

ISSAI 3000

Performans Denetimi Standardı

Performance Audit Standard

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

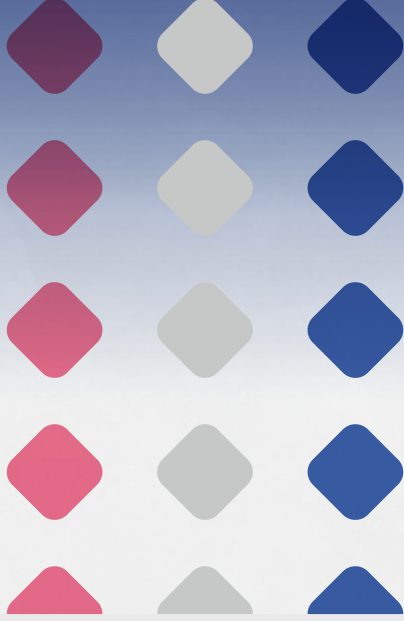
INTOSAI Standards are issued by the International Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI, as part of the INTOSAI Framework of Professional Pronouncements.



INTOSAI



INTOSAI



INTOSAI, 2019

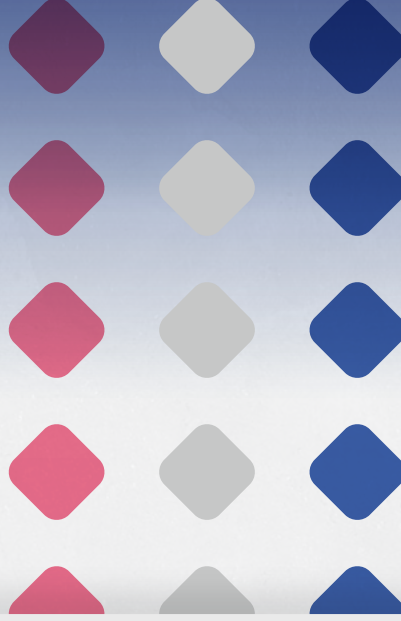


Orjinal metin esas alınarak T.C Sayıştay Başkanlığı tarafından tercüme edilmiştir.





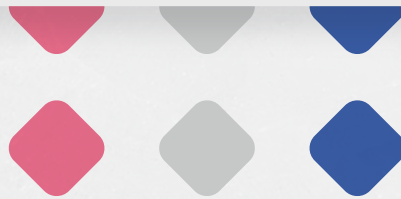
INTOSAI



INTOSAI, 2019

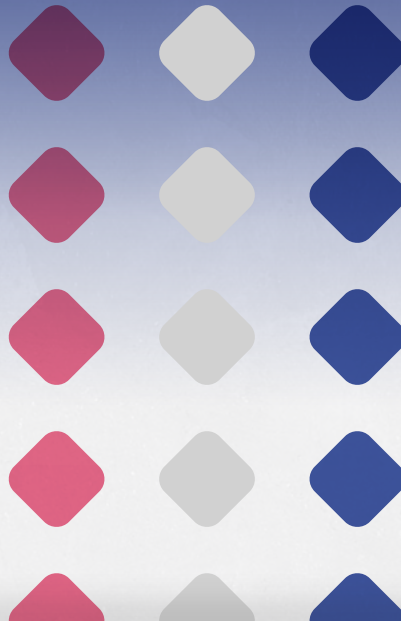
- 1) 2001 yılında INTOSAI Denetim Standartları ve uygulama deneyimi esas alınarak performans denetimi Standartları ve rehberleri olarak onaylandı.
- 2) 2016 yılında Performans Denetimi Standardı olarak onaylandı.
- 3) INTOSAI Mesleki Bildirim Çerçevesinin (IFPP) oluşturulmasıyla birlikte 2019 yılında editoryal değişiklikler yapıldı ve Performans Denetimi Standardı olarak isimlendirildi.

ISSAI 3000'e tüm INTOSAI resmi dillerinde erişim mümkündür:
Arapça, İngilizce, Fransızca, Almanca ve İspanyolca.





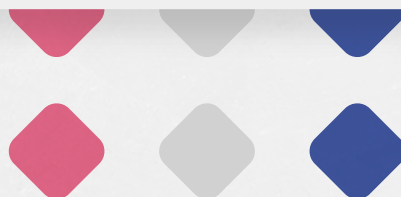
INTOSAI



INTOSAI, 2019

- 1) Endorsed as Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience in 2001
- 2) Endorsed as Standard for Performance Auditing in 2016
- 3) With the establishment of the Intosai Framework of Professional Pronouncements (IFPP), renamed to Performance Audit Standard with editorial changes in 2019

ISSAI 3000 is available in all INTOSAI official languages: Arabic, English, French, German and Spanish



İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	4
2. BU ISSAI'NİN KAPSAMI	6
3. PERFORMANS DENETİMİNİN TANIMI	8
4. PERFORMANS DENETİMİNİN GENEL GEREKLİLİKLERİ	11
Bağımsızlık ve etik	9
Hedef kullanıcılar ve sorumlu taraflar	10
Denetim konusu	11
Performans denetiminde güven ve güvence	12
Denetim amaçları	12
Denetim yaklaşımı	13
Denetim kriterleri	14
Denetim riski	15
İletişim	16
Beceriler	17
Gözetim	18
Mesleki yargı ve şüphecilik	19
Kalite kontrol	21
Önemlilik	21
Belgelendirme	22
5. PERFORMANS DENETİMİ SÜRECİNE İLİŞKİN GEREKLİLİKLER	23
Planlama – konuların seçimi	23
Planlama – denetimin tasarlanması	24
Uygulama	26
Raporlama	28
İzleme	32

TABLE OF CONTENTS

1. INTRODUCTION	4
2. SCOPE OF THIS ISSAI	6
3. DEFINITION OF PERFORMANCE AUDITING	8
4. GENERAL REQUIREMENTS FOR PERFORMANCE AUDITING	9
Independence and ethics	9
Intended users and responsible parties	10
Subject matter	11
Confidence and assurance in performance auditing	12
Audit objective(s)	12
Audit approach	13
Audit criteria	14
Audit risk	15
Communication	16
Skills	17
Supervision	18
Professional judgment and scepticism	19
Quality control	21
Materiality	21
Documentation	22
5. REQUIREMENTS RELATED TO THE PERFORMANCE AUDITING PROCESS	23
Planning – selection of topics	23
Planning - designing the audit	24
Conducting	26
Reporting	28
Follow-up	32

- 1) Mesleki standartlar ve rehberler kamu sektörü denetiminin güvenilirliği, şeffaflığı, kalitesi ve profesyonelliği açısından son derece önemlidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen *INTOSAI 3000 Performans Denetimi Standardı*, bağımsız ve etkin denetimi teşvik etmeyi ve INTOSAI üyelerini, kendi mesleki yaklaşımlarını görev ve yetkileri ile ulusal kanun ve düzenlemelere uygun olarak geliştirmeleri konusunda desteklemeyi amaçlamaktadır.
- 2) *ISSAI 100 Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri*, diğer hususların yanı sıra, ISSAI'lerin amaç ve yetkisini tanımlar. *ISSAI 300 – Performans Denetimi İlkeleri* ise performans denetiminin özel bağlamına uyması için ISSAI 100'ün temel ilkelerini esas alır ve bunları daha da geliştirir. ISSAI 3000 ise performans denetimine ilişkin uluslararası standarttır ve ISSAI 100 ve ISSAI 300 ile birlikte okunmalı ve anlaşılmalıdır.
- 3) ISSAI 3000 performans denetimi konusunda yetkili standarttır ve sonuç olarak bir Yüksek Denetim Kurumunun (YDK'nın) bu standardı benimsemesi halinde her bir gerekliliğe uyması gerekir. ISSAI 3000, performans denetiminin profesyonel şekilde uygulanması için gereklilikler ile standardın netliği ve okunabilirliğini pekiştirme amacı taşıyan açıklamalar ortaya koyar.
- 4) Gereklilikler, kalın harflerle yazılan “yapılmalıdır” ifadeleridir. Bu gereklilikler, çalışmalarında ISSAI'lere atıfta bulunmayı seçen Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK'ların) kaliteli denetim çalışmaları üretmesi için gereken zorunlu içeriği ihtiva eder. Denetçiler bakımından kendilerinden beklenenleri, paydaşlar bakımından ise denetim çalışmasından ne bekleyebileceklerini ifade ederler. Açıklamalar ise bir gerekliliğin ne anlama geldiği veya neyi kapsamayı amaçladığını daha detaylı şekilde tanımlar.

- 1) Professional standards and guidelines are essential for the credibility, quality and professionalism of public-sector auditing. The *ISSAI 3000 Performance Audit Standard* developed by the International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) aims to promote independent and effective auditing 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*, amongst other things, defines the purpose and authority of 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 3000 is the International standard for performance auditing and should be read and understood in conjunction with ISSAI 100 and ISSAI 300.
- 3) ISSAI 3000 is the authoritative standard for performance auditing and consequently each requirement must be complied with if an SAI chooses to adopt it. It provides requirements for the professional practice of performance auditing followed by explanations in order to enhance the clarity and readability of the standard.
- 4) Requirements are “shall” statements presented in bold. They contain the mandatory content necessary to produce the high quality audit work for those Supreme Audit Institutions (SAIs) that choose to make reference to the ISSAIs in their work. They tell auditors what is expected of them and to stakeholders what they can expect from the audit work. Explanations describe in more detail what a requirement means or is intended to cover.

- 5) Diğer bildirimler (REHBER 3900-3999) zorunlu olmayan rehberlik sunar. *REHBER 3910 – Performans Denetimine ilişkin Temel Kavramlar* denetim kavramları hakkında rehberlik sunarken *REHBER 3920 – Performans Denetimi Süreci* denetim süreci hakkında rehberlik sunar. İlk doküman gerekliliklere yönelik açıklamalar içerirken ikincisi bu gerekliliklerin nasıl uygulanacağına dair tanımlamalar içerir.
- 6) Kamu sektörü denetiminde denetçi rolü, YDK Başkanı ve denetim ekibi ile gözetim ve yönetimden sorumlu olanlardan oluşan denetimleri yürütme görevinin verildiği kişiler tarafından yerine getirilir. Kamu sektörü denetiminde genel sorumluluk, YDK'nın yetki çerçevesi tarafından tanımlandığı şekliyle kalır (ISSAI 100/25). ISSAI 3000, “denetçi” terimini kullanır ve kaliteli denetim yürütülmesi için denetçiden istenenleri tanımlar. Kurumsal hususlar söz konusu olduğunda YDK'ya da atıfta bulunulur.
- 7) ISSAI 3000, büyük ölçüde ISSAI 300 ile aynı şekilde yapılandırılmıştır ve dört ana bölümden oluşur:
 - a) Birinci bölüm, Performans Denetimi Standardının kapsamı ve YDK'ların bu standarda nasıl atıfta bulunabileceğini belirler.
 - b) İkinci bölüm, performans denetimi ve amaçları ile performans kavramının altında yatan ilkeleri tanımlar.
 - c) Üçüncü bölüm, performans denetimine ilişkin genel gereklilikleri kapsar. Bu gereklilikler denetime başlamadan önce ve denetim süreci boyunca dikkate alınmalıdır.
 - d) Dördüncü bölüm, denetim sürecinin ana aşamalarına ilişkin gereklilikleri kapsar.

- 5) Other pronouncements (GUID 3900-3999) provide non-mandatory guidance. *GUID 3910 - Central Concepts for Performance Auditing* provides guidance related to audit concepts, while *GUID 3920 - The Performance Auditing Process* provides guidance related to the audit process. The first document contains clarifications on requirements, while the second contains descriptions on how to implement those requirements.
- 6) In public-sector auditing the role of the auditor is fulfilled by the Head of the SAI and by people to whom the task of conducting the audits is delegated, which comprises the audit team and those in charge of supervision and management. The overall responsibility for public-sector auditing remains as defined by the SAI's mandate (ISSAI 100/25). ISSAI 3000 uses the term 'the auditor' and defines what is required by the auditor for conducting high quality audits. Where institutional issues are involved, reference is also made to the SAI.
- 7) ISSAI 3000 is structured largely in the same order as ISSAI 300 and consists of four main sections:
 - a) The first section establishes the scope of the Performance Audit Standard and how reference to it can be made by SAIs.
 - b) The second section defines performance auditing and its objectives, as well as the principles underlining the concept of performance.
 - c) The third section consists of general requirements for performance auditing. These requirements shall be considered before starting and throughout the audit process.
 - d) The fourth section contains requirements related to the main stages of the audit process.

2

BU ISSAI'NİN KAPSAMI

- 8) Bu doküman Performans Denetimine ilişkin Uluslararası Standardı sunar. ISSAI 300/6-8'e göre, performans denetimine yönelik ISSAI'lere atıfta bulunmak isteyen YDK'lar bunu iki şekilde yapabilir:
1. Seçenek: Performans Denetimi İlkelerine dayanan veya bunlarla tutarlı olan yetkili standartlar geliştirerek veya
 2. Seçenek: Performans Denetimine ilişkin Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarını (ISSAI 3000-3899) kabul ederek.
- 9) 1. Seçenekte INTOSAI, YDK'ların çeşitli yetki çerçeveleri olduğunu ve farklı koşullar altında çalıştığını kabul eder. YDK'ların farklı durumları ve yapısal düzenlemeleri olduğu için denetim standart veya rehberleri, çalışmalarının tüm yönleri için geçerli olmayabilir. Ulusal yetki, anayasal ve diğer yasal ortam veya YDK stratejisi nedeniyle YDK veya bir ulusal standart koyucu tarafından geliştirilen standartlar ISSAI 300'ün ilkelerini farklı yollarla uygulayabilir.
- 10) Bununla birlikte ISSAI 3000, YDK'ların standartlarının nasıl oluşturulması gerektiğine dair bir zorunluluk olarak değerlendirilmemelidir. YDK'ların Performans Denetimi İlkelerine dayanan ya da bunlarla tutarlı yetkili standartlar geliştirme seçeneği vardır. YDK'nın kendi standartlarını geliştirmeyi seçmesi durumunda bu standartlar, YDK'nın ilgili denetim işlevlerini yerine getirmek için gerekli ayrıntı düzeyini içermeli ve ilgili ve uygulanabilir tüm yönleriyle Performans Denetimi İlkelerine karşılık gelmelidir.

- 8) This document provides the International Standard for Performance Auditing. According to ISSAI 300/6-8, SAIs wishing to make reference to the ISSAIs relating to performance auditing can do so in two ways:
 - a) Option 1: by developing authoritative standards that are based on or consistent with the Performance Audit Principles, or
 - b) Option 2: by adopting the International Standards of Supreme Audit Institutions on Performance Auditing (ISSAI 3000-3899).
- 9) Under option 1, 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 may apply to all aspects of their work. Standards developed by the SAI or by a national standard-setter can achieve the principles of ISSAI 300 in different ways, given the national mandate, constitutional and other legal environment, and the strategy of the SAI.
- 10) Therefore, ISSAI 3000 is not meant to be read as a prescription of how SAIs' standards should be formulated. SAIs have the option of developing authoritative standards that are either based on, or consistent with the Performance Audit Principles. If an SAI chooses to develop its own standards, those standards should include the level of detail necessary to accomplish the SAI's relevant audit functions and should correspond to the Performance Audit Principles in all applicable and relevant aspects.

- 11) 2. Seçenek kapsamında ISSAI 3000'nin kabul edilmesi düşünüldüğünde şu hususa dikkat edilmesinde fayda olacaktır. Bir ilkenin farklı sistemlerde farklı şekillerde uygulanması mümkün olsa da, bir standardın performans denetimi yürütürken denetçinin iyi uygulamaları izlemesinde rehberlik edebilmesi için uygun bir detay düzeyiyle tamamlanması gerekir. Tamamlayıcı performans denetimi rehberleri (REHBER 3900-3999) ise doğrudan ya da kendi rehberlerinin geliştirilmesine esas teşkil etmek suretiyle performans denetimine rehberlik sağlar.
- 12) Bu standart hiçbir surette ulusal kanun, düzenleme veya yetkileri geçersiz kılmaz ya da YDK'nın ISSAI 3000 tarafından özellikle kapsanmayan inceleme, değerlendirme ya da diğer görevlerini yerine getirmesini engellemez.
- 13) ISSAI 3000, performans denetimine ilişkin yetkili standart olarak bu standardı benimsemeyi seçen ve doğrudan bu standarda atıfta bulunan YDK'lar için standart ortaya koyar. Bu gibi durumlarda denetçi ve YDK, gerekliliğin koşula dayalı olması ve bu koşulun mevcut olmaması nedeniyle denetim şartlarında gerekliliğin ilgili olmaması hali dışında, bu standardın her bir gerekliliğine uymalıdır. İlgili tüm gerekliliklerin yerine getirilmemesi halinde, bu husus ve sonuçlarına ilişkin ilave açıklamalar yapılmaksızın bu standarda atıfta bulunulmamalıdır.
- 14) YDK'nın bu standarda doğrudan atıfta bulunmayı seçmesi durumunda bu atıf, ISSAI 100/10-12 ve ISSAI 300/8'de belirtildiği şekilde yapılmalıdır.
- 15) Performans denetimi çok çeşitli konu ve araştırma yöntemini ele alabilir. Sonuç olarak gerekliliklerin detay düzeyi, esnekliğe olanak tanır ve farklı denetim yaklaşımlarına imkân verir. Bu nedenle ISSAI 3000'nin kullanıcıları belirli denetim konuları hususunda ilgili diğer rehberlerden de faydalanmaya teşvik edilir. Herhangi bir çelişki ortaya çıkmaması koşuluyla denetimler, hem ISSAI 3000 hem diğer kaynaklara ait standartlar doğrultusunda yürütülebilir. Bu durumlarda hem ISSAI 3000'e hem de diğer standartlara atıfta bulunulmalıdır.
- 16) Performans denetiminin unsurları, uygunluk denetiminin ve mali denetimin unsurlarını da kapsayan daha kapsamlı bir denetimin parçası olabilir. Denetim türleri arasında örtüşmeler (veya birleşik denetimler) söz konusu olduğunda denetçi, ilgili tüm standartları dikkate almalı ve farklı öncelikler söz konusu olduğunda hangi standardın uygulanacağı konusunda denetçiye yol gösterenin denetimin temel amacı olduğunu dikkate almalıdır.

- 11) Under option 2, when considering the adoption of ISSAI 3000, it is useful to bear in mind that while a principle can be achieved in different systems by different means, a standard needs to be complemented with an appropriate level of detail to guide the auditor to follow good practices when conducting a performance audit. Supplementary performance audit guidance (GUIDs 3900-3999) provide guidance for performance auditing that can be used directly, or as basis for developing own guidelines.
- 12) This standard in no way overrides national laws, regulations or mandates, or prevents SAIs from carrying out investigations, reviews or other engagements that are not specifically covered by ISSAI 3000.
- 13) ISSAI 3000 provides the standard for those SAIs that choose to adopt it as their authoritative standard for performance audit and make direct reference to it. In such cases, the auditor and the SAI shall comply with each requirement of this standard unless, in the circumstances of the audit, the requirement is not relevant because it is conditional and the condition does not exist. If not all relevant requirements have been fulfilled, reference to this standard shall not be made without disclosure of that fact and further explanations about the consequences thereof.
- 14) When an SAI chooses to make direct reference to this standard the reference should be worded as provided for in ISSAI 100/10-12 and ISSAI 300/8.
- 15) Performance auditing can deal with a wide variety of subject matters and research methods. As a result, the level of detail of the requirements allows for flexibility and leaves enough room for different audit approaches. Therefore users of ISSAI 3000 are also encouraged to make full use of the related guidance for specific subject matters. Audits may be conducted in accordance with both ISSAI 3000 and standards from other sources, provided that no contradictions arise. In those cases, reference should be made both to such standards and to ISSAI 3000.
- 16) Elements of performance auditing can be part of a more extensive audit that also covers compliance and financial auditing aspects. When dealing with overlaps between audit types (or combined audits) the auditor needs to observe all relevant standards and consider that where there are different priorities, the primary objective of the audit guides the auditor as to which standards to apply.

3

PERFORMANS DENETİMİNİN TANIMI

- 17) YDK tarafından yürütülen performans denetimi; kamu kurum ve kuruluşlarına ait girişim, sistem, operasyon, program, faaliyet veya organizasyonlarının ekonomiklik, verimlilik ve/veya etkinlik ilkeleri doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği ve iyileştirme imkanı olup olmadığına dair bağımsız, tarafsız ve güvenilir bir incelemedir.
- 18) Performans denetimi, kamu sektöründe ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin ilkelerinin iyileştirilmesine katkıda bulunmayı amaçlar. Ayrıca iyi yönetim, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığa katkıda bulunmayı amaçlar. Performans denetimi yeni bilgi, analiz veya öngörüler ve uygun olduğunda iyileştirmeye yönelik tavsiyeler sunmayı da amaçlar.
- 19) Performans denetimi genellikle ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkelerinin sürdürülmesinin sağlanması için gerekli koşulların analizini içerir.
- 20) Ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin tanımları ve performans denetiminin yeni bilgi sunma yollarına ilişkin daha fazla bilgi REHBER 3910'da bulunabilir.

3

DEFINITION OF PERFORMANCE AUDITING

- 17) Performance auditing carried out by SAIs is an independent, objective and reliable examination of whether government undertakings, systems, operations, programmes, activities or organizations are operating in accordance with the principles of economy, efficiency and/or effectiveness and whether there is room for improvement.
- 18) Performance auditing aims to contribute to improved economy, efficiency and effectiveness in the public sector. It also aims to contribute to good governance, accountability and transparency. Performance auditing seeks to provide new information, analysis or insights and, where appropriate, recommendations for improvement.
- 19) Performance auditing often includes an analysis of the conditions that are necessary to ensure that the principles of economy, efficiency and effectiveness can be upheld.
- 20) Further information on the definitions of economy, efficiency and effectiveness, and the ways performance auditing provides new information can be found in the GUID 3910.

4

PERFORMANS DENETİMİNİN GENEL GEREKLİLİKLERİ

BAĞIMSIZLIK VE ETİK

Gereklilik

- 21) Denetçi YDK'nın bağımsızlık ve etikle ilgili prosedürlerine uymalıdır. Bu prosedürler de bağımsızlık ve etik konusundaki ilgili ISSAI'lere uygun olmalıdır.

Açıklama

- 22) Bağımsızlık, fiili bağımsızlık ve görünüşte bağımsızlıktan oluşur. Fiili bağımsızlık; denetçinin mesleki yargısını tehlikeye atacak etkilerden etkilenmeden faaliyetlerini yürütmesine, dürüstlikle hareket etmesine ve tarafsızlık ve mesleki şüphecilik sergilemesine olanak tanır. Görünüşte bağımsızlık ise gerekli bilgilere sahip olan makul ve bilgili bir paydaşın; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık veya mesleki şüpheciliğinden makul ölçüde şüphe duymasına veya bunların tehlikeye girdiği sonucuna ulaşmasına neden olabilecek durumların bulunmaması halidir. Bağımsızlık konusunda ilave bilgiler, *INTOSAI-P 10 – YDK Bağımsızlığına ilişkin Meksika Deklarasyonu ve REHBER 9030 – YDK Bağımsızlığına ilişkin İyi Uygulamalar ve etikle ilgili olarak ise ISSAI 130 – Etik Kurallar* dokümanlarında mevcuttur.

Gereklilik

- 23) Denetçi, denetim bulgu ve sonuçlarının tarafsız olması ve hedef kullanıcılar tarafından bu şekilde görülmesi için tarafsız kalmaya özen göstermelidir.

4

GENERAL REQUIREMENTS FOR PERFORMANCE AUDITING

INDEPENDENCE AND ETHICS

Requirement

- 21) The auditor shall comply with the SAI's procedures for independence and ethics, which in turn shall comply with the related ISSAIs on independence and ethics.**

Explanation

- 22) Independence comprises independence in fact and independence in appearance. Independence in fact allows the auditor to perform activities without being affected by influences that compromise professional judgment; to act with integrity and exercise objectivity and professional scepticism. Independence in appearance is the absence of circumstances that would cause a reasonable and informed stakeholder, having knowledge of relevant information, to reasonably doubt the integrity, objectivity or professional scepticism of the auditor, or conclude that they have been compromised. Additional content on independence is contained in *INTOSAI-P 10 - Mexico Declaration on SAI Independence* and *GUID 9030 - Good Practices Related to SAI Independence*, and on ethics, in *ISSAI 130 - Code of Ethics*.

Requirement

- 23) The auditor shall take care to remain independent so that the audit findings and conclusions are impartial and will be seen as such by the intended users.**

Açıklama

- 24) Denetçi, performans denetiminde söz konusu olabilecek bağımsızlığa yönelik belirli risklerini dikkate almalıdır. Denetim kriterlerinin belirlenmesi, bu kriterlere göre ölçüm yapılması ve dengeli bir denetim raporunun oluşturulmasında denetçinin özel bir rolü vardır. Bu açıdan, denetim raporunun tarafsız olması ve denetim ekibinin etik davranışının güvence altına alınabilmesi için denetçinin bağımsız kalması gerekir. Ayrıca, ilgili paydaşların konum ve çıkarlarının dikkate alınması ve onlarla açık ve iyi iletişim kurulması da önemli olmakla birlikte esas olan bağımsızlığı korumaktır.

HEDEF KULLANICILAR VE SORUMLU TARAFLAR

Gereklilik

- 25) Denetçi denetimin hedef kullanıcılarını ve sorumlu taraflarını açıkça tanımlamalı ve denetimin buna göre yürütülmesi için denetim boyunca bu rollerin sonuçlarını dikkate almalıdır.

Açıklama

- 26) Hedef kullanıcılar, denetçinin performans denetimi raporunu hazırladığı kişilerdir. Yasama organı, yürütme organı, devlet kurumları, denetim raporuyla ilgili üçüncü taraflar ve kamuoyu hedef kullanıcı olabilir.
- 27) Sorumlu tarafın rolü, her biri konunun farklı yönünden sorumlu olmak üzere bir dizi birey veya kurum tarafından paylaşılabilir. Sorumlu taraf, denetlenen konuya ilişkin operasyonel ya da gözetim rolüne sahip sorumlu kişileri içerebilir ancak aynı zamanda tavsiyeleri ele almaktan ve gerekli değişiklikleri başlatmaktan sorumlu olan kişileri de ifade edebilir. Sorumlu taraf aynı zamanda hedef kullanıcı da olabilir ancak genellikle tek olmayacaktır.
- 28) Hedef kullanıcılar ve sorumlu tarafların ihtiyaç ve çıkarlarının göz önünde bulundurulması da önemlidir. Böyle yaparak denetçi, denetim raporunun bu birimler için en yararlı ve anlaşılır halde olmasını sağlayabilir.

Explanation

- 24) The auditor must consider specific risks to independence that may be present in performance audits. The auditor has a particular role in identifying audit criteria, measuring against them, and formulating a balanced audit report. In this regard, the auditor needs to remain independent so that the audit report is impartial and the ethical behaviour of the audit team is safeguarded. It is also important to consider the positions of relevant stakeholders, and their interests, and to establish open and good communication with them nevertheless it is essential to guard one's independence.

INTENDED USERS AND RESPONSIBLE PARTIES

Requirement

- 25) The auditor shall explicitly identify the intended users and the responsible parties of the audit and throughout the audit consider the implication of these roles in order to conduct the audit accordingly.**

Explanation

- 26) The intended users are the persons for whom the auditor prepares the performance audit report. The legislature, executive, government agencies, third parties concerned by the audit report, and the public can all be intended users.
- 27) The role of a responsible party may be shared by a range of individuals or entities, each with responsibility for a different aspect of the subject matter. The responsible party may include those responsible for the subject matter being audited in an operative and/or supervisory role but can also refer to those responsible for addressing the recommendations and initiating the changes required. A responsible party may also be an intended user, but it will typically not be the only one.
- 28) It is also important to consider the needs and interests of the intended users and responsible parties. By doing so the auditor can ensure that the audit report is most useful and understandable to these entities.

Bununla birlikte bu durum, kamu yararını gözeten dengeli bir denetim yaklaşımından sorumlu olmaya devam eden denetçinin bağımsızlığını ve tarafsız tutumunu hiçbir şekilde zaafa uğratmamalıdır.

DENETİM KONUSU

Gereklilik

29) Denetçi, performans denetiminin konusunu tanımlamalıdır.

Açıklama

- 30) Denetim konusu, “neyin denetlendiği” sorusuyla ilgilidir ve denetim kapsamında tanımlanır. Performans denetiminin konusu, belirli program, girişim, sistem, kurum veya fonlar olabilir ve nedenler ve sonuçlar dahil olmak üzere faaliyetleri (çıktı, sonuç ve etkileriyle birlikte) veya mevcut durumları içerebilir. Denetim kapsamı denetimin sınırınıdır ve doğrudan denetimin amaçlarıyla ilişkilidir. Denetim kapsamı; denetçinin değerlendirip hakkında raporlama yapacağı denetim konusunu, incelenecek belge veya kayıtları, incelenecek dönemi ve denetime dâhil edilecek yerleri tanımlar.
- 31) Hükümetin öncelik verdiği kamu programlarının performansı ile ilişkili olabileceği için performans denetiminde birçok konu siyasi açıdan hassastır. Performans denetimi, yasama ya da yürütme tarafından alınan kararların etkili ve verimli bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığı, uygulanıp uygulanmadığı ve vergi ödeyenlerin ya da vatandaşların paranın karşılığını alıp almadığını inceler. YDK'nın yetki alanına bağlı olarak yasamanın niyet ve kararlarını sorgulamaz ancak kanun ve yönetmelikler ya da bunların uygulanmasından kaynaklanan herhangi bir eksikliğin belirtilen denetim amaçlarına ulaşılmasını engelleyip engellemediğini inceler.

This should, however, in no way undermine the independence and objective attitude of the auditor who remains responsible for a well-balanced audit approach pursuing the public interest.

SUBJECT MATTER

Requirement

29) The auditor shall identify the subject matter of a performance audit.

Explanation

- 30) The subject matter relates to the question “what is audited” and is defined in the audit scope. The subject matter of a performance audit may be specific programmes, undertakings, systems, entities or funds and may comprise activities (with their outputs, outcomes and impacts) or existing situations, including causes and consequences. The audit scope is the boundary of the audit and is directly tied to the audit objectives. The audit scope defines the subject matter that the auditor will assess and report on, the documents or records to be examined, the period reviewed, and the locations that will be included.
- 31) Many topics in performance auditing are politically sensitive because they may relate to the performance of public programmes prioritized by the government. Performance auditing examines 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, depending on the SAI’s mandate, but examines whether any shortcomings of the laws and regulations or their implementation have prevented the specified audit objectives from being achieved.

PERFORMANS DENETİMİNDE GÜVEN VE GÜVENCE

Gereklilik

32) Denetçi, kriterlere göre konunun denetiminin sonucuna ilişkin güvenceyi şeffaf bir şekilde iletmelidir.

Açıklama

- 33) Güvence, kullanıcıların rapordaki bulgu, sonuç ve tavsiyelere güvenilebileceği anlamına gelir. Denetçi; bulgu, kriter ve sonuçların nasıl dengeli ve makul şekilde geliştirildiğini ve bulguların neden o sonuçlara yol açtığını açıklamak suretiyle kullanıcılara güvence verir.
- 34) Denetçi, kullanıcıların yanlış yönlendirilmemesi için denetimin amaçlarını, kapsamını, metodolojiyi, toplanan verileri ve rapordaki önemli herhangi bir kısıtlamayı şeffaf şekilde açıklamalıdır.

DENETİM AMAÇLARI

Gereklilik

- 35) **Denetçi, ekonomiklik, verimlilik ve/veya etkinlik ilkeleriyle ilişkili açıkça tanımlanmış denetim amaçları belirlemelidir.**
- 36) **Denetçi, cevaplanacak sorular hakkında net ve açık olmak ve denetim tasarımının mantıklı bir şekilde geliştirilmesine olanak tanımak için denetim amaçlarını yeterince detaylı şekilde ifade etmelidir.**
- 37) **Denetim amaçlarının denetim soruları olarak oluşturulması ve alt sorulara bölünmesi halinde denetçi, bunların tematik olarak ilişkili, tamamlayıcı, örtüşmeyen ve genel denetim sorusunu ele alma açısından bütünüyle kapsayıcı nitelikte olmasını sağlamalıdır.**

CONFIDENCE AND ASSURANCE IN PERFORMANCE AUDITING

Requirement

- 32) The auditor shall communicate assurance about the outcome of the audit of the subject matter against criteria in a transparent way.**

Explanation

- 33) Assurance means that users can be confident in the findings, conclusions and recommendations in the report. The auditor provides the users with assurance by explaining how findings, criteria and conclusions were developed in a balanced and reasoned manner, and why the findings result in the conclusions.
- 34) The auditor needs to transparently communicate the audit objective(s), scope, methodology and data gathered and any significant limitations in the report so that users will not be misled.

AUDIT OBJECTIVE(S)

Requirement

- 35) The auditor shall set a clearly-defined audit objective(s) that relates to the principles of economy, efficiency and/or effectiveness.**
- 36) The auditor shall articulate the audit objective(s) in sufficient detail in order to be clear about the questions that will be answered and to allow logical development of the audit design.**
- 37) If the audit objective(s) is formulated as audit questions and broken down into sub-questions, then the auditor shall ensure that they are thematically related, complementary, not overlapping and collectively exhaustive in addressing the overall audit question.**

Açıklama

- 38) Denetim amaçları; elde edilen denetim kanıtlarına dayalı olarak denetçinin cevap aradığı denetim konusu hakkındaki denetim soruları olarak düşünülebilir. İyi tanımlanmış denetim amaçları; denetim konusuyla ilişkili olan kamu kurum ve kuruluşlarına ait girişim, sistem, operasyon, program, faaliyet veya organizasyonlarla ilgilidir. Denetim sorularının oluşturulması, soruların tekrar tekrar belirlendiği ve geliştirildiği, denetim konusuyla ilgili bilinen ilgili bilgilerin yanı sıra uygulanabilirliğin de dikkate alındığı yinelemeli bir süreçtir.
- 39) Birçok denetim amacı, daha net alt sorulara bölünebilen genel bir denetim sorusu olarak ifade edilebilir. Tek bir denetim amacı ya da genel denetim sorusu tanımlamak yerine denetçi, her zaman soru ve alt sorulara bölünmesi gerekmeyen birkaç denetim amacı geliştirmeyi seçebilir.

DENETİM YAKLAŞIMI

Gereklilik

40) Denetçi; sonuç, problem veya sistem odaklı ya da bunların birleşiminden oluşan bir denetim yaklaşımı seçmelidir.

Açıklama

- 41) Denetim yaklaşımı, yapılacak incelemenin niteliğini belirler ve denetim amaçları, denetim kriterleri ve kanıt toplamak için yapılacak iş arasında önemli bir bağlantıdır.
- 42) Sistem odaklı bir yaklaşım, yönetim sistemlerinin düzgün işleyişini inceler. Genelde iyi yönetimin temel ilkeleri, bir soruna ilişkin açık bir görüş birliği olmadığı ya da sonuçlar ya da çıktılar açıkça belirtilmediğinde dahi verimlilik ve etkinliğin koşullarının incelenmesinde faydalı olacaktır.

Explanation

- 38) An audit objective(s) can be thought of as audit questions about the subject matter on which the auditor seeks to obtain answers, based on the audit evidence obtained. A well-defined audit objective(s) relates to government undertakings, systems, operations, programmes, activities or organizations that are related to the subject matter. 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.
- 39) Many audit objectives can be framed as an overall audit question, which can be broken down into sub-questions that are more precise. Instead of defining a single audit objective or overall audit question, the auditor may choose to develop several audit objectives, which need not always be broken down into questions and sub-questions.

AUDIT APPROACH

Requirement

- 40) The auditor shall choose a result-, problem or system-oriented audit approach, or a combination thereof.**

Explanation

- 41) The audit approach determines the nature of the examination to be made and is an important link between the audit objective(s), audit criteria and the work done to collect the evidence.
- 42) A system-oriented approach examines the proper functioning of management systems. Frequently, elementary principles of good management will be helpful in examining the conditions for efficiency or effectiveness even when there is a lack of a clear consensus on a problem or when outcomes or outputs are not clearly stated.

- 43) Sonuç odaklı yaklaşım; sonuç ya da çıktı amaçlarına tasarlandığı şekilde ulaşıp ulaşılmadığını veya program ve hizmetlerin tasarlandığı şekilde işleyip işlemediğini değerlendirir. Bu yaklaşım, en kolay şekilde istenen sonuçlar ya da çıktıların açık bir biçimde ifade edildiği durumlarda (örneğin sorumlu tarafların üzerinde anlaştığı kanun veya strateji) kullanılabilir.
- 44) Problem odaklı yaklaşım ise belirli problemler veya denetim kriterlerinden sapmaların sebeplerini inceler, doğrular ve analiz eder. Bu yaklaşımın, istenen sonuç ya da çıktılara ilişkin açık bir ifade bulunmasa bile, bir problem hakkında açık bir görüş birliğinin mevcut olduğu durumlarda kullanılması mümkündür. Sonuçlar ve tavsiyeler, temelde denetim kanıtlarının denetim kriterleriyle kıyaslanmasından ziyade sebeplerin analiz edilmesi ve teyit edilmesi sürecine dayanır.

DENETİM KRİTERLERİ

Gereklilik

- 45) Denetçi, denetim amaçları ve denetim sorularına karşılık gelen ve ekonomiklik, verimlilik ve/veya etkinlik ilkeleriyle ilişkili olan uygun denetim kriterleri belirlemelidir.**

Açıklama

- 46) Denetim kriterleri, denetim konusunun değerlendirilmesinde kullanılan kıyaslama ölçütleridir. Karmaşık konularla ilgili denetimlerde, denetim kriterlerinin önceden belirlenmesi her zaman mümkün değildir. Denetçi, örneğin benzer kamu kurumları arasında en iyi uygulamaların farkına vararak denetim süreci esnasında daha detaylı denetim kriterleri bulabilir. Diğer denetim türlerinde daha net denetim kriterleri söz konusu olabilirken performans denetiminde durum genellikle böyle değildir. Performans denetiminde denetim kriterleri, denetçi için her zaman hazır bulunmayabilir. Genelde bu kriterler; faaliyetlerin en ekonomik ve verimli nasıl yürütüleceğine (veya iyi performans ve etkinlik için hangi koşulların en uygun olduğuna) ilişkin en iyi uygulamalar hakkındaki bilgilere dayanır. Özellikle birçok durumda denetim kriterlerinin netleştirilmesi ve geliştirilmesi performans denetiminin katma değerinin bir parçası olabileceğinden, uygun denetim kriterlerine sahip olmak performans denetiminin kalitesini güvence altına almak için son derece önemlidir.

- 43) A result-oriented approach assesses whether outcome or output objectives have been achieved as intended or programmes and services are operating as intended. It can be used most easily when there is a clear statement of desired outcomes or outputs (e.g. in the law or a strategy decided upon by the responsible parties).
- 44) A problem-oriented approach examines, verifies and analyses the causes of particular problems or deviations from audit criteria. It can be used when there is a clear consensus on a problem, even if there is no clear statement of the desired outcomes or outputs. Conclusions and recommendations are primarily based on the process of analysing and confirming causes rather than comparing audit evidence with audit criteria.

AUDIT CRITERIA

Requirement

- 45) The auditor shall establish suitable audit criteria, which correspond to the audit objective(s) and audit questions and are related to the principles of economy, efficiency and/or effectiveness.**

Explanation

- 46) Audit criteria are the benchmarks used to evaluate the subject matter. In audits covering complex issues, it is not always possible to set audit criteria in advance. The auditor might find more detailed audit criteria during the audit process e.g. being aware of best practice among comparable public entities. Whereas in other audit types there can be unequivocal audit criteria, this is not typically the case in performance auditing. Audit criteria are not always readily available to the auditor in performance auditing; they are typically based on knowledge of best practice on how activities are carried out to be most economical and efficient (or what conditions are the most favourable for good performance and effectiveness). It is essential to have suitable audit criteria for assuring the quality of a performance audit, particularly since, in many cases, clarifying and developing these audit criteria might be part of the value added by the performance audit.

- 47) Denetim kriterleri nicel veya nitel ve genel ya da spesifik olabilir; sağlam ilkeler, bilimsel bilgi ve en iyi uygulamalar ışığında ne beklenebileceği veya kanun, yönetmelik veya amaçlar doğrultusunda (daha iyi koşullar altında) ne olabileceği ya da ne olması gerektiğine odaklanabilir.
- 48) Denetim kriterleri, denetim amaçlarına göre değerlendirme yapılabilmesi için uygun ve makul bir temel sunmalıdır. Denetim kriterleri; denetim konusu, denetim amaçları ve/veya denetim soruları bağlamında ilgili, anlaşılır, tam, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.

Gereklilik

49) Denetçi, denetimin planlanması ve/veya yürütülmesinin bir parçası olarak denetim kriterlerini denetlenen kurumla müzakere etmelidir.

Açıklama

- 50) Denetim kriterleri denetlenen kurumla müzakere edilmelidir ancak uygun denetim kriterlerinin seçilmesi son tahlilde denetçinin sorumluluğundadır.
- 51) Denetim kriterlerinin denetlenen kurumla müzakere edilmesi, denetim konusu değerlendirilirken kıyaslama ölçütü olarak kullanılacak nicel ve nitel denetim kriterlerine dair ortak anlayış olmasını sağlar. Bu husus, denetim kriterlerinin doğrudan kanunlar veya diğer yetkili belgeler tarafından tanımlanmadığı veya denetim kriterlerinin denetim esnasında geliştirilip düzeltilmesi gerektiği durumlarda özellikle önemlidir.

DENETİM RİSKİ

Gereklilik

52) Denetçi, dengeli olmayan bilgi sunan veya değer katmayan yanlış veya eksik denetim bulgusu, sonucu ve tavsiyesi geliştirilmesinden kaçınmak için denetim riskini aktif şekilde yönetmelidir.

- 47) The audit criteria can be qualitative or quantitative and may be general or specific, focusing on what is expected, according to sound principles, scientific knowledge and best practice; or on what could be (given better conditions) or on what should be according to laws, regulations or objectives.
- 48) The audit criteria need to provide an appropriate and reasonable basis for assessing against audit objectives. Audit criteria have to be relevant, understandable, complete, reliable, and objective in the context of the subject matter, the audit objective(s) and/or the audit questions.

Requirement

- 49) The auditor shall, as part of planning and/or conducting the audit, discuss the audit criteria with the audited entity.**

Explanation

- 50) The audit criteria has to be discussed with the audited entity, but it is ultimately the auditor's responsibility to select suitable audit criteria.
- 51) Discussing the audit criteria with the audited entity serves to ensure that there is a shared and common understanding of what quantitative and qualitative audit criteria will be used as benchmarks when evaluating the subject matter. This is particularly important when the audit criteria are not defined directly by laws or other authoritative documents, or the audit criteria have to be developed and refined throughout the course of the audit work.

AUDIT RISK

Requirement

- 52) The auditor shall actively manage audit risk to avoid the development of incorrect or incomplete audit findings, conclusions, and recommendations, providing unbalanced information or failing to add value.**

Açıklama

- 53) Denetim riskinin aktif şekilde yönetilmesi şu hususları içerir: öngörülen işin olası veya bilinen risklerinin tahmin edilmesi, denetimin planlanması ve yöntemlerin seçilmesi sürecinde bu denetim risklerini ele almaya yönelik denetim yaklaşımları geliştirilmesi ve bu risklerin nasıl ele alınacağına belgelenmesi.
- 54) Denetim riskinin aktif şekilde yönetilmesi aynı zamanda; denetim ekibinin denetimi yürütmek için yeterli ve uygun yetkinliğe sahip olup olmadığı, doğru, güvenilir, ilgili ve kaliteli bilgiye yeterli erişimin olup olmadığı, mevcut herhangi yeni bir bilgiyi dikkate alıp almadığı ve alternatif bakış açılarını dikkate alıp almadığının değerlendirilmesini de içerir.

İLETİŞİM

Gereklilik

- 55) Denetçi, denetim süreci boyunca denetlenen kurum ve ilgili paydaşlarla denetimin temel hususlarının etkin ve uygun şekilde iletişimini planlamalı ve bu iletişimi sürdürmelidir.**

Açıklama

- 56) Denetlenen kuruluş ve paydaşlarla iki yönlü iyi bir iletişim kurulması, denetçinin bilgi ve veriye erişiminin iyileştirilmesine ve denetçinin denetlenen kuruluş ve paydaşların bakış açılarını daha iyi anlamasına yardımcı olabileceği için etkili iletişim önemlidir.
- 57) Denetçinin denetlenen kuruluşa iletmesi gereken temel denetim hususları şunlardır: denetimin konusu, denetim amaçları ve/veya denetim soruları, denetim kriterleri, denetlenecek dönem ve denetime dahil edilecek hükümet girişimleri, organizasyonları ve/veya programları.
- 58) Denetim süreci boyunca denetlenen kuruluşla sağlıklı bir diyalog kurulması, yönetimde gerçek ilerleme kaydetmek için büyük önem taşır ve denetimin etkisini artırabilir. Bu bağlamda denetçi, denetim boyunca geliştirilip değerlendirilirken denetim bulguları, savları ve bakış açılarını paylaşarak denetlenen kuruluşla yapıcı etkileşimi sürdürebilir.

Explanation

- 53) Actively managing audit risk includes the following: anticipating the possible or known risks of the work envisaged, developing audit approaches to address those audit risks during audit planning and the selection of methods, and documenting how those risks will be handled.
- 54) Actively managing audit risk also includes considering whether the audit team has sufficient and appropriate competence to conduct the audit, has adequate access to accurate, reliable and relevant good quality information, has considered any new information that is available, and has considered alternative perspectives.

COMMUNICATION

Requirement

- 55) The auditor shall plan for and maintain effective and proper communication of key aspects of the audit with the audited entity and relevant stakeholders throughout the audit process.**

Explanation

- 56) Effective communication is important, because establishing good two-way communication with the audited entity and stakeholders can help improve the auditor's access to information and data, and may help the auditor gain better insights into the perspectives of the audited entity and the stakeholders.
- 57) The key audit aspects that the auditor needs to communicate to the audited entity include; the audit subject matter, audit objective(s) and/or audit questions, audit criteria, the time period to be audited, and the government undertakings, organizations and/or programmes to be included in the audit.
- 58) A sound dialogue throughout the audit process with the audited entity involved is pivotal in achieving real improvements in governance and may increase the impact of the audit. In this context, the auditor can maintain constructive interactions with the audited entity by sharing audit findings, arguments and perspectives as they are developed and assessed throughout the audit.

Gereklilik

- 59) Denetçi, paydaşlarla iletişimin YDK'nın bağımsızlık ve tarafsızlığını tehlikeye atmamasını sağlamaya özen göstermelidir.**

Açıklama

- 60) Denetçinin denetime dâhil olan tüm paydaşlarla iyi mesleki ilişki içinde olması, gizlilik gerekliliklerinin izin verdiği ölçüde serbest ve dürüst bir bilgi akışını desteklemesi ve her bir paydaşın rol ve sorumlulukları konusunda karşılıklı saygı ve anlayış atmosferinde müzakereler yürütmesi önemlidir. Bununla birlikte bu iletişimler YDK'nın bağımsızlık ve tarafsızlığını etkilememelidir.

Gereklilik

- 61) YDK, performans denetimini yürütmek için izlenen standartları açıkça bildirmelidir.**

Açıklama

- 62) YDK; ya ilgili denetim raporunda her bir performans denetiminin yürütülmesinde izlenen standarda atıfta bulunması gerekir ya da tanımlanmış bir dizi göreve ilişkin olarak yıllık raporda veya YDK'nın web sitesinde yer alan bir beyan yoluyla daha genel bir iletişim şekli seçebilir. İzlenen standart, birlikte kullanılan birden fazla kaynağa dayanıyorsa bu da belirtilmelidir.

BE CERİLER

Gereklilik

- 63) YDK, denetim ekibinin denetimi yürütmek için gerekli mesleki yetkinliğe bir bütün olarak sahip olduğundan emin olmalıdır.**

Requirement

- 59) The auditor shall take care to ensure that communication with stakeholders does not compromise the independence and impartiality of the SAI.**

Explanation

- 60) It is important for the auditor to maintain good professional relationships with all stakeholders involved in the audit, promote a free and frank flow of information as far as confidentiality requirements permit, and conduct discussions in an atmosphere of mutual respect and understanding of the respective role and responsibilities of each stakeholder. However, these communications must not affect the independence and impartiality of the SAI.

Requirement

- 61) The SAI shall clearly communicate the standards that were followed to conduct the performance audit.**

Explanation

- 62) The SAI either needs to include a reference to the standard that was followed when conducting each performance audit in the related audit report, or may choose a more general form of communication by covering a defined range of engagements in a statement in an annual report or on the SAI's website. When the standard followed is based on several sources taken together, this also needs to be communicated.

SKILLS

Requirement

- 63) The SAI shall ensure that, the audit team collectively has the necessary professional competence to perform the audit.**

Açıklama

- 64) Performans denetiminde mesleki yetkinlik; denetim, araştırma tasarımı, sosyal bilimler yöntemleri ve araştırma veya değerlendirme teknikleri hakkında sağlam bilgiye sahip olmayı içerir. Yetkinlik; analitik kapasite, yazma ve iletişim becerileri, yaratıcılık ve görüş ve savlara açıklık gibi kişisel becerileri de içerir. Performans denetimi ayrıca, denetimin konusuyla ilgili hükümetin organizasyon, program ve fonksiyonlarına ilişkin sağlam bilgi de gerektirir ve yasal uzmanlığın yanı sıra sosyal, fiziki, bilgisayar bilimleri veya diğer bilimlerde uzmanlık gerektirebilir.
- 65) Denetçinin denetim ekibinin bilgisinin tamamlanması için dışarıdan uzmanlığa ihtiyaç olduğunu tespit etmesi halinde denetçi uygun şekilde YDK içinden veya dışından bu uzmanlığa sahip bireylere danışabilir. Denetime dâhil edilecek dışarıdan herhangi bir uzmanın da tarafsızlığını etkileyebilecek durum ve ilişkilerden bağımsız olması gerekir. Denetçi uzmanların işini denetim kanıtı olarak kullanabilse de denetim çalışması ve denetim raporundaki sonuçların tüm sorumluluğu denetçiye aittir.

GÖZETİM

Gereklilik

66) YDK, denetim sürecinde her düzey ve denetim aşamasındaki denetim personelinin çalışmalarının düzgün şekilde gözetilmesini sağlamalıdır.

Açıklama

- 67) Denetimde gözetim, görevlendirilen denetim ekibine yeterli rehberlik ve yönlendirmenin sağlanmasını içerir. Denetimin gözetimini yapan denetçinin; denetim metodolojileri, planlama ve izleme çalışmaları, proje yönetimi, stratejik düşünme, öngörü ve problem çözme hususlarında yetkinlik ve bilgiye sahip olması beklenir. Denetçinin sağladığı gözetim düzeyi, denetim ekibinin yeterlilik ve deneyimi ile denetimin konusunun karmaşıklığına bağlı olarak değişiklik gösterebilir.

Explanation

- 64) Professional competence in performance auditing includes having sound knowledge of auditing, research design, social science methods and investigation or evaluation techniques. It also includes personal abilities such as analytical capacity, writing skills and communication skills, creativity and receptiveness to views and arguments. Performance auditing also requires sound knowledge of government organizations, programmes, and functions related to the subject matter of the audit, and may require expertise in social, physical, computer, or other sciences, as well as legal expertise.
- 65) If the auditor determines that external expertise is required to complement the knowledge of the audit team then the auditor may consult, as appropriate, with individuals, within and outside the SAI, who have this specialized expertise. Any external experts engaged with the audit also need to be independent from situations and relationships that could impair the external experts' objectivity. Although the auditor may use the work of experts as audit evidence, the auditor retains full responsibility for the audit work and the conclusions in the audit report.

SUPERVISION

Requirement

- 66) The SAI shall ensure that the work of the audit staff at each level and audit phase is properly supervised during the audit process.**

Explanation

- 67) Audit supervision involves providing sufficient guidance and direction to the audit team assigned to the audit. The auditor who supervises the audit would be expected to have competence and knowledge in audit methodologies; planning and monitoring work; project management; strategic thinking; foresight and problem solving. The level of supervision provided by the auditor may vary depending upon the proficiency and experience of the audit team and the complexity of the subject matter of the audit.

MESLEKİ YARGI VE ŞÜPHECİLİK

Gereklilik

- 68) Denetçi, farklı görüş ve savlara yönelik açık ve tarafsız bir tutum benimseyerek mesleki yargı ve şüphecilik sergilemeli ve konuları farklı açılardan ele almalıdır.**

Açıklama

- 69) Performans denetimleri ciddi ölçüde yargı ve yorum gerektirir çünkü bu tür denetimlerde denetim kanıtı doğası gereği, kesin olmaktan ziyade ikna edici bir özellik taşır.
- 70) Mesleki yargı; toplu bilgi, beceri ve deneyimin denetim sürecine uygulanması anlamına gelir. Mesleki yargı kullanılması, denetçinin denetim konusu için ihtiyaç duyulan kavrayış düzeyini belirlemesine yardımcı olur. Denetimin yürütülmesinde makul özen gösterilmesini ve ilgili tüm standart ve etik ilkelerin özenli şekilde uygulanmasını içerir.
- 71) Mesleki şüphecilik, denetim boyunca elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirirken, denetlenen kurumla mesleki mesafenin korunması ile uyanık ve sorgulayıcı bir tutum sergilenmesi anlamına gelir.
- 72) Mesleki yargı ve şüphecilik sergilenmesi; denetçinin çeşitli görüş ve savlara açık olmasına ve farklı bakış açılarını daha iyi değerlendirmesine, tarafsızlığını korumasına ve tüm denetim kanıtlarını değerlendirmesine olanak tanır. Bu husus aynı zamanda, denetçinin yargı hatalarından veya bilişsel tarafsızlıktan kaçınmasının ve toplanan tüm denetim kanıtlarının eleştirel bir değerlendirmesine dayanan tarafsız sonuçlar elde etmesinin sağlanmasına yardımcı olur.

Gereklilik

- 73) Denetçi denetimi planlarken hile riskini değerlendirmeli ve denetim boyunca hile olasılığına karşı dikkatli olmalıdır.**

PROFESSIONAL JUDGMENT AND SCEPTICISM

Requirement

- 68) The auditor shall exercise professional judgment and scepticism and consider issues from different perspectives, maintaining an open and objective attitude to various views and arguments.**

Explanation

- 69) Performance audits require significant judgment and interpretation because audit evidence for this type of audit is more persuasive than conclusive in nature.
- 70) Professional judgment refers to the application of collective knowledge, skills, and experience to the audit process. Using professional judgment helps the auditor determine the level of understanding needed for the audit subject matter. It involves the exercise of reasonable care in the conduct of the audit and the diligent application of all relevant professional standards and ethical principles.
- 71) Professional scepticism means maintaining professional distance from the audited entity and an alert and questioning attitude when assessing the sufficiency and appropriateness of the audit evidence obtained throughout the audit.
- 72) Exercising professional judgment and scepticism allows the auditor to be receptive to a variety of views and arguments and better able to consider different perspectives, maintain objectivity, and evaluate the full range of audit evidence. It also helps to ensure that the auditor avoids errors of judgment or cognitive bias and draws objective conclusions based on a critical assessment of all of the audit evidence collected.

Requirement

- 73) The auditor shall assess the risk of fraud when planning the audit and be alert to the possibility of fraud throughout the audit process.**

Açıklama

74) Denetçinin denetim amaçlarıyla ilgili hile risklerini tanımlaması ve değerlendirmesi gerekir. Hile riski önemliyse denetim boyunca denetçinin ilgili iç kontrol sistemlerine dair iyi bir anlayış elde etmesi ve performansı etkileyebilecek herhangi bir düzensizlik işareti olup olmadığını incelemesi önemlidir. Denetçinin, denetim amaçlarıyla ilgili hile risklerini tanımlamak ve bunlara yanıt vermek için incelemeler yapması ve prosedürler yürütmesi gerekir.

Gereklilik

75) Denetçi yüksek bir mesleki davranış standardı benimsemelidir.

Açıklama

76) Mesleki davranış; denetçinin 1) işi yetkin ve tarafsız şekilde yürütürken yüksek mesleki standartları uygulaması, 2) yürütmek için yetkin olmadığı işi üstlenmemesi, 3) yürürlükteki kanun, yönetmelik, anlaşma, politika, prosedür ve uygulamaları bilmesi ve takip etmesi, 4) denetlenen kurumun faaliyetlerini düzenleyen anayasal, yasal ve kurumsal ilke ve standartlara ilişkin iyi bir kavrayışa sahip olması 5) YDK'nın itibarını zedeleyebilecek herhangi bir davranışta bulunmaması, 6) etik ilke ve gerekliliklere uygun hareket etmesi gerektiği anlamına gelir.

Gereklilik

77) Denetçi denetim süreci boyunca yenilik yapmaya istekli olmalıdır.

Açıklama

78) Denetçi, yaratıcı, esnek ve becerikli olarak; bilgi toplama, yorumlama ve analiz etmeye yönelik yenilikçi denetim yaklaşımları geliştirme konusunda fırsatları tanımlamak bakımından daha iyi bir konumda olacaktır. Denetim sürecinin farklı aşamalarının farklı düzeylerde yenilik fırsatları sunduğunun fark edilmesi önemlidir. Denetçi, planlama aşamasında denetimde uygulanabilir en iyi denetim yaklaşımları ve tekniklerinin belirlenmesi sürecinde olduğundan yenilik yapma konusunda en fazla fırsata bu aşamada sahip olabilir.

Explanation

- 74) The auditor needs to identify and assess the risks of fraud relevant to the audit objectives. If the risk of fraud is significant, it is important during the audit for the auditor to obtain a good understanding of the relevant internal control systems and examine whether there are any signs of irregularities that could hamper performance. The auditor needs to make enquiries and perform procedures to identify and respond to the risks of fraud relevant to the audit objectives.

Requirement

- 75) The auditor shall maintain a high standard of professional behaviour.**

Explanation

- 76) Professional behaviour means that the auditor must 1) apply high professional standards in carrying out the work competently and with impartiality, 2) not undertake work he/she is not competent to perform, 3) know and follow applicable laws, regulations, conventions, policies, procedures and practices, 4) possess a good understanding of the constitutional, legal and institutional principles and standards governing the operations of the audited entity, 5) not engage in behaviour that may discredit the SAI, 6) comply with ethical principles and requirements.

Requirement

- 77) The auditor shall be willing to innovate throughout the audit process.**

Explanation

- 78) By being creative, flexible, and resourceful, the auditor will be in a better position to identify opportunities to develop innovative audit approaches for collecting, interpreting, and analysing information. It is important to recognize that different stages of the audit process provide different levels of innovation opportunities. During the planning stage, the auditor may have the greatest opportunity to innovate while still in the process of determining the best audit approaches and techniques applicable to the audit.

KALİTE KONTROL

Gereklilik

- 79) YDK; kaliteyi korumak üzere, denetçinin tüm gerekliliklerin karşılandığından emin olmak için uyması gereken ve değer katan ve denetim sorularına yanıt veren uygun, dengeli ve adil denetim raporlarına vurgu yapan bir sistem kurmalı ve bunu sürdürmelidir.

Açıklama

- 80) Kalite kontrol ve güvence (KKG) sistemi oluştururken YDK, bu tür bir sistem geliştirilmesine yönelik bir çerçeve ortaya koyan ISSAI 140'ın sunduğu içeriği kullanabilir. Yeterli, esnek ve yönetilmesi kolay KKG politika ve prosedürleri geliştirilmesi önemlidir. Denetimin gözetimini yapanlar ile denetim ekipleri arasındaki görüş ayrılıklarını çözmek için kullanılacak tüm personele bildirilen tutarlı politika ve prosedürler geliştirilmesi de önemlidir. Ayrıca, kalite kontrol mekanizmalarını tamamlamak için diğer rehberlik ve hizmet içi eğitimleri geliştirilmesi de gerekebilir.
- 81) Denetim süreci ve denetim raporunun kalitesini koruyan tedbirler; denetimin dengeli ve tarafsız bir görüş sunması, değer katması, ilgili tüm görüşleri değerlendirmesi ve denetim sorularını tatmin edici şekilde ele almasını sağlayabilirse etkili olacaktır.
- 82) Etkili bir KKG sistemi ayrıca, denetim ekiplerinin KKG sisteminden alınan geri bildirimlere açık olmasını sağlayarak denetim ekibinin bakış açılarını dikkate alan mekanizmalara da sahip olmalıdır.

ÖNEMLİLİK

Gereklilik

- 83) Denetçi, mümkün olduğu kadar fazla katma değer sunmak amacıyla denetim konusunun mali, sosyal ve politik yönleri dâhil olmak üzere denetim sürecinin tüm aşamalarında önemliliği dikkate almalıdır.

QUALITY CONTROL

Requirement

- 79) The SAI shall establish and maintain a system to safeguard quality, which the auditor shall comply with to ensure that all requirements are met, and place emphasis on appropriate, balanced, and fair audit reports that add value and answer the audit questions.**

Explanation

- 80) In establishing a quality control and assurance system (QCA), the SAI can use the content provided by ISSAI 140, which offers a framework for developing such a system. It is important to develop QCA policies and procedures that are adequate, flexible and easy to manage. It is also important to develop consistent policies and procedures that are communicated to all staff, which can be used to resolve differences of opinion between supervisors and audit teams. In addition, other guidance and on-the job training may need to be developed to complement the quality control mechanisms.
- 81) Measures that safeguard the quality of the audit process and the audit report will be effective if they can ensure that the audit provides a balanced and unbiased view, adds value, considers all relevant viewpoints and satisfactorily addresses the audit questions.
- 82) An effective QCA system will also have mechanisms to take into account the audit team's perspectives ensuring that audit teams are open to feedback received from the quality control and assurance system.

MATERIALITY

Requirement

- 83) The auditor shall consider materiality at all stages of the audit process, including the financial, social and political aspects of the subject matter with the goal of delivering as much added value as possible.**

Açıklama

- 84) Önemlilik, bir konunun ele alındığı bağlam içindeki görece önemi (veya ehemmiyeti) olarak tanımlanabilir. Önemlilik, parasal değerin yanı sıra sosyal ve politik önem, uygunluk, şeffaflık, yönetim ve hesap verme sorumluluğu hususlarını da içerir. Denetçinin önemliliğin zaman içinde değişebileceğini ve hedef kullanıcılar ve sorumlu tarafların bakış açılarına bağlı olabileceğini aklında tutması da önemlidir.
- 85) Önemlilik; denetim amacının tanımlanması, denetim kriterleri, denetim kanıtlarının değerlendirilmesi, belgelerin oluşturulması ve uygun olmayan veya düşük etkili denetim bulguları veya denetim raporları üretme risklerinin yönetilmesi gibi performans denetiminin farklı yönleri için önemli bir husustur.

BELGELENDİRME

Gereklilik

- 86) Denetçi, denetimi yeterli düzeyde tam ve detaylı bir şekilde belgelendirmelidir.**

Açıklama

- 87) Yeterli belgelendirme; yürütülen işin iyi anlaşılmasını ve denetimle ilgili önceden bilgisi olmayan deneyimli bir denetçinin yürütülen denetim çalışmasının niteliğini, zamanlamasını, kapsam ve sonuçlarını, denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerini desteklemek için elde edilen denetim kanıtlarını ve mesleki yargı uygulanmasını gerektiren tüm önemli konuların arkasındaki mantığı anlamasını sağlamak açısından önemlidir.
- 88) Denetçinin denetim belgelerini zamanında hazırlaması, denetim boyunca güncel tutması ve mümkün olduğu ölçüde belgelendirmeyi denetim raporunun yayımlanmasından önce tamamlaması önemlidir.

Explanation

- 84) Materiality can be defined as the relative importance (or significance) of a matter within the context in which it is being considered. In addition to monetary value, materiality includes issues of social and political significance, compliance, transparency, governance and accountability. It is important for the auditor to keep in mind that materiality can vary over time and can depend on the perspective of the intended users and responsible parties.
- 85) Materiality is an important consideration for different aspects of the performance audit, such as, defining the objective, audit criteria, evaluating the audit evidence, creating documentation, and managing the risks of producing inappropriate or low-impact audit findings or audit reports.

DOCUMENTATION

Requirement

- 86) The auditor shall document the audit in a sufficiently complete and detailed manner.**

Explanation

- 87) Adequate documentation is important to provide a clear understanding of the audit work carried out, to enable an experienced auditor with no prior knowledge of the audit to understand the nature, timing, scope and results of the audit work performed and the audit evidence obtained to support the audit findings, conclusions and recommendations, and the reasoning behind all significant matters that required the exercise of professional judgment.
- 88) It is important for the auditor to prepare the audit documentation in a timely manner; keep it up to date throughout the course of the audit; and complete the documentation, to the extent possible, before the audit report is issued.

5

PERFORMANS DENETİMİ SÜRECİNE İLİŞKİN GEREKLİLİKLER

PLANLAMA – KONULARIN SEÇİMİ

Gereklilik

- 89) Denetçi, olası konuları analiz etmek ve denetim riskleri ve sorunlarını tespit etmek üzere araştırmalar yürütmek suretiyle YDK'nın stratejik planlama süreci aracılığıyla denetim konularını seçmelidir.
- 90) Denetçi; önemli, denetlenebilir ve YDK'nın görev ve yetki alanıyla tutarlı denetim konuları seçmelidir.
- 91) Denetçi, denetim kapasitesini dikkate alarak denetim konusu seçme sürecini denetimden beklenen etkiyi maksimum düzeye çıkarmak amacıyla yürütmelidir.

Açıklama

- 92) YDK'nın stratejik planlama süreci, olası denetim alanlarının analizini içerdiiği ve denetim kaynaklarının verimli şekilde tahsisinin temelini oluşturduğu için konu seçiminin ilk adımı olarak düşünülebilir.
- 93) Stratejik planlama süreci boyunca risk analizi veya problem değerlendirmesi gibi teknikler sürecin yapılandırılmasına yardımcı olabilir ancak bunların YDK'nın yetki alanını yansıtmak ve önemli ve denetlenebilir denetim konuları seçilmesini sağlamak için mesleki yargıyla tamamlanması gerekir.

5

REQUIREMENTS RELATED TO THE PERFORMANCE AUDITING PROCESS

PLANNING – SELECTION OF TOPICS

Requirement

- 89) **The auditor shall select audit topics through the SAI’s strategic planning process by analysing potential topics and conducting research to identify audit risks and problems.**
- 90) **The auditor shall select audit topics that are significant and auditable, and consistent with the SAI’s mandate.**
- 91) **The auditor shall conduct the process of selecting audit topics with the aim of maximising the expected impact of the audit while taking account of audit capacities.**

Explanation

- 92) The SAI’s strategic planning process may be understood as the first step in topic selection because it comprises the analysis of potential areas for audit and defines the basis for the efficient allocation of audit resources.
- 93) During the strategic planning process, techniques such as risk analysis or problem assessments can help structure the process but need to be complemented by professional judgment to reflect the SAI’s mandate and to ensure that significant and auditable audit topics are selected.

- 94) Denetlenebilirlik, planlama sürecinde önemli bir gerekliliktir. Bu kavram bir konunun denetime uygun olup olmadığını tanımlar. Örneğin denetçi; ilgili denetim yaklaşımları, metodolojileri ve denetim kriterlerinin mevcut olup olmadığını veya gerekli bilgilerin mevcut olup olmayacağını ve etkin şekilde elde edilip edilemeyeceğini değerlendirmek zorunda kalabilir. Denetçinin güvenilir bilginin mevcut olmadığını tespit etmesi halinde bu tespit, bu alanın denetim için seçilme sebebi olabilir.
- 95) YDK insan kaynakları ve mesleki beceriler açısından sınırlı denetim kapasitesine sahip olabileceğinden denetim konusu seçme süreci; mevcut kaynaklarla denetim konusunun kamu maliyesi ve idaresi, denetlenen kurum ve genel kamuya önemli fayda sağlamada olası etkisini dikkate almalıdır. Konu seçiminde dikkate alınabilecek diğer hususlar, önceki denetim veya incelemelerin sonuç ve tavsiyeleri ile zamanlamaya ilişkin koşullardır.

PLANLAMA – DENETİMİN TASARLANMASI

Gereklilik

- 96) **Denetçi, denetimi iyi proje yönetimi ilkeleri doğrultusunda ve ekonomik, verimli, etkin ve zamanında yürütülecek yüksek kaliteli bir denetime katkıda bulunacak şekilde planlamalıdır.**

Açıklama

- 97) Sınırlı bir zaman çerçevesi içinde yüksek kaliteli bir denetim yürütülmesi için denetçinin performans denetimini, belirli hedeflere ulaşmak için kaynakları planlama, organize etme, güvence altına alma, yönetme, yönlendirme ve kontrol etmeyi içeren bir proje olarak değerlendirmesi gerekir. Performans denetiminin bir proje olarak yönetilmesi, proje yönetimi metodoloji ve stratejilerinin geliştirilmesini gerekli kılar.

Gereklilik

- 98) **Denetçi planlama aşamasında temel ve metodolojik bilgi edinmelidir.**

- 94) Auditability is an important requirement in the planning process. It defines whether a topic is suitable for an audit. The auditor might have to consider, for instance, whether there are relevant audit approaches, methodologies, and audit criteria available and whether the information required is likely to be available and can be obtained efficiently. If the auditor determines that reliable information is not available then this may itself be a reason for selecting this area for an audit.
- 95) Since the SAI may have limited audit capacities in terms of human resources and professional skills, the audit topic selection process must consider the potential impact of the audit topic in providing important benefits for public finance and administration, the audited entity, or the general public with the resources available. Other aspects to be considered in topic selection are the results and recommendations of previous audits or examinations, and conditions in terms of timing.

PLANNING - DESIGNING THE AUDIT

Requirement

- 96) The auditor shall 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.**

Explanation

- 97) To accomplish a high-quality audit within a limited timeframe the auditor needs to consider the performance audit as a project in the sense that it involves planning, organizing, securing, managing, leading, and controlling resources to achieve specific goals. Managing the performance audit as a project requires the development of project management methodologies and strategies.

Requirement

- 98) The auditor shall acquire substantive and methodological knowledge during the planning phase.**

Açıklama

- 99) Denetimin uygun şekilde planlandığından emin olmak için denetçi, denetim başlamadan önce denetlenen program veya denetlenen kurumun işi hakkında yeterli bilgi edinmelidir. Bu nedenle, denetime başlamadan önce bilgi oluşturmak, çeşitli denetim tasarımlarını test etmek ve gerekli verilerin mevcut olup olmadığını kontrol etmek için araştırma yürütülmesi genellikle gereklidir. Bu başlangıç niteliğindeki çalışma ön çalışma olarak nitelendirilebilir.
- 100) Önemli denetim konularının tespit edilmesini kolaylaştırmak ve atanmış denetim sorumluluklarını yerine getirmek için denetlenen program ya da denetlenen kurumun işinin yanı sıra bağlam ve olası etkilerin iyi anlaşılması da önem taşır. Performans denetimi, denetimin kendisinin bir parçası olarak metodolojinin uyarlanmasını içeren bir öğrenme sürecidir.

Gereklilik

- 101) Planlama esnasında denetçi, denetim amaçları ve sorularına yanıt verecek nitelikte yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanması için kullanılacak denetim prosedürleri tasarlamalıdır.**

Açıklama

- 102) Denetim planı, denetçinin denetim amaç ve sorularına yanıt olarak denetim bulgu, sonuç ve tavsiyeleri geliştirmesine yardımcı olacak yeterli ve uygun denetim kanıtları toplanmasını sağlamak için tasarlanır.
- 103) Denetçinin denetim süresince elde edeceği fikirlerden faydalanabilmesi için planlamanın esnekliğe imkan tanınması da arzu edilir. Verilerin mevcut olma durumu gibi pratik hususlar, en iyi uygulamalar doğrultusunda önceden ele alınan yöntem seçimini kısıtlayabilir. Bu nedenle planın esnek ve pragmatik olması tavsiye edilir.

Gereklilik

- 104) Denetçi, denetim planını denetimin gözetimini yapanların ve YDK üst yönetiminin onayına sunmalıdır.**

Explanation

- 99) To ensure the audit is properly planned, the auditor needs to acquire sufficient knowledge of the audited programme or audited entity's business before the audit is launched. Therefore, before starting the audit, it is generally necessary to conduct research work for building knowledge, testing various audit designs and checking whether the necessary data are available. This preliminary work can be called pre-study.
- 100) It is important to develop a sound understanding of the audited programme or the audited entity's business, as well as its context and possible impacts to facilitate the identification of significant audit issues and to fulfil assigned audit responsibilities. Performance audit is a learning process involving adaptation of methodology, as part of the audit itself.

Requirement

- 101) During planning, the auditor shall design the audit procedures to be used for gathering sufficient and appropriate audit evidence that respond to the audit objective(s) and question(s).**

Explanation

- 102) The audit plan is designed to ensure the gathering of sufficient and appropriate audit evidence that will allow the auditor to develop audit findings, conclusions, and recommendations in response to the audit objective(s) and audit questions.
- 103) It is also desirable that planning allow for flexibility, so that the auditor can benefit from insights obtained during the course of the audit. Practical considerations such as the availability of data may restrict the choice of methods previously considered according with best practices. It is therefore advisable to be flexible and pragmatic in this respect.

Requirement

- 104) The auditor shall submit the audit plan to the audit supervisor and SAI's senior management for approval.**

Açıklama

- 105) Denetim ekibinin yanı sıra YDK'nın üst ve operasyonel yönetim kademesi, genel denetim tasarımının tam olarak farkında olmalıdır. Denetim tasarımı ve bu tasarımın kaynaklar açısından sonuçlarına ilişkin kararlar, genellikle, denetim amaçları ve sorularını ele almak için gerekli beceri, kaynak ve kapasitelerin mevcut olmasını sağlayabilecek olan YDK üst yönetimiyle ilgili olacaktır.

UYGULAMA

Gereklilik

- 106) Denetçi; denetim bulgularını oluşturmak, denetim amaç ve sorularına yanıt olarak sonuçlara ulaşmak ve ilgili olduğu ve YDK'nın yetki alanı izin verdiği durumlarda tavsiyelerde bulunmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.**

Açıklama

- 107) Denetim kanıtları, bilgili bir kişiyi denetim bulgularının makul olduğuna ikna etmek için hem yeterli (miktar) hem de uygun (kalite) olmalıdır.
- 108) Yeterlilik, denetim bulgu ve sonuçlarını desteklemek için kullanılan denetim kanıtlarının miktarına ilişkin bir ölçüttür. Denetim kanıtının yeterliliğini değerlendirirken denetçi, bilgili bir kişiyi denetim bulgularının makul olduğuna ikna etmeye yetecek denetim kanıtı elde edilip edilmediğini tespit etmelidir. Uygunluk ise denetim kanıtının kalitesini ifade eder. Denetim kanıtının ilgili, geçerli ve güvenilir olması anlamına gelir.
- 109) İlgililik; denetim kanıtının ele alınan denetim amaçları ve denetim sorularıyla mantıklı bir ilişki içinde olma ve önem arz etme derecesine işaret eder.
- 110) Geçerlilik, denetim kanıtının değerlendirilen şeyin ölçümü için anlamlı ya da makul bir temel teşkil etme derecesini ifade eder. Başka bir deyişle geçerlilik, denetim kanıtının temsil ettiği iddia edilen şeyi temsil etme derecesi anlamına gelir.

Explanation

- 105) The SAI's senior and operational management as well as the audit team need to be fully aware of the overall audit design. Decisions on 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.

CONDUCTING

Requirement

- 106) The auditor shall obtain sufficient and appropriate audit evidence in order to establish audit findings, reach conclusions in response to the audit objective(s) and audit questions and issue recommendations when relevant and allowed by the SAI's mandate.**

Explanation

- 107) Audit evidence should be both sufficient (quantity) and appropriate (quality) to persuade a knowledgeable person that the audit findings are reasonable.
- 108) Sufficiency is a measure of the quantity of audit evidence used to support the audit findings and conclusions. In assessing the sufficiency of audit evidence, the auditor should determine whether enough audit evidence has been obtained to persuade a knowledgeable person that the audit findings are reasonable. Appropriateness refers to the quality of audit evidence. It means that the audit evidence should be relevant, valid and reliable.
- 109) Relevance refers to the extent to which the audit evidence has a logical relationship with, and importance to, the audit objective(s) and audit questions being addressed.
- 110) Validity refers to the extent to which the audit evidence is a meaningful or reasonable basis for measuring what is being evaluated. In other words, validity refers to the extent to which the audit evidence represents what it is purported to represent.

Güvenilirlik ise, denetim kanıtının çeşitli kaynaklardan gelen doğrulayıcı verilerle ne ölçüde desteklendiğini veya tekrar tekrar test edildiğinde aynı denetim bulgularını üretme derecesini ifade eder.

- 111) Performans denetiminde gerekli denetim kanıtının niteliği; denetim konusu, denetim amaçları ve denetim sorularına göre belirlenir. Bu farklılıklardan dolayı denetim kanıtının niteliği her denetim için ayrıntılı bir biçimde belirlenmelidir.

Gereklilik

- 112) Denetçi, toplanan bilgileri analiz etmeli ve gerekliliği olduğu hallerde denetim amaçlarını ve denetim sorularını yeniden formüle ederek denetim bulgularının bir perspektife oturtulmasını ve denetim amaçlarına ve denetim sorularına yanıt vermesini sağlamalıdır.**

Açıklama

- 113) Performans denetiminde analitik süreç, denetçinin denetim soruları, toplanan denetim kanıtı ve kullanılan yöntemleri sürekli değerlendirmesini içerir. Tüm süreç, denetim sorularının yanıtlanmasıyla sonuçlanan analitik sürecin önemli bir parçası olarak görülebilen taslak denetim raporunun hazırlanması süreciyle yakından ilişkilidir.
- 114) Toplanan bilgiler analiz edilirken denetim sorusu ve amaçlarına odaklanması tavsiye edilir. Bu, verinin düzenlenmesine yardımcı olacak ve analiz için de odak sağlayacaktır. Analitik süreç yinelemeli bir süreç olduğundan, denetçinin denetim amaçlarını denetim esnasında edinilen fikirler ışığında yeniden değerlendirmesi ve gerekli iç prosedürler doğrultusunda gözden geçirmesi gerekebilir.
- 115) Denetçi, denetim bulgularına dayanarak bir sonuca ulaşacaktır. Sonuçların oluşturulması, denetim sorularının cevaplanmasında denetçinin mesleki yargı ve yorumunun önemli düzeyde içerilmesini de gerektirebilir. Bu ayrıca, ele alınan denetim konusunun hassasiyeti ve önemine de bağlı olacaktır. Sonuçlar oluşturulmadan önce bağlam ve tüm ilgili savlar, olumlu ve olumsuz yanlar ve farklı bakış açılarının ele alınması gerekir. Kesinlik ihtiyacı; neyin makul, ekonomik ve amaçla ilgili olduğuna göre değerlendirilir. Üst yönetimin katılımı tavsiye edilir.

Reliability refers to the extent to which the audit evidence is supported by corroborating data from a range of sources, or produces the same audit findings when tested repeatedly.

- 111) In a performance audit, the nature of the required audit evidence is determined by the subject matter, the audit objective(s) and the audit questions. Because of this variation, the nature of the audit evidence needs to be specified for the individual audit.

Requirement

- 112) The auditor shall analyse the collected information and ensure that the audit findings are put in perspective and respond to the audit objective(s) and audit questions; reformulating the audit objective(s) and audit questions as needed.**

Explanation

- 113) The analytical process in performance auditing involves continuous consideration by the auditor of the audit questions, audit evidenced gathered, and methods employed. 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 culminating in answers to the audit questions.
- 114) When analysing collected information, it is recommended to focus on the audit question and audit objective(s). This will help to organize data and also provide the focus for analysis. Because the analytical process is iterative, the auditor may need to revisit the audit objective(s) in the light of the insights obtained during the audit and revise it in accordance with the necessary internal procedures.
- 115) Based on the audit findings, the auditor will reach a conclusion. Formulating conclusions may also require a significant measure of the auditor's professional judgment and interpretation in order to answer the audit questions. This would also depend upon the sensitivity and materiality of the audit issue under consideration. It is necessary to consider the context and all relevant arguments, pros and cons, and different perspectives before conclusions can be drawn. The need for precision is to be weighed against what is reasonable, economical and relevant to the purpose. The involvement of senior management is recommended.

RAPORLAMA

Gereklilik

116) Denetçi, a) kapsamlı, b) ikna edici, c) zamanlı, d) okuyucu dostu ve e) dengeli denetim raporları sunmalıdır.

Açıklama

117) Bir denetim raporunun kapsamlı olması için, raporun denetim amaç ve sorularını ele almak için gerekli tüm bilgi ve savları içermesinin yanı sıra denetim konusu, bulguları ve sonuçlarını anlamaya yetecek kadar detaylı olması gerekir. Performans denetiminde olası konuların çeşitliğinden dolayı denetim raporunun içeriği ve yapısı değişiklik gösterebilir. Genellikle, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu açısından performans denetimi raporunun içeriği asgari düzeyde şu hususları içerir:

- a) denetimin konusu,
- b) denetim amaçları ve/veya denetim soruları,
- c) denetim kriterleri ve bu kriterlerin kaynakları,
- d) denetime özgü olarak uygulanan veri toplama ve analiz yöntemleri,
- e) kapsanan zaman aralığı,
- f) veri kaynakları,
- g) kullanılan verilere ilişkin kısıtlamalar,
- h) denetim bulguları,
- i) varsa sonuç ve tavsiyeler.

REPORTING

Requirement

116) The auditor shall provide audit reports, which are a) comprehensive, b) convincing, c) timely, d) reader friendly, and e) balanced.

Explanation

117) To be comprehensive, an audit report needs to include all the information and arguments needed to address the audit objective(s) and audit questions, while being sufficiently detailed to provide an understanding of the subject matter and the audit findings and conclusions. Due to the diverse topics possible in a performance audit, the content and structure of the audit report will vary. Typically, for reasons of transparency and accountability, the minimum content of a performance audit report includes the:

- a) subject matter,
- b) audit objective(s) and/or audit questions,
- c) audit criteria and its sources,
- d) audit-specific methods of data gathering and analysis applied,
- e) time period covered,
- f) sources of data,
- g) limitations to the data used,
- h) audit findings,
- i) conclusions and recommendations, if any.

- 118) Denetim raporunun ikna edici olması için mantıklı şekilde yapılandırılmış olması ve denetim amaçları ve/veya denetim soruları, denetim kriterleri, denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri arasında açık bir ilişki sunması gerekir. Denetim raporunun ayrıca denetim bulgularını ikna edici şekilde sunması, tartışılan tüm ilgili savları ele alması ve doğru olması da gerekir. Doğruluk, sunulan denetim kanıtları ve tüm denetim bulgu ve sonuçlarının doğru şekilde sunulmasını gerektirir. Doğruluk, raporlanan hususların inanılır ve güvenilir olduğu konusunda okuyuculara güvence verir.
- 119) Zamanlı olmak; bilginin yönetim, hükümet, yasama organı ve diğer ilgili tarafların kullanımına hazır olması için denetim raporunun zamanında yayınlanmasını gerektirir.
- 120) Okuyucu dostu olunması için denetçinin raporda denetim konusunun izin verdiği ölçüde basit bir dil kullanması gerekir. Okuyucu dostu bir denetim raporunun diğer özellikleri; belirsizlikten uzak ve açık bir dil kullanımı, örneklerle gösterme ve denetim raporunun gereğinden uzun olmayacak şekilde öz olmasıdır. Bunlar, raporun netliğini artırır ve mesajın daha iyi iletilmesine yardımcı olur.
- 121) Dengeli olmak, denetim raporunun içerik ve üslup açısından tarafsız olması anlamına gelir. Tüm denetim kanıtlarının tarafsız şekilde sunulması gerekir. Denetçi, yetersiz performansın abartılması ve aşırı vurgulanması riskinin farkında olmalıdır. Okuyucunun sorunun önemini daha iyi anlamasını sağlayacağı için denetçinin problemlerin sebep ve sonuçlarını denetim raporunda açıklaması gerekir. Bu da denetlenen kurumda düzeltici eylemleri teşvik edecek ve iyileştirmelere neden olacaktır.

Gereklilik

- 122) Denetçi, denetim kriterleri ve bu kriterlerin kaynaklarını denetim raporunda belirtmelidir.**

Açıklama

- 123) Hedef kullanıcıların denetim bulgu ve sonuçlarına güveni büyük ölçüde denetim kriterlerine bağlı olduğundan denetim kriterleri ve kaynakları denetim raporunda belirtilmelidir. Performans denetimlerinde denetim kriterlerinin belirtilmesinde çok çeşitli kaynaklar kullanılabilir.

- 118) To be convincing, an audit report needs to be logically structured and present a clear relationship between the audit objective(s) and/or audit questions, audit criteria, audit findings, conclusions and recommendations. It also needs to present the audit findings persuasively, address all relevant arguments to the discussion, and be accurate. Accuracy requires that the audit evidence presented and all the audit findings and conclusions are correctly portrayed. Accuracy assures readers that what is reported is credible and reliable.
- 119) Being timely requires that an audit report needs to be issued on time in order to make the information available for use by management, government, the legislature and other interested parties.
- 120) To be reader friendly, the auditor needs to use simple language in the audit report to the extent permitted by the subject matter. Other qualities of a reader-friendly audit report include the use of clear and unambiguous language, illustrations and conciseness to ensure that the audit report is no longer than needed, which improves clarity and helps to better convey the message.
- 121) Being balanced means that the audit report needs to be impartial in content and tone. All audit evidence needs to be presented in an unbiased manner. The auditor needs to be aware of the risk of exaggeration and overemphasis of deficient performance. The auditor needs to explain causes and the consequences of the problems in the audit report because it will allow the reader to better understand the significance of the problem. This will in turn encourage corrective action and lead to improvements by the audited entity.

Requirement

- 122) The auditor shall identify the audit criteria and their sources in the audit report.**

Explanation

- 123) Audit criteria and their sources must be identified in the audit report because the intended users' confidence in the audit findings and conclusions depends largely on the audit criteria. In performance audits, a wide variety of sources can be used to identify audit criteria.

Gereklilik

124) Denetçi, denetim bulgularının denetim amaçları ve/veya soruları karşısında açık sonuçlara varmasını sağlamalı veya bunun neden mümkün olmadığını açıklamalıdır.

Açıklama

125) Denetim bulguları bir perspektife yerleştirilmeli ve denetim amaçları, denetim soruları, denetim bulguları ve sonuçları arasında bir uyum sağlanmalıdır. Sonuçlar, denetçinin denetim bulgularından çıkardığı ifadelerdir.

Gereklilik

126) Denetçi, ilgili olduğunda ve YDK'nın yetki alanı izin verdiğinde denetimde tespit edilen zayıflık ve sorunların giderilmesine önemli ölçüde katkıda bulunması olası olan yapıcı tavsiyeler sunmalıdır.

Açıklama

127) Yapıcı tavsiye; iyi temellendirilmiş, değer katan, pratik ve denetim amaçları, denetim bulguları ve sonuçlarıyla ilişkili tavsiyedir. Tavsiyelerin herkes tarafından bilinen gerçekleri sunmaktan kaçınması, sorunların nedenlerini ele alması ve yönetimin sorumluluklarını ihlal etmemesi gerekir. Tavsiyenin daha iyi bir performansa nasıl katkıda bulunacağı açık olmalıdır. Tavsiyeler, mantıklı veya analitik bir biçimde ortaya konan olgu ve savlara dayanmalıdır.

128) Tavsiyelerin bunları uygulama sorumluluğu ve yetkinliği bulunan denetlenen kuruma yönelik olması gerekir.

Gereklilik

129) Denetçi, YDK raporu yayınlamadan önce, denetlenen kuruma denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri hakkında yorum yapma fırsatı vermelidir.

130) Denetçi, denetim raporunda değişiklik yapma veya alınan yorumları reddetme sebepleri dâhil olmak üzere denetlenen kurumun yorumlarına ilişkin incelemeyi çalışma kâğıtlarına kaydetmelidir.

Requirement

124) The auditor shall ensure that the audit findings clearly conclude against the audit objective(s) and/or questions, or explain why this was not possible.

Explanation

125) The audit findings have to be put into perspective, and congruence has to be ensured between the audit objective(s), audit questions, audit findings and conclusions. Conclusions are the statements deduced by the auditor from the audit findings.

Requirement

126) The auditor shall provide constructive recommendations that are likely to contribute significantly to addressing the weaknesses or problems identified by the audit, whenever relevant and allowed by the SAI's mandate.

Explanation

127) A constructive recommendation is one that is well founded, adds value, is practical and is linked to the audit objective(s), audit findings and conclusions. Recommendations need to avoid truisms, address the causes of problems, and not encroach on the management's responsibilities. It should be clear how the recommendation would contribute to better performance. The recommendations must follow logically or analytically from the facts and arguments presented.

128) Recommendations need to be addressed to the audited entity that has the responsibility and competence for implementing them.

Requirement

129) The auditor shall give the audited entity the opportunity to comment on the audit findings, conclusions and recommendations before the SAI issues its audit report.

130) The auditor shall record the examination of the audited entity's comments in working papers, including the reasons for making changes to the audit report or for rejecting comments received.

Açıklama

- 131) Denetlenen kurumun denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyelerine ilişkin yorumları dengeli bir denetim raporu yazılmasına katkıda bulunur ve denetim raporuna son hali verilmeden önce denetçinin anlaşmazlıkları çözmesi ve herhangi bir maddi hatayı düzeltmesine yardımcı olur. Denetim raporunun denetçinin görüşlerini yansıtması ama aynı zamanda da denetlenen kurumun bakış açısını göstermesi gerekir.
- 132) Taslak denetim raporunda yapılan değişiklikler veya değişiklik yapılmama sebeplerinin belgelenmesi açısından alınan geri bildirimle ilişkin incelemenin çalışma kâğıtlarına kaydedilmesi gerekir. Bu tür bir belgeleme, taslak denetim raporunda değişiklik yapılma veya yapılmama sebepleri ile denetçinin bu kararlarının nedenlerine dair şeffaflık sağlar.

Gereklilik

- 133) YDK, gizli bilgilere ilişkin düzenlemeleri dikkate alarak denetim raporlarını geniş çapta erişilebilir hale getirmelidir.**

Açıklama

- 134) Denetim raporlarının geniş çapta dağıtılması, denetim fonksiyonunun güvenilirliğini artırabilir. Bu nedenle denetim raporlarının denetlenen kurum, yürütme ve/veya yasama organı ve diğer sorumlu taraflara dağıtılması gerekir. Ayrıca raporlar, gizli bilgiler dışında, doğrudan ve medya aracılığıyla diğer paydaşlara ve halka da erişilebilir hale getirilmelidir.
- 135) Performans denetimi raporlarının birincil hedef kitlesi yasama, yürütme, devlet kurumları ve vatandaşlardır. İyi bir performans denetimi, yasama organının hükümet ve kurum performansını etkin şekilde incelemesine ve hükümet ve kamu hizmetlerindeki karar vericileri daha iyi performans sonuçlarına yol açan değişiklikler yapmaları için etkilemesine olanak tanır. Bununla birlikte, özel sektör ve medya gibi muhtemelen farklı bir odakla performans denetiminin sonucuyla ilgilenen genel kamuoyu ve diğer paydaşlar da vardır.

Explanation

- 131) Comments from the audited entity on the audit findings, conclusions and recommendations contribute to the writing of a balanced audit report and help the auditor resolve any disagreements and correct any factual errors before an audit report is finalized. The audit report has to reflect the views of the auditor but also show the perspective of the audited entity.
- 132) The examination of feedback received needs to be recorded in working papers so that any changes to the draft audit report, or reasons for not making changes, are documented. Such documentation provides transparency over why any changes to the draft audit report were or were not made, as well as the auditor's reasons for these decisions.

Requirement

- 133) The SAI shall make its audit reports widely accessible taking into consideration regulations on confidential information.**

Explanation

- 134) Distributing audit reports widely can promote the credibility of the audit function. Therefore, audit reports need to be distributed to the audited entity, to the executive and/or the legislature and to other responsible parties. The reports also need to be made accessible to other stakeholders and the general public directly and through the media, except for the classified information.
- 135) The primary audience for performance audit reports is the legislature, executive, government agencies and the citizen. A good performance audit enables the legislature to effectively scrutinise government and agency performance, and influence decision-makers in government and the public service to make changes that lead to better performance outcomes. However, there are also the general public and other stakeholders, such as the private sector and the media who can have an interest, but possibly a different focus, in the outcome of a performance audit.

İZLEME

Gereklilik

- 136) Denetçi, uygun olduğu şekilde, önceki denetim bulgularını ve tavsiyelerini izlemeli ve mümkünse YDK, ilgili tüm düzeltici eylemlerin sonuçları ve etkileri hakkında yasama organına rapor vermelidir.**

Açıklama

- 137) İzleme, performans denetiminin sonuçlarına dayalı olarak denetlenen kurum veya diğer bir sorumlu tarafça alınan düzeltici eylemlerin denetçi tarafından incelenmesi anlamına gelir. İzleme, denetimin etkisini güçlendirerek ve gelecekteki denetim çalışmalarında iyileştirmeler için temel hazırlayarak denetim sürecinin değerini artıran bağımsız bir faaliyettir. Ayrıca izleme, denetlenen kurumu ve denetim raporlarının diğer hedef kullanıcılarını denetim raporunu ve denetim bulgularını ciddiye almaya teşvik eder ve denetçiye faydalı dersler ve performans göstergeleri sağlar. İzleme, denetlenen kurumun ve YDK'nın kendi iç eğitimi ve gelişimi için önemlidir.
- 138) YDK'nın yasama, yürütme, paydaşlar ve kamuya geri bildirimde bulunmak için izleme faaliyetlerinin sonuçlarını uygun şekilde raporlaması gerekir. Tavsiyelerin uygulanma durumu, denetimlerin etkisi ve alınan ilgili düzeltici eylemlere ilişkin güvenilir bilgiler YDK'nın değer ve faydasının gösterilmesine yardımcı olabilir.

Gereklilik

- 139) Denetçi izleme sürecinde, makul bir süre sonra denetlenen kurumun sorunları yeterince ele alıp almadığı ve altta yatan durumu iyileştirip iyileştirmedigine odaklanmalıdır.**

FOLLOW-UP

Requirement

- 136) The auditor shall follow up, as appropriate, on previous audit findings and recommendations and the SAI shall report to the legislature, if possible, on the conclusions and impacts of all relevant corrective actions.**

Explanation

- 137) Follow-up refers to the auditor's examination of the corrective actions taken by the audited entity, or other responsible party, based on 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 entity, and other intended users of audit reports, to take the audit report and audit findings seriously, and provides the auditor with useful lessons and performance indicators. Follow-up is important for the internal learning and development of the audited entity as well as of the SAI itself.
- 138) The SAI needs to report on the results of its follow-up actions appropriately in order to provide feedback to the legislature, executive, stakeholders and the public. Reliable information on the implementation status of recommendations, the impact of audits and the relevant corrective actions taken, can help demonstrate the value and benefit of the SAI.

Requirement

- 139) The auditor shall focus the follow-up on whether the audited entity has adequately addressed the problems and remedied the underlying situation after a reasonable period.**

Açıklama

- 140) İzleme, tavsiyelerin uygulanmasıyla sınırlı değildir; makul bir süreden geçtikten sonra denetlenen kurumun sorunları yeterince ele alıp almadığı ve altta yatan durumu iyileştirip iyileştirmediğine odaklanır.
- 141) Denetçinin (eğer tüm tavsiyeler izlenmeyecekse) hangi tavsiyelerin izleneceğine ve izlemenin nasıl yürütüleceğine (yeni bir denetim veya basitleştirilmiş bir prosedür yoluyla) karar vermesi gerekir.

Explanation

- 140) Follow-up is not restricted to implementing recommendations but focuses on whether the audited entity has addressed the problems adequately and remedied the underlying situation after a reasonable period.
- 141) The auditor needs to decide which (if not all) recommendations are to be followed up and how follow-up will be undertaken (by means of a new audit or a simplified procedure).