

ISSAI 300

**Performans Denetimi
İlkeleri**

**Performance Audit
Principles**

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

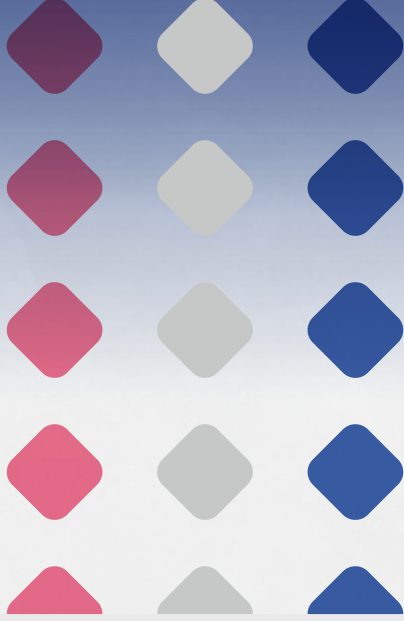
INTOSAI Standards are issued by the International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, as part of the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements.



INTOSAI



INTOSAI



INTOSAI, 2019

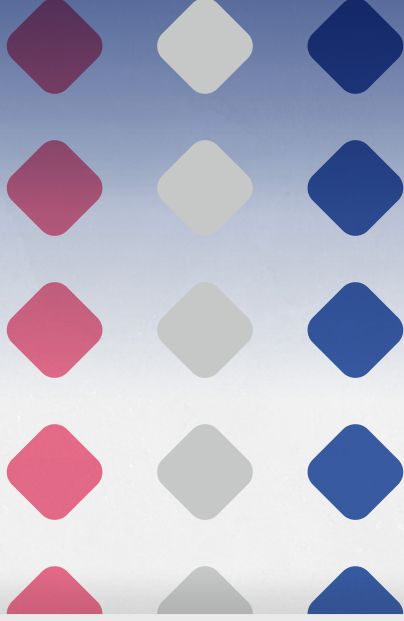


Orjinal metin esas alınarak T.C Sayıştay Başkanlığı tarafından tercüme edilmiştir.





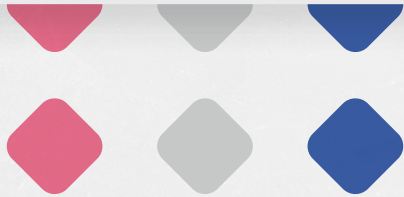
INTOSAI



INTOSAI, 2019

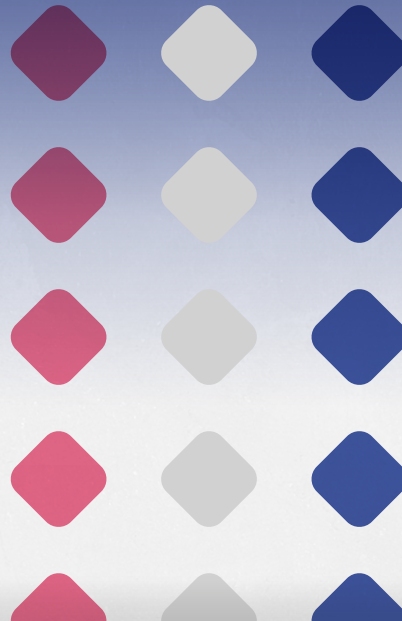
- 1) Devlet denetiminde **Alan standartları ve etik öneme sahip standartlar** olarak 2001 yılında onaylandı
- 2) İçerik, 2013 yılında **Performans Denetiminin Temel İlkeleri** olarak yeniden oluşturuldu ve onaylandı
- 3) INTOSAI Mesleki Bildirimler Çerçevesi'nin (IFPP) oluşturulmasıyla birlikte, 2019 yılındaki editoryal değişikliklerle **Performans Denetimi İlkeleri** olarak yeniden adlandırıldı

ISSAI 300'e, tüm INTOSAI resmi dillerinde erişim mümkündür: Arapça, İngilizce, Fransızca, Almanca ve İspanyolca





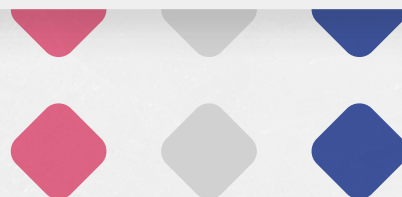
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Endorsed as **Field standards in government auditing and standards with ethical significance** in 2001
- 2) Content reformulated and endorsed as **Fundamental Principles of Performance Auditing** in 2013
- 3) With the establishment of the Intosai Framework of Professional Pronouncements (IFPP), renamed as **Performance Audit Principles** with editorial changes in 2019

ISSAI 300 is available in all INTOSAI official languages: Arabic, English, French, German and Spanish



İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	5
2. PERFORMANS DENETİM İLKELERİNİN AMAÇ VE YETKİ ALANI	6
3. PERFORMANS DENETİMİNİN ÇERÇEVESİ	8
Performans Denetiminin Tanımı	8
Ekonomiklik, Verimlilik ve Etkinlik	8
Performans Denetiminin Amaçları	9
ISSAI 300'ün Uygulanabilirliği	10
4. PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI	11
Performans Denetimindeki Üç Taraf	11
Performans Denetiminde Konu ve Kriterler	12
Performans Denetiminde Güven ve Güvence	12
5. PERFORMANS DENETİMİNİN İLKELERİ	14
Genel İlkeler	14
Denetimin Amacı	14
Denetim Yaklaşımı	15
Kriterler	16
Denetim Riski	17
İletişim	18
Beceriler	19
Mesleki Yargı ve Şüphencilik	20
Kalite Kontrol	21
Önemlilik	22
Belgelendirme	23

TABLE OF CONTENTS

1. INTRODUCTION	5
2. PURPOSE AND AUTHORITY OF THE PERFORMANCE AUDIT PRINCIPLES	6
3. FRAMEWORK FOR PERFORMANCE AUDITING	8
Definition of performance auditing	8
Economy, efficiency and effectiveness	8
Objectives of performance auditing	9
Applicability of ISSAI 300	10
4. ELEMENTS OF PERFORMANCE AUDITING	11
The three parties in performance auditing	11
Subject matter and criteria in performance auditing	12
Confidence and assurance in performance auditing	12
5. PRINCIPLES OF PERFORMANCE AUDITING	14
General principles	14
Audit objective	14
Audit approach	15
Criteria	16
Audit risk	17
Communication	18
Skills	19
Professional judgement and scepticism	20
Quality control	21
Materiality	22
Documentation	23

Denetim Süreciyle İlgili İlkeler	24
Planlama	25
Konuların Seçilmesi	25
Denetimin Tasarlanması	26
Uygulama	28
Kanıt, Bulgu ve Sonuçlar	28
Raporlama	29
Raporun İçeriği	29
Tavsiyeler	30
Raporun Dağıtımı	30
İzleme	31

Principles related to the audit process	24
Planning	25
Selection of topics	25
Designing the audit	26
Conducting	28
Evidence, findings and conclusions	28
Reporting	29
Content of the report	29
Recommendations	30
Distribution of the report	30
Follow-up	31

- 1) Mesleki standartlar ve rehberler; kamu sektörü denetiminin güvenilirlik, kalite ve profesyonelliği açısından son derece önemlidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), yüksek denetim kurumları (YDK) tarafından bağımsız ve etkili denetim yapılmasını teşvik etmeyi amaçlar ve INTOSAI üyelerini, kendi mesleki yaklaşımlarını görev ve yetkileri ile ulusal kanun ve düzenlemelere uygun olarak geliştirmeleri hususunda destekler.
- 2) *ISSAI 100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri*, genel olarak kamu sektörü denetimine yönelik temel ilkeleri ortaya koyar ve ISSAI'lerin yetki alanını tanımlar. *ISSAI 300 - Performans Denetimi İlkeleri*, performans denetiminin spesifik bağlamına uygun hale getirmek için ISSAI 100'ün temel ilkelerini esas alır ve bunları daha da geliştirir. ISSAI 300, performans denetimi için de geçerli olan ISSAI 100 ile bağlantılı bir biçimde okunmalı ve anlaşılmalıdır.
- 3) *ISSAI 300 - Performans Denetimi İlkeleri*, üç bölümden oluşmaktadır:
 - a) İlk bölüm, performans denetimi ve ilgili ISSAI'lere atıfta bulunulmasına yönelik çerçeveyi belirler.
 - b) İkinci bölüm, denetçinin denetime başlamadan önce ve denetim esnasında dikkate alması gereken performans denetimi görevlerine ilişkin genel ilkeleri içerir.
 - c) Üçüncü bölüm ise, denetim sürecinin temel aşamalarıyla ilgili ilkeleri içerir.

- 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) and support the members of INTOSAI in the development of their own professional approach in accordance with their mandates and with national laws and regulations.
- 2) *ISSAI 100 - Fundamental Principles of Public-Sector Auditing* provides the fundamental principles for public-sector auditing in general and defines the authority of the ISSAIs. *ISSAI 300 - Performance Audit Principles* builds on and further develops the fundamental principles of ISSAI 100 to suit the specific context of performance auditing. ISSAI 300 should be read and understood in conjunction with ISSAI 100, which also applies to performance auditing.
- 3) *ISSAI 300 - Performance Audit Principles* consists of three sections.
 - a) The first section establishes the framework for performance auditing and for reference to the relevant ISSAIs.
 - b) The second section consists of the general principles for performance audit engagements that the auditor should consider prior to commencement and throughout the audit process.
 - c) The third section contains principles of relevance to the main stages of the audit process itself.

2

PERFORMANS DENETİMİ İLKELERİNİN AMAÇ VE YETKİ ALANI

- 4) Bu belge, yüksek bir denetim standardına ulaşmak için uygulanacak ilkeler de dâhil olmak üzere performans denetiminin niteliği hakkında ortak bir anlayış geliştirilmesini amaçlamaktadır. INTOSAI üyeleri, ISSAI 100 ve 300 ile uyumlu geçerli standartlar geliştirmeye veya benimsemeye ve aynı zamanda 3000-3899 aralığındaki ISSAI'ler ile 3900-3999 aralığındaki REHBERLER'deki performans denetimine ilişkin INTOSAI standartları ve rehberliğini dikkate almaya teşvik edilir. 3000-3899 aralığındaki ISSAI'ler, ISSAI'leri kendi geçerli standartları olarak benimsemeyi seçen YDK'lar için performans denetimi standartları sağlar.
- 5) Performans denetimine ilişkin bildirimler; bireysel görevlerin tasarımında esnek olmaya, denetçilerin çalışmalarında açık ve yaratıcı olmalarına ve denetim sürecinin tüm aşamalarında mesleki yargıya 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 çalışmalarının tüm yönlerine uygulanamaz. Bu nedenle YDK'lar, Performans Denetimi İlkelerine dayanan veya bu prensiplerle uyumlu yetkili standartlar geliştirme seçeneğine sahiptir. YDK'nın standartlarını bu ilkelere dayandırmayı seçmesi halinde bu standartlar, ilkelerin uygulanabilir ve ilgili tüm hususlarıyla örtüşmelidir.
- 7) YDK'nın denetim standartlarının, Performans Denetimi İlkelerine dayalı veya bunlarla uyumlu olduğu hallerde bu ilkelere şu şekilde atıf yapılabilir:
... Denetimlerimizi, ISSAI 100 - Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının ISSAI 300 Performans Denetimi İlkelerine dayanan [veya bunlarla uyumlu] [standartlara] uygun olarak gerçekleştirdik.

2

PURPOSE AND AUTHORITY OF THE PERFORMANCE AUDIT PRINCIPLES

- 4) This document seeks to establish a common understanding of the nature of performance auditing, including the principles to be applied to achieve a high standard of audit. INTOSAI members are encouraged to develop or adopt authoritative standards consistent with ISSAIs 100 and 300 and to also take into account the INTOSAI standards and guidance on performance auditing in ISSAIs 3000-3899 and GUIDs 3900-3999. The ISSAIs 3000 - 3899 provide performance audit standards for SAIs that have chosen to adopt the ISSAIs as their authoritative standards.
- 5) Pronouncements for performance auditing should reflect the need for flexibility in the design of individual engagements, for auditors to be receptive and creative in their work and for professional judgement at all stages of the audit process.
- 6) INTOSAI recognises that SAIs have contrasting mandates and work under different conditions. Due to the varied situations and structural arrangements of SAIs, not all auditing standards or guidelines can apply to all aspects of their work. SAIs therefore have the option of developing authoritative standards that are either based on or consistent with the Performance Audit Principles. If an SAI chooses to base its standards on these principles, those standards should correspond to these principles in all applicable and relevant respects.
- 7) Where an SAI's auditing standards are based on or consistent with the Performance Audit Principles, these may be referred to 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 ISSAI 300 Performance Audit Principles of the International Standards of Supreme Audit Institutions.

Bu atıf, denetim raporunda yer alabilir veya tanımlanmış görev türlerini kapsayan daha genel bir formatta YDK tarafından bildirilebilir.

- 8) YDK'lar, çalışmalarını için Performans Denetimi Standartlarını (3000–3899 arası ISSAI'ler) yetkili standartlar olarak benimsemeyi tercih edebilir. YDK'nın bu standartları benimsemeyi seçmesi halinde ilgili tüm konularda standartlara uyması gerekir. Bu durumda şu şekilde atıf yapılabilir:

... [Performans] Denetimlerimizi [performans denetimine ilişkin] Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına uygun olarak gerçekleştirdik.

The reference may be included in the audit report or communicated by the SAI in a more general form covering a defined range of engagements.

- 8) SAIs may choose to adopt the Performance Audit Standards (ISSAI 3000 – 3899) as the authoritative standards for their work. Where an SAI has chosen so to adopt these standards, it must comply with them in all relevant respects. Reference in this case may be made by stating:

...We conducted our [performance] audit[s] in accordance with the International Standards of Supreme Audit Institutions [on performance auditing].

PERFORMANS DENETİMİNİN TANIMI

- 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 sağlamayı ve uygun olduğu hallerde de iyileştirmeye yönelik tavsiyeler sunmayı amaçlar. 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 yetkili görüş veya sonuç sunulması;
 - Denetim bulgularının analizine dayanan tavsiyeler sunulması.

EKONOMİKLİK, VERİMLİLİK VE ETKİNLİK

- 11) Ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri aşağıdaki şekilde tanımlanabilir:

3

FRAMEWORK FOR PERFORMANCE AUDITING

DEFINITION OF PERFORMANCE AUDITING

- 9) As carried out by SAIs, performance auditing is an independent, objective and reliable examination of whether government undertakings, systems, operations, programmes, activities or organisations are operating in accordance with the principles of economy, efficiency and effectiveness and whether there is room for improvement.
- 10) Performance auditing seeks to provide new information, analysis or insights and, where appropriate, recommendations for improvement. Performance audits deliver new information, knowledge or value by:
 - providing new analytical insights (broader or deeper analysis or new perspectives);
 - making existing information more accessible to various stakeholders;
 - providing an independent and authoritative view or conclusion based on audit evidence;
 - providing recommendations based on an analysis of audit findings.

ECONOMY, EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS

- 11) The principles of economy, efficiency and effectiveness can be defined as follows:

- 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. Bu ilke; miktar, kalite ve zamanlama açısından kullanılan kaynaklar ile 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 uygulamalarını ve prosedürlerini içerebilir. Uygun olduğu hallerde düzenleyici veya kurumsal çerçevenin denetlenen kuruluşun performansına etkisi de göz önünde bulundurulmalıdır.

PERFORMANS DENETİMİNİN AMAÇLARI

- 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, performansı iyileştirmek için yönetim ve denetim sorumluluklarına sahip kişilere yardımcı olarak hesap verebilirliği teşvik eder. Performans denetimi bunu, yasama veya yürütme organı tarafından alınan kararların verimli ve etkin şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı ve uygulanıp uygulanmadığını ve vergi yükümlülere 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.

- The principle of economy means minimising the costs of resources. The resources used should be available in due time, in and of appropriate quantity and quality and at the best price.
- The principle of efficiency means getting the most from the available resources. It is concerned with the relationship between resources employed and outputs delivered in terms of quantity, quality and timing.
- The principle of effectiveness concerns meeting the objectives set and achieving the intended results.

Performance audits often include an analysis of the conditions that are necessary to ensure that the principles of economy, efficiency and effectiveness can be upheld. These conditions may include good management practices and procedures to ensure the correct and timely delivery of services. Where appropriate, the impact of the regulatory or institutional framework on the performance of the audited entity should also be taken into account.

OBJECTIVES OF PERFORMANCE AUDITING

- 12) The main objective of performance auditing is constructively to promote economical, effective and efficient governance. It also contributes to accountability and transparency.

Performance auditing promotes accountability by assisting those with governance and oversight responsibilities to improve performance. It does this by examining whether decisions by the legislature or the executive are efficiently and effectively prepared and implemented, and whether taxpayers or citizens have received value for money. It does not question the intentions and decisions of the legislature, but examines whether any shortcomings in the laws and regulations or their way of implementation have prevented the specified objectives from being achieved. Performance auditing focuses on areas in which it can add value for citizens and which have the greatest potential for improvement. It provides constructive incentives for the responsible parties to take appropriate action.

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 teşvik eder. Böylece vatandaşa faydalı bilgiler sağlamaya doğrudan katkıda bulunurken, aynı zamanda öğrenme ve iyileştirmeler için bir temel görevi görür. Performans denetiminde YDK'lar, yetkileri çerçevesinde neyi, ne zaman ve nasıl denetleyeceklerine karar vermekte özgürdür ve bulgularını yayımlamaları engellenmemelidir.

ISSAI 300'ÜN UYGULANABİLİRLİĞİ

- 13) Performans Denetimi İlkeleri, standartların benimsenmesi veya geliştirilmesinde YDK'lar için esas teşkil eder. Bu ilkeler; INTOSAI Temel İlkelerinin (INTOSAI-P 10-99) bağımsızlık ve anayasal yetkilerine ilişkin YDK'ların düzgün işleyişi için ön koşullar ile etik yükümlülükler ve diğer YDK kurumsal gereklilikleri (ISSAI 130-199) de dahil olmak üzere, YDK'ların kurumsal arka planına yönelik olarak oluşturulmuştur.
- 14) Denetim türleri (veya birleşik denetimler) arasındaki çakışmalar ele alınırken aşağıdaki unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır:
- Denetimde uygulanan standartlara ilişkin beyanın (yukarıdaki 7 veya 8. paragraf), ISSAI 100'ün 9 veya 10. paragraflarına göre uyarlanması gerekebilir.
 - Performans denetiminin unsurları, uygunluk denetimi ve mali denetim unsurları da taşıyan daha kapsamlı bir denetimin parçası olabilir.
 - Çakışma durumunda ilgili tüm standartlar dikkate alınmalıdır. Farklı standartların öncelikleri farklı olabileceği için bu husus tüm durumlarda mümkün olamayabilir.

Bu gibi durumlarda, denetimin temel amacı, hangi standartların uygulanacağı konusunda denetçilere rehberlik etmelidir. 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.

Performance auditing promotes transparency by affording parliament, taxpayers and other sources of finance, those targeted by government policies and the media an insight into the management and outcomes of different government activities. It thereby contributes in a direct way to providing useful information to the citizen, while also serving as a basis for learning and improvements. In performance auditing, SAIs are free to decide, within their mandate, what, when and how to audit, and should not be restrained from publishing their findings.

APPLICABILITY OF ISSAI 300

- 13) The Performance Audit Principles provide the basis for the adoption or development of standards by SAIs. They have been formulated with a view to the institutional background of SAIs, including the prerequisites for the proper functioning of SAIs on independence and constitutional mandates of the INTOSAI Core Principles (INTOSAI-P 10-99) and ethical obligations and further SAI organizational requirements (ISSAI 130-199).
- 14) When dealing with overlaps between audit types (or combined audits) the following points should be considered:
 - The statement of standards applied in the audit (paragraph 7 or 8 above) may need to be adjusted in accordance with ISSAI 100, paragraph 9 or 10.
 - Elements of performance auditing can be part of a more extensive audit that also covers compliance and financial auditing aspects.
 - In the event of an overlap, all relevant standards should be observed. This may not be feasible in all cases, as different standards may contain different priorities.

In such cases, the primary objective of the audit should guide the auditors as to which standards to apply. In determining whether performance considerations form the primary objective of the audit engagement, it should be borne in mind that performance auditing focuses on activity and results rather than reports or accounts, and that its main objective is to promote economy, efficiency and effectiveness rather than report on compliance.

4

PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

- 15) ISSAI 100'de tanımlanan kamu sektörü denetiminin unsurları (denetçi, sorumlu taraf, hedef kullanıcılar, konu ve kriterler), performans denetiminde farklı özellikler gösterebilir. Denetçiler, denetimi uygun şekilde yürütebilmeleri için her denetimin unsurlarını açıkça belirlemeli ve bunların sonuçlarını anlamalıdır.

PERFORMANS DENETİMİNDEKİ ÜÇ TARAF

- 16) Denetçiler konu seçiminde ve kriterlerin belirlenmesinde genellikle önemli ölçüde takdir yetkisine sahiptir ve bu da ilgili sorumlu tarafların ve hedef kullanıcıların kim olduğunu etkiler. Denetçiler, tavsiye verebilir ancak sorumlu tarafların sorumluluklarını üstlenmemeye özen göstermelidirler. Performans denetiminde denetçiler, genellikle farklı ve birbirini tamamlayan 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 bir hedef kullanıcı olabilir ancak nadir durumlarda tek hedef kullanıcı olur.

4

ELEMENTS OF PERFORMANCE AUDITING

- 15) The elements of a public-sector audit (auditor, responsible party, intended users, subject matter and criteria), as defined in ISSAI 100, may assume distinct characteristics in performance auditing. Auditors should explicitly identify the elements of each audit and understand their implications so that they can conduct the audit accordingly.

THE THREE PARTIES IN PERFORMANCE AUDITING

- 16) Auditors frequently have considerable discretion in the selection of subject matter and identification of criteria, which in turn influences who the relevant responsible parties and intended users are. While auditors can give recommendations, they need to take care that they do not assume the responsibilities of the responsible parties. Auditors in performance audits typically work in a team offering different and complementary skills.
- 17) The role of responsible party may be shared by a range of individuals or entities, each with responsibility for a different aspect of the subject matter. Some parties may be responsible for actions that have caused problems. Others may be able to initiate changes to address the recommendations resulting from a performance audit. Others still may be responsible for providing the auditor with information or evidence.
- 18) The intended users are the persons for whom the auditor prepares the performance audit report. The legislature, government agencies and the public can all be intended users. A responsible party may also be an intended user, but it will rarely be the only one.

PERFORMANS DENETİMİNDE KONU VE KRİTERLER

- 19) Performans denetimi konusunun spesifik program, kurum veya kaynaklarla sınırlandırılması gerekmemekte olup konu, faaliyetleri (çıktı, sonuç ve etkileriyle birlikte) veya mevcut durumları (neden ve sonuçları da içerecek şekilde) 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 DENETİMİNDE 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 görüşe benzer genel bir görüş bildirmesi normalde beklenmez. Dolayısıyla ISSAI çerçevesinde böyle bir gereklilik bulunmamaktadır.

- 22) Performans denetiminin sağladığı güvence düzeyi, şeffaf bir şekilde bildirilmelidir. Ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ilkelerinin ne ölçüde yerine getirildiği ise performans denetimi raporunda farklı şekillerde belirtilebilir:

SUBJECT MATTER AND CRITERIA IN PERFORMANCE AUDITING

- 19) The subject matter of a performance audit need not be limited to specific programmes, entities or funds but can include activities (with their outputs, outcomes and impacts) or existing situations (including causes and consequences). Examples might be service delivery by the responsible parties or the effects of government policy and regulations on administration, stakeholders, businesses, citizens and society. The subject matter is determined by the objective and formulated in the audit questions.
- 20) In performance auditing, the auditor is sometimes involved in developing or selecting the criteria that are relevant to the audit. Paragraph 27 describes which specific requirements follow from this for the auditor.

CONFIDENCE AND ASSURANCE IN PERFORMANCE AUDITING

- 21) As in all audits, the users of performance audit reports will wish to be confident about the reliability of the information which they use for taking decisions. They will therefore expect reliable reports which set out the SAIs' evidence-based position on the subject examined.

Consequently, performance auditors should in all cases provide findings based on sufficient appropriate evidence and actively manage the risk of inappropriate reports. However, performance auditors are not normally expected to provide an overall opinion, comparable to the opinion on financial statements, on the audited entity's achievement of economy, efficiency and effectiveness. This is therefore not a requirement of the ISSAI framework.

- 22) The level of assurance provided by a performance audit should be communicated in a transparent way. The degree of economy, efficiency and effectiveness achieved may be conveyed in the performance audit report in different ways:

- Denetimin amacı ve konusu, elde edilen kanıtlar ve ulaşılan bulguların bir sonuca ulaşılmasına olanak tanıdığı durumlarda ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkelerinin tüm yönlerine ilişkin genel bir görüş yoluyla,
 - Veya denetimin amacı, sorulan sorular, elde edilen kanıtlar, kullanılan kriterler, ulaşılan bulgular ve spesifik sonuçlar dahil bir dizi hususa ilişkin spesifik bilgi sağlanarak.
- 23) Denetim raporları, sadece yeterli uygun kanıtla desteklenen bulguları içermelidir. Kullanıcılara yeterli bilgi sağlamak için dengeli bir raporun hazırlanmasında, sonuçlara varılmasında ve tavsiyelerin formüle edilmesinde alınan kararların genellikle detaylandırılması gerekir. Performans denetçileri, bulgulardan yola çıkarak bir dizi sonuca ve uygulanabilir olduğu hallerde genel bir sonuca nasıl ulaştıklarını özellikle açıklamalıdır. Bu; hangi kriterlerin geliştirildiği ve kullanıldığı ve bunların sebebinin açıklanması ve dengeli bir rapor sunulabilmesi için ilgili tüm bakış açılarının göz önünde bulundurulduğunun ifade edilmesi anlamına gelmektedir. Raporlamaya ilişkin ilkeler, bu süreçle ilgili ek rehber bilgi içermektedir.

- either through an overall view on aspects of economy, efficiency and effectiveness, where the audit objective, the subject matter, the evidence obtained and the findings reached allow for such a conclusion;
 - or by providing specific information on a range of points including the audit objective, the questions asked, the evidence obtained, the criteria used, the findings reached and the specific conclusions.
- 23) Audit reports should only include findings that are supported by sufficient appropriate evidence. The decisions made in drawing up a balanced report, reaching conclusions and formulating recommendations frequently need to be elaborated upon in order to provide sufficient user information. Performance auditors should specifically describe how their findings have led to a set of conclusions and – if applicable – a single overall conclusion. This means explaining which criteria were developed and used and why, and stating that all relevant viewpoints have been taken into account so that a balanced report can be presented. The principles on reporting give further guidance for this process.

5

PERFORMANS DENETİMİNİN İLKELERİ

GENEL İLKELER

- 24) Aşağıda belirtilen genel ilkeler denetim süreci boyunca performans denetiminin ilgili hususlarına ilişkin rehber bilgi sunar.
- Bu ilkelerin uygulandığı bazı alanlar, ISSAI 100’de yer almamaktadır. Bu alanlar, denetim konularının seçilmesi, denetimin amaçlarının belirlenmesi ve denetim yaklaşımı ve kriterlerin tanımlanmasıdır.
 - Denetim riski, iletişim, beceriler, mesleki yargı, kalite kontrol, önemlilik ve belgelendirme gibi diğer alanlarda genel ilkeler ISSAI 100’ün ilkelerine dayanır ve bu ilkelerin özel olarak performans denetiminde nasıl kullanılacaklarını açıklar.
 - Son olarak, etik ve bağımsızlık gibi bazı alanlar, hali hazırda ISSAI 100, INTOSAI Temel İlkeleri (INTOSAI-P 10-99) ve YDK kurumsal gerekliliklerinde (130-199 arası ISSAI’ler) ele alınmaktadır.

» DENETİMİN AMACI

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

Denetimin amacı, göreve ilişkin yaklaşımı ve tasarımı belirler. Daha basit bir ifadeyle sadece 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.

5

PRINCIPLES OF PERFORMANCE AUDITING

GENERAL PRINCIPLES

- 24) The general principles set out below give guidance on aspects of performance auditing that are relevant throughout the audit process.
- Some areas to which these principles apply are not covered by ISSAI 100. These are the selection of audit topics, the identification of audit objectives and the definition of an audit approach and criteria.
 - In other areas, such as audit risk, communication, skills, professional judgment, quality control, materiality and documentation, the general principles draw on the principles of ISSAI 100 and explain how they specifically apply in performance auditing.
 - Finally, some areas, such as ethics and independence, are currently addressed by ISSAI 100, by INTOSAI Core Principles (INTOSAI-P 10-99) and by SAI organizational requirements (ISSAIs 130-199).

» AUDIT OBJECTIVE

- 25) **Auditors should set a clearly-defined audit objective that relates to the principles of economy, efficiency and effectiveness.**

The audit objective determines the approach and design of the engagement. It could simply be to describe the situation. However, normative audit objectives (are things as they ought to be?) and analytical audit objectives (why are things not as they ought to be?) are more likely to add value.

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 tanımlanabilir girişim, sistem, işlem, program, faaliyet veya organizasyon grubuyla ilişkilidir.

Birçok denetim amacı, daha açık alt sorulara ayrılabilen daha genel bir denetim sorusu olarak ifade edilebilir. Genel denetim sorusunu ele alırken alt soruların konu bakımından birbiriyle bağlantılı, birbirini tamamlayıcı, bir bütün olarak kapsayıcı olmaları ve birbirleriyle çelişmemeleri gerekir. Soruda kullanılan tüm ifadeler açıkça tanımlanmalıdır. Denetim sorularının oluşturulması, soruların tekrar tekrar belirlendiği ve geliştirildiği, konuyla ilgili bilinen ilgili bilgilerin yanı sıra uygulanabilirliğin de dikkate alındığı yinelemeli bir süreçtir.

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

» DENETİM YAKLAŞIMI

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 unsurdur. Yapılacak incelemenin niteliğini belirler. Gerekli bilgi birikimi, tecrübe ve veriler ile bunların elde edilmesi ve analiz edilmesi için gerekli denetim prosedürlerini de tanımlar.

Performans denetimi, genellikle aşağıdaki üç yaklaşımdan birini izler:

- Sistem odaklı yaklaşım, yönetim sistemlerinin (örneğin mali yönetim sistemleri) düzgün işleyip işlemediğini inceler;
- Sonuç odaklı yaklaşım, sonuç veya çıktı hedeflerinin amaçlandığı gibi gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği veya program ve hizmetlerin amaçlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini değerlendirir;

In all cases, the auditors need to consider what the audit pertains to, which organisations and bodies are involved and for whom the ultimate recommendations are likely to be relevant. Well-defined audit objectives relate to a single entity or an identifiable group of government undertakings, systems, operations, programmes, activities or organisations.

Many audit objectives can be framed as an overall audit question which can be broken down into more precise sub-questions. They should be thematically related, complementary, not overlapping and collectively exhaustive in addressing the overall audit question. All terms employed in the question should be clearly defined. The formulation of audit questions is an iterative process in which the questions are repeatedly specified and refined, account being taken of known relevant information on the subject as well as feasibility.

Instead of defining a single objective or overall audit question, auditors may choose to develop several audit objectives, which need not always be broken down into sub-questions.

» **AUDIT APPROACH**

26) Auditors should choose a result-, problem- or system-oriented approach, or a combination thereof, to facilitate the soundness of audit design.

The overall audit approach is a central element of any audit. It determines the nature of the examination to be made. It also defines the necessary knowledge, information and data and the audit procedures needed to obtain and analyse them.

Performance auditing generally follows one of three approaches:

- a system-oriented approach, which examines the proper functioning of management systems, e.g. financial management systems;
- a result-oriented approach, which assesses whether outcome or output objectives have been achieved as intended or programmes and services are operating as intended;

- Problem odaklı yaklaşım, belirli problemlerin veya kriterlerden sapmaların nedenlerini inceler, doğrular ve analiz eder.

Her üç yaklaşım da yukarıdan aşağıya veya aşağıdan yukarıya bir bakış açısıyla izlenebilir. Yukarıdan aşağı denetimler, temelde yasama organı ve merkezi yönetimin gereklilik, niyet, amaç ve beklentilerine odaklanır. Aşağıdan yukarı bakış açısı ise halk ve toplum için önem arz eden sorunlara odaklanır.

» KRİTERLER

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 etkinliğinin 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, bilimsel bilgi birikimi ve en iyi uygulamalar doğrultusunda ne beklendiği 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.

- a problem-oriented approach, which examines, verifies and analyses the causes of particular problems or deviations from criteria.

All three approaches can be pursued from a top-down or bottom-up perspective. Top-down audits concentrate mainly on the requirements, intentions, objectives and expectations of the legislature and central government. A bottom-up perspective focuses on problems of significance to people and the community.

» CRITERIA

- 27) Auditors should establish suitable criteria which correspond to the audit questions and are related to the principles of economy, efficiency and effectiveness.**

Criteria are the benchmarks used to evaluate the subject matter. Performance audit criteria are reasonable and audit-specific standards of performance against which the economy, efficiency and effectiveness of operations can be evaluated and assessed.

The criteria provide a basis for evaluating the evidence, developing audit findings and reaching conclusions on the audit objectives. They also form an important element in discussions within the audit team and with SAI management and in communication with the audited entities.

The criteria can be qualitative or quantitative and should define what the audited entity will be assessed against. The criteria may be general or specific, focusing on what should be according to laws, regulations or objectives; what is expected, according to sound principles, scientific knowledge and best practice; or what could be (given better conditions).

Diverse sources can be used to identify criteria, including performance measurement frameworks. It should be transparent which sources were used, and the criteria should be relevant and understandable for users as well as complete, reliable and objective in the context of the subject matter and audit objectives.

Kriterler, denetlenen kuruluşlarla müzakere edilmelidir ancak uygun kriterlerin seçilmesi son tahlilde denetçinin sorumluluğundadır. Kriterlerin planlama aşamasında tanımlanması ve bildirilmesi, güvenilirlik ve genel kabul edilebilirliklerini artırabilirken karmaşık konuları kapsayan denetimlerde kriterlerin önceden belirlenmesi her zaman mümkün değildir; bunun yerine denetim sürecinde tanımlanmaları gerekir.

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

Problem odaklı performans denetiminde çıkış noktası, olması gereken veya olabilecek olandan bilinen ya da şüphelenilen bir sapmadır. Bu nedenle temel amaç, sadece sorunu (kriterden sapma ve sapmanın sonuçları) doğrulamak değil, aynı zamanda nedenleri 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.

» DENETİM RİSKİ

28) Denetçiler, yanlış veya eksik sonuçlar elde etme, dengesiz bilgi sağlama veya kullanıcılar için değer katmama riski anlamına gelen denetim riskini aktif olarak yönetmelidir.

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

Bir denetimin değer katmama riski, yeni bilgiler veya bakış açıları sağlayamama olasılığından önemli faktörleri ihmal etme riskine ve sonuç olarak denetim raporunun kullanıcılarına performansın geliştirilmesi bağlamında ciddi bir katkıda bulunacak bilgi ya da tavsiyeler sağlayamama riskine kadar değişir.

The criteria should be discussed with the audited entities, but it is ultimately the auditor's responsibility to select suitable criteria. While defining and communicating criteria during the planning phase may enhance their reliability and general acceptance, in audits covering complex issues it is not always possible to set criteria in advance; instead they will be defined during the audit process.

Whereas in some audit types there are unequivocal legislative criteria, this is not typically the case in performance auditing. The audit objectives, question and approach determine the relevance and the type of suitable criteria, and user confidence in the findings and conclusions of a performance audit depends largely on the criteria. Thus it is crucial to select reliable and objective criteria.

In a problem-oriented performance audit, the starting point is a known or suspected deviation from what should or could be. The main objective is therefore not just to verify the problem (the deviation from the criterion and its consequences) but to identify causes. This makes it important to decide how to examine and verify causes during the design phase. Conclusions and recommendations are primarily based on the process of analysing and confirming causes, even though they are always rooted in normative criteria.

» AUDIT RISK

- 28) Auditors should actively manage audit risk, which is the risk of obtaining incorrect or incomplete conclusions, providing unbalanced information or failing to add value for users.**

Many topics in performance auditing are complex and politically sensitive. While simply avoiding such topics may reduce the risk of inaccuracy or incompleteness, it could also limit the possibility of adding value.

The risk that an audit will fail to add value ranges from the likelihood of not being able to provide new information or perspectives to the risk of neglecting important factors and, as a consequence, not being able to provide users of the audit report with knowledge or recommendations that would make a real contribution to better performance.

Yeterince geniş veya derin analiz yürütülebilmesi için yetkinliğe sahip olunmaması, kaliteli bilgiye erişim eksikliği, (örneğin hile veya usulsüz uygulamalarnedeniyle) yanlış bilgi edinilmesi, tüm bulguların değerlendirilmeye alınamaması 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.

» İLETİŞİM

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 denetlenen kurumlarda düzenli bir şekilde (örneğin, yıllık olarak) yapılmadığından iletişim kanalları halihazırda mevcut olmayabilir. Yasama organı ve kamu kurum ve kuruluşlarıyla temas halinde olunabilirken (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 raporlara duyulan ihtiyaç, çeşitli paydaşların bakış açıları hakkında bilgi edinmek için aktif bir çaba gerektirir.

Denetçiler, sorumlu tarafları ve diğer kilit paydaşları tespit etmeli ve etkili çift yönlü iletişim kurmak için inisiyatifi ele almalıdır.

Important aspects of risk may include not possessing the competence to conduct sufficiently broad or deep analysis, lacking access to quality information, obtaining inaccurate information (e.g. because of fraud or irregular practices), being unable to put all findings in perspective, and failing to collect or address the most relevant arguments.

Auditors should therefore actively manage risk. Dealing with audit risk is embedded in the whole process and methodology of performance audit. Audit planning documents should state the possible or known risks of the work envisaged and show how these risks will be handled.

» COMMUNICATION

29) Auditors should maintain effective and proper communication with the audited entities and relevant stakeholders throughout the audit process and define the content, process and recipients of communication for each audit.

There are several reasons why planning communication with the audited entities and stakeholders is of particular importance in performance audit.

- As performance audits are not normally conducted on a regular (e.g. annual) basis on the same audited entities, channels of communication may not already exist. While there may be contacts with the legislature and government bodies, other groups (such as academic and business communities or civil society organisations) may not have been engaged with previously.
- Often there are no predefined criteria (such as a financial reporting framework), and thus an intensive exchange of views with the audited entity is necessary.
- The need for balanced reports requires an active effort to obtain insight into the points of view of the various stakeholders.

Auditors should identify the responsible parties and other key stakeholders and take the initiative in establishing effective two-way communication.

İyi bir iletişim ile denetçiler, bilgi kaynaklarına ve denetlenen kurumdan gelen veri ve görüşlere erişimlerini artırabilir. Performans denetiminin amacının paydaşlara açıklanmasında iletişim kanallarının kullanılması, denetim tavsiyelerinin yerine getirilmesi 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 değerlendirilirken 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 ilişkin algıları da talep edilebilir.

» BECERİLER

- 30) Bir bütün olarak denetim ekibi, denetimi yürütmek için gerekli mesleki yetkinliğe sahip olmalıdır. Gerekli mesleki yetkinlik; 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.**

With good communication, auditors can improve access to information sources and to data and opinions from the audited entity. Using communication channels to explain the purpose of the performance audit to stakeholders also increases the likelihood that audit recommendations will be implemented. Auditors should therefore seek to maintain good professional relations with all relevant stakeholders, promote a free and frank flow of information in so far as confidentiality requirements permit, and conduct discussions in an atmosphere of mutual respect and understanding for the role and responsibilities of each stakeholder. However, care should be taken to ensure that communication with stakeholders does not compromise the independence and impartiality of the SAI.

Auditors should notify audited entities of the key aspects of the audit, including the audit objective, audit questions and subject matter. Notification will usually take the form of a written engagement letter and regular communication during the audit. Auditors should maintain communication with audited entities throughout the audit process, by means of constructive interaction as different findings, arguments and perspectives are assessed.

Audited entities should be given an opportunity to comment on the audit findings, conclusions and recommendations before the SAI issues its audit report. Any disagreements should be analysed and factual errors corrected. The examination of feedback should be recorded in working papers so that changes to the draft audit report, or reasons for not making changes, are documented.

At the end of the audit process, stakeholder feedback can also be obtained on the quality of the published audit reports. The audited entities' perception of audit quality may also be solicited.

» SKILLS

- 30) **Collectively, the audit team should have the necessary professional competence to perform the audit. This would include sound knowledge of auditing, research design, social science methods and investigation or evaluation techniques, as well as personal strengths such as analytical, writing and communication skills.**

Performans denetiminde değerlendirme teknikleri ve sosyal bilimler yöntemlerine ilişkin bilgi birikimi ile iletişim ve yazma becerileri, analitik kapasite, yaratıcılık ve çabuk kavrayabilme gibi kişisel vasıflar şeklinde spesifik 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 kuruluşlarınca alınan ve denetime konu oluşturan tedbirlerin yanı sıra ilgili arka plan nedenleri ve olası etkileri hakkında tam bir anlayışa sahip olmaları gerekir. Bu bilgi birikimi, genellikle görev için özel olarak edinilmeli veya 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 teşvik edici bir yönetim kültürü, 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.

» MESLEKİ YARGI VE ŞÜPHECİLİK

31) Denetçiler mesleki şüphecilik sergilemeli, ancak aynı zamanda yeniliklere açık ve istekli olmalıdır.

Denetçilerin mesleki şüphecilik sergilemeleri ve sağlanan bilgilerden nesnel bir mesafeyi koruyarak eleştirel bir yaklaşım benimsemeleri hayati önem taşımaktadır. Denetçilerin makul değerlendirmeler yapması ve kendisinin ve başkalarının tercihlerini dikkate almaması beklenir.

Aynı zamanda denetçiler, görüşlere ve tartışmalara açık olmalıdırlar. Bu, mukakeme hatalarından veya bilişsel önyargılardan kaçınmak için gereklidir.

In performance auditing, specific skills may be required, such as knowledge of evaluation techniques and social science methods, and personal abilities such as communication and writing skills, analytical capacity, creativity and receptiveness. Auditors should have a sound knowledge of government organisations, programmes and functions. This will ensure that the right areas are selected for audit and that auditors can effectively undertake reviews of government programmes and activities.

There may also be specific ways of acquiring the necessary skills. For each performance audit the auditors need to have a full understanding of the government measures which are the subject matter of the audit, as well as the relevant background causes and the possible impacts. This knowledge must frequently be acquired or developed specifically for the engagement. Performance audits often involve a learning process and the development of methodology as part of the audit itself. On-the-job learning and training should therefore be available to auditors, who should maintain their professional skills through ongoing professional development. An open attitude to learning and an encouraging management culture are important conditions for enhancing individual auditors' professional skills.

In specialised areas, external experts can be used to complement the knowledge of the audit team. Auditors should evaluate whether and in what areas external expertise is required, and make the necessary arrangements.

» PROFESSIONAL JUDGEMENT AND SCEPTICISM

31) Auditors should exercise professional scepticism, but also be receptive and willing to innovate.

It is vital that auditors exercise professional scepticism and adopt a critical approach, maintaining an objective distance from the information provided. Auditors are expected to make rational assessments and discount their own personal preferences and those of others.

At the same time, they should be receptive to views and arguments. This is necessary in order to avoid errors of judgement or cognitive bias.

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, ihtiyatlı, 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.

» KALİTE 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 kurumsal düzeyde oluşturulan kalite kontrol sistemine yönelik genel ilkeler ve uygulama materyalleri 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 uygulanmasını ve denetçilerin kalite kontrolden elde edilen geri bildirimlere açık olmasının sağlanmasını gerektirebilir. Denetim ekibi ve kalite kontrolü yapan kişiler arasında görüş farklılığı olması halinde denetim ekibinin bakış açısının yeterince göz önünde bulundurulması ve YDK'nın politikasının tutarlı olmasını sağlamak için gerekli adımlar atılmalıdır.

Respect, flexibility, curiosity and a willingness to innovate are equally important. Innovation applies to the audit process itself, but also to the audited processes or activities.

Auditors are expected to consider issues from different perspectives and maintain an open and objective attitude to various views and arguments. If they are not receptive, they may miss important arguments or key evidence. As auditors work to develop new knowledge, they also need to be creative, reflective, flexible, resourceful and practical in their efforts to collect, interpret and analyse data.

A high standard of professional behaviour should be maintained throughout the audit process, from topic selection and audit planning, via the audit proper, to reporting. It is important for auditors to work systematically, with due care and objectivity and under appropriate supervision.

» QUALITY CONTROL

32) Auditors should apply procedures to safeguard quality, ensuring that the applicable requirements are met and placing emphasis on appropriate, balanced and fair reports that add value and answer the audit questions.

ISSAI 140 Quality Control for SAIs provides general principles and application material on the system of quality control established at the organisational level to cover all audits. In the conduct of performance audits the following specific issues need to be addressed:

- Performance audit is a process in which the audit team gathers a large amount of audit-specific information and exercises a high degree of professional judgement and discretion concerning the relevant issues. This must be taken into account in quality control. The need to establish a working atmosphere of mutual trust and responsibility and provide support for audit teams should be seen as part of quality management. This may entail applying quality control procedures that are relevant and easy to manage and ensuring that auditors are open to feedback received from quality control. If there is a difference of opinion between supervisors and the audit team, appropriate steps should be taken to ensure that the audit team's perspective is given sufficient consideration and that the SAI's policy is consistent.

- Performans denetiminde rapor; kanıta dayalı, iyi belgelenmiş ve doğru olsa bile, dengeli ve tarafsız bir görüş sunamıyorsa, çok az ilgili bakış açısı içeriyorsa veya denetim sorularına yetersiz yanıt veriyorsa yine de uygunsuz veya yetersiz olabilir. 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 oluşacağına açıkça tanımlanması önemlidir. Bu sebeple genel kalite kontrol önlemleri, denetim görevine özgü önlemlerle tamamlanmalıdır.

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

» ÖNEMLİLİK

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

Önemlilik, bir konunun ele alındığı bağlam içindeki görece önem olarak anlaşılabilir. Bir denetim konusunun önemliliği, etkilerinin büyüklüğünü dikkate alınmalıdır. Önemlilik, faaliyetin nispeten önemsiz olup olmaması ve ilgili alandaki eksikliklerin denetlenen kuruluşun diğer faaliyetlerini etkileyip etkilememesine bağlı olacaktır. Bir husus, konunun özel bir öneme sahip olması ve iyileştirmelerin ciddi bir etkiye sahip olması halinde önemli olarak değerlendirilecektir. Faaliyetin rutin bir niteliğe sahip olması ve performans düşüklüğünün etkisinin küçük bir alanla sınırlı veya asgari olması halinde bu husus daha az önemli olacaktır.

- In performance auditing, even if the report is evidence-based, well-documented and accurate, it might still be inappropriate or insufficient if it fails to give a balanced and unbiased view, includes too few relevant viewpoints or unsatisfactorily addresses the audit questions. These considerations should therefore be an essential part of measures to safeguard quality.
- As audit objectives vary widely between different audit engagements, it is important to define clearly what constitutes a high-quality report in the specific context of an audit engagement. General quality control measures should therefore be complemented by audit-specific measures.

No quality control procedures at the level of the individual audit can guarantee high-quality performance audit reports. It is equally important for auditors to be – and remain – competent and motivated. Control mechanisms should therefore be complemented by support, such as on-the-job training and guidance for the audit team.

» MATERIALITY

- 33) Auditors should consider materiality at all stages of the audit process. Thought should be given not only to financial but also to social and political aspects of the subject matter, with the aim of delivering as much added value as possible.**

Materiality can be understood as the relative importance of a matter within the context in which it is being considered. The materiality of an audit topic should have regard to the magnitude of its impacts. It will depend on whether the activity is comparatively minor and whether shortcomings in the area concerned could influence other activities within the audited entity. An issue will be considered material where the topic is considered to be of particular importance and where improvements would have a significant impact. It will be less material where the activity is of a routine nature and the impact of poor performance would be restricted to a small area or otherwise minimal.

Performans denetiminde, parasal değere göre önemlilik birincil husus olabilir, ancak böyle 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 ile sorumlu tarafların bakış açılarına bağlı olduğunu unutmamalıdır. Performans denetiminin konusu büyük ölçüde değişiklik gösterebildiği ve kriterler genellikle mevzuat tarafından belirlenmediğinden söz konusu bakış açıları da bir denetimden diğerine değişiklik gösterebilir. Bu değerlendirmeyi yapmak denetçi açısından dikkatli bir yargı gerektirir.

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

» BELGELENDİRME

34) Denetçiler, denetimi bununla ilgili belirtilen özel koşullar doğrultusunda belgelendirmelidir. Bilgi, denetimle önceden ilişkisi olmayan deneyimli bir denetçinin denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyelerine ulaşırlarken 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 spesifiktir.

- Genellikle denetçi denetim konusu hakkında, YDK tarafından kolaylıkla yeniden üretilemeyecek 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.

In performance audit, materiality by monetary value may, but need not, be a primary concern. In defining materiality, the auditor should consider also what is socially or politically significant and bear in mind that this varies over time and depends on the perspective of the relevant users and responsible parties. Since the subject matter of performance audits can vary broadly and criteria are frequently not set by legislation, that perspective may vary from one audit to another. Assessing it requires careful judgement on the part of the auditor.

Materiality concerns all aspects of performance audits, such as the selection of topics, definition of criteria, evaluation of evidence and documentation and management of the risks of producing inappropriate or low-impact audit findings or reports.

» DOCUMENTATION

- 34) Auditors should document the audit in accordance with the particular circumstances thereof. Information should be sufficiently complete and detailed to enable an experienced auditor having no previous connection with the audit to subsequently determine what work was done in order to arrive at the audit findings, conclusions and recommendations.**

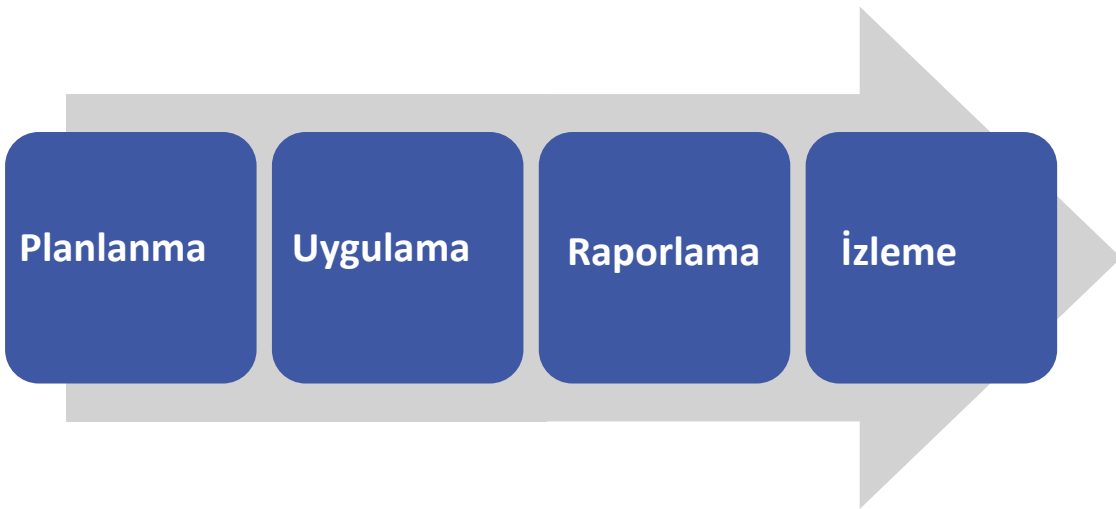
As in all audits, performance auditors should keep an adequate documentary record of the preparation, procedures and findings of each audit. However, the purpose and context of documentation are somewhat specific in performance auditing.

- Frequently the auditor will have acquired specialised knowledge about the audit topic that is not easily reproduced in the SAI. Since the audit methodology and criteria may have been developed specifically for a single engagement, the auditor carries a special responsibility to make his reasoning transparent.
- In performance auditing, as well as containing findings and recommendations the report describes the framework, perspective and analytical structure that were adopted and the process that was followed to arrive at the conclusions. To some extent, the report performs functions that in other types of audits are provided by general standards or audit documentation.

- Belgelendirme, yalnızca olguların doğruluğunu teyit etmekle kalmamalı, aynı zamanda 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 açıklaması gerekebilir.
- Performans denetiminde denetim raporunun amacı, genellikle resmi bir güvence ifadesinden ziyade yeni öngörüler sunularak makul kullanıcıların ikna edilmesidir. Denetimin amaçları, gerekli kanıtların niteliklerini belirlediği gibi belgelerin niteliklerini de belirler.
- Yeterli belgelendirme yapılması; yalnızca kaliteyi korumanın (örneğin, verilen işin tatmin edici bir şekilde yerine getirilmesini ve denetim hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yardımcı olarak) bir parçası değildir, aynı zamanda daha sonra yürütülecek benzer denetimler iyi uygulamaları şekillendirebileceğinden, YDK'ların ve bireysel denetçilerin mesleki gelişiminin bir parçasını teşkil eder.

DENETİM SÜRECİYLE İLGİLİ İLKELER

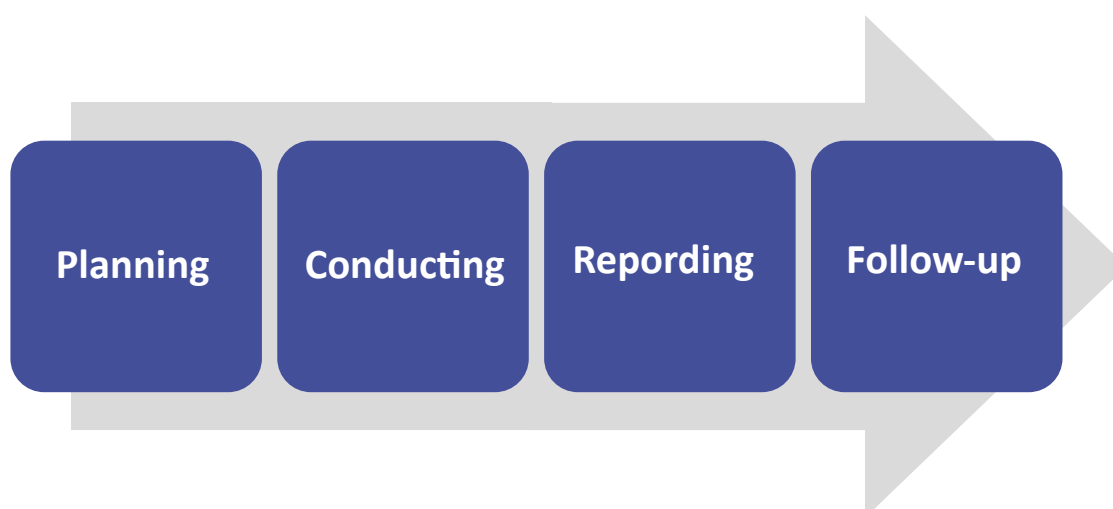
35) Performans denetimi, aşağıda gösterilen temel adımlardan oluşur:



- Documentation should not only confirm the accuracy of facts, but also ensure that the report presents a balanced, fair and complete examination of the audited question or subject matter. Thus, for example, it might be necessary for the documentation to include reference to arguments not accepted in the report, or to describe how different viewpoints were dealt with in the report.
- The purpose of the audit report in performance auditing is frequently to persuade reasonable users by providing new insights rather than a formal statement of assurance. Just as the audit objectives determine the nature of the necessary evidence, they also determine the nature of documentation.
- Maintaining adequate documentation is not only part of safeguarding quality (e.g. by helping to ensure that delegated work has been performed satisfactorily and that the audit objectives have been achieved) but also of the SAI's and individual auditors' professional development, as it can shape good practice for similar audits in the future.

PRINCIPLES RELATED TO THE AUDIT PROCESS

35) Performance auditing comprises the following main steps:



- Planlama yani konuların seçilmesi, ön çalışma ve denetim tasarımı;
- Uygulama 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 çözmediğinin tespit edilmesi.

Bu adımlar yinelemeli olabilir. Örneğin süreç aşamasında edinilen yeni öngörüler, denetim planında değişikliklere yol açabilir ve raporlamanın önemli unsurları (örneğin sonuçların çıkarılması) süreç aşamasında taslak haline getirilebilir ve hatta tamamlanabilir.

PLANLAMA

» KONULARIN SEÇİLMESİ

- 36) Denetçiler, riskleri ve sorunları belirlemek için olası konuları analiz ederek ve araştırma yaparak 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. Denetçiler önceki denetimlerden bilgileri paylaşabilirler ve stratejik planlama sürecinden edinilen bilgileri denetçinin sonraki çalışmasıyla ilgili olabilir.

Bu süreçte denetçiler, denetim konularının denetlenebilir ve YDK'nın yetkisine uygun olmasının yanı sıra yeterince önemli olması gerektiğini dikkate almalıdır. Konu seçim süreci, denetim kapasitesini (örneğin insan kaynakları ve mesleki beceriler) dikkate alarak denetimden beklenen etkiyi en üst düzeye çıkarmayı hedeflemelidir.

- Planning, i.e. selection of topics, pre-study and audit design;
- Conducting, i.e. collecting and analysing data and information;
- Reporting, i.e. presenting the outcome of the audit: answers to the audit questions, findings, conclusions and recommendations to users;
- Follow-up, i.e. determining whether action taken in response to findings and recommendations has resolved the underlying problems and/or weaknesses.

These steps may be iterative. For instance, new insights from the process stage may necessitate changes to the audit plan, and important elements of reporting (e.g. the drawing of conclusions) may be sketched out or even completed during the process stage.

PLANNING

» SELECTION OF TOPICS

- 36) Auditors should select audit topics through the SAI's strategic planning process by analysing potential topics and conducting research to identify risks and problems.**

Determining which audits will be pursued is usually part of the SAI's strategic planning process. If appropriate, auditors should contribute to this process in their respective fields of expertise. They may share knowledge from previous audits, and information from the strategic planning process may be relevant for the auditor's subsequent work.

In this process, auditors should consider that audit topics should be sufficiently significant as well as auditable and in keeping with the SAI's mandate. The topic selection process should aim to maximise the expected impact of the audit while taking account of audit capacities (e.g. human resources and professional skills).

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

» DENETİMİN TASARLANMASI

37) Denetçiler; denetimi ekonomik, verimli, etkin ve zamanında gerçekleştirilecek kaliteli bir denetime katkıda bulunacak şekilde ve iyi proje yönetimi ilkelerine göre planlamalıdır.

Denetim planlanırken aşağıdaki hususların dikkate 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 tahmini 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 örneklem) ve özel veri toplama teknikleri (görüşme veya odak grup).

Formal techniques to prepare the strategic planning process, such as risk analysis or problem assessments, can help structure the process but need to be complemented by professional judgement to avoid one-sided assessments.

» DESIGNING THE AUDIT

37) Auditors should plan the audit in a manner that contributes to a high-quality audit that will be carried out in an economical, efficient, effective and timely manner and in accordance with the principles of good project management.

In planning an audit, it is important to consider:

- the background knowledge and information required for an understanding of the audited entities, so as to allow an assessment of the problem and risk, possible sources of evidence, auditability and the significance of the area considered for audit;
- the audit objectives, questions, criteria, subject matter and methodology (including techniques to be used for gathering evidence and conducting the audit analysis);
- the necessary activities, staffing and skills requirements (including the independence of the audit team, human resources and possible external expertise), the estimated cost of the audit, the key project timeframes and milestones and the main points for control.

To ensure the audit is properly planned, therefore, the auditors need to acquire sufficient knowledge of the subject matter. Performance auditing generally requires that audit-specific, substantive and methodological knowledge be acquired before the audit is launched (“pre-study”).

When planning the audit, the auditor should design the audit procedures to be used for gathering sufficient appropriate audit evidence. This can be approached in several stages: deciding on the overall audit design (which questions to ask, e.g. explanatory/descriptive/evaluative); determining the level of observation (e.g. looking at a process or individual files); methodology (e.g. full analysis or sample); specific data-collection techniques (e.g. interview or focus group).

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 araştırma çalışmasını da içermelidir. Bu da en uygun denetim yönteminin seçilmesini kolaylaştırır.

Üst yönetim ve operasyonel yönetim ile denetim ekibi, genel denetim tasarımının ve bunun neyi 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 bu konularda esnek ve pragmatik 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 ciddi bulunması halinde denetçiler, ilgili iç kontrol sistemlerini tanımalı ve performansı engelleyen düzensizliklere ilişkin göstergeler olup olmadığını incelemelidir. Ayrıca denetçiler, ilgili kuruluşların önceki denetimlerde veya denetimin amaçlarıyla ilgisinin olduğu diğer incelemelerde sunulan tavsiyelere yönelik gerekli adımları atıp atmadığını tespit etmelidir. Son olarak denetçiler, örneğin iyi veya en iyi uygulamalara yönelik konularda sağlam bilgi birikimi oluşturmak için alandaki bilim insanları veya diğer uzmanlar da dâhil olmak üzere paydaşlarla temas kurmaya çalışmalıdır. Planlama aşamasında genel amaç, bilgi birikimi oluşturma ve çeşitli stratejileri dikkate alma suretiyle denetimin en iyi nasıl yürütüleceğine karar vermektir.

Data- collection methods and sampling techniques should be carefully chosen. The planning phase should also involve research work aimed at building knowledge, testing various audit designs and checking whether the necessary data are available. This makes it easier to choose the most appropriate audit method.

Senior and operational management and the audit team should be fully cognisant of the overall audit design and what it entails. Decisions on the overall audit design and its consequences in terms of resources will often involve the senior management of the SAI, who can ensure that skills, resources and capacities are in place to address the audit objectives and the audit questions.

Planning should allow for flexibility, so that the auditors can benefit from insights obtained during the course of the audit. The audit methods chosen should be those which best allow audit data to be gathered in an efficient and effective manner. While the auditors should aim to adopt best practices, practical considerations such as the availability of data may restrict the choice of methods. It is therefore advisable to be flexible and pragmatic in this respect. For this reason, performance audit procedures should not be overly standardised. Excessive prescriptiveness may hamper the flexibility, professional judgement and high levels of analytical skills that are required in a performance audit. In certain cases – where, for example, the audit requires data to be gathered in many different regions or areas or the audit is to be conducted by a large number of auditors – there may be a need for a more detailed audit plan in which audit questions and procedures are explicitly defined.

When planning an audit, auditors should assess the risk of fraud. If this is significant within the context of the audit objectives, the auditors should obtain an understanding of the relevant internal control systems and examine whether there are signs of irregularities that hamper performance. They should also determine whether the entities concerned have taken appropriate action to address any recommendations from previous audits or other examinations that are of relevance to the audit objectives. Lastly, the auditors should seek contact with stakeholders, including scientists or other experts in the field, in order to build up proper knowledge regarding, for instance, good or best practices. The overall aim at the planning stage is to decide, by building up knowledge and considering a variety of strategies, how best to conduct the audit.

UYGULAMA

» KANIT, 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 sonuçlara varılmadan önce ilgili tüm savlar, avantaj ve dezavantajlar ve farklı bakış açıları dikkate alınmalıdır. Performans denetiminde sonuca varmak için gerekli olan denetim kanıtının niteliği; denetimin konusu, amaçları ve sorularına göre belirlenir.

Denetçi, kanıtları denetim bulgularına ulaşma amacıyla değerlendirmelidir. Denetçi, bulgulara dayanarak sonuca ulaşmak için mesleki yargısını kullanmalıdır. Bulgu ve sonuçlar, denetimin amaçlarına karşılık yürütülen analizin sonuçlarıdır. 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 önemli 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, kullanılan soru ve yöntemlerin derinlik ve kapsamlılık açısından gelişmesine olanak tanıyarak, karşılıklı etkileşimle kademeli olarak gelişen bir dizi analitik süreç içerir. Bu süreçler, farklı kaynaklardan verilerin birleştirilmesi ve karşılaştırılması, ön sonuçlar çıkarılması ve gerektiği takdirde ilave verilerle test edilebilecek hipotezler oluşturulması için bulguların derlenmesini içerebilir.

CONDUCTING

» EVIDENCE, FINDINGS AND CONCLUSIONS

- 38) Auditors should obtain sufficient appropriate audit evidence to establish findings, reach conclusions in response to the audit objectives and questions and issue recommendations.**

All audit findings and conclusions must be supported by sufficient appropriate evidence. This should be placed in context, and all relevant arguments, pros and cons and different perspectives should be considered before conclusions can be drawn. The nature of the audit evidence required to draw conclusions in performance auditing is determined by the subject matter, the audit objective and the audit questions.

The auditor should evaluate the evidence with a view to obtaining audit findings. Based on the findings, the auditor should exercise professional judgement to reach a conclusion. Findings and conclusions are the results of analysis in response to the audit objectives. They should provide answers to the audit questions.

Conclusions can be based on quantitative evidence obtained using scientific methods or sampling techniques. Formulating conclusions may require a significant measure of judgement and interpretation in order to answer the audit questions, due to the fact that audit evidence may be persuasive (“points towards the conclusion that ...”) rather than conclusive (“right/wrong”). The need for precision should be weighed against what is reasonable, economical and relevant to the purpose. The involvement of senior management is recommended.

Performance auditing involves a series of analytical processes that evolve gradually through mutual interaction, allowing the questions and methods employed to develop in depth and sophistication. This may involve combining and comparing data from different sources, drawing preliminary conclusions and compiling findings in order to build hypotheses that can be tested, if necessary, against additional data.

Tüm süreç, denetim sorularına cevap bulunmasıyla sonuçlanan analitik sürecin temel bir parçası olarak değerlendirilebilen taslak denetim raporunun oluşturulmasıyla yakından ilişkilidir. Denetçilerin hedef odaklı olmaları ve sistematik, özenli ve tarafsız çalışmaları önemlidir.

RAPORLAMA

» RAPORUN İÇERİĞİ

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 gereklidir.

Performans denetiminde denetçiler, kaynakların edinilmesi ve kullanılması konusunda ekonomiklik ve verimliliğe ve amaçlara ulaşılması konusunda da etkinliğe ilişkin bulgularını raporlar. Raporlar, kaynakların yerinde kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi, politika ve programların etkisinin yorumlanması ve iyileştirmelerle sonuçlanacak şekilde tasarlanmış değişikliklerin önerilmesi gibi kapsam ve nitelik 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 içermelidir. Rapor, denetim sorularını açıkça cevaplamalı veya bunun neden mümkün olmadığını açıklamalıdır. Alternatif olarak denetçiler, denetim sorularını elde edilen kanıtlara uyacak şekilde yeniden formüle etmeyi dikkate almalı ve böylece soruların yanıtlanabileceği bir konuma ulaşmalıdır. Denetim bulguları bir perspektife oturtulmalı ve denetimin amaçları, denetim soruları, bulgular ve sonuçlar arasında uyum sağlanmalıdır.

The whole process is closely linked to that of drafting the audit report, which can be seen as an essential part of the analytical process that culminates in answers to the audit questions. It is important for auditors to be goal-oriented and for them to work systematically and with due care and objectivity.

REPORTING

» CONTENT OF THE REPORT

39) Auditors should strive to provide audit reports which are comprehensive, convincing, timely, reader-friendly and balanced.

To be comprehensive, a report should include all the information needed to address the audit objective and audit questions, while being sufficiently detailed to provide an understanding of the subject matter and the findings and conclusions. To be convincing, it should be logically structured and present a clear relationship between the audit objective, criteria, findings, conclusions and recommendations. All relevant arguments should be addressed.

In a performance audit, the auditors report their findings on the economy and efficiency with which resources are acquired and used and the effectiveness with which objectives are met. Reports may vary considerably in scope and nature, for example assessing whether resources have been applied in a sound manner, commenting on the impact of policies and programmes and recommending changes designed to result in improvements.

The report should include information about the audit objective, audit questions and answers to those questions, the subject matter, criteria, methodology, sources of data, any limitations to the data used, and audit findings. It should clearly answer the audit questions or explain why this was not possible. Alternatively, the auditors should consider reformulating the audit questions to fit the evidence obtained and thus arrive at a position where the questions can be answered. The audit findings should be put into perspective, and congruence should be ensured between the audit objective, audit questions, findings and conclusions.

Rapor, denetlenen kuruluşu veya raporun kullanıcılarını düzeltici eylemde bulunmaya teşvik etmek için bulgularda yer verilen sorunların performansı neden ve nasıl engellediğini açıklamalıdır. Rapor, uygun olduğu hallerde, 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.

» TAVSİYELER

- 40) Uygun olması ve YDK'nın görev ve 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 DAĞITIMI

- 41) Denetçiler, YDK'nın görev ve yetkisine uygun olarak raporlarını geniş çapta erişilebilir kılmaya çalışmalıdır.**

The report should explain why and how problems noted in the findings hamper performance in order to encourage the audited entity or report user to initiate corrective action. It should, where appropriate, include recommendations for improvements to performance.

The report should be as clear and concise as the subject matter permits and phrased in unambiguous language. As a whole it should be constructive, contribute to better knowledge and highlight any necessary improvements.

» RECOMMENDATIONS

- 40) If relevant and allowed by the SAI's mandate, auditors should seek to provide constructive recommendations that are likely to contribute significantly to addressing the weaknesses or problems identified by the audit.**

Recommendations should be well-founded and add value. They should address the causes of problems and/or weaknesses. However, they should be phrased in such a way that avoids truisms or simply inverting the audit conclusions, and they should not encroach on the management's responsibilities. It should be clear who and what is addressed by each recommendation, who is responsible for taking any initiative and what the recommendations mean – i.e. how they will contribute to better performance. Recommendations should be practical and be addressed to the entities which have responsibility and competence for implementing them.

Recommendations should be clear and presented in a logical and reasoned fashion. They should be linked to the audit objectives, findings and conclusions. Together with the full text of the report, they should convince the reader that they are likely to significantly improve the conduct of government operations and programmes, e.g. by lowering costs and simplifying administration, enhancing the quality and volume of services, or improving effectiveness, impact or the benefits to society.

» DISTRIBUTION OF THE REPORT

- 41) Auditors should seek to make their reports widely accessible, in accordance with the mandate of the SAI.**

Denetçiler, denetim raporlarının geniş bir kitleye ulaştırılmasının denetim fonksiyonunun güvenilirliğini artırabileceğini akılda 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. Ayrıca denetlenen kuruluşlar ve raporların diğer kullanıcılarının sonraki denetimleri ciddiye almasını sağlar ve denetçilere yararlı dersler ve performans göstergeleri sunar. İzleme; tavsiyelerin uygulanmasıyla sınırlı değildir, ayrıca denetlenen kuruluşun sorunları gerektiği gibi ele alıp almadığına ve makul bir süre geçtikten sonra temelde yatan durumu düzeltip düzeltmediğine odaklanır.

Bir denetim raporunun izlemesini yaparken denetçi, izleme esnasında hala ilgili olan 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.

Auditors should bear in mind that distributing audit reports widely can promote the credibility of the audit function. Reports should therefore be distributed to the audited entities, the executive and/or the legislature and, where relevant, be made accessible to the general public directly and through the media and to other interested stakeholders.

FOLLOW-UP

- 42) Auditors should follow up previous audit findings and recommendations wherever appropriate. Follow-up should be reported appropriately in order to provide feedback to the legislature together, if possible, with the conclusions and impacts of all relevant corrective action.**

Follow-up refers to the auditors' examination of corrective action taken by the audited entity, or another responsible party, on the basis of the results of a performance audit. It is an independent activity that increases the value of the audit process by strengthening the impact of the audit and laying the basis for improvements to future audit work. It also encourages the audited entities and other users of reports to take the latter seriously, and provides the auditors with useful lessons and performance indicators. Follow-up is not restricted to the implementation of recommendations but focuses on whether the audited entity has adequately addressed the problems and remedied the underlying situation after a reasonable period of time.

When conducting follow-up of an audit report, the auditor should concentrate on findings and recommendations that are still relevant at the time of the follow-up and adopt an unbiased and independent approach.

Follow-up results may be reported individually or as a consolidated report, which may in turn include an analysis of different audits, possibly highlighting common trends and themes across a number of reporting areas. Follow-up can contribute to a better understanding of the value added by performance auditing over a given time period or subject area.