, denetçinin bu süreçte izleyeceği spesifik gereklilikleri tanımlar

Performans Denetiminde Güven ve Güvence

21. Tüm denetim türlerinde olduğu gibi performans denetimi raporlarının kullanıcıları da kararlarına esas teşkil eden bilgilerin güvenilirliğinden emin olmak isteyecektir. Bu nedenle incelenen konuda YDK'nın kanıta dayalı konumunu ortaya koyan güvenilir raporlar beklerler. Sonuç olarak performans denetçileri, her durumda yeterli ve uygun kanıta dayanan bulgular sunmalı ve uygun olmayan rapor riskini aktif şekilde yönetmelidir. Bununla birlikte normalde performans denetçilerinden, denetlenen kuruluşun ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ilkelerini ne ölçüde yerine getirdiği hususunda mali tablolara verilen

görüŖe benzer genel bir görüŖ bildirmesi beklenmez. Dolayısıyla ISSAI çerçevesinde böyle bir gereklilik bulunmamaktadır.

22. Performans denetiminin sağladığı güvence düzeyi, Ŗeffaf bir Ŗekilde iletilmelidir. Ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ilkelerinin ne ölçüde yerine getirildiği ise performans denetimi raporunda farklı Ŗekillerde belirtilebilir:
- Denetimin amacı ve konusu, elde edilen kanıtlar ve ulaŖılan bulguların bir sonuca ulaŖılmasına olanak tanıdığı durumlarda ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkelerinin tüm yönlerine ilişkin genel bir görüŖ sunulur.
 - Veya denetimin amacı, sorulan sorular, elde edilen kanıtlar, kullanılan kriterler, ulaŖılan bulgular ve spesifik sonuçlar gibi bir dizi hususa ilişkin spesifik bilgi sağlanır.
23. Denetim raporları, sadece yeterli kanıtlarla desteklenen bulguları içermelidir. Dengeli bir rapor hazırlanması, sonuca ulaŖılması ve tavsiye oluşturulması esnasında alınan kararların yeterli kullanıcı bilgisi sunabilmesi için genellikle detaylandırılması gerekir. Performans denetçileri, özellikle bulgulardan yola çıkarak bir dizi sonuca ve uygulanabilir olduğu hallerde genel bir sonuca nasıl ulaŖtıklarını açıklamalıdır. Bu açıklama, hangi kriterlerin geliŖtirdiği ve kullanıldığının ve bunların sebebinin belirtilmesi ve dengeli bir rapor sunulabilmesi için ilgili tüm bakıŖ açılarının göz önünde bulundurulduğunun ifade edilmesi anlamına gelmektedir. Raporlamaya ilişkin ilkeler, bu süreçle ilgili ek rehber bilgi içermektedir.

PERFORMANS DENETİMİNİN PRENSİPLERİ

Genel Prensipler

24. AŖağıda belirtilen genel prensipler, denetim süreci boyunca performans denetiminin ilgili hususlarına ilişkin rehber bilgi sunar.
- Bu prensiplerin uygulandığı bazı alanlar, ISSAI 100'de yer almamaktadır. Bu alanlar, denetim konularının seçilmesi, denetimin amaçlarının belirlenmesi ve denetim yaklaŖımı ve kriterlerin tanımlanmasıdır.
 - Denetim riski, iletiŖim, beceriler, mesleki yargı, kalite kontrol, önemlilik ve belgelendirme gibi diğer alanlarda genel prensipler, ISSAI 100'ün ilkelerine dayanır ve bu prensiplerin özel olarak performans denetiminde nasıl kullanılacaklarını açıklar.
 - Son olarak etik ve bağımsızlık gibi bazı alanlar, hali hazırda ISSAI 100 ve 2.düzye ISSAI'lerde ele alınmaktadır.

Denetimin Amacı

25. **Denetçiler; ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkelerine ilişkin açıkça tanımlanmış bir denetim amacı belirlemelidir.**

Denetimin amacı, göreve ilişkin yaklaŖımı ve tasarımı belirler. Daha basit bir ifadeyle durumu tanımlar. Bununla birlikte normatif denetim amaçları (olması gerekenler olması gerektiği gibi mi?) ve analitik denetim amaçlarının (olması gerekenler neden olması gerektiği gibi değil?) değer katma ihtimalleri daha yüksektir. Denetçilerin her durumda denetimin neyle ilgili olduğunu, hangi kurumlar ve organların sürece

dâhil olduğunu ve nihai tavsiyelerin kimi ilgilendireceğini göz önünde bulundurması gerekir. İyi tanımlanmış denetim amaçları, tek bir kurum veya kamu kurum ve kuruluşlarına ait girişim, sistem, işlem, program, faaliyet veya organizasyonların tanımlanabilir bir grubuyla ilişkili olur.

Birçok denetim amacı, daha açık alt sorulara ayrılabilir daha genel bir denetim sorusu olarak ifade edilebilir. Alt soruların genel denetim sorusunu ifade edecek şekilde konusal olarak bağlantılı, tamamlayıcı ve bir bütün olarak kapsayıcı olmaları ve birbirleriyle çelişmemeleri gerekir. Soruda kullanılan tüm ifadeler açıkça tanımlanmalıdır. Denetim sorularının oluşturulması, konuya ilişkin malum ilgili bilgiler ve uygulanabilirliğin göz önünde bulundurularak soruların tekrar tekrar belirtilip geliştirildiği yinelemeli bir süreçtir.

Tek bir amaç veya genel bir denetim sorusu tanımlamak yerine denetçiler, her zaman alt sorulara ayrılması gerekmeyen birtakım denetim amaçları geliştirmeyi seçebilir.

Denetim Yaklaşımı

26. Denetçiler, denetim tasarımının sağlam olmasını sağlamak için sonuç-, problem- veya sistem- odaklı bir yaklaşım veya bunların bir kombinasyonunu seçmelidir.

Genel denetim yaklaşımı, her denetimin kilit öneme sahip bir unsurudur. Yapılacak incelemenin mahiyetini belirler. Gerekli bilgi birikimi, bilgi ve veriler ile birlikte bunların elde edilmesi ve analiz edilmesi için gerekli denetim prosedürlerini de tanımlar.

Performans denetimi, genellikle aşağıdaki üç yaklaşımdan birini izler:

- Yönetim sistemlerinin (örneğin mali yönetim sistemleri) düzgün işleyip işlemediğini inceleyen sistem odaklı yaklaşım;
- Sonuç veya çıktı hedeflerinin planlandığı gibi gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği veya program ve hizmetlerin planladığı gibi yürütülüp yürütülmediğini değerlendiren sonuç odaklı yaklaşım;
- Belirli sorunların nedenlerini veya kriterlerde görülen sapmaları inceleyen, doğrulayan ve analiz eden sorun odaklı yaklaşım.

Bu üç yaklaşımın hepsi, aşağıdan yukarı veya yukarıdan aşağı bir bakış açısından izlenebilir. Yukarıdan aşağı denetimler, temelde yasama organı ve merkezi yönetimin gereklilik, niyet, hedef ve beklentilerine odaklanır. Aşağıdan yukarı bakış açısı ise insanlar ve toplum için önem arz eden sorunlara odaklanır.

Kriterler

27. Denetçiler, denetim sorularına karşılık gelen ve ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleriyle ilgili uygun kriterler tespit etmelidir.

Kriterler, denetim konusunun değerlendirilmesinde kullanılan kıyaslama ölçütleridir. Performans denetimi kriterleri, işlemlerin ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin değerlendirilmesinde kullanılan makul ve denetime özgü performans standartlarıdır.

Kriterler; kanıtların değerlendirilmesi, denetim bulgularının geliştirilmesi ve denetim hedeflerine ilişkin sonuçlara ulaşılmasına temel teşkil eder. Denetim ekibi içinde ve YDK idaresi ile yürütülen görüşmeler ve denetlenen kuruluşlarla kurulan iletişimde de önemli bir unsur oluştururlar.

Kriterler, nitel veya nicel olabilir ve denetlenen kuruluşun neye göre değerlendirileceğini tanımlamalıdır. Yasal ve idari düzenlemeler ya da hedeflere göre ne olması gerektiği; sağlam ilkeler, spesifik bilgi

birikimi ve en iyi uygulamalar doğrultusunda ne beklediği veya (daha iyi koşullar göz önünde bulundurulduğunda) ne olabileceğine odaklanan kriterler, genel veya spesifik olabilir.

Kriterlerin tanımlanmasında performans ölçüm çerçeveleri de dâhil olmak üzere farklı kaynaklar kullanılabilir. Hangi kaynakların kullanıldığı hususu şeffaf olmalıdır. Kriterler, kullanıcılar için ilgili ve anlaşılır olmanın yanı sıra denetim konusu ve denetimin hedefleri bağlamında eksiksiz, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.

Kriterler, denetlenen kuruluşlarla görüşülmelidir ancak uygun kriterlerin seçilmesi en nihayetinde denetçinin sorumluluğundadır. Kriterlerin planlama aşamasında tanımlanması ve bildirilmesi, güvenilirlik ve genel kabul edilebilirliklerini artırabilirken karmaşık konuları kapsayan denetimlerde kriterlerin önceden belirlenmesi her zaman mümkün olmaz. Bunun yerine denetim sürecinde tanımlanırlar.

Bazı denetim türlerinde net yasal kriterler mevcut olsa da performans denetiminde genelde bu durum söz konusu değildir. Denetimin amaçları, sorusu ve yaklaşımı; uygun kriterlerin ilgiliği ve türünü belirler ve kullanıcının bir performans denetiminin bulgu ve sonuçlarına duyacağı güven çoğunlukla kriterlere dayanır. Bu nedenle, güvenilir ve tarafsız kriterlerin seçilmesi önemlidir.

Sorun odaklı performans denetiminde çıkış noktası, olması gereken veya olabilecek olana yönelik bilinen ya da şüphelenilen bir sapmadır. Bu nedenle temel amaç, sadece sorunu (kriterden sapma ve sapmanın sonuçları) doğrulamak değil, nedenleri de tespit etmektir. Bu amaç, tasarım aşamasında sebeplerin nasıl incelenip doğrulacağına karar verilmesini önemli bir hale getirir. Sonuç ve tavsiyeler, her zaman normatif kriterlere dayansa bile esasen nedenlerin analiz edildiği ve doğrulandığı sürece dayanır.

Denetim Riski

28. Denetçiler, dengesiz bilgi sağlanması veya kullanıcılara değer katılmamasına yol açacak şekilde yanlış veya eksik sonuçlara ulaşılması anlamına gelen denetim riskini aktif olarak yönetmelidir.

Performans denetiminde birçok konu karmaşık ve siyasi açıdan hassastır. Bu konulardan kaçınmak, yanlışlık veya eksiklik riskini azaltabilir ancak değer katma olasılığını da sınırlandırabilir.

Bir denetimin değer katamama riski, yeni bilgi veya bakış açıları sunulmaması olasılığı ile denetim raporunun kullanıcılarına performansın geliştirilmesi bağlamında ciddi bir katkıda bulunacak bilgi ya da tavsiyeler sunulmamasına yol açacak şekilde önemli unsurların göz ardı edilmesi riski arasında değişir.

Yeterince geniş veya derin analiz yürütülebilmesi için yeterliğe sahip olunmaması, kaliteli bilgiye erişim eksikliği, (örneğin hile veya usulsüz uygulamalar nedeniyle) yanlış bilgi edinilmesi, tüm bulguların bakış açısına yerleştirilememesi ve en uygun savların toplanamaması veya ele alınamaması önemli risk bileşenleri arasında sayılabilir.

Denetçiler, bu nedenle riski aktif olarak yönetmelidir. Denetim riskinin ele alınması, tüm performans denetimi süreci ve metodolojisinin bir parçasını oluşturur. Denetim planlama belgeleri, öngörülen çalışmanın olası veya bilinen risklerini belirtmeli ve bu risklerin nasıl ele alınacağını göstermelidir.

İletişim

29. Denetçiler, denetim süreci boyunca denetlenen kuruluşlar ve ilgili paydaşlarla etkili ve uygun iletişimi sürdürmeli ve her denetim için iletişimin içeriği, süreci ve alıcılarını tanımlamalıdır.

Performans denetiminde denetlenen kuruluşlar ve paydaşlarla iletişimin planlanmasının özel öneme sahip olmasının birkaç sebebi vardır.

- Performans denetimleri genelde aynı denetlenen kurumlarda düzenli bir şekilde (örneğin, yıllık olarak) yapılmadığından iletişim kanalları hali hazırda mevcut olmayabilir. Yasama organı ve kamu kurum ve kuruluşlarıyla temas halinde olunabilir ancak (akademik çevre, iş toplulukları veya sivil toplum örgütleri gibi) diğer gruplarla daha önceden ilişki kurulmamış olabilir.
- Genellikle (mali raporlama çerçevesi gibi) önceden belirlenmiş kriterler bulunmaz ve bu nedenle denetlenen kuruluşla yoğun bir fikir paylaşımı gereklidir.
- Dengeli raporlar için çeşitli paydaşların bakış açıları hakkında öngörü kazanmaya yönelik yoğun çaba sarf edilmesi gerekir.

Denetçiler, sorumlu tarafları ve diğer kilit paydaşları tespit etmeli ve etkili çift yönlü iletişim kurmak için inisiyatifi ele almalıdır. İyi iletişim; denetçilerin bilgi kaynakları, veriler ve denetlenen kuruluşun görüşlerine erişimini artırabilir. Performans denetiminin amacının paydaşlara açıklanmasında iletişim kanallarının kullanılması, denetim tavsiyelerinin uygulanma olasılığını da artırır. Bu nedenle denetçiler, ilgili tüm paydaşlarla iyi mesleki ilişkiler sürdürmeye, gizlilik gerekliliklerinin izin verdiği ölçüde serbest ve dürüst bilgi akışını desteklemeye ve her paydaşın rol ve sorumlulukları hususunda karşılıklı saygı ve anlayış çerçevesinde görüşmeler yapmaya çalışmalıdır. Bununla birlikte paydaşlarla iletişimin YDK'nın bağımsızlık ve tarafsızlığını riske atmamasını sağlamaya özen gösterilmelidir.

Denetçiler, denetimin amacı, denetim soruları ve denetimin konusu da dâhil olmak üzere denetimin kilit unsurlarını denetlenen kuruluşlara bildirmelidir. Bildirim, genellikle yazılı bir görev yazısı formatında ve denetim esnasında düzenli iletişim şeklinde yapılır. Farklı bulgu, sav ve bakış açıları değerlendirildiği için denetçiler, denetlenen kuruluşlarla iletişimi yapıcı etkileşim yoluyla denetim süreci boyunca sürdürmelidir.

YDK denetim raporunu yayımlamadan önce denetlenen kuruluşlara denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri hakkında yorum yapma fırsatı tanınmalıdır. Her türlü anlaşmazlık analiz edilmeli ve olgusal hatalar düzeltilmelidir. Taslak denetim raporunda yapılan değişiklikler veya değişiklik yapmama nedenlerinin belgelendirilebilmesi için geri bildirimler çalışma kâğıtlarına kaydedilmelidir.

Denetim sürecinin sonunda yayımlanan denetim raporlarının kalitesi üzerine paydaş geri bildirimleri de alınabilir. Denetlenen kuruluşların denetim kalitesine yönelik algısı da istenebilir.

Beceriler

30. Bir bütün olarak denetim ekibi, denetimi yürütmek için gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmalıdır. Gerekli mesleki yeterlilik; denetim, araştırma tasarımı, sosyal bilimler yöntemleri ve araştırma ve değerlendirme tekniklerine yönelik sağlam bilgi birikimi ile birlikte analitik beceriler, yazma ve iletişim becerileri gibi kişisel güçlü yönleri içerir.

Performans denetiminde değerlendirme teknikleri ve sosyal bilimler yöntemlerine ilişkin bilgi birikimi gibi spesifik beceriler ve iletişim ve yazma becerileri, analitik kapasite, yaratıcılık ve çabuk kavrayabilme gibi kişisel beceriler gerekli olabilir. Denetçiler, kamu kurum ve kuruluşları, programlar ve işleyişleri hakkında sağlam bilgi birikimine sahip olmalıdır. Bu, denetim için doğru alanların seçilmesini ve denetçilerin kamu kurum ve kuruluşlarına ait program ve faaliyetleri etkin şekilde gözden geçirmelerini sağlayacaktır.

Gerekli becerileri kazanmanın spesifik yolları da olabilir. Her performans denetimi için denetçilerin kamu kurum ve kuruluşlarının aldığı ve denetime konu oluşturan tedbirlerle, ilgili arka plan nedenlere ve olası etkilere yönelik eksiksiz bir anlayışa sahip olması gereklidir. Bu bilgi birikimi, ya sıklıkla kazanılmalı ya da görev için özel olarak geliştirilmelidir. Performans denetimleri, denetimin bir parçası olarak genellikle bir öğrenme sürecini ve metodoloji geliştirilmesini içerir. Bu nedenle sürekli mesleki gelişim yoluyla mesleki becerilerini sürdürmesi gereken denetçiler için hizmet içi öğrenme ve eğitim olanakları sağlanmalıdır. Öğrenmeye açık bir tutum ve cesaretlendirici idari kültür, bireysel olarak denetçilerin mesleki becerilerinin iyileştirilmesi için önemli koşullardır.

Uzmanlık gerektiren özel alanlarda denetim ekibinin bilgi birikiminin tamamlanması için kurum dışı uzmanlardan yardım alınabilir. Denetçiler, kurum dışı uzmanlığın gerekip gerekmediği ve hangi alanlarda gerektiğini değerlendirmeli ve gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.

Mesleki Yargı ve Şüphencilik

31. Denetçiler, mesleki şüphenciliği kullanmalı ancak görüş ve savlara açık ve yenilik yapmaya istekli olmalıdır.

Denetçilerin sağlanan bilgiye tarafsız uzaklığını koruyarak mesleki şüphenciliği kullanması ve eleştirel bir yaklaşım benimsemesi büyük önem taşımaktadır. Denetçilerin makul değerlendirmeler yapması ve kendisinin ve başkalarının tercihlerini dikkate almaması beklenir.

Aynı zamanda denetçiler, tüm görüş ve savlara açık olmalıdır. Yargısal veya kavramsal yanlılık hatalarından kaçınmak için bu gereklidir. Saygı, esneklik, merak ve yenilik yapmaya yönelik isteklilik aynı derecede önemlidir. Yenilik, hem denetim sürecinin kendisi hem de denetlenen süreçler veya faaliyetler için geçerlidir.

Denetçilerin konuları farklı açılardan ele alması ve çeşitli görüş ve savlara açık ve tarafsız bir tutum benimsemesi beklenir. Bunlara açık olmamaları halinde önemli savları veya kilit öneme sahip kanıtları gözden kaçırabilirler. Denetçiler yeni bilgiler geliştirmeye çalıştıkları için veri toplama, yorumlama ve analiz etme çalışmalarında yaratıcı, yansıtıcı, esnek, uyanık ve pratik olmalıdır.

Konu seçimi ve denetimin planlanmasından uygun denetim aracılığıyla raporlamaya kadar denetim süreci boyunca yüksek mesleki davranış standardı korunmalıdır. Denetçilerin gerekli özen ve tarafsızlık ile uygun gözetim altında sistemli şekilde çalışması önemlidir.

Kalite Kontrol

32. Denetçiler, ilgili gerekliliklerin karşılanmasını sağlayarak ve değer katan ve denetim sorularına cevap veren uygun, dengeli ve adil raporları vurgulayarak kaliteyi korumak için gerekli prosedürleri uygulamalıdır.

ISSAI 40 – YDK'lar için Kalite Kontrolü, tüm denetimleri kapsayacak şekilde teşkilat düzeyinde oluşturulan kalite kontrol sistemine yönelik genel rehberlik sunar. Performans denetimleri yürütülürken aşağıda belirtilen spesifik hususlar ele alınmalıdır:

- Performans denetimi, denetim ekibinin denetime özgü çok miktarda bilgi topladığı ve ilgili konulara dair oldukça fazla mesleki yargı ve takdir yetkisi kullandığı bir süreçtir. Performans denetiminin bu özelliği, kalite kontrolde göz önünde bulundurulmalıdır. Karşılıklı güven ve sorumluluğa dayalı bir çalışma ortamı oluşturulması ve denetim ekiplerine destek sağlanması ihtiyacı, kalite yönetiminin bir parçası olarak görülmelidir. Bu durum, ilgili ve yönetilmesi kolay kalite kontrol prosedürlerinin uygulanması ve denetçilerin kalite kontrolden elde edilen geri bildirimlere açık olmasının sağlanmasını gerektirebilir. Denetim ekibi ve yöneticiler arasında görüş farklılığı olması halinde denetim ekibinin bakış açısının yeterince göz önünde bulundurulması ve YDK'nın politikasının tutarlı olmasını sağlamak için gerekli adımlar atılmalıdır.
- Performans denetiminde rapor; kanıta dayalı, yazılı olarak belgelendirilmiş ve doğru olsa bile dengeli ve tarafsız bir görüş sunamaması, çok az sayıda ilgili bakış açısına yer vermesi veya denetim sorularını tatmin edici şekilde ele almaması halinde uygun ve yeterli görülmeyebilir. Bu nedenle bu hususlar, kaliteyi koruyacak önlemlerin temel bir parçasını teşkil etmelidir.
- Farklı denetim görevlerinde denetim amaçları büyük ölçüde değişiklik gösterdiğinden bir denetim görevi bağlamında yüksek kaliteli bir raporun nasıl oluşacağını açıkça tanımlanması önemlidir. Bu sebeple genel kalite kontrol önlemleri, denetime özgü önlemlerle tamamlanmalıdır.

Tek başına denetim düzeyinde hiçbir kalite kontrol prosedürü, performans denetimi raporunun yüksek kalitede olmasını garanti edemez. Denetçilerin yetkin ve motive olması ve bu yetkinlik ve motivasyonu sürdürmesi eşit derecede önem arz eder. Bu sebeple kontrol mekanizmaları, denetim ekibi için hizmet içi eğitim ve rehberlik gibi destek unsurları ile tamamlanmalıdır.

Önemlilik

- 33. Denetçiler, denetim sürecinin tüm aşamalarında önemliliği göz önünde bulundurmalıdır. Mümkün olan en yüksek değeri katma amacıyla denetim konusunun hem mali hem de sosyal ve politik yönlerinin dikkate alınması gerekir.**

Önemlilik, bir konunun ele alındığı bağlam içindeki önemi olarak anlaşılabilir. Bir denetim konusunun önemi, etkilerinin büyüklüğü çerçevesinde değerlendirilmelidir. Önemlilik, faaliyetin nispeten önemsiz olup olmaması ve ilgili alandaki eksikliklerin denetlenen kuruluşun diğer faaliyetlerini etkileyip etkilememesine bağlı olacaktır. Bir husus, konunun ayrı bir öneme sahip olması ve iyileştirmelerin hatırı sayılır etki yapması halinde önemli olarak değerlendirilecektir. Faaliyetin sıradan bir faaliyet olması ve performans düşüklüğünün etkisinin küçük bir alanla sınırlı veya asgari olması halinde daha az önemli olacaktır.

Performans denetiminde temel konu parasal değer açısından önemlilik olabilir ancak olmak zorunda değildir. Önemliliği tanımlanırken denetçi, sosyal veya politik açıdan neyin önemli olduğunu da dikkate almalı ve bu durumun zaman içinde değişiklik gösterdiğini ve ilgili kullanıcılar ve sorumlu tarafların bakış açılarına bağlı olduğunu unutmamalıdır. Performans denetiminin konusu büyük ölçüde değişiklik gösterebildiği ve kriterler genellikle mevzuat tarafından belirlenmediğinden bakış açıları da bir denetimden diğerine değişiklik gösterebilir. Bu değerlendirmeyi yapmak denetçi açısından dikkatli bir yargı gerektirir.

Önemlilik; konunun seçilmesi, kriterlerin tanımlanması, kanıtların değerlendirilmesi ve belgelendirme ile uygun olmayan veya düşük etkili denetim bulgu veya raporları ortaya konması risklerinin yönetilmesi gibi performans denetimlerinin tüm yönleriyle ilgilidir.

Belgelendirme

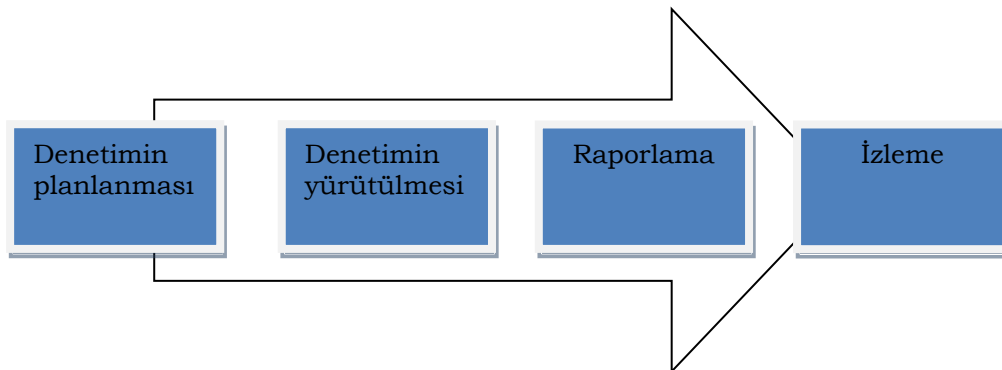
34. Denetçiler, denetimi bununla ilgili belirtilen özel koşullar doğrultusunda belgelendirmelidir. Bilgi, denetimle ilgili önceden bilgi sahibi olmayan deneyimli bir denetçinin denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyelerine ulaşılırken neler yapıldığını sonradan tespit etmesine olanak tanıyacak şekilde yeterince eksiksiz ve detaylı olmalıdır.

Tüm denetimlerde olduğu gibi performans denetçileri de her denetim için hazırlık, prosedür ve bulgulara yönelik belgelere dayalı yeterli kayıt tutmalıdır. Bununla birlikte performans denetiminde belgelendirmenin amaç ve içeriği bir ölçüde spesifikdir.

- Genellikle denetçi, YDK'da kolaylıkla tekrarlanmayan denetim konusu hakkında özellikli bilgilere ulaşmış olacaktır. Denetim metodolojisi ve kriterler özel olarak tek bir görev için geliştirilmiş olabileceğinden denetçi, muhakemesini şeffaf kılmaya yönelik özel bir sorumluluk taşır.
- Performans denetiminde rapor; bulgu ve tavsiyeleri içermenin yanı sıra benimsenmiş çerçeve, bakış açısı ve analitik yapıyı ve sonuçlara ulaşmada izlenen süreci tanımlar. Rapor, bir ölçüde diğer denetim türlerinde genel standartlar veya denetim belgelerinin sunduğu işlevleri yerine getirir.
- Belgelendirme hem olguların doğruluğunu tasdik etmeli hem de raporun denetim sorusu veya konusuna ilişkin dengeli, adil ve tam bir inceleme sunmasını sağlamalıdır. Bu nedenle belgelendirmenin örneğin raporda kabul edilmeyen savlara atıflar içermesi veya farklı bakış açılarının raporda nasıl ele alındığını tanımlaması gerekebilir.
- Performans denetiminde denetim raporunun amacı, genellikle resmi bir güvence ifadesinden ziyade yeni öngörüler sunularak makul kullanıcıların ikna edilmesidir. Denetimin amaçları, gerekli kanıtların özelliklerini belirlediği gibi belgelerin özelliklerini de belirler.
- Yeterli belgelendirme yapılması, hem (örneğin verilen işin memnuniyet verici şekilde yapılması ve denetim amaçlarına ulaşılmasının sağlanmasına yardımcı olarak) kalitenin korunmasının hem de daha sonra yürütülecek benzer denetimler için iyi uygulamaları şekillendirmek suretiyle YDK ve bireysel olarak denetçilerin mesleki gelişiminin bir parçasını teşkil eder.

Denetim Süreciyle İlgili Prensipler

35. Performans denetimi, aşağıda verilen temel adımlardan oluşur:



- Denetimin planlanması yani konuların seçilmesi, ön çalışma ve denetim tasarımı;
- Denetimin yürütülmesi yani veri ve bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi;
- Raporlama yani denetimin sonucunun sunulması: denetim sorularının cevapları, bulgular, sonuçlar ve kullanıcılara tavsiyeler;
- İzleme yani bulgu ve tavsiyeler doğrultusunda atılan adımların temelde yatan sorunları ve/veya zayıf noktaları çözümleyip çözülmediğinin tespit edilmesi.

Bu adımlar yinelenmeli olabilir. Örneğin süreç aşamasında edinilen yeni öngörüler, denetim planında değişikliklere yol açabilir ve raporlamanın önemli unsurları (örneğin sonuç çıkarılması), genel hatlarıyla ifade edilebilir veya süreç aşamasında bile tamamlanabilir.

Denetimin Planlanması

Konuların Seçilmesi

36. Denetçiler, olası konuları analiz etmek ve risk ve sorunların tespit edilmesi için araştırma yürütmek suretiyle YDK'nın stratejik planlama süreci aracılığıyla denetim konularını seçmelidir.

Hangi denetimlerin yürütüleceğinin belirlenmesi, genellikle YDK'nın stratejik planlama sürecinin bir parçasıdır. Uygun hallerde denetçiler, kendi uzmanlık alanlarında bu sürece katkıda bulunmalıdır. Önceki denetimlerden bilgileri paylaşabilirler ve stratejik planlama sürecinden edinilen bilgiler denetçinin sonraki çalışmasıyla ilgili olabilir.

Bu süreçte denetçiler, denetim konularının yeterince önemli, denetlenebilir ve YDK'nın yetki alanına uygun olması gerektiğini göz önünde bulundurmalıdır. Konu seçim süreci, denetim kapasitesini (örneğin insan kaynakları ve mesleki beceriler) dikkate alarak denetimden beklenen etkiyi en üst düzeye çıkarmayı hedeflemelidir.

Stratejik planlama süreci hazırlanırken risk analizi veya sorun değerlendirmesi gibi formal tekniklerin kullanımı, sürecin yapılandırılmasına yardımcı olabilir ancak tek taraflı değerlendirmelerden kaçınmak için bu tekniklerin mesleki yargıyla tamamlanması gerekir.

Denetimin Tasarlanması

37. Denetçiler; denetimi ekonomik, verimli, etkin şekilde, zamanında ve iyi proje yönetiminin ilkeleri doğrultusunda yürütülecek yüksek kaliteli denetime katkıda bulunacak şekilde planlamalıdır.

Denetim planlanırken aşağıdaki hususların ele alınması önemlidir:

- Sorun ve risk, olası kanıt kaynakları, denetlenebilirlik ve denetim için düşünülen alanın önemine ilişkin değerlendirme yapılmasına olanak tanımak üzere denetlenen kuruluşun tanınması için gerekli arka plan bilgisi ve bilgi birikimi;
- Denetimin amaçları, soruları, kriterleri, konusu ve metodolojisi (kanıt toplanması ve denetim analizinin yürütülmesinde kullanılacak teknikler de dâhil olmak üzere);
- Gerekli faaliyetler, ekip üyelerinin seçilmesi ve beceri gereklilikleri (denetim ekibinin bağımsızlığı, insan kaynakları ve olası kurum dışı uzmanlık dâhil olmak üzere), denetimin öngörülen maliyeti, projenin kilit zaman çerçeveleri ve kilometre taşları ve temel kontrol noktaları.

Bu nedenle denetimin uygun şekilde planlanmasını sağlamak için denetçiler, konuya ilişkin yeterli bilgi edinmelidir. Performans denetimi, genellikle denetim başlatılmadan önce denetime özgü, sağlam ve metodolojik bilgilerin edinilmesini gerektirir (ön çalışma).

Denetim planlanırken denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanmasında kullanılacak denetim prosedürlerini tasarlamalıdır. Bu, birkaç aşamada yapılabilir: genel denetim tasarımına karar verilmesi (açıklayıcı/tanımlayıcı/değerlendirici gibi hangi tür soruların sorulacağı); gözlem seviyesinin belirlenmesi (bir sürece mi münferit dosyalara mı bakılacağı); metodoloji (tam analiz veya örnekleme) ve spesifik veri toplama teknikleri (görüşme veya odak grup). Veri toplama yöntemleri ve örnekleme teknikleri dikkatlice seçilmelidir. Planlama aşaması, bilgi birikimi oluşturulması, çeşitli denetim tasarımlarının test edilmesi ve gerekli verilerin mevcut olup olmadığının kontrol edilmesini amaçlayan araştırmayı da içermelidir. Bu da en uygun denetim yönteminin seçilmesini kolaylaştırır.

Üst yönetim, operasyonel yönetim ve denetim ekibi, genel denetim tasarımının ve bunun ne gerektirdiğinin tam olarak bilincinde olmalıdır. Genel denetim tasarımı ve kaynaklar açısından bu tasarımın sonuçlarına yönelik kararlar, çoğunlukla denetimin amaçları ve denetim sorularının ele alınması için yeterli beceri, kaynak ve kapasitenin mevcut olmasını sağlayacak olan YDK'nın üst yönetimini sürece dâhil eder.

Planlama, denetçilerin denetim süresince edindikleri öngörülerden faydalanabilmeleri için esnekliğe olanak tanımalıdır. Seçilen denetim yöntemleri, denetim verilerinin verimli ve etkin bir şekilde toplanmasına en çok olanak tanıyacak yöntemler olmalıdır. Denetçilerin en iyi uygulamaların benimsenmesini amaçlaması gerekirken veri mevcudiyeti gibi uygulamaya yönelik hususlar yöntem seçimini kısıtlayabilir. Bu nedenle yöntem seçilirken esnek ve faydacı olunması tavsiye edilir. Bu sebeple performans denetimi prosedürlerinin standartlaştırılmasında aşırıya kaçılmamalıdır. Aşırı kuralcılık, bir performans denetiminde olması gereken esneklik, mesleki yargı ve üst düzey analitik becerileri engelleyebilir. Denetimin verilerin birçok farklı bölgede veya alanda toplanmasını gerektirmesi veya denetimin çok sayıda denetçi tarafından yürütülmesinin gerekli olması gibi bazı durumlarda denetim soru ve prosedürlerinin açıkça tanımlanacağı daha detaylı bir denetim planına ihtiyaç duyulabilir.

Denetimi planlarken denetçiler, hile riskini değerlendirmelidir. Denetimin amaçları doğrultusunda hile riskinin önemli bulunması halinde denetçiler, ilgili iç kontrol sistemlerini tanımalı ve performansı engelleyen düzensizliklere ilişkin göstergeler olup olmadığını incelemelidir. Ayrıca ilgili kuruluşların denetimin amaçlarıyla ilişkili önceki denetimler veya diğer incelemelerde sunulan tavsiyelere yönelik gerekli adımları atıp atmadığını tespit etmelidir. Son olarak denetçiler, iyi veya en iyi uygulamalar gibi konularda sağlam bilgi birikimi oluşturmak için alanın bilim insanları veya diğer uzmanları da dâhil olmak üzere paydaşlarla temas kurmaya çalışmalıdır. Planlama aşamasında genel amaç, bilgi birikimi oluşturma ve çeşitli stratejileri ele alma suretiyle denetimin en iyi nasıl yürütüleceğine karar vermektir.

Denetimin Yürütülmesi

Kanıt, Bulgu ve Sonuçlar

38. Denetçiler; bulguları tespit etmek, denetimin amaç ve sorularına cevaben sonuçlara ulaşmak ve tavsiyeler sunmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.

Tüm denetim bulgu ve sonuçları, yeterli ve uygun kanıtla desteklenmelidir. Bu, bağlam çerçevesinde yapılmalı ve sonuçlar çıkarılmadan önce ilgili tüm savlar, avantaj ve dezavantajlar ve farklı bakış açıları

dikkate alınmalıdır. Performans denetiminde sonuca varmak için gerekli olan denetim kanıtının özelliği; denetimin konusu, amaçları ve sorularına göre belirlenir.

Denetçi, kanıtları denetim bulgularına ulaşma amacıyla değerlendirmelidir. Bulgulara dayanarak sonuca ulaşmak için mesleki yargısını kullanmalıdır. Bulgu ve sonuçlar, denetimin amaçlarına karşılık yürütülen analizin sonuçlarıdır. Bu nedenle bulgu ve sonuçların denetim sorularına cevap vermesi gereklidir.

Sonuçlar, bilimsel yöntemler veya örnekleme teknikleri kullanılarak edinilen nicel kanıtlara dayandırılabilir. Denetim kanıtları nihai (“doğru/yanlış”) olmaktan ziyade ikna edici (“... olduğuna işaret etmektedir”) olabileceği için sonuçlara ulaşılması, denetim sorularını cevaplamak için hatırı sayılır ölçüde muhakeme ve yorumlama yapılmasını gerektirebilir. Kesinlik ihtiyacı; neyin makul, ekonomik ve amaçla ilgili olduğuna göre değerlendirilmelidir. Üst yönetimin sürece dâhil edilmesi tavsiye edilmektedir.

Performans denetimi, karşılıklı etkileşimle yavaş yavaş gelişen, kullanılan soru ve yöntemlerin derinlik ve kapsamlılık açısından gelişmesine olanak tanıyan bir seri analitik süreç içerir. Bu süreçler, farklı kaynaklardan verilerin birleştirilmesi ve karşılaştırılması, geçici sonuçlar çıkarılması ve gerektiği takdirde ilave verilerle test edilebilecek hipotezler oluşturulması için bulguların derlenmesini içerebilir. Tüm süreç, denetim sorularına cevap bulunmasıyla sonuçlanan analitik sürecin temel bir parçası olarak değerlendirilebilen taslak denetim raporunun oluşturulması süreciyle yakından ilişkilidir. Denetçilerin amaç odaklı olmaları ve sistematik, özenli ve tarafsız çalışmaları önemlidir.

Raporlama

Raporun İçeriği

39. Denetçiler; kapsamlı, ikna edici, zamanlı, kolay okunur ve dengeli denetim raporları ortaya koymaya çalışmalıdır.

Bir raporun kapsamlı olabilmesi için denetimin amaç ve sorularının ele alınması için ihtiyaç duyulan tüm bilgileri içermenin yanı sıra denetim konusu, bulguları ve sonuçlarının anlaşılabilirliği için yeterince detaylandırılmış olması gerekir. Raporun ikna edici olması için mantık çerçevesinde yapılandırılmış olması ve denetimin amaç, kriter, bulgu, sonuç ve tavsiyeleri arasında net bir ilişki sunması gerekir. İlgili tüm savların ele alınması da gereklidir.

Performans denetiminde denetçiler, kaynakların edinilmesi ve kullanılmasındaki ekonomiklik ve verimlilik hakkındaki ve amaçlara ulaşılmasındaki etkinliğe ilişkin bulgularını raporlar. Raporlar, kaynakların yerinde kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi, politika ve programların etkisinin yorumlanması ve iyileştirme amacıyla tasarlanan değişikliklerin önerilmesi gibi kapsam ve özellikler açısından büyük ölçüde değişiklik gösterebilir.

Rapor; denetimin amacı, denetim soruları ve bu soruların cevapları, konu, kriterler, metodoloji, veri kaynakları, kullanılan verilere ilişkin kısıtlamalar ve denetim bulguları hakkındaki bilgileri içerir. Denetim sorularını açıkça cevaplamalı veya bunun neden mümkün olmadığını açıklamalıdır. Alternatif olarak denetçiler, denetim sorularını elde edilen kanıtlara uyacak şekilde yeniden ifade etmeyi ve böylelikle soruların cevaplanmasını sağlamayı düşünmelidir. Denetim bulguları değerlendirmeye alınmalı ve denetimin amaçları, denetim soruları, bulgular ve sonuçlar arasında uyum sağlanmalıdır. Rapor, denetlenen kuruluşu veya raporun kullanıcılarını düzeltici eylemde bulunmaya teşvik etmek için

bulgularda yer verilen sorunların performansı neden ve nasıl engellediğini açıklamalıdır. Uygun yerlerde performansı iyileştirmeye yönelik tavsiyeler içermelidir.

Rapor, denetim konusunun elverdiği ölçüde açık ve öz olmalı ve belirsizliğe yer vermeyecek bir dille yazılmalıdır. Bütün olarak yapıcı olmalı, daha iyi bilgi birikimine katkıda bulunmalı ve gerekli iyileştirmelere dikkat çekmelidir.

Tavsiyeler

40. **Uygun olması ve YDK'nın yetki çerçevesinin izin vermesi halinde denetçiler, denetimle tespit edilen zayıflıklar veya sorunların ele alınmasına ciddi ölçüde katkıda bulunabilecek yapıcı tavsiyeler sunmaya çalışmalıdır.**

Tavsiyeler, sağlam temellere dayandırılmalı ve değer katmalıdır. Sorun ve/veya zayıflıkların nedenlerini ele almalıdır. Bununla birlikte herkesçe bilinen gerçeklerin ifade edilmesinden veya denetim sonuçlarının tersine çevrilmesinden kaçınılarak ifade edilmeli ve idarenin sorumluluk alanlarına girmemelidir. Her tavsiyenin neye ve kime yönelik olduğu, girişimde bulunmak üzere kimin sorumlu olduğu ve tavsiyenin ne anlama geldiği yani yüksek performansla nasıl katkıda bulunacağı açık olmalıdır. Tavsiyeler uygulanabilir olmalı ve bunları uygulayacak sorumluluk ve yetkinliğe sahip kuruluşlara yönelik olmalıdır.

Tavsiyeler, açık olmalı ve akla ve mantığa uygun şekilde sunulmalıdır. Denetimin amaç, bulgu ve sonuçlarıyla ilişkili olmalıdır. Raporun tam metniyle birlikte tavsiyeler; maliyetlerin düşürülmesi ve idarenin basitleştirilmesi, hizmetlerin nitelik ve niceliğinin iyileştirilmesi veya toplum açısından etkinlik, etki veya faydaların artırılması gibi yollarla kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve programlarını önemli derecede iyileştirebilecekleri hususunda okuyucuyu ikna etmelidir.

Raporun Dağıtımı

41. **Denetçiler, YDK'nın yetkisi çerçevesi doğrultusunda raporlarını geniş bir kitleye ulaştırmaya çalışmalıdır.**

Denetçiler, denetim raporlarının geniş bir kitleye ulaştırılmasının denetim fonksiyonunun inandırıcılığını artırabileceğini aklında tutmalıdır. Bu nedenle raporlar; denetlenen kuruluşlara ve yürütme ve/veya yasama organlarına dağıtılmalı ve ilgili olduğu yerlerde doğrudan kamuoyu, medya ve ilgili diğer paydaşlara erişilebilir hale getirilmelidir.

İzleme

42. **Uygun olduğu hallerde denetçiler, önceki denetim bulgu ve tavsiyelerinin izlemesini yapmalıdır. İzleme, yasama organına geri bildirim sunmak için mümkün olduğu takdirde ilgili bütün düzeltici eylemlerin sonuç ve etkileriyle birlikte uygun şekilde raporlanmalıdır.**

İzleme, denetçinin performans denetiminin sonuçlarına dayanarak denetlenen kuruluş veya bir diğer sorumlu tarafın yaptığı düzeltici eyleme yönelik incelemesi anlamına gelir. Denetimin etkisini güçlendirme ve gelecek denetim çalışmaları için iyileştirmelere temel teşkil etme suretiyle denetim sürecinin değerini artıran bağımsız bir faaliyettir. Denetlenen kuruluşlar ve raporların diğer kullanıcılarının sonraki denetimleri ciddiye almasını sağlar ve denetçilere yararlı dersler ve performans göstergeleri sunar. İzleme, tavsiyelerin uygulanmasıyla sınırlı değildir; sorunların denetlenen kuruluş tarafından gerektiği gibi ele alınıp alınmadığı ve makul bir süre geçtikten sonra temelde yatan durumun düzeltilip düzeltilmediğine odaklanır.

Bir denetim raporunun izlemesini yaparken denetçi, izleme esnasında hala ilgili görülen bulgu ve tavsiyelere odaklanmalı ve tarafsız ve bağımsız bir yaklaşım benimsemelidir.

İzleme sonuçları, ayrı ayrı raporlanabilir veya farklı denetimlere yönelik analizi de içeren konsolide bir rapor halinde sunulabilir ve bu konsolide rapor, birkaç raporlama alanının ortak eğilim ve temalarını vurgulayabilir. İzleme, performans denetiminin belirli bir döneme veya konu alanına kattığı değerin daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunabilir.