

ISSAI 100

Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri

Fundamental Principles of Public-Sector Auditing

INTOSAI Standartları, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı, INTOSAI tarafından, INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesi'nin bir parçası olarak yayımlanmıştır.

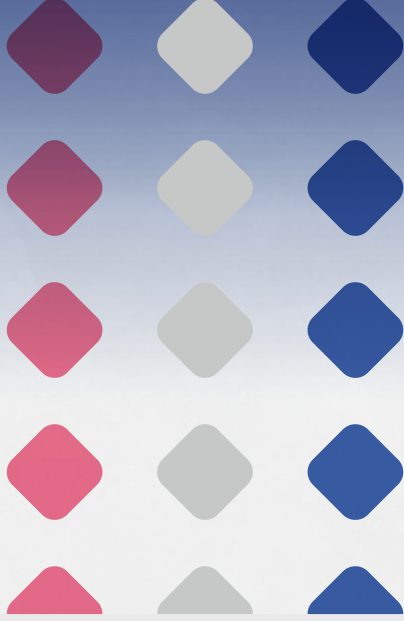
INTOSAI Standards are issued by the International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, as part of the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements



INTOSAI



INTOSAI



INTOSAI, 2019

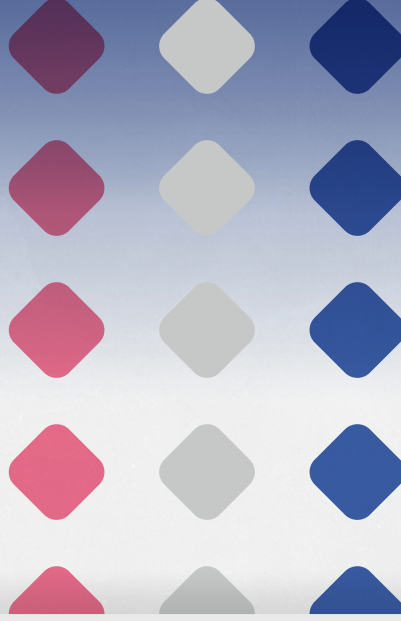


Orjinal metin esas alınarak T.C Sayıştay Başkanlığı tarafından tercüme edilmiştir.





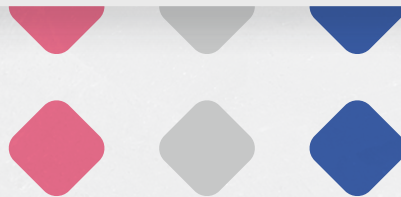
INTOSAI



INTOSAI, 2019

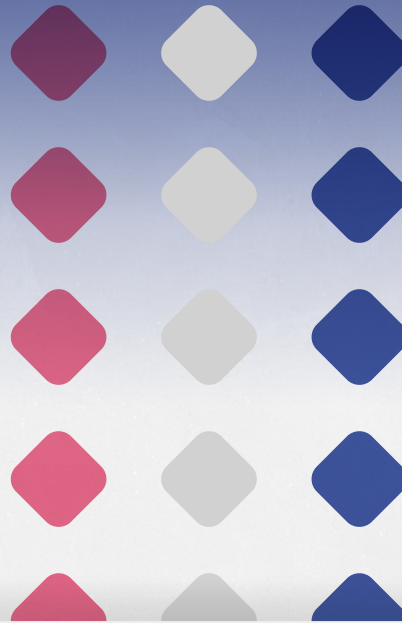
- 1) 2001 yılında Devlet Denetiminde Temel İlkeler Olarak Onaylandı
- 2) 2013 yılında Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri olarak revize edildi ve yeniden adlandırıldı
- 3) INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesi'nin (IFPP) oluşturulmasıyla birlikte, 2019 yılında editoryal değişiklikler yapıldı

ISSAI 100'e, tüm INTOSAI resmi dillerinde erişim mümkündür: Arapça, İngilizce, Fransızca, Almanca ve İspanyolca





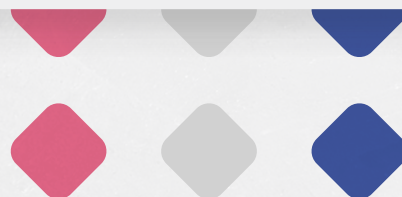
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Endorsed as Basic Principles in Government Auditing in 2001
- 2) Revised and renamed Fundamental Principles of Public-Sector Auditing in 2013
- 3) With the establishment of the Intosai Framework of Professional Pronouncements (IFPP), editorial changes were made in 2019

ISSAI 100 is available in all INTOSAI official languages: Arabic, English, French, German and Spanish



İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	4
2. ISSAI'LERİN AMACI VE YETKİSİ	6
3. KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN ÇERÇEVESİ	9
Görev ve Yetki	9
Kamu Sektörü Denetimi ve Amaçları	10
Kamu Sektörü Denetiminin Türleri	11
4. KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN UNSURLARI	13
Denetimdeki Üç Taraf	13
Konu, Kriterler ve Konu Bilgisi	14
Görev Türleri	15
Kamu Sektörü Denetiminde Güven ve Güvence	16
5. KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN İLKELERİ	18
Organizasyonel Gereklilikler	19
Genel İlkeler	20
Denetim Süreciyle İlgili İlkeler	24

TABLE OF CONTENTS

1. INTRODUCTION	4
2. PURPOSE AND AUTHORITY OF THE ISSAIS	6
3. FRAMEWORK FOR PUBLIC-SECTOR AUDITING	9
Mandate	9
Public-sector auditing and its objectives	10
Types of public-sector audit	11
4. ELEMENTS OF PUBLIC-SECTOR AUDITING	13
The three parties	13
Subject matter, criteria and subject matter information	14
Types of engagement	15
Confidence and assurance in public-sector auditing	16
5. PRINCIPLES OF PUBLIC-SECTOR AUDITING	18
Organisational requirements	19
General principles	20
Principles related to the audit process	24

- 1) Mesleki standartlar ve rehberler; kamu sektörü denetiminin güvenilirlik, kalite ve profesyonelliği açısından kurucu bir öneme sahiptir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), Yüksek Denetim Kurumlarınca (YDK) bağımsız ve etkin denetimlerin yürütülmesini teşvik etmeyi amaçlar.
- 2) ISSAI'ler INTOSAI üyelerini, kendi mesleki yaklaşımlarını görev ve yetkileri ile ulusal kanun ve düzenlemelere uygun olarak geliştirmeleri hususunda destekler.
- 3) ISSAI'ler, INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesinin (IFPP) bir parçasını oluşturur. Bu çerçevede; INTOSAI İlkeleri (INTOSAI-P), çerçevenin kuruluş ilkelerini ve YDK'ların düzgün işleyişi için ön koşulları belirleyen temel ilkeleri içerir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler) denetimlerin yürütülmesini ele alır ve kamu sektörü kuruluşlarının etkin ve bağımsız denetimini destekleyen genel kabul görmüş mesleki ilkeleri içerir.
- 4) INTOSAI Rehberliği (GUID'ler) de IFPP'nin bir parçasını oluşturur. Bu dokümanlar, kurumsal performansın artırılması ve pratikte ISSAI'lerin uygulanması ve bunlara başvurulması konusunda YDK'ları ve bireysel denetçileri desteklemek için rehberlik sağlar.
- 5) *ISSAI 100 - Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri, INTOSAI-P 1 Lima Deklarasyonu'ndan* yararlanır ve onu daha da detaylandırır ve kamu sektörü denetimini tanımlayan yetkili bir uluslararası referans çerçevesi ortaya koyar. ISSAI'lerin tamamı bu ilkelere dayanmaktadır.

1

INTRODUCTION

- 1) Professional standards and guidelines are essential for the credibility, quality and professionalism of public-sector auditing. The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs) developed by the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) aim to promote independent and effective auditing by supreme audit institutions (SAIs).
- 2) The ISSAIs support the members of INTOSAI in the development of their own professional approach in accordance with their mandates and with national laws and regulations.
- 3) The ISSAIs form part of the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP). Within this framework, the INTOSAI Principles (INTOSAI-P) contain the framework's founding principles and core principles that set out prerequisites for the proper functioning of SAIs. The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs) address the conduct of audits and include generally-recognised professional principles that underpin the effective and independent auditing of public-sector entities.
- 4) INTOSAI Guidance (GUIDs) also form part of the IFPP. They provide guidance to support SAIs and individual auditors in enhancing organizational performance and implementing and applying the ISSAIs in practice.
- 5) *The ISSAI 100 - Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* draw and elaborate on *INTOSAI-P 1 The Lima Declaration* and provide an authoritative international frame of reference defining public-sector auditing. The full set of ISSAIs is based on these principles.

6) *ISSAI 100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri*, aşağıdaki hususlar hakkında detaylı bilgi sağlar:

- ISSAI'lerin amacı ve yetki alanı,
- Kamu sektörü denetiminin çerçevesi,
- Kamu sektörü denetiminin unsurları,
- Kamu sektörü denetiminde uygulanacak ilkeler.

6) *ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* provides detailed information on:

- the purpose and authority of the ISSAIs;
- the framework for public-sector auditing;
- the elements of public-sector auditing;
- the principles to be applied in public-sector auditing.

- 7) *ISSAI 100 Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri*, şekline veya bağlamına bakılmaksızın tüm kamu sektörü denetim görevleri için geçerli temel ilkeleri belirler. *ISSAI 200 Mali Denetim İlkeleri*, *ISSAI 300 Performans Denetimi İlkeleri* ve *ISSAI 400 Uygunluk Denetimi İlkeleri* sırasıyla mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimi bağlamında uygulanacak ilkeleri oluşturur ve bunları daha da geliştirir. Söz konusu standartlar, ISSAI 100'de belirlenen ilkelerle bağlantılı olarak uygulanmalıdır. İlkeler hiçbir şekilde ulusal kanun, yönetmelik veya yetki çerçevelerini geçersiz kılmaz veya YDK'ların mevcut ISSAI'lerin kapsamadığı soruşturma, gözden geçirme veya diğer görevleri yürütmesini engellemez.
- 8) *Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri (ISSAI 100)* ve bundan kaynaklanan Mali, Performans ve Uygunluk Denetimi İlkeleri¹ yetkili standartlar oluşturmak için üç şekilde kullanılabilir:
- YDK'larca standartların geliştirilmesi için bir temel olarak,
 - Tutarlı ulusal standartların kabul edilmesi için bir temel olarak,
 - ISSAI'lerin kabul edilmesi için bir temel olarak.

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

¹ ISSAI 200, 300 ve 400.

- 7) *ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* establishes fundamental principles which are applicable to all public-sector audit engagements, irrespective of their form or context. *ISSAI 200 Financial Audit Principles*, *ISSAI 300 Performance Audit Principles* and *ISSAI 400 Compliance Audit Principles* build on and further develop the principles to be applied in the context of financial, performance and compliance auditing respectively. They should be applied in conjunction with the principles set out in ISSAI 100. The principles in no way override national laws, regulations or mandates or prevent SAIs from carrying out investigations, reviews or other engagements which are not specifically covered by the existing ISSAIs.
- 8) *The Fundamental Principles of Public-Sector Auditing (ISSAI 100)* and the *Financial, Performance and Compliance Auditing Principles*¹ that flow from this can be used to establish authoritative standards in three ways:
- as a basis on which SAIs can develop standards;
 - as a basis for the adoption of consistent national standards;
 - as a basis for adoption of the ISSAIs.

SAIs may choose to compile a single standard-setting document, a series of such documents or a combination of standard-setting and other authoritative documents.

1 ISSAIs 200, 300 and 400

YDK'lar, denetimlerini yürütürken hangi standardı uyguladıklarını beyan etmeli ve bu beyan, YDK raporlarının kullanıcıları tarafından erişilebilir olmalıdır. Standartların birlikte ele alınan birkaç kaynağı temel aldığı hallerde bu durum da ifade edilmelidir. YDK'lar, bu tür beyanları denetim raporlarının bir parçası haline getirmeye teşvik edilir; ancak, daha genel bir bildirim biçimi de kullanılabilir.

- 9) Bir YDK, geliştirdiği veya benimsediği standartların ISSAI'lerin ilkelerine dayandığını veya bunlarla tutarlı olduğunu ancak standartların ISSAI 100, 200, 300 ve 400'deki ilgili tüm ilkelere tam olarak uyması halinde beyan edebilir.

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

... Denetimimizi (veya denetimlerimizi), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının ISSAI 100 Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkelerine [ve ISSAI 200 Mali Denetim İlkeleri / ISSAI 300 Performans Denetimi İlkeleri / ISSAI 400 Uygunlu Denetimi İlkelerine] dayanan [veya bunlarla tutarlı] [standartlara] uygun olarak gerçekleştirdik.

Bu denetim ilkelerine dayalı denetim standartlarının uygun şekilde benimsenmesi veya geliştirilmesi için, ilkelerin tüm metninin anlaşılması gerekmektedir. Bunu başarmak için ilgili mali denetim standartlarına (ISSAI 2000-2899), performans denetim standartlarına (ISSAI 3000-3899) ve uygunluk denetim standartlarına (ISSAI 4000-4899) başvurmak yararlı olabilir.

- 10) YDK'lar, ISSAI'leri yetkili standartlar olarak benimsemeyi tercih edebilir. Bu gibi hallerde denetçiler, denetime ilişkin tüm ISSAI'lere riayet etmelidir. Uygulanan ISSAI'lere aşağıdaki gibi atıf yapılabilir:

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

Şeffaflığı artırmak amacıyla beyan ayrıca, denetçinin ISSAI 2000-4899 arası hangi denetim standartlarını ilgili gördüğünü ve uyguladığını belirtebilir. Bunun için aşağıda yer alan ifade eklenebilir:

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

SAIs should declare which standards they apply when conducting audits, and this declaration should be accessible to users of the SAI's reports. Where the standards are based on several sources taken together, this should also be stated. SAIs are encouraged to make such declarations part of their audit reports; however, a more general form of communication may be used.

- 9) An SAI may declare that the standards it has developed or adopted are based on or are consistent with the principles of the ISSAIs only if the standards fully comply with all relevant principles in ISSAIs 100, 200, 300 and 400.

Audit reports may include a reference to the fact that the standards used were based on or consistent with the ISSAI or ISSAIs relevant to the audit work carried out. Such reference may be made by stating:

... We conducted our audit[s] in accordance with [standards], which are based on [or consistent with] ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing [and the principles of ISSAI 200 Financial Audit Principles / ISSAI 300 Performance Audit Principles / ISSAI 400 Compliance Audit Principles] of the International Standards of Supreme Audit Institutions.

In order to properly adopt or develop auditing standards based on these auditing principles, an understanding of the entire text of the principles is necessary. To achieve this, it may be helpful to consult the relevant financial audit standards (ISSAIs 2000-2899), performance audit standards (ISSAIs 3000-3899) and compliance audit standards (ISSAIs 4000-4899).

- 10) SAIs may choose to adopt the ISSAIs as their authoritative standards. In such cases the auditor must comply with all ISSAIs relevant to the audit. Reference to the ISSAIs applied may be made by stating:

...We conducted our audit[s] in accordance with the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs).

In order to enhance transparency, the statement may further specify which auditing standards within the ISSAIs 2000-4899 the auditor has considered relevant and applied. This may be done by adding the following phrase:

The audit[s] was [were] based on ISSAI[s] xxx [number and name of the ISSAI or range of ISSAIs].

- 11) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar), INTOSAI mali denetim standartlarına (2000-2899 arası ISSAI'ler) dâhil edilmiştir. Dolayısıyla mali denetimlerde ISSAI'lere veya ISA'lara atıf yapılabilir. ISSAI'ler ilave kamu sektörü uygulama materyali sağlayabilir, ancak mali denetimlerde denetçiye yönelik gereklilikler aynıdır. ISA'lar, birbirinden ayrılmaz bir standart setinden oluşur ve bunların eklendiği ISSAI'lere münferit olarak atıf yapılamaz. ISSAI'ler veya ISA'ların YDK'nın mali denetim standartları olarak benimsenmiş olması halinde denetçi raporu bu standartlara atıf içermelidir. Bu husus, diğer denetim türleriyle bir arada yürütülen mali denetimler için de aynı ölçüde geçerlidir.
- 12) Denetimler, herhangi bir çelişkiye sebebiyet vermemesi kaydıyla hem ISSAI'lere hem de diğer kaynaklardan elde edilen standartlara uygun olarak yürütülebilir. Bu gibi hallerde hem ISSAI'lere hem de söz konusu standartlara atıfta bulunulmalıdır.

- 11) The International Standards on Auditing (ISAs) issued by the International Federation of Accountants (IFAC) are incorporated into the INTOSAI financial audit standards (ISSAIs 2000-2899). In financial audits, reference may therefore be made either to the ISSAIs or to the ISAs. The ISSAIs may provide additional public-sector application material, but the requirements upon the auditor in financial audits are the same. The ISAs constitute an indivisible set of standards and the ISSAIs in which they are incorporated may not be referred to individually. If the ISSAIs or the ISAs have been adopted as the SAI's standards for financial audits, the auditor's report should include a reference to those standards. This applies equally to financial audits conducted in combination with other types of audit.
- 12) Audits may be conducted in accordance with both the ISSAIs and standards from other sources provided that no contradictions arise. In such cases reference should be made both to the ISSAIs and to the other standards concerned.

GÖREV VE YETKİ

- 13) YDK; kamu sektörü denetim fonksiyonunu, özel anayasal bir düzenleme çerçevesinde ve görevlerinin ifasında kendisine yeterli bağımsızlık ve takdir yetkisi sağlayan görev ve yetkisi sayesinde yerine getirecektir. YDK'nın görev ve yetkisi, kamu sektörü denetimi alanındaki genel sorumluluklarını tanımlayabilir ve yürütülecek denetimlere ve diğer görevlere ilişkin ek düzenlemeler getirebilir.
- 14) YDK'lara, idare ve yönetimden sorumlu olanların sorumlulukları ve kamu kaynak ve varlıklarının uygun şekilde kullanılmasına ilişkin her türlü konuda bir çok farklı görevi yürütme yetkisi verilebilir. Bu görevlerin kapsamı veya şekliyle buna ilişkin raporlama, ilgili YDK'nın mevzuatta düzenlenen görev ve yetkisine bağlı olarak çeşitlilik gösterebilir.
- 15) Bazı ülkelerde YDK, hakimlerden oluşan bir mahkeme hüviyetindedir ve kendisine hesap veren muhasebe yetkilileri ve diğer kamu görevlileri üzerinde yetki sahibidir. Bu yargısal yetkiyle kamu sektörü denetimine özgü nitelikler arasında önemli bir ilişki bulunur. Yargısal yetki, YDK'nın, kamu kaynaklarının yönetiminden sorumlu olanların bu kaynaklardan sorumlu tutulmalarını ve bu bakımdan kendi yargı yetkisine tabi olmalarını sağlamasını gerektirir.
- 16) YDK, görev ve yetkisinin öngördüğü gereklilikleri ve diğer yasal gereklilikleri yerine getirmek için stratejik kararlar alabilir. Bu kararlar; hangi denetim standartlarının geçerli olacağı, hangi görevlerin yürütüleceği ve bunların nasıl önceliklendirileceği hususlarını içerebilir.

3

FRAMEWORK FOR PUBLIC-SECTOR AUDITING

MANDATE

- 13) An SAI will exercise its public-sector audit function within a specific constitutional arrangement and by virtue of its office and mandate, which ensure sufficient independence and power of discretion in performing its duties. The mandate of an SAI may define its general responsibilities in the field of public-sector auditing and provide further prescriptions concerning the audits and other engagements to be performed.
- 14) SAIs may be mandated to perform many types of engagements on any subject of relevance to the responsibilities of management and those charged with governance and the appropriate use of public funds and assets. The extent or form of these engagements and the reporting thereon will vary according to the legislated mandate of the SAI concerned.
- 15) In certain countries, the SAI is a court, composed of judges, with authority over State accountants and other public officials who must render account to it. There exists an important relationship between this jurisdictional authority and the characteristics of public-sector auditing. The jurisdictional function requires the SAI to ensure that whoever is charged with dealing with public funds is held accountable and, in this regard, is subject to its jurisdiction.
- 16) An SAI may make strategic decisions in order to respond to the requirements in its mandate and other legislative requirements. Such decisions may include which auditing standards are applicable, which engagements will be conducted and how they will be prioritised.

KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİ VE AMAÇLARI

- 17) Kamusektörü denetim ortamı; merkezi yönetimlerin ve diğer kamu kurumlarının vergilendirme ve diğer kaynaklardan elde edilen kaynakları, vatandaşlara ve diğer alıcılara hizmet sunmada kullanma sorumluluğunu yerine getirdiği ortamdır. Bu kuruluşlar, hem kaynakları sağlayanlara hem de vatandaşlar dâhil olmak üzere kaynakların kullanılması yoluyla sunulan hizmetlere ihtiyaç duyanlara karşı yönetim, performans ve kaynak kullanımından sorumludur. Kamu sektörü denetimi, uygun koşulların yaratılmasına ve kamu kurumları ve çalışanlarının fonksiyonlarını etkin, verimli ve etik biçimde ve geçerli kanun ve düzenlemelere uygun olarak yürütmesi beklentisini güçlendirmeye yardımcı olur.
- 18) Genel olarak kamu sektörü denetimi, bilgilerin veya fiili koşulların belirlenen kriterlere uygun olup olmadığının tespit edilmesi için kanıtların tarafsız şekilde elde edilmesi ve değerlendirilmesine yönelik sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir. Kamu sektörü denetimi; hükümetin politika, program veya faaliyetlerinin yönetimi ve performansı hakkında yasama ve diğer gözetim organları, yönetimden sorumlu olanlar ve halka bilgi verilmesi ve bağımsız ve tarafsız değerlendirmeler sağlaması açısından zaruridir.
- 19) YDK'lar; kendi ulusal demokratik sistemleri ve yönetim mekanizmalarının önemli bir saçı ayağı olarak bu amaca hizmet eder ve saydamlık, hesap verme sorumluluğu, yönetim ve performans ilkelerini vurgulamak suretiyle kamu yönetimini iyileştirmede önemli bir rol oynar. INTOSAI P-20 Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri, bu konuda INTOSAI'nin temel ilkelerini içermektedir.
- 20) Tüm kamu sektörü denetimleri, yürütülmekte olan denetimin türüne bağlı olarak farklılık arz edebilen amaçların tespitiyle başlar. Ancak kamu sektörü denetimlerinin tamamı, aşağıdaki hususları sağlamak suretiyle iyi yönetime katkıda bulunur:
 - Hedef kullanıcılara kamu kurumlarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtına dayalı, bağımsız, tarafsız ve güvenilir bilgi, sonuç veya görüşlerin sağlanması.
 - Hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın artırılması, sürekli gelişimin ve kamu kaynakları ile varlıkların uygun kullanımı ve kamu yönetiminin performansına ilişkin sürekli güvenin teşvik edilmesi.

PUBLIC-SECTOR AUDITING AND ITS OBJECTIVES

- 17) The public-sector audit environment is that in which governments and other public-sector entities exercise responsibility for the use of resources derived from taxation and other sources in the delivery of services to citizens and other recipients. These entities are accountable for their management and performance, and for the use of resources, both to those that provide the resources and to those, including citizens, who depend on the services delivered using those resources. Public-sector auditing helps to create suitable conditions and reinforce the expectation that public-sector entities and public servants will perform their functions effectively, efficiently, ethically and in accordance with the applicable laws and regulations.
- 18) In general public-sector auditing can be described as a systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence to determine whether information or actual conditions conform to established criteria. Public-sector auditing is essential in that it provides legislative and oversight bodies, those charged with governance and the general public with information and independent and objective assessments concerning the stewardship and performance of government policies, programmes or operations.
- 19) SAIs serve this aim as important pillars of their national democratic systems and governance mechanisms and play an important role in enhancing public-sector administration by emphasising the principles of transparency, accountability, governance and performance. INTOSAI P-20 Principles of Transparency and Accountability contain INTOSAI core principles in this regard.
- 20) All public-sector audits start from objectives, which may differ depending on the type of audit being conducted. However, all public-sector auditing contributes to good governance by:
 - providing the intended users with independent, objective and reliable information, conclusions or opinions based on sufficient and appropriate evidence relating to public entities;
 - enhancing accountability and transparency, encouraging continuous improvement and sustained confidence in the appropriate use of public funds and assets and the performance of public administration;

- Kamu kurum ve kuruluşları üzerinde genel izleme ve düzeltici işlevler yürüten anayasal düzenleme içindeki organların ve kamu tarafından finanse edilen faaliyetlerin yönetiminden sorumlu olanların etkinliğinin güçlendirilmesi.
 - Gelişime yönelik bilgi birikimi, kapsamlı analiz ve sağlam temellere dayalı tavsiyeler sunarak değişim için teşvik yaratılması.
- 21) Genel olarak kamu sektörü denetimleri, üç temel denetim türü arasından bir veya daha fazla türe ayrılabilir: mali tablo denetimi, yasal ve idari düzenlemelere uygunluk denetimi ve performans denetimi. Herhangi bir denetimin amacı, hangi standartların uygulanacağını belirleyecektir.

KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN TÜRLERİ

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

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

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

Uygunluk denetimi; belli bir konunun kriter olarak belirlenen geçerli yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığı hususu üzerinde durur. Uygunluk denetimi; faaliyet, mali işlem ve bilgilerin denetlenen kuruluşu düzenleyen yasal ve idari düzenlemelere tüm önemli yönleriyle uygun olup olmadığı değerlendirilerek yürütülür. Söz konusu yasal ve idari düzenlemeler; kuralları, kanun ve yönetmelikleri, bütçe kararlarını, politikaları, belirlenmiş kaideleri, kararlaştırılmış şartları veya güçlü kamu mali yönetimine ve kamu çalışanlarına ait davranışlara ilişkin genel ilkeleri içerebilir.

- reinforcing the effectiveness of those bodies within the constitutional arrangement that exercise general monitoring and corrective functions over government, and those responsible for the management of publicly-funded activities;
 - creating incentives for change by providing knowledge, comprehensive analysis and well-founded recommendations for improvement.
- 21) In general, public-sector audits can be categorised into one or more of three main types: audits of financial statements, audits of compliance with authorities and performance audits. The objectives of any given audit will determine which standards apply.

TYPES OF PUBLIC-SECTOR AUDIT

- 22) The three main types of public-sector audit are defined as follows:

Financial audit focuses on determining whether an entity's financial information is presented in accordance with the applicable financial reporting and regulatory framework. This is accomplished by obtaining sufficient and appropriate audit evidence to enable the auditor to express an opinion as to whether the financial information is free from material misstatement due to fraud or error.

Performance audit focuses on whether interventions, programmes and institutions are performing in accordance with the principles of economy, efficiency and effectiveness and whether there is room for improvement. Performance is examined against suitable criteria, and the causes of deviations from those criteria or other problems are analysed. The aim is to answer key audit questions and to provide recommendations for improvement.

Compliance audit focuses on whether a particular subject matter is in compliance with authorities identified as criteria. Compliance auditing is performed by assessing whether activities, financial transactions and information are, in all material respects, in compliance with the authorities which govern the audited entity. These authorities may include rules, laws and regulations, budgetary resolutions, policy, established codes, agreed terms or the general principles governing sound public-sector financial management and the conduct of public officials.

- 23) YDK'lar, idare ve yönetimden sorumlu olanların sorumlulukları ve kamu kaynaklarının uygun kullanımına ilişkin her konuda denetim veya diğer görevleri yürütebilir. Bu görevler; kuruluşun hizmet sunumu faaliyetlerinin niceliksel çıktı ve sonuçlarına ilişkin raporlama, sürdürülebilirlik raporları, gelecekteki kaynak ihtiyaçları, iç kontrol standartlarına uyum, projelerin gerçek zamanlı denetimi veya diğer konuları kapsayabilir. YDK'lar ayrıca; mali, performans ve/veya uygunluğa ilişkin unsurları içeren birleşik denetimler de yürütebilir.
- 24) Kamu kaynaklarının yönetimi güven esasına dayandığından, kamu sektörü denetimi kamu yönetimi için vazgeçilmezdir. İdarenin kamu kaynaklarını hedeflenen amaçlara uygun kullanma sorumluluğu, kamu adına hareket eden bir kuruluş veya tevdi edilmiştir. Kamu sektörü denetimi, kabul edilen standartlardan veya iyi yönetim ilkelerinden sapmalara ilişkin bilgi ile bağımsız ve nesnel değerlendirmeler sağlayarak hedef kullanıcıların güvenini artırır.

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

- 23) SAIs may carry out audits or other engagements on any subject of relevance to the responsibilities of management and those charged with governance and the appropriate use of public resources. These engagements may include reporting on the quantitative outputs and outcomes of the entity's service delivery activities, sustainability reports, future resource requirements, adherence to internal control standards, real-time audits of projects or other matters. SAIs may also conduct combined audits incorporating financial, performance and/or compliance aspects.
- 24) Public-sector auditing is indispensable for the public administration, as the management of public resources is a matter of trust. Responsibility for the management of public resources in line with intended purposes is entrusted to an entity or person who acts on behalf of the public. Public-sector auditing enhances the confidence of the intended users by providing information and independent and objective assessments concerning deviations from accepted standards or principles of good governance.

All public-sector audits have the same basic elements: the auditor, the responsible party, intended users (the three parties to the audit), criteria for assessing the subject matter and the resulting subject matter information. They can be categorised as two different types of audit engagement: attestation engagements and direct reporting engagements.

4

KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN UNSURLARI

DENETİMİN ÜÇ TARAFI

25) Kamu sektörü denetimleri, en az üç farklı tarafı içerir: denetçi, sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar. Bu taraflar arasındaki ilişki, her denetim türüne yönelik spesifik anayasal düzenlemeler bağlamında değerlendirilmelidir.

- Denetçi: Kamu sektörü denetiminde denetçinin rolü, YDK Başkanı ve denetimlerin yürütülmesi görevinin verildiği kişiler tarafından gerçekleştirilir. Kamu sektörü denetimine ilişkin genel sorumluluk, YDK'nın görev ve yetkisinde tanımlandığı şekliyle kalır.
- Sorumlu taraf: Kamu sektörü denetiminde ilgili sorumluluklar, anayasal veya yasal düzenlemelerle belirlenir. Sorumlu taraflar; birey veya kuruluş olabilir ve konu bilgisinden, konunun yönetiminden veya tavsiyelerin ele alınmasından sorumlu olabilir.
- Hedef kullanıcılar: Denetçinin denetim raporunu hazırladığı bireyler, kuruluşlar veya bunların benzeridir. Hedef kullanıcılar, yasama veya gözetim organı, yönetimden sorumlu olanlar veya halk olabilir.

4

ELEMENTS OF PUBLIC-SECTOR AUDITING

THE THREE PARTIES

- 25) Public-sector audits involve at least three separate parties: the auditor, a responsible party and intended users. The relationship between the parties should be viewed within the context of the specific constitutional arrangements for each type of audit.
- The auditor: In public-sector auditing the role of auditor is fulfilled by the Head of the SAI and by persons to whom the task of conducting the audits is delegated. The overall responsibility for public-sector auditing remains as defined by the SAI's mandate.
 - The responsible party: In public-sector auditing the relevant responsibilities are determined by constitutional or legislative arrangement. The responsible parties may be responsible for the subject matter information, for managing the subject matter or for addressing recommendations, and may be individuals or organisations.
 - Intended users: The individuals, organisations or classes thereof for whom the auditor prepares the audit report. The intended users may be legislative or oversight bodies, those charged with governance or the general public.

KONU, KRİTERLER VE KONU BİLGİSİ

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

GÖREV TÜRLERİ

- 29) İki tür görev vardır:
- Tasdik görevlerinde sorumlu taraf, kriterlere göre konuyu ölçer ve denetçinin daha sonra sonuç açıklarken makul bir temel sağlamak üzere hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayacağı konu bilgisini sunar.

SUBJECT MATTER, CRITERIA AND SUBJECT MATTER INFORMATION

- 26) Subject matter refers to the information, condition or activity that is measured or evaluated against certain criteria. It can take many forms and have different characteristics depending on the audit objective. An appropriate subject matter is identifiable and capable of consistent evaluation or measurement against the criteria, such that it can be subjected to procedures for gathering sufficient and appropriate audit evidence to support the audit opinion or conclusion.
- 27) The criteria are the benchmarks used to evaluate the subject matter. Each audit should have criteria suitable to the circumstances of that audit. In determining the suitability of criteria the auditor considers their relevance and understandability for the intended users, as well as their completeness, reliability and objectivity (neutrality, general acceptance and comparability with the criteria used in similar audits). The criteria used may depend on a range of factors, including the objectives and the type of audit. Criteria can be specific or more general, and may be drawn from various sources, including laws, regulations, standards, sound principles and best practices. They should be made available to the intended users to enable them to understand how the subject matter has been evaluated or measured.
- 28) Subject matter information refers to the outcome of evaluating or measuring the subject matter against the criteria. It can take many forms and have different characteristics depending on the audit objective and audit scope.

TYPES OF ENGAGEMENT

- 29) There are two types of engagement:
- In attestation engagements the responsible party measures the subject matter against the criteria and presents the subject matter information, on which the auditor then gathers sufficient and appropriate audit evidence to provide a reasonable basis for expressing a conclusion.

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

- In direct reporting engagements it is the auditor who measures or evaluates the subject matter against the criteria. The auditor selects the subject matter and criteria, taking into consideration risk and materiality. The outcome of measuring the subject matter against the criteria is presented in the audit report in the form of findings, conclusions, recommendations or an opinion. The audit of the subject matter may also provide new information, analyses or insights.
- 30) Financial audits are always attestation engagements, as they are based on financial information presented by the responsible party. Performance audits are normally direct reporting engagements. Compliance audits may be attestation or direct reporting engagements, or both at once. The following constitute the subject matter or the subject matter information in the three types of audit covered by the ISSAIs:
- a) *Financial audit:* The subject matter of a financial audit is the financial position, performance, cash flow or other elements which are recognised, measured and presented in financial statements. The subject matter information is the financial statements.
 - b) *Performance audit:* The subject matter of a performance audit is defined by the audit objectives and audit questions. The subject matter may be specific programmes, entities or funds or certain activities (with their outputs, outcomes and impacts), existing situations (including causes and consequences) as well as non-financial or financial information about any of these elements. The auditor measures or evaluates the subject matter to assess the extent to which the established criteria have or have not been met.
 - c) *Compliance audit:* The subject matter of a compliance audit is defined by the scope of the audit. It may be activities, financial transactions or information. For attestation engagements on compliance it is more relevant to focus on the subject matter information, which may be a statement of compliance in accordance with an established and standardised reporting framework.

KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNDE GÜVEN VE GÜVENCE

Güven ve Güvence İhtiyacı

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

Güvence Sağlama Biçimleri

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

Güvence Düzeyleri

- 33) Güvence, makul veya sınırlı olabilir.

Makul güvence yüksek ama mutlak olmayan bir güvence düzeyidir. Denetim sonucu; denetçi görüşüne göre, konunun tüm önemli yönleriyle uygun olup olmadığı veya ilgili hallerde geçerli kriterlere göre konu bilgisinin doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde yansıtıldığı ifade edilmek suretiyle olumlu olarak ifade edilir.

CONFIDENCE AND ASSURANCE IN PUBLIC-SECTOR AUDITING

The need for confidence and assurance

- 31) The intended users will wish to be confident about the reliability and relevance of the information which they use as the basis for taking decisions. Audits therefore provide information based on sufficient and appropriate evidence, and auditors should perform procedures to reduce or manage the risk of reaching inappropriate conclusions. The level of assurance that can be provided to the intended user should be communicated in a transparent way. Due to inherent limitations, however, audits can never provide absolute assurance.

Forms of providing assurance

- 32) Depending on the audit and the users' needs, assurance can be communicated in two ways:
- Through opinions and conclusions which explicitly convey the level of assurance. This applies to all attestation engagements and certain direct reporting engagements.
 - In other forms. In some direct reporting engagements the auditor does not give an explicit statement of assurance on the subject matter. In such cases the auditor provides the users with the necessary degree of confidence by explicitly explaining how findings, criteria and conclusions were developed in a balanced and reasoned manner, and why the combinations of findings and criteria result in a certain overall conclusion or recommendation.

Levels of assurance

- 33) Assurance can be either reasonable or limited.

Reasonable assurance is high but not absolute. The audit conclusion is expressed positively, conveying that, in the auditor's opinion, the subject matter is or is not compliant in all material respects, or, where relevant, that the subject matter information provides a true and fair view, in accordance with the applicable criteria.

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

When providing limited assurance, the audit conclusion states that, based on the procedures performed, nothing has come to the auditor's attention to cause the auditor to believe that the subject matter is not in compliance with the applicable criteria. The procedures performed in a limited assurance audit are limited compared with what is necessary to obtain reasonable assurance, but the level of assurance is expected, in the auditor's professional judgement, to be meaningful to the intended users. A limited assurance report conveys the limited nature of the assurance provided.

5

KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN İLKELERİ

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

5

PRINCIPLES OF PUBLIC-SECTOR AUDITING

- 34) The principles detailed below are fundamental to the conduct of an audit. Auditing is a cumulative and iterative process. However, for the purposes of presentation the fundamental principles are grouped by principles related to the SAI's organisational requirements, general principles that the auditor should consider prior to commencement and at more than one point during the audit and principles related to specific steps in the audit process.

Kamu sektörü denetimine yönelik ilkelerin kapsadığı alanlar

GENEL İLKELER			
Etik ve bağımsızlık	Mesleki yargı, gerekli özen ve şüphecilik	Kalite kontrol	Denetim ekibi yönetimi ve beceriler
Denetim riski	Önemlilik	Belgelendirme	İletişim

DENETİM SÜRECİYLE İLGİLİ İLKELER		
Denetim planlanması	Denetimin yürütülmesi	Raporlama ve izleme
<ul style="list-style-type: none"> Denetimin görev şartlarını belirlemek Bilgi edinmek Sorun analizine yönelik risk değerlendirmesi yapmak Hile risklerini belirlemek Denetim planı geliştirmek 	<ul style="list-style-type: none"> Denetim kanıtı elde etmek için planlanan denetim prosedürlerini yürütmek Denetim kanıtlarını değerlendirmek ve sonuç çıkarmak 	<ul style="list-style-type: none"> Varılan sonuçlara dayalı bir rapor hazırlamak İlgili olduğunda raporlanan konuları izlemek

ORGANİZASYONEL GEREKLİLİKLER

35) YDK'lar, etik ve kalite kontrolüne yönelik uygun prosedürler oluşturmalı ve bunların devamlılığını sağlamalıdır.

Her YDK, kuruluşun ve personelin mesleki standartlara ve geçerli etik, yasal ve düzenleyici gerekliliklere riayet ettiğine dair kendisine makul güvence sağlayacak organizasyonel düzeyde etik ve kalite kontrole yönelik prosedürler oluşturmalı ve bunların devamlılığını sağlamalıdır.

Areas covered by the principles for public-sector auditing

GENERAL PRINCIPLES			
Ethics & Independence	Professional judgment, due care and scepticism	Quality control	Audit team management & skills
Audit risk	Materiality	Documentation	Communication

PRINCIPLES RELATED TO THE AUDIT PROCESS		
Planning the audit	Conducting the audit	Reporting and follow-up
<ul style="list-style-type: none"> Establish the terms of the audit Obtain understanding Conduct risk assessment of problem analysis Identify risks of fraud Develop an audit plan 	<ul style="list-style-type: none"> Perform the planned audit procedures to obtain audit evidence Evaluate audit evidence and draw conclusions 	<ul style="list-style-type: none"> Prepare a report based on the conclusions reached Follow up on reported matters as relevant

ORGANISATIONAL REQUIREMENTS

35) SAIs should establish and maintain appropriate procedures for ethics and quality control

Each SAI should establish and maintain procedures for ethics and quality control on an organisational level that will provide it with reasonable assurance that the SAI and its personnel are complying with professional standards and the applicable ethical, legal and regulatory requirements.

ISSAI 130 – Etik Kurallar ve ISSAI 140 - YDK'lar için Kalite Kontrolü bu hususa ilke, gereklilik ve uygulama materyali içermektedir. YDK düzeyinde bu prosedürlerin mevcut olması, Temel Denetim İlkelerine dayalı ulusal standartların uygulanması veya geliştirilmesi için ön şarttır.

GENEL İLKELER

Etik ve Bağımsızlık

36) Denetçiler, ilgili etik gerekliliklere riayet etmeli ve bağımsız olmalıdır. Denetçinin mesleki davranışı, etik ilkelere dayanmalıdır. YDK'lar, etik gereklilikleri ele alan ve her denetçinin bunlara riayet etmesinin gerekliliğini vurgulayan politikalara sahip olmalıdır. Denetçiler, raporlarının tarafsız olması ve hedef kullanıcılar tarafından da bu şekilde algılanması için bağımsızlıklarını korumalıdır.

Denetçiler, bağımsızlığa ilişkin INTOSAI Temel İlkelerini, INTOSAI P-10 Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu'nda bulabilir. Temel etik ilkeler olan dürüstlük, bağımsızlık ve tarafsızlık, yeterlilik, mesleki davranış, gizlilik ve şeffaflık ilgili gereklilikler ve uygulama materyali ile birlikte ISSAI 130 Etik Kurallarında tanımlanmıştır.

Mesleki Yargı, Gerekli Özen ve Şüphencilik

37) Denetçiler, denetim boyunca mesleki şüphencilik sergilemek, mesleki yargısını kullanmak ve gerekli özeni göstermek suretiyle uygun mesleki davranışı muhafaza etmelidir. Denetçinin tutumu, uygun hareket tarzına ilişkin karar verilirken uygulanacak olan mesleki şüphencilik ve mesleki yargıyla tanımlanmalıdır. Denetçiler, mesleki davranışlarının uygun olmasını sağlamak için gerekli özeni göstermelidir.

Mesleki şüphencilik, denetim süresince elde edilen kanıtların yeterliliği ve uygunluğunun değerlendirilmesi sırasında mesleki mesafenin korunması ve tetikte ve sorgulayıcı bir tutumun sürdürülmesi anlamına gelir. Ayrıca açık fikirli kalmayı ve tüm görüş ve argümanlara açık olmayı gerektirir.

ISSAI 130 - Code of Ethics and ISSAI 140 - Quality Control for SAIs provide principles, requirements and application material in this regard. The existence of these procedures at SAI level is a prerequisite for applying or developing national standards based on the Fundamental Auditing Principles.

GENERAL PRINCIPLES

Ethics and independence

- 36) Auditors should comply with the relevant ethical requirements and be independent.** Ethical principles should be embodied in an auditor's professional behaviour. The SAIs should have policies addressing ethical requirements and emphasising the need for compliance by each auditor. Auditors should remain independent so that their reports will be impartial and be seen as such by the intended users.

Auditors can find INTOSAI Core Principles on independence in the *INTOSAI P-10 Mexico Declaration on SAI Independence*. The key ethical principles of integrity, independence and objectivity, competence, professional behavior and confidentiality and transparency are defined in *ISSAI 130 Code of Ethics*, together with related requirements and application material.

Professional judgement, due care and scepticism

- 37) Auditors should maintain appropriate professional behaviour by applying professional scepticism, professional judgment and due care throughout the audit.** The auditor's attitude should be characterised by professional scepticism and professional judgement, which are to be applied when forming decisions about the appropriate course of action. Auditors should exercise due care to ensure that their professional behaviour is appropriate.

Professional scepticism means maintaining professional distance and an alert and questioning attitude when assessing the sufficiency and appropriateness of evidence obtained throughout the audit. It also entails remaining open-minded and receptive to all views and arguments.

Mesleki yargı; bilgi birikimi, beceri ve tecrübenin denetim sürecinde uygulanması anlamına gelir. Gerekli özen, denetçinin denetimleri özenli bir şekilde planlaması ve yürütmesi gerektiği anlamına gelir. Denetçiler, çalışmalarını itibarsızlaştırabilecek her türlü davranıştan kaçınmalıdır.

Kalite Kontrol

38) Denetçiler, denetimi kalite kontrole ilişkin mesleki standartlara göre yürütmelidir.

YDK'nın kalite kontrol politika ve prosedürleri, denetimlerin sürekli olarak üst düzeyde yürütülmesini sağlamak amacıyla mesleki standartlarla uyumlu olmalıdır. Kalite kontrol prosedürleri; denetim sürecinin yönetimi, gözden geçirilmesi ve gözetimi ve zor veya tartışmalı hususlara ilişkin karar almak için istişare yapılması ihtiyacı gibi konuları kapsamalıdır. Denetçiler, bu konuya ilişkin ilave bilgileri *ISSAI 140 Yüksek Denetim Kurumları için Kalite Kontrolü*'nde bulabilir.

Denetim Ekibinin Yönetimi ve Becerileri

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

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

Denetçi, ilgili veya gerekli hallerde ve YDK'nın görev ve yetkisiyle geçerli mevzuata uygun olarak iç denetçiler, diğer denetçiler veya başkalarının çalışmalarından faydalanabilir. Denetçinin prosedürleri, başkalarının çalışmalarından yararlanılmasına yönelik yeterli bir temel sağlamalıdır ve denetçi her durumda, diğer denetçi veya uzmanların yeterliği ve bağımsızlığına ve yaptıkları çalışmanın kalitesine ilişkin kanıt elde etmelidir.

Professional judgement implies the application of collective knowledge, skills and experience to the audit process. Due care means that the auditor should plan and conduct audits in a diligent manner. Auditors should avoid any conduct that might discredit their work.

Quality control

38) Auditors should perform the audit in accordance with professional standards on quality control

An SAI's quality control policies and procedures should comply with professional standards, the aim being to ensure that audits are conducted at a consistently high level. Quality control procedures should cover matters such as the direction, review and supervision of the audit process and the need for consultation in order to reach decisions on difficult or contentious matters. Auditors can find further information in *ISSAI 140 Quality Control for SAIs*.

Audit team management and skills

39) Auditors should possess or have access to the necessary skills

The individuals in the audit team should collectively possess the knowledge, skills and expertise necessary to successfully complete the audit. This includes an understanding and practical experience of the type of audit being conducted, familiarity with the applicable standards and legislation, an understanding of the entity's operations and the ability and experience to exercise professional judgement. Common to all audits is the need to recruit personnel with suitable qualifications, offer staff development and training, prepare manuals and other written guidance and instructions concerning the conduct of audits, and assign sufficient audit resources. Auditors should maintain their professional competence through ongoing professional development.

Where relevant or necessary, and in line with the SAI's mandate and the applicable legislation, the auditor may use the work of internal auditors, other auditors or experts. The auditor's procedures should provide a sufficient basis for using the work of others, and in all cases the auditor should obtain evidence of other auditors' or experts' competence and independence and the quality of the work performed.

Ancak ele alınan konuya ilişkin olarak verebileceği tüm denetim görüşü veya üretebileceği tüm raporların yegâne sorumluluğu kendisine aittir; bu sorumluluk, YDK'nın diğer taraflarca yapılmış olan çalışmalardan faydalanmış olması sebebiyle azalmaz.

İç denetimin amaçları, dış denetimin amaçlarından farklıdır. Bununla birlikte, hem iç hem de dış denetim, kamu yönetiminde ekonomiklik, verimlilik ve etkililiğin yanı sıra kamu kaynaklarının kullanımında şeffaflık ve hesap verebilirliğe katkı sağlayarak iyi yönetimi teşvik eder. Bu durum, koordinasyon ve işbirliği imkânı yaratır ve yapılan çalışmalarda mükerrerliğin önüne geçilmesine olanak tanır.

Bazı YDK'lar; devlet, eyalet, bölge, ilçe düzeyinde veya yerel düzeydeki diğer denetçilerin veya denetimin amacıyla ilgili denetim çalışmasını hâlihazırda tamamlamış olan mali müşavirlik firmalarının çalışmalarından faydalanır. Bu gibi çalışmaların kamu sektörü denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesini sağlamak için düzenlemeler yapılmalıdır.

Denetimler; YDK bünyesinde mevcut olmayan disiplinlere ait özel teknik, yöntem veya becerileri gerektirebilir. Bu gibi hallerde, bilgi sağlamak veya belirli görevleri gerçekleştirmek veya diğer amaçlarla uzmanlardan faydalanılabilir.

Denetim Riski

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

Denetim riski, denetim raporunun uygun olmaması riskidir. Denetçi, her denetimin doğasında olan kısıtlamaların bir denetimin konunun durumuna ilişkin hiçbir zaman mutlak kesinlik sağlayamayacağı anlamına geldiğini kabul ederek, uygun olmayan sonuçlara ulaşma riskini azaltmak veya yönetmek için prosedürler uygular.

Amacın makul güvence sağlamak olduğu hallerde denetçi, denetimin şartlarını göz önünde bulundurarak denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmelidir. Denetim, ayrıca sınırlı güvence sağlamayı amaçlayabilir. Bu durumda kriterlere riayet edilmemesi konusunda kabul edilebilir risk, makul güvence denetiminden daha yüksektir. Sınırlı güvence denetimi, denetçinin mesleki yargısına göre hedef kullanıcılar için anlamlı olan güvence düzeyini sağlar.

However, the SAI has sole responsibility for any audit opinion or report it might produce on the subject matter; that responsibility is not reduced by its use of work done by other parties.

The objectives of internal audit are different from those of external audit. However, both internal and external audit promote good governance through contributions to transparency and accountability for the use of public resources, as well as economy, efficiency and effectiveness in public administration. This offers opportunities for coordination and cooperation and the possibility of eliminating duplication of effort.

Some SAIs use the work of other auditors at state, provincial, regional, district or local level, or of public accounting firms that have completed audit work related to the audit objective. Arrangements should be made to ensure that any such work was carried out in accordance with public-sector auditing standards.

Audits may require specialised techniques, methods or skills from disciplines not available within the SAI. In such cases experts may be used to provide knowledge or carry out specific tasks or for other purposes.

Audit risk

40) Auditors should manage the risks of providing a report that is inappropriate in the circumstances of the audit

The audit risk is the risk that the audit report may be inappropriate. The auditor performs procedures to reduce or manage the risk of reaching inappropriate conclusions, recognising that the limitations inherent to all audits mean that an audit can never provide absolute certainty of the condition of the subject matter.

When the objective is to provide reasonable assurance, the auditor should reduce audit risk to an acceptably low level given the circumstances of the audit. The audit may also aim to provide limited assurance, in which case the acceptable risk that criteria are not complied with is greater than in a reasonable assurance audit. A limited assurance audit provides a level of assurance that, in the auditor's professional judgment, will be meaningful to the intended users.

Önemlilik

41) Denetçiler, denetim süreci boyunca önemliliği dikkate almalıdır.

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

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

Belgelendirme

42) Denetçiler; yapılan çalışma, elde edilen kanıtlar ve ulaşılan sonuçlara ilişkin açık bir kavrayış sağlamak için yeterli detaya sahip denetim belgeleri hazırlamalıdır.

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

Materiality

41) Auditors should consider materiality throughout the audit process

Materiality is relevant in all audits. A matter can be judged material if knowledge of it would be likely to influence the decisions of the intended users. Determining materiality is a matter of professional judgement and depends on the auditor's interpretation of the users' needs. This judgement may relate to an individual item or to a group of items taken together. Materiality is often considered in terms of value, but it also has other quantitative as well as qualitative aspects. The inherent characteristics of an item or group of items may render a matter material by its very nature. A matter may also be material because of the context in which it occurs.

Materiality considerations affect decisions concerning the nature, timing and extent of audit procedures and the evaluation of audit results. Considerations may include stakeholder concerns, public interest, regulatory requirements and consequences for society.

Documentation

42) Auditors should prepare audit documentation that is sufficiently detailed to provide a clear understanding of the work performed, evidence obtained and conclusions reached

Audit documentation should include an audit strategy and audit plan. It should record the procedures performed and evidence obtained and support the communicated results of the audit. Documentation should be sufficiently detailed to enable an experienced auditor, with no prior knowledge of the audit, to understand the nature, timing, scope and results of the procedures performed, the evidence obtained in support of the audit conclusions and recommendations, the reasoning behind all significant matters that required the exercise of professional judgement, and the related conclusions.

İletişim

43) Denetçiler, denetim süreci boyunca etkin iletişim kurmalıdır.

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

DENETİM SÜRECİYLE İLGİLİ İLKELER

Denetimin Planlanması

44) Denetçiler, denetimin görev şartlarının açık bir biçimde belirlenmesini sağlamalıdır.

Denetimler; yasalarla gerekli kılınabilir, yasama veya gözetim organlarınca talep edilebilir, YDK tarafından başlatılabilir veya denetlenen kuruluşla yapılmış basit bir anlaşmayla yürütülebilir. Her durumda denetçi, denetlenen kuruluşun idaresi, yönetimden sorumlu olanlar ve uygun hallerde diğer muhataplar; denetimin şartları ve kendi görev ve sorumluluklarına ilişkin ortak resmi bir anlayışa varmalıdır. Önemli bilgiler arasında; denetimin konusu, kapsamı ve amaçları, veriye erişim, denetimden çıkacak rapor, denetim süreci, irtibat kişileri ve görevin diğer taraflarının görev ve sorumlulukları bulunur.

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

Bu husus; ilgili amaçlar, faaliyetler, düzenleyici ortam, iç kontroller, mali ve diğer sistemler ile iş süreçleri ve denetim kanıtının potansiyel kaynaklarını araştırma konusunda bilgi elde edilmesini içerir. Bilgi; idareyle, yönetimden sorumlu olanlarla ve ilgili diğer paydaşlarla düzenli iletişim yoluyla elde edilebilir.

Communication

43) Auditors should establish effective communication throughout the audit process

It is essential that the audited entity be kept informed of all matters relating to the audit. This is key to developing a constructive working relationship. Communication should include obtaining information relevant to the audit and providing management and those charged with governance with timely observations and findings throughout the engagement. The auditor may also have a responsibility to communicate audit-related matters to other stakeholders, such as legislative and oversight bodies.

PRINCIPLES RELATED TO THE AUDIT PROCESS

Planning an audit

44) Auditors should ensure that the terms of the audit have been clearly established

Audits may be required by statute, requested by a legislative or oversight body, initiated by the SAI or carried out by simple agreement with the audited entity. In all cases the auditor, the audited entity's management, those charged with governance and others as applicable should reach a common formal understanding of the terms of the audit and their respective roles and responsibilities. Important information may include the subject, scope and objectives of the audit, access to data, the report that will result from the audit, the audit process, contact persons, and the roles and responsibilities of the different parties to the engagement.

45) Auditors should obtain an understanding of the nature of the entity/ programme to be audited

This includes understanding the relevant objectives, operations, regulatory environment, internal controls, financial and other systems and business processes, and researching the potential sources of audit evidence. Knowledge can be obtained from regular interaction with management, those charged with governance and other relevant stakeholders.

Bu, denetlenecek konu ve bağlamı hakkında daha kapsamlı bilgi edinmek için uzmanlara danışmak ve (önceki çalışmalar ve diğer kaynaklar dahil) belgeleri incelemek anlamına gelebilir.

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

Tespit edilen risklerin niteliği, denetim amacına göre çeşitlilik gösterecektir. Denetçi, konuyla bağlantılı olarak meydana gelebilecek farklı türden zafiyet, sapma veya yanlış bildirim risklerini dikkate almalı ve değerlendirmelidir. Hem genel hem de spesifik riskler dikkate alınmalıdır. Bu, ilgili iç kontroller dâhil olmak üzere kuruluş veya programın ve faaliyet gösterdiği ortamın tanınmasını sağlayacak prosedürler yardımıyla gerçekleştirilebilir. Denetçi, tespit edilen risklere karşı, iç kontrollerin uygulanması ve tasarımı dahil idarenin verdiği cevapları değerlendirmelidir. Problem analizinde denetçi, problemlerin gerçek belirtilerini veya olması gerekenden veya beklenenden sapmaları dikkate almalıdır. Bu süreç, denetim amaçlarının tanımlanması için çeşitli sorun göstergelerinin incelenmesini içerir. Risklerin ve bunların denetim üzerindeki etkisinin denetim süreci boyunca göz önünde bulundurulması gerekir.

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

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

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

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

Stratejik olarak planlama; denetimin kapsam, amaç ve yaklaşımını tanımlamalıdır. Amaçlar, denetimle neyin başarılmak istendiğini ifade eder. Kapsam, konu ve denetçilerin konuyu değerlendirmek ve konuya ilişkin raporlama yapmak için kullanacakları kriterlerle ilgilidir ve amaçlarla doğrudan ilişkilidir.

This may mean consulting experts and examining documents (including earlier studies and other sources) in order to gain a broad understanding of the subject matter to be audited and its context.

46) Auditors should conduct a risk assessment or problem analysis and revise this as necessary in response to the audit findings

The nature of the risks identified will vary according to the audit objective. The auditor should consider and assess the risk of different types of deficiencies, deviations or misstatements that may occur in relation to the subject matter. Both general and specific risks should be considered. This can be achieved through procedures that serve to obtain an understanding of the entity or programme and its environment, including the relevant internal controls. The auditor should assess the management's response to identified risks, including its implementation and design of internal controls to address them. In a problem analysis the auditor should consider actual indications of problems or deviations from what should be or is expected. This process involves examining various problem indicators in order to define the audit objectives. The identification of risks and their impact on the audit should be considered throughout the audit process.

47) Auditors should identify and assess the risks of fraud relevant to the audit objectives.

Auditors should make enquiries and perform procedures to identify and respond to the risks of fraud relevant to the audit objectives. They should maintain an attitude of professional scepticism and be alert to the possibility of fraud throughout the audit process.

48) Auditors should plan their work to ensure that the audit is conducted in an effective and efficient manner

Planning for a specific audit includes strategic and operational aspects. Strategically, planning should define the audit scope, objectives and approach. The objectives refer to what the audit is intended to accomplish. The scope relates to the subject matter and the criteria which the auditors will use to assess and report on the subject matter, and is directly related to the objectives.

Yaklaşım kısmında denetim kanıtlarının toplanmasında kullanılacak prosedürlerin niteliği ve kapsamı açıklanacaktır. Denetim, denetim riski kabul edilebilir düşük bir düzeye indirilecek şekilde planlanmalıdır.

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

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

Denetimin Yürütülmesi

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

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

Denetçi, gizliliğe ilişkin tüm gerekliliklere riayet etmelidir.

The approach will describe the nature and extent of the procedures to be used for gathering audit evidence. The audit should be planned to reduce audit risk to an acceptably low level.

Operationally, planning entails setting a timetable for the audit and defining the nature, timing and extent of the audit procedures. During planning, auditors should assign the members of their team as appropriate and identify other resources that may be required, such as subject experts.

Audit planning should be responsive to significant changes in circumstances and conditions. It is an iterative process that takes place throughout the audit.

Conducting an audit

49) Auditors should perform audit procedures that provide sufficient appropriate audit evidence to support the audit report

The auditor's decisions on the nature, timing and extent of audit procedures will impact on the evidence to be obtained. The choice of procedures will depend on the risk assessment or problem analysis.

Audit evidence is any information used by the auditor to determine whether the subject matter complies with the applicable criteria. Evidence may take many forms, such as electronic and paper records of transactions, written and electronic communication with outsiders, observations by the auditor, and oral or written testimony by the audited entity. Methods of obtaining audit evidence can include inspection, observation, inquiry, confirmation, recalculation, reperformance, analytical procedures and/or other research techniques. Evidence should be both sufficient (quantity) to persuade a knowledgeable person that the findings are reasonable, and appropriate (quality) – i.e. relevant, valid and reliable. The auditor's assessment of the evidence should be objective, fair and balanced. Preliminary findings should be communicated to and discussed with the audited entity to confirm their validity.

The auditor must respect all requirements regarding confidentiality.

50) Denetçiler, denetim kanıtlarını değerlendirmeli ve sonuç çıkarmalıdır.

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

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

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

Raporlama ve İzleme

51) Denetçiler, ulaşılan sonuçlara dayanarak bir rapor hazırlamalıdır.

Denetim süreci; paydaşlar, yönetimden sorumlu olan diğerleri ve kamuoyuna denetimin sonuçlarını bildirmek için bir raporun hazırlanmasını içerir. Amaç aynı zamanda, izlemenin kolaylaştırılması ve düzeltici eylemlerin teşvik edilmesidir. Yargı yetkisine sahip denetim mahkemeleri gibi bazı YDK'larda bu amaç, yasal olarak bağlayıcı raporların yayımlanması veya yargı kararlarının verilmesini içerebilir.

Raporlar, anlaşılması kolay ve tam olmalı ve muğlaklık veya anlam belirsizliği içermemelidir. Tarafsız ve adil olmalı, yalnızca yeterli ve uygun denetim kanıtıyla desteklenen bilgileri içermeli ve bulguların perspektife ve bağlama oturtulmasını sağlamalıdır.

Raporun şekli ve içeriği; denetimin niteliği, hedef kullanıcılar, geçerli standart ve yasal gerekliliklere bağlıdır. YDK'nın görev ve yetkisiyle diğer ilgili yasal ve idari düzenlemeler, raporların tasarımını veya lafzını öngörebilir. Raporlar, şekli bakımından uzun veya kısa olabilir.

50) Auditors should evaluate the audit evidence and draw conclusions

After completing the audit procedures, the auditor will review the audit documentation in order to determine whether the subject matter has been sufficiently and appropriately audited. Before drawing conclusions, the auditor reconsiders the initial assessment of risk and materiality in the light of the evidence collected and determines whether additional audit procedures need to be performed.

The auditor should evaluate the audit evidence with a view to obtaining audit findings. When evaluating the audit evidence and assessing materiality of findings the auditor should take both quantitative and qualitative factors into consideration.

Based on the findings, the auditor should exercise professional judgement to reach a conclusion on the subject matter or subject matter information.

Reporting and follow-up

51) Auditors should prepare a report based on the conclusions reached

The audit process involves preparing a report to communicate the results of the audit to stakeholders, others responsible for governance and the general public. The purpose is also to facilitate follow-up and corrective action. In some SAIs, such as courts of audit with jurisdictional authority, this may include issuing legally binding reports or judicial decisions.

Reports should be easy to understand, free from vagueness or ambiguity and complete. They should be objective and fair, only including information which is supported by sufficient and appropriate audit evidence and ensuring that findings are put into perspective and context.

The form and content of a report will depend on the nature of the audit, the intended users, the applicable standards and legal requirements. The SAI's mandate and other relevant laws or regulations may specify the layout or wording of reports, which can appear in short form or long form.

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

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

» Tasdik Görevleri

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

» Doğrudan Raporlama Görevleri

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

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

» Görüş

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

- *Şartlı Görüş (hariç tutan)* – Konu kapsamında yer alan ve önemli olan veya olabilecek ancak yaygın olmayan belli kalemlere ilişkin olarak denetçinin ihtilafa düştüğü veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği hallerde verilir.

Long-form reports generally describe in detail the audit scope, audit findings and conclusions, including potential consequences and constructive recommendations to enable remedial action.

Short-form reports are more condensed and generally in a more standardised format.

» Attestation engagements

In attestation engagements the audit report may express an opinion as to whether the subject matter information is, in all material respects, free from misstatement and/or whether the subject matter complies, in all material respects, with the established criteria. In an attestation engagement the report is generally referred to as the Auditor's Report.

» Direct engagements

In direct engagements the audit report needs to state the audit objectives and describe how they were addressed in the audit. It includes findings and conclusions on the subject matter and may also include recommendations. Additional information about criteria, methodology and sources of data may also be given, and any limitations to the audit scope should be described.

The audit report should explain how the evidence obtained was used and why the resulting conclusions were drawn. This will enable it to provide the intended users with the necessary degree of confidence.

» Opinion

When an audit opinion is used to convey the level of assurance, the opinion should be in a standardised format. The opinion may be unmodified or modified. An unmodified opinion is used when either limited or reasonable assurance has been obtained. A modified opinion may be:

- *Qualified (except for)* – where the auditor disagrees with, or is unable to obtain sufficient and appropriate audit evidence about, certain items in the subject matter which are, or could be, material but not pervasive;

- *Olumsuz Görüş* – Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettikten sonra, sapma veya yanlış bildirimlerin tek tek veya toplu olarak hem önemli hem de yaygın olduğu sonucuna ulaştığı hallerde verilir.
- *Görüş Bildirmekten Kaçınma* – Hem önemli hem de yaygın olan bir belirsizlik veya kapsam kısıtlaması sebebiyle denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği hallerde verilir.

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

» İzleme

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

- *Adverse* – where the auditor, having obtained sufficient and appropriate audit evidence, concludes that deviations or misstatements, whether individually or in the aggregate, are both material and pervasive;
- *Disclaimed* – where the auditor is unable to obtain sufficient and appropriate audit evidence due to an uncertainty or scope limitation which is both material and pervasive.

Where the opinion is modified the reasons should be put in perspective by clearly explaining, with reference to the applicable criteria, the nature and extent of the modification. Depending on the type of audit, recommendations for corrective action and any contributing internal control deficiencies may also be included in the report.

» Follow-up

SAIs have a role in monitoring action taken by the responsible party in response to the matters raised in an audit report. Follow-up focuses on whether the audited entity has adequately addressed the matters raised, including any wider implications. Insufficient or unsatisfactory action by the audited entity may call for a further report by the SAI.