

# ISSAI 400

-+

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

## INTOSAI



## *Uygunluk Denetiminin Temel Prensipleri*

INTOSAI PROFESSIONAL STANDARDS COMMITTEE

PSC-SECRETARIAT

RIGSREVISIONEN • STORE KONGENSGADE 45 • P.O. Box 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK TEL.: + 45 3392 8400 •

PAX: + 45 3311 0415 •E-MAIL: [INFO@RIGSREVISIONEN.DK](mailto:INFO@RIGSREVISIONEN.DK)

# INTOSAI



INTOSAI Genel Sekreterliđi - RECHNUNGSHOF  
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)  
DAMPFSCHIFFSTRASSE 2 A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel.: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);

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

GİRİŞ .....	1
UYGUNLUK DENETİMİNİN TEMEL PRENSİPLERİNİN AMACI VE TASARRUF YETKİSİ .....	1
UYGUNLUK DENETİMİNİN ÇERÇEVESİ .....	3
Uygunluk Denetiminin Amacı .....	3
Uygunluk Denetiminin Özellikleri .....	3
Uygunluk Denetiminin Farklı Bakış Açılıarı .....	4
Mali Tablo Denetimiyle İlişkili Olan Uygunluk Denetimi .....	4
Ayrı Yürütülen Uygunluk Denetimi .....	5
Performans Denetimiyle Birleşik Olan Uygunluk Denetimi .....	5
UYGUNLUK DENETİMİNİN UNSURLARI .....	5
Yasal ve İdari Düzenlemeler ile Kriterler .....	6
Konu .....	7
Uygunluk Denetimindeki Üç Taraf .....	7
Uygunluk Denetiminde Güvence .....	8
UYGUNLUK DENETİMİNİN PRENSİPLERİ .....	8
Genel İlkeler .....	8
Mesleki Yargı ve Şüphencilik .....	8
Kalite Kontrol .....	9
Denetim Ekibinin Yönetimi ve Becerileri .....	9
Denetim Riski .....	9
Önemlilik .....	10
Belgelendirme .....	10
İletişim .....	11
Denetim Süreciyle İlgili Prensipler .....	11
Uygunluk Denetiminin Planlanması ve Tasarlanması .....	11
Denetim Kanıtı .....	13
Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi ve Sonuçlara Varılması .....	14
Raporlama .....	14
İzleme .....	15

## GİRİŞ

1. Mesleki standartlar ve rehberler; kamu sektörü denetiminin güvenilirlik, kalite ve profesyonelliği açısından son derece önemlidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), bağımsız ve etkili denetimi teşvik etmeyi amaçlar ve INTOSAI üyelerini kendi yetki çerçevelerine ve ulusal kanun ve yönetmeliklere uygun olarak kendi mesleki yaklaşımlarını geliştirmeleri konusunda destekler.
2. *ISSA 1100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri*, genel olarak kamu sektörü denetimine yönelik temel ilkeleri sağlar ve ISSAI'lerin tasarruf yetkisini tanımlar.  
*ISSAI 400 - Uygunluk Denetiminin Temel İlkeleri*, uygunluk denetiminin spesifik bağlamına uymak için ISSAI 100'ün temel ilkelerini temel alır ve geliştirir. ISSAI 400, uygunluk denetimi için de geçerli olan ISSAI 100 ile bağlantılı okunmalı ve anlaşılmalıdır.
3. Bu yüzden ISSAI 400, ISSAI'lere uygun olarak uygunluk denetimi standartlarına yönelik temeli oluşturur. Bu doküman, aşağıdakiler hakkında detaylı bilgi sağlar:
  - Uygunluk denetimiyle ilgili ISSAI'lerin amacı ve tasarruf yetkisi,
  - Uygunluk denetimi çerçevesi ve denetimlerin yürütüldüğü farklı yollar,
  - Uygunluk denetiminin unsurları,
  - Uygunluk denetiminin ilkeleri.

## UYGUNLUK DENETİMİNİN TEMEL İLKELERİNİN AMACI VE TASARRUF YETKİSİ

4. Uygunluk denetimiyle ilgili ISSAI'lerin amacı<sup>1</sup>; kapsam açısından büyük farklılık gösteren ve çeşitli denetim yaklaşımları ve raporlama formatları vasıtasıyla ele alınabilen, hem nitel hem nicel konulara ilişkin uygunluk denetimine yönelik ilke, standart ve rehberlerin kapsamlı bir setini sağlamaktır.
5. ISSAI 400, uygunluk denetiminde standart ve rehberlerin kabul edilmesi veya geliştirilmesi amacıyla YDK'lara bir temel sağlar. ISSAI 400'deki ilkeler, üç biçimde kullanılabilir:
  - Standartların geliştirilmesi için bir temel olarak,
  - Tutarlı ulusal standartların kabul edilmesi için bir temel olarak,
  - Uygunluk Denetimi Rehberlerinin geçerli standartlar olarak kabul edilmesi için bir temel olarak.
6. YDK'lar, sadece geliştirdikleri veya kabul ettikleri standartlar ISSAI 400'ün ilgili tüm ilkelerine tamamen uyduğu takdirde denetim raporlarında (Denetçi Raporu veya diğer raporlama formatlarında) Uygunluk Denetiminin Temel İlkelerine atıfta bulunmalıdır. İlkeler hiçbir surette ulusal kanun, yönetmelik veya yetki çerçevelerini geçersiz kılmaz.
7. Uygunluk Denetimi Rehberleri (4000-4999 arası ISSAI'ler) en iyi uygulamaları yansıtmak üzere geliştirildiği için YDK'lar, bunların tümünü geçerli standartları olarak kabul etmeye çalışmalarını yönünde teşvik edilir. INTOSAI, bazı çevrelerde temel idari yapıların eksikliği yüzünden ya da kanun veya yönetmelikler denetimlerin Uygun Denetimi Rehberlerine uygun yürütülmesine yönelik öncülleri oluşturmadığı için bunun mümkün olmayabileceğinin farkındadır. Hal böyle olduğunda YDK, Uygunluk

<sup>1</sup> ISSAI 400 ve 4000-4999 arası ISSAI'ler.

Denetiminin Temel İlkelerine dayalı olarak standartlar geliştirme veya bunlarla uyumlu ulusal standartlar benimseme opsiyonuna sahiptir.

8. YDK'nın denetim standartlarının INTOSAI Temel Denetim İlkelerine dayalı veya bunlarla uyumlu olduğu hallerde denetim raporlarında bu ilkelere şöyle atıf yapılabilir:

*... Denetimimizi, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Temel Denetim İlkelerini (100-999 arası ISSAI'lere) temel alan [veya bunlarla tutarlı] [standartlara] uygun olarak yürüttük.*

9. Bazı yetki alanlarındaki YDK'lar, çalışmalarında Uygunluk Denetimi Rehberlerini geçerli standartlar olarak benimsemeyi tercih edebilir. Bu durumda şöyle atıf yapılabilir:

*... [Uygunluk] denetimlerimizi [uygunluk denetimi konulu] Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına uygun olarak yürüttük.*

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

YDK'lar yetki çerçevelerine dayalı olarak mali, uygunluk ve/veya performans özelliklerini birleştiren bileşik denetimler yürütebilir. Bu gibi durumlarda her denetim türüyle ilgili standartlara uyulmalıdır. Yukarıdaki metin, daha sonra sırasıyla mali denetim ve performans denetimi rehberleriyle ilgili olan ISSAI 200 ve 300'deki benzer atıflarla birleştirilebilir.

10. ISSA 1100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri, INTOSAI Temel İlkeleriyle ilgili tasarruf yetkisi hakkında ek bilgi verir.

11. Genel Denetim Rehberleri (1000-4999 arası ISSAI'ler) mali tablo denetimiyle birlikte yürütülen bir uygunluk denetimi için geçerli standartlar olarak kullanıldığı zaman kamu sektörü denetçileri, hem Uygunluk Denetimi Rehberleri (4000-4999 arası ISSAI'ler) hem de Mali Denetim Rehberlerinin (1000-2999 arası ISSAI'ler)<sup>2</sup> tasarruf yetkisine uymalıdır.

## UYGUNLUK DENETİMİNİN ÇERÇEVESİ

### *Uygunluk Denetiminin Amacı*

12. Uygunluk denetimi, belli bir konunun kriter olarak tanımlanan geçerli yasal ve idari düzenlemelere<sup>3</sup> uygun olup olmadığına dair bağımsız bir değerlendirmedir. Uygunluk denetimleri; faaliyetler, mali işlemler ve bilgilerin tüm önemli açılardan denetlenen kuruluşu düzenleyen yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığı değerlendirilerek yürütülür.

13. Bu nedenle kamu sektörü uygunluk denetiminin amacı; YDK'nın, kamu kurumlarının faaliyetlerinin bu kurumları düzenleyen yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığını değerlendirmesini sağlamaktır. Denetlenen kuruluşun, belirlenmiş kriterlere ne derece uyduğu hakkında raporlama yapılması da buna dâhildir. Raporlama, kısa standardize görüşler ile kısa veya uzun formatta sunulan çeşitli şekildeki sonuçlar arasında değişiklik gösterebilir. Uygunluk denetimi, *düzenlilik* (ilgili kanun, yönetmelik ve anlaşmalar gibi resmi kriterlere uyulması) veya *yerindelik* (güçlü mali yönetimi ve kamu

<sup>2</sup> Şu anda ISSAI'ler 1000-1810.

<sup>3</sup> Yasal ve idari düzenleme kavramı için bakınız paragraf 28-29.

personel idaresini düzenleyen genel ilkelere uyulması) ile ilgili olabilir. Düzenlilik, uygunluk denetiminin asıl odak noktası olmasına karşın yerindelik de mali yönetim ve kamu personel idaresiyle ilgili belli beklentilerin yer aldığı kamu sektörü bağlamı yüzünden ilgili olabilir. Bu itibarla, YDK'nın yetki çerçevesine dayalı olarak denetim kapsamı, yerindelik özellikleri içerebilir<sup>4</sup>.

14. Uygunluk denetimi, yargı yetkilerine sahip YDK'ların kamu fonlarının yönetiminden sorumlu olanlar hakkında hüküm ve yaptırım bildirmelerine yol açabilir. Bazı YDK'lar, cezai kovuşturma gerektiren olayları yargı mercilerine sevk etmekle görevlidir. Bu bağlamda uygunluk denetiminin amacı genişletilebilir. Denetçi, denetim stratejisi veya planlamasını tasarlarken ve denetim süreci boyunca ilgili spesifik gerekliliklere gereken dikkati göstermelidir.

### *Uygunluk Denetiminin Özellikleri*

15. Uygunluk denetimi, birçok konuyu kapsayabilir ve çeşitli türlerdeki kriterleri, kanıt toplama prosedürlerini ve raporlama formatlarını kullanarak makul veya sınırlı güvence sağlamak için yapılabilir. Uygunluk denetimleri, tasdik veya doğrudan raporlama görevleri veya aynı anda her ikisi birden olabilir. Denetim raporu, uzun veya kısa formatta olabilir ve sonuçlar çeşitli şekillerde ifade edilebilir: uygunluk hakkındaki görüşe dair tek ve net bir yazılı bildirim veya spesifik denetim sorularına verilen daha detaylı yanıtlar.
16. Uygunluk denetimi, genellikle YDK'nın kamu kurumlarının denetimine yönelik görev ve yetkisinin ayrılmaz bir parçasıdır. Çünkü mevzuat ve diğer yasal ve idari düzenlemeler, yasama organının gelir ve gidere ilişkin kontrol icra etmesinde ve vatandaşların kamu sektörüyle ilişkilerinde yasal haklarını kullanmasında birinci araçlardır. Kamu kurumları, kamu fonlarının güçlü yönetilmesiyle görevlidir. Kamu kurumlarının ve atanmış görevlilerinin sorumluluğu, eylemleri hakkında **şeffaf** ve kendilerine verilen kaynaklar için vatandaşlara karşı **hesap verebilir** olmak ve bu kaynaklar üzerinden **iyi yönetim** uygulamaktır.
17. Uygunluk denetimi; geçerli yasal ve idari düzenlemelerin gerektirdiği şekilde kaynakların kullanılıp kullanılmadığı, yönetimin icra edilip edilmediği ve vatandaşların yasal haklarına saygı gösterilip gösterilmediği hakkında güvenilir raporlar sağlayarak **şeffaflığa** katkıda bulunur. Uygunluk denetimi, yasal ve idari düzenlemelerden sapmaları ve bunlara yönelik ihlalleri raporlayarak **hesap verebilirliği** teşvik eder, böylelikle düzeltici adımlar atılabilir ve sorumlu olanlar eylemlerinden sorumlu tutulabilir. Uygunluk denetimi, hem zayıflıkları ve kanun ve yönetmeliklerden sapmaları belirleyerek hem de kanun ve yönetmeliklerin yetersiz ve uygunsuz olduğu durumlarda yerindeliği değerlendirerek **iyi yönetimi** teşvik eder. Hile ve yolsuzluk, doğaları gereği şeffaflık, hesap verebilirlik ve iyi yönetimin etkisini yok eden unsurlardır. Bu nedenle uygunluk denetimi, uygunlukla ilgili hile riskini değerlendirerek kamu sektöründe iyi yönetimi teşvik eder.
18. Kamu sektörünün teşkilat yapısına ve YDK'nın görev ve yetkisine dayalı olarak uygunluk denetimi, merkezi yönetimin tüm düzeylerini kapsayabilir: merkezi, bölgesel ve yerel. Özel kuruluşlara ilişkin uygunluk denetimleri de mümkündür ve gelir için vergi mükelleflerine ve gider için kamu mal veya hizmetlerinin yönetimiyle ilgilenenlere (örneğin ortaklık düzenlemeleri vasıtasıyla veya kamu hibe veya sübvansiyonlarının alıcıları olanlara) odaklanır.
19. Belli ülkelerde YDK, yargıçlardan oluşan bir mahkemedir ve kendisine hesap veren muhasebe yetkilileri ve diğer kamu görevlileri üzerinde yetki sahibidir. Bu yargı işlevi, YDK'nın kamu kaynaklarının yönetiminden sorumlu olanların bu fonlardan sorumlu tutulmasını ve bu bakımdan YDK'nın yargısına tabi

---

<sup>4</sup> Bakınız paragraf 32.

olmasını sağlamasını gerektirir. Bu yargı yetkisi ve uygunluk denetiminin özellikleri arasında önemli bir birbirini tamamlama ilişkisi vardır. Bu durum, hesap mahkemesi gibi yargı görevi olan bir ortamda faaliyet gösteren denetçiler için ek gereklilikler doğurabilir.

### *Uygunluk Denetiminin Farklı Bakış Açıları*

20. Uygunluk denetimi, diğer özellikleri de içerebilecek bileşik bir denetimin parçası olabilir. Başka olasılıklar olmasına karşın uygunluk denetimi genellikle;

- Ya mali tablo denetimiyle ilişkili olarak (bu konuda ek bilgi için bakınız ISSAI 4200),
- Ya mali tablo denetiminden ayrı olarak (bakınız ISSAI 4100),
- Ya da performans denetimiyle bileşik olarak yürütülür.

### Mali Tablo Denetimiyle İlişkili Olan Uygunluk Denetimi

21. Yasama organı, kamusal demokratik sürecin bir unsuru olarak kamu sektörü gelir ve giderleri için ve gelir ve giderlerin hesaplanması ve niteliklendirilmesi için öncelikleri oluşturur. Yasama organlarının temelindeki öncüller ve aldıkları kararlar, kamu sektöründe nakit akışını düzenleyen yasal ve idari düzenlemelerin kaynağıdır. Bu yasal ve idari düzenlemelere uygunluk, bütçenin uygulanmasında mali tablo denetiminin yanında daha geniş bir bakış açısı oluşturur.

22. İlgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluk denetimi, genellikle YDK'nın görev ve yetkisinin önemli bir parçasıdır ve kamu bütçelerinin uygulanmasına ilişkin raporlanmanın parçası olarak mali tablo denetimiyle birleşiktir.

23. Kanun ve yönetmelikler, hem uygunluk denetiminde hem de mali tablo denetiminde önemlidir. Her alanda hangi kanun ve yönetmeliklerin geçerli olacağı, denetimin amacına bağlı olacaktır. Uygunluk denetimi, belli bir konunun kriter olarak belirlenen geçerli yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığına dair bağımsız bir değerlendirmedir; bu kriterlere uygunlukla ilgili yeterli ve uygun kanıt elde edilmesine odaklanır. Mali tablo denetimi ise ilgili kuruluşun mali tablolarının kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirlemeye ve bu mali tablolar üzerinde doğrudan ve önemli bir etkisi olan kanun ve yönetmeliklerle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeye çalışır<sup>5</sup>. Mali tablo denetiminde sadece mali tablolar üzerinde doğrudan ve önemli etkisi olan kanun ve yönetmelikler ilgili olmasına karşın uygunluk denetiminde konuyla ilgili her kanun ve yönetmelik denetim için ilgili olabilir.

24. **ISSAI 4200**, mali tablo denetimiyle birleşik olan uygunluk denetimi hakkında rehberlik sağlar. Bu rehber, Mali Denetim Rehberleriyle birlikte okunmalıdır (ISSAI 1000-2999).

### Ayrı Yürütülen Uygunluk Denetimi

25. Uygunluk denetimleri; mali tablo denetiminden ve performans denetimlerinden ayrı olarak planlanabilir, yürütülebilir ve raporlanabilir. **ISSAI 4100**, bu konuda rehberlik sağlar. Uygunluk denetimleri, her biri

<sup>5</sup> Cf. ISSAI 1250.

spesifik bir konuyla ilgili, ayrı ve net tanımlanmış denetimler şeklinde, düzenli veya geçici olarak ayrı biçimde yürütülebilir.

#### Performans Denetimiyle Birleşik Olan Uygunluk Denetimi

26. Uygunluk denetimi performans denetiminin parçası olduğunda uygunluk; ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin özelliklerinden biri olarak görülür. Uygunsuzluk; performans denetimine tabi olan faaliyetlerin durumunun sebebi, açıklaması veya sonucu olabilir. Bu tür birleşik denetimlerde denetçiler; performans veya uygunluğun, denetimin esas odak noktası olup olmadığına ve performans denetimi, uygunluk denetimi veya her ikisinde ISSAI'leri uygulayıp uygulamamaya karar vermek amacıyla mesleki yargılarını kullanmalıdır.

### **UYGUNLUK DENETİMİNİN UNSURLARI**

27. Kamu sektörü denetiminin unsurları, ISSAI 100'de tanımlanmaktadır. Bu bölümde denetime başlamadan önce denetçi tarafından belirlenmesi gereken, uygunluk denetimiyle ilgili unsurların ek özellikleri ele alınmaktadır.

#### *Yasal ve İdari Düzenlemeler ile Kriterler*

28. Yasal ve idari düzenlemeler, uygunluk denetiminin en temel unsurudur. Çünkü yasal ve idari düzenlemelerin yapısı ve içeriği, denetim kriterlerini temin eder ve böylelikle spesifik bir anayasal düzenleme kapsamında denetimin nasıl işlemesi gerektiğine dair temel oluşturur.

29. Yasal ve idari düzenlemeler; güçlü kamu mali yönetimini ve kamu personel idaresini düzenleyen kuralları, kanun ve yönetmelikleri, bütçe kararlarını, politikaları, belirlenmiş kaideleri, kararlaştırılmış şartları veya genel ilkeleri içerebilir. Yasal ve idari düzenlemelerin çoğu, ulusal yasamanın temel öncül ve kararlarından kaynaklanır ancak kamu sektörünün teşkilat yapısında daha alt düzeyde yayımlanabilir.

30. Yasal ve idari düzenlemeler çok çeşitli olabileceği için birbiriyle çelişen hükümleri olabilir ve farklı yorumlara tabi olabilir. Buna ilaveten ikincil yasal ve idari düzenlemeler, etkinleştirici mevzuatın gereklilikleri veya sınırlarıyla tutarlı olmayabilir ve mevzuat boşlukları olabilir. Sonuç olarak kamu sektöründe yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu değerlendirmek için bu yasal ve idari düzenlemelerin yapı ve içeriği hakkında yeterli bilgi sahibi olmak gerekir. Bu husus, denetim kriterlerinin belirlenmesi söz konusu olduğunda özellikle önemlidir. Çünkü kriterlerin kaynakları, denetimde hem denetim kapsamı belirlenirken hem de denetim bulguları oluşturulurken başlı başına ön plana çıkabilir.

31. Kriterler, konuyu tutarlı ve makul şekilde değerlendirmek veya ölçmek için kullanılan kıyaslama ölçütleridir. Denetçi, kriterleri ilgili yasal ve idari düzenlemeler temelinde belirler. Uygunluk denetimi kriterlerinin uygun olabilmesi için konuyla ilgili, güvenilir, tam, tarafsız, anlaşılır, kıyaslanabilir, kabul edilebilir ve elde edilebilir olmaları gerekir. Uygun kriterlerin sağladığı atıf çerçevesi olmaksızın varılan her sonuç, bireysel yoruma ve yanlış anlaşılabilirliğe açıktır.

32. Uygunluk denetimi; genel olarak yetki verici mevzuat, çerçeve mevzuat kapsamında yayımlanan düzenlemeler ve bütçe kanunları dahil ilgili diğer kanun, yönetmelik ve anlaşmalar gibi resmi kriterlere uygunluğun değerlendirilmesinden oluşur (*düzenlilik*). Resmi kriterler olmadığında veya mevzuatta bunların uygulanmasıyla ilgili belirgin eksiklikler olduğunda denetimler, güçlü mali yönetim ve kamu



personel idaresini düzenleyen genel ilkelere uygunluğu da inceleyebilir (*yerindelik*). Hem düzenliliğe hem de yerindeliğe odaklanan denetimlerde uygun kriterlere ihtiyaç vardır. Yerindeliğe ilişkin uygunluk denetimi için uygun kriterler, ya genel kabul gören ilkeler ya da ulusal veya uluslararası iyi uygulamalar olacaktır. Bazı hallerde bu kriterler; yazılı olmayabilir, üstü kapalı olabilir veya kanunun ağır basan ilkelerine dayalı olabilir.

### *Konu*

33. Uygunluk denetiminin konusu, denetimin kapsamında tanımlanır. Bu konu; faaliyetler, mali işlemler veya bilgi şeklinde olabilir. Uygunluk konusundaki tasdik görevleri söz konusu olduğunda belirlenmiş ve standardize bir raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan bir uygunluk bildirim olabilecek konu bilgisinin belirlenmesi daha ilgilidir.
34. Konu; YDK'nın görev ve yetkisi, ilgili yasal ve idari düzenlemeler ve denetimin kapsamına dayalıdır. Bu nedenle uygunluk denetimi konusunun içeriği ve kapsamı büyük değişiklik gösterebilir. Denetimin konusu, genel veya spesifik olabilir. Bazı konu türleri niceldir ve genellikle kolay ölçülür (örneğin belli koşulları karşılamayan ödemeler), bazı konu türleri ise niteldir ve niteliği açısından daha öznel (örneğin davranış veya prosedürel gerekliliklere uyum).

### *Uygunluk Denetimindeki Üç Taraf*

35. Uygunluk denetimi, üç taraflı bir ilişkiye dayalıdır. Bu ilişkide **denetçi**, bir konunun kriterlere göre değerlendirilmesi veya ölçülmesi hakkında **sorumlu taraf** dışında **hedef kullanıcıların** güven derecesini artırmak için tasarlanan bir sonuç ifade etmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeyi amaçlar.
36. Uygunluk denetiminde *denetçinin* sorumluluğu; denetim unsurlarını belirlemek, belli bir konunun belirlenen kriterlere uyumlu olup olmadığını değerlendirmek ve uygunluk denetimi raporu yayımlamaktır.
37. *Sorumlu taraf*, merkezi yönetimin yürütme bölümü ve/veya yasama organının kontrolü altında yetki kullanımı ve kamu kaynaklarının yönetiminden sorumlu olan kamu görevlileri ve kuruluşlarına ilişkin temel hiyerarşidir. Uygunluk denetiminde sorumlu taraf, denetimin konusundan sorumludur.
38. *Hedef kullanıcılar*, denetçinin denetim raporunu hazırladığı bireyler, kuruluşlar veya bunların benzeridir. Uygunluk denetiminde kullanıcılar, genellikle uygunluk denetimi raporlarının nihai kullanıcıları olan insanların temsilcileri olarak yasama organını içerir. Yasama organı, kamu sektörü gelir ve giderlerinin hesaplanması ve amacıyla ilgili kararları alır ve öncelikleri belirler. Uygunluk denetiminde ana kullanıcı, genellikle denetim kriteri olarak belirlenen yasal ve idari düzenlemeleri yayımlayan kuruluştur.
39. Bu üç taraf arasındaki ilişki, her denetimin kendi bağlamında görülmelidir ve tasdik görevlerinin aksine doğrudan raporlamada farklı olabilir. Bu üç tarafın tanımı, sürece dâhil olan kamu kurumlarına göre de değişebilir.

### *Uygunluk Denetiminde Güvence*

40. Denetçi, tüm denetimlerdeki yapısal sınırlamalar yüzünden hiçbir denetimin konunun durumuna ilişkin hiçbir surette mutlak güvence sağlayamayacağını farkında olarak yanlış sonuç sağlama riskini azaltmak veya yönetmek için prosedürler yürütür. Bu durum, şeffaf şekilde iletilmelidir. Çoğu durumda

uygunluk denetimi, konunun tüm unsurlarını kapsamayacak ancak nitel veya nicel örnekleme dayalı olacaktır.

41. Güvence elde edilerek yürütülen bir uygunluk denetimi, hedef kullanıcıların denetçi veya başka bir taraf tarafından sağlanan bilgiye duyduğu güveni artırır.  
Uygunluk denetiminde **iki güvence düzeyi** vardır: *Makul güvence*, denetçinin görüşüne göre konunun tüm önemli açılardan belirlenen kriterlere uygun olup olmadığını ifade eder. *Sınırlı güvence*, denetçinin konunun kriterlere uygun olmadığına inanmasına yol açacak herhangi bir şey fark etmediğini ifade eder. Hem makul hem de sınırlı güvence, uygunluk denetiminde hem doğrudan raporlama hem de tasdik görevlerinde mümkündür.

## UYGUNLUK DENETİMİNİN İLKELERİ

42. Uygunluk denetimi, belli bir konunun kriter olarak belirlenen yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığına dair kanıtların tarafsızca elde edilmesi ve değerlendirilmesine yönelik sistematik bir süreçtir. Aşağıdaki ilkeler, uygunluk denetiminin idaresi için esastır. Denetim, doğası gereği, tekrarlı ve kümülatiftir ancak bu bölüm, sunum amacıyla denetçinin denetim sürecine başlamadan önce ve denetim süreci boyunca düşünmesi gereken ilkelere (genel ilkeler) ve denetim süreci içindeki adımlarla ilgili ilkelere ayrılmıştır.

### Genel İlkeler

#### Mesleki Yargı ve Şüphencilik

43. **Denetçiler, denetimi mesleki şüphencilikle planlamalı, yürütmeli ve denetim süreci boyunca mesleki yargı kullanmalıdır.**

"Mesleki şüphencilik" ve "mesleki yargı" terimleri, denetçinin uygun hareket tarzı hakkındaki kararlarıyla ilgili gereklilikleri oluşturmasıyla ilgilidir. Bunlar, sorgulayıcı bir zihni içermesi gereken denetçi tavrını ifade eder.

Denetçi, denetim sürecinin her aşamasında mesleki yargı uygulamalıdır. Bu kavram; denetim koşulları açısından uygun olan hareket tarzı hakkında bilgiye dayalı kararlar alınabilmesi için denetim standartlarının sağladığı bağlam içerisinde ilgili eğitim, bilgi birikimi ve tecrübenin uygulanmasını ifade eder.

Mesleki şüphencilik kavramı, tüm denetimler için esastır. Denetçi, belli koşulların konunun kriterlerden uzaklaşmasına yol açabileceğinin farkında olarak denetimi mesleki şüphencilik tavrıyla planlamalı ve yürütmelidir. Mesleki şüphencilik tavrı, denetçinin denetim boyunca elde edilen kanıtların yeterlilik ve uygunluğuna ilişkin olarak sorgulayıcı bir zihinle eleştirel bir değerlendirme yapması anlamına gelir.

Mesleki yargı ve şüphencilik; uygunluk denetimi süreci boyunca denetim unsurları, konu, uygun kriterler, denetim kapsamı, risk, önemlilik ve tanımlanmış risklere yanıt olarak kullanılacak denetim prosedürlerini değerlendirmek için kullanılır. Bu iki kavram; aynı zamanda kanıtların ve uygunsuzluk durumlarının değerlendirilmesinde, raporlamada ve denetim boyunca iletişimin şekil, içerik ve sıklığına karar verilmesinde kullanılır. Uygunluk denetiminde mesleki yargı ve şüphencilik korunmasına yönelik spesifik gereklilikler; uygun kriterleri veya kanun ve yönetmeliklerin kısmen ya da tümüyle eksik olması durumunda mevzuattaki boşlukları belirlemek için bir temel olarak kamusal yasal ve idari düzenlemelerin yapı ve içeriğini analiz etme becerisi ve bilinen ve bilinmeyen konulara yaklaşımda mesleki denetim

kavramlarını uygulama becerisidir. Denetçi; çok çeşitli denetim kanıtını, kaynağına ve denetimin kapsamı ve konusuyla ilgisine göre değerlendirebilmeli ve denetim sırasında elde edilen tüm kanıtların yeterlilik ve uygunluğunu değerlendirebilmelidir.

#### Kalite Kontrol

#### **44. Denetçiler, denetimin genel kalitesinden sorumlu olmalıdır.**

Denetçi, denetimin yürütülmesinden sorumludur ve denetim süreci boyunca kalite kontrol prosedürleri uygulamalıdır. Bu gibi prosedürlerin amacı; denetimin geçerli standartlara riayet etmesini ve denetim raporu, sonucu ve görüşünün ilgili koşullar altında uygun olmasını sağlamak olmalıdır.

#### Denetim Ekibinin Yönetimi ve Becerileri

#### **45. Denetçiler, gerekli becerilere erişim sahibi olmalıdır.**

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

Denetimlerde YDK bünyesinde mevcut olmayan bilim dallarından uzmanlık teknikleri, yöntemler veya beceriler gerekebilir. Kurum dışı uzmanlar, farklı şekillerde örneğin bilgi birikimi sağlamak veya spesifik bir çalışmayı yürütmek için kullanılabilir. Denetçiler, uzmanların gerekli yetkinliğe, becerilere ve tarafsızlığa sahip olup olmadığını değerlendirmeli ve uzmanların çalışmasının denetimin amacına uygun olup olmadığına karar vermelidir.

#### Denetim Riski

#### **46. Denetçiler, denetim süreci boyunca denetim riskini değerlendirmelidir.**

Denetimler, denetim riskini yönetecek veya makul düzeye indirecek şekilde yürütülmelidir. Denetim riski, denetim raporunun –veya daha spesifik olarak denetçinin vardığı sonuç veya görüşün- denetim koşulları altında uygunsuz olması riskidir. Denetim riskinin değerlendirilmesi, hem tasdik görevlerinde hem de doğrudan görevlerde konuyla ilgilidir. Denetçi, konu ve raporlama formatıyla yani konunun nitel mi nicel mi olduğu ve denetim raporunun görüş mü yoksa sonuç mu içereceğiyle ilgili olarak üç farklı denetim riski boyutunu (yapısal risk, kontrol riski, tespit riski) değerlendirmelidir. Bu denetim riski boyutlarının nispi önemi; konunun niteliğine, denetimin makul güvence mi yoksa sınırlı güvence mi sağlayacağına ve denetimin doğrudan raporlama görevi mi yoksa tasdik görevi mi olduğuna bağlıdır.

#### Önemlilik

#### **47. Denetçiler, denetim süreci boyunca önemliliği değerlendirmelidir.**

Önemliliğe karar verilmesi, mesleki yargı konusudur ve denetçinin kullanıcıların ihtiyaçlarını yorumlamasına dayalıdır. Bir konu hakkındaki bilginin hedef kullanıcıların kararını etkileme olasılığı olması halinde o konu önemli olarak değerlendirilebilir. Bu yargı, tek bir kalemle veya bir arada ele alınan bir grup kalemle ilgili olabilir. Önemlilik, genellikle değer açısından değerlendirilir ancak başka nitel ve

nicel özellikleri de vardır. Bir kalemin veya bir grup kalemin yapısal özellikleri, bir konuyu doğası gereği önemli kılabilir. Bir konu, meydana geldiği bağlam yüzünden de önemli olabilir.

Yukarıda belirtildiği üzere uygunluk denetiminde önemliliğin hem nitel hem de nicel özellikleri vardır.

Ancak nitel özellikler genellikle kamu sektöründe daha büyük rol oynar. Önemlilik; planlama, elde edilen kanıtın değerlendirilmesi ve raporlama amaçları bakımından düşünülmelidir. Önemliliğe karar vermenin ana parçalarından biri, raporlanan uygunluk veya uygunsuzluk durumlarının (olası veya teyitli) hedef kullanıcıların kararlarını etkilemesinin beklenmesinin makul olup olmadığını dikkate almaktır. Bu yargı değerlendirmesinde düşünülmeye gereken faktörler; zorunlu gereklilikler, kamu çıkarı veya beklentileri, mevzuat odağının spesifik alanları, talepler ve önemli finansmanlardır. Genel önemlilik belirlenmesinden daha düşük değerdeki veya etki düzeyindeki konular (örneğin hile), önemli olarak düşünülebilir. Önemliliğin değerlendirilmesi, denetçinin kapsamlı mesleki yargısını gerektirir ve denetimin kapsamıyla ilgilidir.

### Belgelendirme

#### **48. Denetçiler, yeterli denetim belgelerini hazırlamalıdır.**

Belgelendirme; uygun zamanda hazırlanmalı ve kullanılan kriterler, denetimin kapsamı, varılan yargılar, elde edilen kanıtlar ve varılan sonuçların açıkça anlaşılmasını sağlamalıdır. Belgelendirme, söz konusu denetim konusunda önceden bilgisi olmayan tecrübeli bir denetçinin şunları anlamasını sağlamaya yetecek kadar detaylı olmalıdır: konu, kriterler, denetimin kapsamı, risk değerlendirmesi, denetim stratejisi ve denetim planı, yürütülen prosedürlerin niteliği, zamanlaması, kapsamı ve sonuçları arasındaki ilişki; denetçinin sonuç veya görüşünü desteklemek için elde edilen kanıtlar; mesleki yargı kullanılmasını gerektiren tüm önemli konuların arkasındaki mantık; ilgili sonuçlar. Denetçi, denetim raporu yayımlanmadan önce ilgili denetim belgelerini hazırlamalı ve belgeler uygun süre boyunca saklanmalıdır.

### İletişim

#### **49. Denetçiler, denetim süreci boyunca etkin iletişimi muhafaza etmelidir.**

İletişim, tüm denetim aşamalarında yer alır: denetim başlamadan önce, başlangıçtaki planlama sırasında ve raporlama aşamasında. Denetim sırasında karşılaşılan önemli zorluklar ve önemli uygunsuzluk durumları, uygun idare düzeyine veya yönetimden sorumlu olanlara iletilmelidir. Denetçi, aynı zamanda sorumlu tarafı denetim kriterleri hakkında bilgilendirmelidir.

### *Denetim Süreciyle İlgili İlkeler*

#### Uygunluk Denetiminin Planlanması ve Tasarlanması

##### *Denetimin kapsamı*

#### **50. Denetçiler, denetimin kapsamına karar vermelidir.**

YDK'nın görev ve yetkisinin veya geçerli mevzuatın denetimin kapsamını belirlemediği hallerde buna denetçi karar vermelidir. Denetimin kapsamı; konunun kriterlere uygunluğu açısından denetimin odak noktası, kapsamı ve sınırlarına ilişkin net bir bildirimdir. Denetimin kapsamının belirlenmesi, önemlilik ve riskten etkilenir ve hangi yasal ve idari düzenlemelerin ve bunların hangi parçalarının kapsama alınacağını belirler. Bir bütün olarak denetim süreci, tüm denetim kapsamını içine alacak şekilde tasarlanmalıdır.

*Konu ve Kriterler***51. Denetçiler, konuyu ve uygun kriterleri belirlemelidir.**

Konu ve kriterlerin belirlenmesi, uygunluk denetimindeki ilk adımlardan biridir. Konu ve kriterler, kanun veya YDK'nın görev ve yetkisi tarafından belirlenmiş olabilir ya da denetçi tarafından belirlenebilir. Tasdik görevleri söz konusu olduğunda belli bir konunun belli kriterlere uygunluğu hakkında sorumlu taraf tarafından sunulan konu bilgisini belirlemek de konuyla ilgili olabilir.

Konu, birçok şekil alabilir ve çeşitli özelliklere sahip olabilir. Denetçi, konuyu belirlerken denetlenen kuruluşu analiz etmek ve önemlilik ve riski değerlendirmek için mesleki yargı ve şüphecilik kullanmalıdır.

Konu, belirlenebilir olmalı ve konuyu uygun kriterlere göre değerlendirmek mümkün olmalıdır. Konu; denetim raporu, sonucu ve görüşünü desteklemek için yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanmasını sağlayacak nitelikte olmalıdır.

Denetçi, denetim kanıtını değerlendirmek ve denetim bulgu ve sonuçlarını geliştirmek için temel sağlayacak uygun kriterleri belirlemelidir. Kriterler, hedef kitle ve diğer kullanıcılar için uygun şekilde erişilir kılınmalıdır. Kriterler, sorumlu tarafa da iletilmelidir.

*Kuruluşun Tanınması***52. Denetçiler, ilgili yasal ve idari düzenlemeler ışığında denetlenen kuruluşu tanımalıdır.**

Uygunluk denetimi, yürütmenin tüm düzeylerini kapsayabilir ve çeşitli idari düzeyleri, kuruluş türlerini ve kuruluş birleşimlerini içerebilir. Bu nedenle denetçi, denetlenen kuruluşun yapı ve çalışmalarına ve uygunluğu başarmaya yönelik prosedürlerine aşina olmalıdır. Denetçi, bu bilgiyi önemliliğe karar vermek ve uygunsuzluk riskini değerlendirmek için kullanacaktır.

*İç Kontrollerin ve Kontrol Ortamının Tanınması***53. Denetçiler, kontrol ortamını ve ilgili iç kontrolleri tanımalı ve bunların uygunluk sağlama olasılığı olup olmadığını değerlendirmelidir.**

Denetlenen kuruluşun ve/veya denetimin kapsamıyla ilgili konunun tanınması, denetçinin kontrol ortamına ilişkin bilgi birikimine dayanır. Kontrol ortamı, yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu sağlamak amacıyla iç kontrol sistemi için temel sağlayan dürüstlük ve etik davranış kültürüdür. Uygunluk denetiminde uygunluğu başarmaya odaklanan bir kontrol ortamı, özellikle önemlidir.

Denetçi, denetlenen kuruluşu veya konuyu anlamak için iç kontrol sistemini de tanımalıdır. Denetçinin odaklanacağı kontrollerin türü, konuya ve denetimin spesifik nitelik ve kapsamına dayalı olacaktır. Konu nitel veya nicel olabileceği için denetçi, denetim kapsamına göre nitel veya nicel iç kontrollere veya bunların birleşimine odaklanacaktır. Denetçi, iç kontrolleri değerlendirirken bunların önemli uygunsuzluk durumlarını önleyememe veya tespit edememe riskini değerlendirir. Denetçi, tüm önemli açılardan yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu sağlamak amacıyla iç kontrollerin kontrol ortamıyla uyum içerisinde olup olmadığını değerlendirmelidir.

*Risk Değerlendirmesi***54. Denetçiler, uygunsuzluk risklerini belirlemek için risk değerlendirmesi yapmalıdır.**

Denetim kriterleri, denetimin kapsamı ve denetlenen kuruluşun özelliklerinin ışığında denetçi; yürütülecek olan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar vermek için bir risk değerlendirmesi yapmalıdır. Bu noktada denetçi, konunun kriterlere uymaması riskini değerlendirmelidir. Hile, hata, konunun yapısal niteliği ve/veya denetim koşulları yüzünden uygunsuzluk ortaya çıkabilir. Uygunsuzluk risklerinin ve bunların denetim prosedürleri üzerindeki olası etkisinin belirlenmesi, denetim süreci boyunca değerlendirilmelidir. Denetçi, risk değerlendirmesinin parçası olarak uygunsuzluk durumlarının önemli olup olmadığına karar vermek amacıyla bilinen uygunsuzluk durumlarını değerlendirmelidir.

### *Hile Riski*

#### **55. Denetçiler, hile riskini değerlendirmelidir.**

Denetçi, hileye işaret edebilecek uygunsuzluk durumlarıyla karşılaşabilir. Bu durumda denetçi, gelecekte olabilecek yasal kovuşturma veya soruşturmalara müdahale etmemek için gerekli mesleki özeni ve dikkati göstermelidir.

Uygunluk denetiminde hile, genellikle resmi yetkinin istismar edilmesiyle ilgilidir ancak uygunluk durumlarının hileli raporlanmasıyla da ilgili olabilir. Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumları, haksız kazanç için resmi yetkinin kasten amacı dışında kullanılmasını içerebilir. Resmi yetkinin icrası şunları içerir: alınan kararlar, karar alınmayan durumlar, hazırlık çalışması, tavsiye, bilgi işleme ve kamu hizmetindeki diğer eylemler. Haksız kazançlar; idare, yönetimden sorumlu olanlar veya üçüncü taraflardaki bir veya daha fazla kişi tarafından kasti eylem yoluyla elde edilen ekonomik olan veya olmayan avantajlardır.

Hilenin tespit edilmesi uygunsuzluk denetiminin asıl amacı olmamasına karşın denetçiler, risk değerlendirmelerinde hile riski faktörlerine yer vermeli ve çalışmalarını yürütürken hile göstergelerine karşı tetikte olmalıdır.

### *Denetim Stratejisi ve Denetim Planı*

#### **56. Denetçiler, bir denetim stratejisi ve denetim planı geliştirmelidir.**

Denetim planlaması, genel bir denetim stratejisi ve denetim planı geliştirmek için denetim ekibi üyeleri arasında görüşme yapılmasını içermelidir. Denetim stratejisinin amacı, uygunsuzluk riskine karşı etkili bir yanıt oluşturmaktır. Bu, denetim planının geliştirilmesi yoluyla spesifik risklerine planlanmış denetim yanıtları verilmesinin düşünülmesini içermelidir. Hem denetim stratejisi hem de denetim planı, yazılı olarak belgelendirilmelidir. Planlama; denetimin ayrı bir aşaması değil, sürekli ve tekrar eden bir süreçtir.

### Denetim Kanıtı

#### **57. Denetçiler, denetim kapsamını karşılamak için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır.**

Denetçi, sonuç veya görüş için temel sağlamak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır. **Yeterlilik**, kanıtın miktarının ölçütüdür, **uygunluk** ise kanıtın kalitesiyle (ilgili, geçerlilik ve güvenilirlik) ilgilidir. Gereken kanıtın miktarı, denetim riskine (risk ne kadar yüksek olursa gereken kanıt da o kadar fazla olur) ve bu kanıtın kalitesine (kalite ne kadar yüksek olursa gereken kanıt daha az olabilir) bağlıdır. Buna göre kanıtın yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilgilidir. Ancak sadece daha fazla kanıt elde edilmesi, kanıtın kalitesiz olmasını telafi etmez. Kanıtın güvenilirliği, kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve elde edildiği spesifik koşullara bağlıdır. Denetçi, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ilgililik ve

güvenilirliğini değerlendirmelidir. Denetçi, tüm denetim kanıtlarının ve alınan bilgilerin gizliliğine saygı duymalıdır.

Denetim prosedürleri, denetim koşulları içinde uygun olmalı ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme amacına uygun olmalıdır. Gerekli denetim kanıtının niteliği ve kaynakları; denetim kriterleri, konusu ve kapsamı tarafından belirlenir. Konu nitel veya nicel olabileceği için denetçi, nitel veya nicel denetim kanıtına ya da denetimin kapsamına göre bunların bir bileşimine odaklanacaktır. Bu nedenle uygunluk denetimi, hem nitel hem de nicel nitelikteki kanıtların toplanması için çeşitli prosedürler içerir.

Uygunluk denetçisi, genellikle uygunluk ve yeterlilik gerekliliklerini karşılamak amacıyla farklı kaynaklardan kanıtları birleştirmek ve kıyaslamak zorunda olacaktır.

#### Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi ve Sonuçlara Varılması

#### **58. Denetçiler, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirmeli ve bununla ilgili sonuçlara varmalıdır.**

Denetçi, denetimi uygun şekilde tamamladıktan sonra sonuca ulaşmak veya görüş bildirmek için denetim kanıtını gözden geçirecektir. Denetçi, elde edilen kanıtın denetim riskini kabul edilebilir düzeye indirmek için yeterli ve uygun olup olmadığını değerlendirmelidir. Değerlendirme süreci; uygunluk veya uygunsuzluk hakkındaki denetim raporu, sonucu veya görüşünü destekleyen veya çelişir görünen kanıtın değerlendirilmesini öngörür. Bu aynı zamanda önemlilik değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, denetimin güvence düzeyi göz önünde tutarak kanıtların yeterli ve uygun olup olmadığını değerlendirdikten sonra bu kanıtlar ışığında denetimi en iyi nasıl sonuçlandıracağına karar vermelidir.

Tek kaynaktan elde edilen denetim kanıtının başka kaynaktan elde edilen kanıtlarla tutarsız olması veya kanıt olarak kullanılacak bilginin güvenilirliği hakkında herhangi bir şüphe olması halinde denetçi, denetim prosedürlerinde yapılacak hangi değişiklik veya eklemelerin konuyu çözeceğine karar vermeli ve varsa denetimin diğer yönlerine yönelik sonuçları düşünmelidir.

Denetçi, denetimi tamamladıktan sonra konunun yeterince ve uygun şekilde incelenip incelenmediğine karar vermek için denetim belgelerini gözden geçirecektir. Denetçi, risk değerlendirmesi ve ilk önemlilik belirlemesinin toplanan kanıtlar ışığında uygun olup olmadığına veya bunların revize edilmesine ihtiyaç olup olmadığına karar vermelidir.

#### Raporlama

#### **59. Denetçiler; tamlık, tarafsızlık, zamanlılık ve çelişkili süreç ilkelerine dayalı olarak bir rapor hazırlamalıdır.**

Tamlık ilkesi, denetçinin rapor yayımlamadan önce ilgili tüm denetim kanıtını değerlendirmesini gerektirir. Tarafsızlık ilkesi; denetçinin, tüm raporların olgusal olarak doğru olmasını ve bulgu veya sonuçların ilgili ve dengeli şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla mesleki yargı ve şüpheciliği uygulamasını gerektirir. Zamanlılık ilkesi, raporun zamanında hazırlanması anlamına gelir. Çelişkili süreç ilkesi, denetlenen kuruluşla olguların doğruluğunun kontrol edilmesi ve sorumlu görevlilerden alınan yanıtların uygun şekilde birleştirilmesi anlamına gelir. Hem şekil hem de içerik açısından uygunluk denetimi raporu, tüm bu ilkelere uymalıdır.

Raporlama formatları, kanunda veya YDK'nın görev ve yetkisiyle belirlenmiş olabilir. Yine de denetim raporu, normalde yapılan denetim çalışmasına dayalı bir sonuç içerir. Rapor, uygun hallerde

iyileştirmeye yönelik yapıcı ve pratik tavsiyeler de verebilir. Tasdik görevinde rapora genellikle denetçi raporu denir.

Raporlama, kısa standardize görüşler ile kısa veya uzun şekilde sunulan çeşitli sonuç şekilleri arasında değişiklik gösterebilir. Nasıl görünürse görünsün rapor; tam, doğru, tarafsız, ikna edici ve konunun izin verdiği ölçüde açık, az ve öz olmalıdır. Denetim kapsamında olabilecek sınırlamalar tanımlanmalıdır. Rapor, kullanılan kriterlerin ilgililiğini ve sağlanan güvence düzeyini açıkça belirtmelidir.

Sonuç, genellikle mali tablolar hakkındaki görüşe ek olarak uygunluğa ilişkin açık yazılı bir görüş ifadesi şeklini alabilir. Sonuç, spesifik denetim sorularına verilen daha detaylı bir yanıt şeklinde de ifade edilebilir. Görüş verilmesi tasdik görevlerinde yaygındır, buna karşın spesifik denetim sorularına yanıt verilmesi, doğrudan raporlama görevlerinde daha yaygındır. Görüş verildiğinde denetçi, bunun değişikliğe uğramamış görüş olup olmadığını veya önemlilik ve yaygınlık değerlendirmesi temelinde değişikliğe uğrayıp uğramadığını belirtmelidir. Görüş verilmesi, normalde daha detaylı bir denetim stratejisi ve yaklaşımı gerektirecektir.

Uygunluk denetimi raporları, şu unsurları içermelidir (bu sırada olması gerekmez):

- 1 Başlık
- 2 Alıcı
- 3 Denetimin kapsamı ve kapsanan dönem
- 4 Konunun tespiti veya tanımı
- 5 Belirlenen kriterler
- 6 Çalışmanın yürütülmesinde uygulanan denetim standartlarının tespiti
- 7 Yapılan çalışmanın özeti
- 8 Bulgular
- 9 Sonuç/ görüş
- 10 Denetlenen kuruluşun yanıtları (uygun olduğu şekilde)
- 11 Tavsiyeler (uygun olduğu şekilde)
- 12 Rapor tarihi
- 13 İmza

## İzleme

### **60. Denetçiler, uygun olduğu hallerde uygunsuzluk durumlarını izlemelidir.**

İzleme süreci, düzeltici eylemin etkin şekilde uygulanmasını kolaylaştırır. İzleme süreci; denetlenen kuruluş, denetim raporunun kullanıcıları ve denetçi için (gelecek denetim planlaması) faydalı geri bildirim sağlar. Daha önceden raporlanmış uygunsuzluk durumlarını izleme ihtiyacı; konunun niteliği, belirlenen uygunsuzluk ve denetime özel koşullara göre değişiklik gösterecektir. Hesap mahkemeleri dâhil bazı YDK'larda izleme, yasal olarak bağlayıcı raporların veya yargı kararlarının yayımlanmasını içerebilir. Düzenli olarak yapılan denetimlerde izleme prosedürleri, sonraki yılın risk değerlendirmesinin parçasını oluşturabilir.