

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

KAMU İÇ DENETİMİNDE KALİTENİN SAĞLANMASI:
İÇ DENETİM KALİTE GÜVENCE SİSTEMLERİ

DENİZ EZGİ GÜNERDEM

DEVLET BÜTÇE UZMANLIĞI ARAŞTIRMA RAPORU

ANKARA
HAZİRAN 2006

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
BÖLÜM I	4
DENETİM	4
1.1 Denetim Türleri	5
1.1.1 Finansal Tablolar Denetimi	5
1.1.2 Uygunluk Denetimi	6
1.1.3 Faaliyet Denetimi	6
1.2 Denetçi Türleri.....	7
1.2.1 Bağımsız Denetçiler	7
1.2.2 İç Denetçiler	8
1.2.3 Kamu Denetçileri	11
BÖLÜM II	12
İÇ DENETİM	12
2.1. Yönetişim, Risk Yönetimi ve İç Kontrolde İç Denetim.....	13
2.1.1. Yönetişim.....	13
2.1.2. Risk Yönetimi	14
2.1.3. İç Kontrol.....	15
2.2. İç Denetimin Tanımı	16
2.3. İç Denetimin Amacı	17
2.4. İç Denetimin Kapsamı	17
2.5. Kurum İçi Bağımsızlık	18
2.6. Profesyonellik.....	19
2.6.1. Yetkinlik ve Beceriler	19
2.6.2. Sertifikalı İç Denetçiler	19
2.6.3. Davranışlar.....	19
2.6.4. İç Denetçiler Enstitüsü Uluslararası Standartları	20
2.7. Kalite Güvencesi.....	21
2.8. Yönetişim Sürecindeki Taraflarla İlişkiler	21
2.8.1. Üst Yönetimle İlişkiler	21
2.8.2. Dış Denetçilerle İlişkiler.....	22
BÖLÜM III	24
TÜRKİYE’DE İÇ DENETİM	24
3.1. Alandaki Gelişmeler	24
3.1.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE).....	24
3.1.2. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu ..	26
3.1.3. Kamu Harcama Yönetim Reform Programı	27
3.1.4. Avrupa Birliği Kapsamındaki Gelişmeler	28
3.2. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetim	32
3.2.1. 5018 sayılı Kanunla Oluşturulan Yeni Yapılar.....	32
3.2.2. 5018 sayılı Kanunda Yer Alan İç Denetim Hükümleri.....	33
BÖLÜM IV	40
KALİTE KAVRAMI VE	
İÇ DENETİMDE KALİTENİN SAĞLANMASI	40
4.1. Kalite Kavramı	40

4.1.1	Kalitenin Tanımlanması	40
4.1.2	Kalite İle İlgili Kavramlar	44
4.1.2.1	Kalite Kontrolü.....	44
4.1.2.2	Kalite İsterleri	45
4.1.2.3	Kalite Politikası.....	45
4.1.2.4	Kalite Yönetimi.....	45
4.1.2.5	Kalite Sistemi.....	45
4.1.2.6	Kalite Denetimi	46
4.1.2.7	Kalite Maliyeti	46
4.1.2.8	Toplam Kalite Yönetimi	47
4.1.2.9	Kalite Çemberleri.....	49
4.1.2.10	Kalite Güvence Sistemi	50
4.1.2.11	ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi Standartları.....	54
4.2.	İç Denetimde Kalitenin Sağlanması.....	57
4.2.1	İç Denetimde Kalite	57
4.2.2	İç Denetimde Kaliteyi Belirleyen Unsurlar	58
4.2.2.1	İç Denetçinin Kurum İçerisindeki Yeri ve Denetimin Kalitesine Etkileri...	58
4.2.2.2	Meslekte Uzmanlığın Sağlanması.....	60
4.2.2.3	Yasal Düzenlemeler	61
4.2.2.4	Meslek Etiğinin Oluşturulması	62
4.2.3	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA)..	62
4.2.4	İç Denetimde Kalitenin Sağlanması.....	64
BÖLÜM V		67
ULUSLARARASI İÇ DENETÇİLER ENSTİTÜSÜ (IIA)		
KALİTE DEĞERLEME REHBERİ (4. Baskı).....		67
5.1.	Gelişen İç Denetim Çevresi.....	70
5.1.1	Kurumsal Odaklı İç Denetim.....	70
5.1.2	Kılavuz Çerçeve.....	71
5.1.3	Kalite Güvence Standartları.....	72
5.1.4	Kalite Değerleme Faaliyetlerinin Amaçları.....	73
5.1.5	Kalite Değerleme Faaliyetlerinin Çerçevesi.....	73
5.1.6	Kalite Değerleme Faaliyetlerinin Kapsamı	75
5.2.	Dış Gözden Geçirme: İş Odaklı Kalite Değerlemesi.....	76
5.2.1	Kalite Değerleme Ekibi	78
5.2.1.1	Kalite Değerleme Ekibi Seçimi ve Nitelikleri	78
5.2.1.1.1	Tarafsızlık	78
5.2.1.1.2	Deneyim.....	79
5.2.1.1.3	Kalite Değerleme Ekibinin Boyutu	79
5.2.2	İç-Çalışma.....	80
5.2.3	Ön Ziyaret.....	81
5.2.4	Denetim Müşterisi Anketi, Personel Anketi ve Özetler	82
5.2.4.1	Hazır Dış Kalite Değerleme Anketleri	82
5.2.4.2	Anket Oluşturma İlkeleri	83
5.2.4.3	Anketler ve Mülakatlar	83
5.2.4.4	Anket Yanıtlarını Değerlendirme Kriteri.....	83
5.2.4.5	Anket Oluşturma İlkeleri	84
5.2.4.6	İç Denetçi Anketleri	84

5.2.5	Yerinde Çalışma Sırasında İzlenecek Prosedürler	85
5.2.6	Gözetim Grubundan, İcrai Yöneticilerden, Faaliyet Yöneticilerinden ve İç Denetçilerden Seçilmiş Üyelere Uygulanan Mülakatlar	86
5.2.7	İç Denetim Faaliyetini Değerlendirmek	86
5.2.8	Konuların Özeti, Öneriler ve Kapanış Konferansı.....	87
5.2.9	Raporlama	88
5.2.10	Yönetim İzleme Konferansı.....	88
5.3.	Bağımsız Onaylama İle Öz-Değerleme	88
5.3.1	Planlama ve Hazırlık	91
5.3.2	İç Denetim Paydaşları ve Personeli ile Mülakatlar	93
5.3.3	Öz-Değerleme “Alan Çalışması”	94
5.3.4	Öz-Değerleme Sonuçları, Öneriler ve Eylem Planları	95
5.3.5	Öz-Değerlemeye İlişkin Bağımsız Onay	96
5.4.	İç Değerlendirmeler	97
5.4.1	İç Değerlendirme Gerçekleştirme Kararı	99
5.4.2	Gözden Geçirme Ekibi	100
5.4.3	İç Değerlendirme Amaçları	101
5.4.4	İç-Çalışma (Seçimlik).....	102
5.4.5	İç Denetim Paydaşları ve Personeline Yönelik Anketler	102
5.4.6	Gözden Geçirme Faaliyetleri	103
5.4.7	Mülakatlar	103
5.4.8	Değerleme	104
5.4.9	Raporlama ve İzleme.....	104
BÖLÜM VI.....		106
KAMU İÇ DENETİMİNDE KALİTENİN SAĞLANMASI.....		106
6.1.	Fransa’da Kamu İç Denetiminde Kalitenin Sağlanması	106
6.2.	İngiltere’de Kamu İç Denetiminde Kalitenin Sağlanması	121
6.3.	Türkiye’de Kamu İç Denetiminde Kalitenin Sağlanması	126
6.3.1	Eşleştirme Projesi Kapsamında Gerçekleştirilen Çalışmalar	126
6.3.2	5018 Sayılı Kanun ve İç Denetim Faaliyetine İlişkin Yönetmelikler Kapsamında Kalitenin Sağlanması.....	129
SONUÇ ve ÖNERİLER.....		135
KAYNAKÇA		140
EKLER		144

EKLER LİSTESİ

EK – 1: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Kalite Değerleme Araçları	1445
___EK – 1.1. Hazırlık ve Planlama Programı (ARAÇ 1)	1445
___EK – 1.2. İç Çalışma Anketi (ARAÇ 2)	1446
___EK – 1.3. Denetim / Danışmanlık Müşterisi Anketi (ARAÇ 4)	144
___EK – 1.4. İç Denetim Faaliyeti Personeli Anketi (ARAÇ 5).....	14457
___EK – 1.5. Üst Yönetici Mülakat Rehberi (ARAÇ 7).....	14459
___EK – 1.6. İç Denetim Faaliyeti Personeli Mülakat Rehberi (ARAÇ 10)	14463
___EK – 1.7. İç Denetim Faaliyeti Organizasyonunu Değerleme Formu (ARAÇ 12)	14466
___EK – 1.8. Personel Mesleki Yeterliliği Değerleme Formu (ARAÇ 14).....	14468
___EK – 1.9. Üretim ve Katma Değer Değerlendirme Formu (ARAÇ 16).....	14471
___EK – 1.10. Standartlara Uyum Değerlendirmesi Özeti (ARAÇ 19)	14473
___EK – 1.11. Raporlar - Açıklayıcı Bilgiler (ARAÇ 20).....	14476
___EK – 1.12. Kalite Değerleme Örnek Raporu (ARAÇ 20 - A)	14477
___EK – 1.13. Öz Değerleme Raporu (ARAÇ 20 - B).....	14478
EK – 2: Fransız Ulusal Kalite Rehberi.....	14479
EK – 3: Fransız Kalite Prosedür Fişi Örnekleri.....	22144
EK – 4: Kamu İç Denetim Standartları Kalite Güvence Anketi.....	235

GİRİŞ

Kamu mali yönetimi, iç kontrol ve denetim alanlarında tüm dünyada yaşanan gelişmeler, Türkiye'nin bu gelişime uyum sağlamak üzere söz konusu alanlarında gerekli değişiklikleri gerçekleştirerek yürürlüğe koymasını zorunlu kılmaktadır. Çağdaş gelişmeler, uluslararası genel kabul görmüş standartlar ve ülkenin gereksinimleri çerçevesinde kapsamlı olarak hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, değişim ihtiyacı hissedilen alanları yeniden düzenlemektedir.

Mevcut kamu iç denetim sistemi, kamu kurumu üst yöneticilerine, kurum çalışanlarına, kurumla ilgili diğer paydaşlara ve kamuoyuna sunulan kamu hizmetlerinin etkinliği ve etkililiğine ilişkin güvence sağlanması amacını karşılamak üzere 5018 sayılı Kanun ile yeniden tasarlanmaktadır.

Uluslararası uygulamalar paralelinde geliştirilen kamu iç denetim sisteminin, 5018 sayılı Kanun ile uyumlu olarak sağlıklı bir şekilde hayata geçirilerek sürdürülebilmesi, sistemi oluşturan kamu iç denetçilerinin ve yürüttükleri iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin sağlanmasını ve tüm kamu yönetiminde kaliteli iç denetimin öneminin kavranmasını gerektirmektedir.

Kamu kurumlarının faaliyetlerine değer katma ve kurumların amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmada büyük sorumluluk üstlenen iç denetimin, istenilen kalite düzeyine erişmesi ve bu kalite düzeyinin artırılması, iç denetimde kalite güvence sisteminin oluşturulması ile sağlanmaktadır.

5018 sayılı Kanunda, kamu iç denetimi kalite güvence sisteminin oluşturulması ve sürdürülebilir kılınması amacını gerçekleştirmek üzere, kalite güvence ve geliştirme programlarının düzenlenmesi ve kamu iç denetim

birimlerinin kalitesinin bu kapsamda değerlendirilmesi sorumlulukları düzenlenmektedir.

Yukarıda kısaca değinilen hususları açıklamak ve kamu iç denetiminin kalitesinin sağlanması öneminin vurgulayarak yöntemlerini ortaya koymak üzere hazırlanan bu Çalışma, altı Bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın Birinci Bölümünde; denetim kavramı, denetim ve denetçi türleri genel olarak anlatılmaktadır.

Çalışmanın İkinci Bölümünde; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinde iç denetimin rolü açıklanmakta, iç denetimin tanımı, amaç ve kapsamı belirtilmekte ve iç denetimin kurum içi bağımsızlığına, profesyonelliğine, kalite güvencesine ve yönetim sürecinde yer alan taraflarla ilişkilerine değinilmektedir.

Çalışmanın Üçüncü Bölümünde; Türkiye’de iç denetim alanındaki gelişmeler sıralanmakta ve 5018 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemelere yer verilmektedir.

Çalışmanın Dördüncü Bölümünde; kalite kavramı tanımlanmakta ve iç denetimde kalitenin sağlanması hususu açıklanmaktadır.

Çalışmanın Beşinci Bölümünde; kamu iç denetim sistemini ve sistemin kalitesini geliştirmede yarar sağlanacağı düşüncesiyle, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Kalite Değerleme Rehberi tanıtılmakta ve açıklanmaktadır. Uluslararası kapsamda uygulanmakta olan bu Rehberin iç denetim dünyasına sunduğu Kalite Değerleme Araçlarından bazılarında ekte yer verilmektedir.

Çalışmanın Altıncı Bölümünde; Türkiye’de, kamu iç denetiminin kalitesinin sağlanması kapsamında gerçekleştirilen çalışmalar belirtilmekte ve kamu iç denetiminde kalitenin sağlanması hususunda Fransa’da ve İngiltere’de

gerçekleştirilen uygulamalardan bahsedilmektedir. Bu çerçevede, iç denetimin kalitesinin sağlanması amacıyla oluşturulabilecek rehber, kalite değerlendirme aracı ve diğer düzenlemelere örnek teşkil etmesi bakımından, “Fransız Ulusal Kalite Rehberi”, “Fransız Kalite Prosedür Fişleri” ve “İngiliz Kamu İç Denetim Standartları Kalite Güvence Anketi” ekte sunulmaktadır.

BÖLÜM I

DENETİM

Kurumların gelişip büyümeleri ile birlikte, onların mali bilgilerine ve faaliyet sonuçlarına ilgi duyan paydaşlar da artmıştır. Bu paydaşlar, kurum içi ve kurum dışı kişi ve kuruluşlardan oluşmaktadır. İşletmede hiyerarşinin bir gereği olarak üstler, astlarının faaliyetlerini ve sunduğu bilgilerin doğruluğunu kontrol etme ihtiyacı içinde bulunmaktadır. Diğer taraftan, kurum dışı paydaşlar da, kurum ile ilgili olarak kendilerine sunulan bilgilere güven duymak istemektedir. Bu istekleri karşılamak, söz konusu faaliyetlerin ve mali bilgilerin tarafsız bir şekilde incelenmesi ile mümkün olabilmektedir. Bu tarafsızlığı sağlamanın yolu ise, söz konusu incelemenin ilgili paydaşlardan farklı ve güven duyulan kişi ve kuruluşlar tarafından yapılmasıdır.¹

Denetim, genel anlamda uygulamanın ya da faaliyet ve işlemlerin, önceden saptanmış kıstaslar (yasa, tüzük, yönetmelik, yönerge, kararlar ve benzeri kurallar) çerçevesinde ölçülmesi, değerlendirilmesi ve bu kıstaslara göre yanlılık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin belirlenmesi için yapılan bir inceleme olarak tanımlanabilir.² Denetçi ise, bağımsız davranarak bu incelemeyi yürütecek, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, gerekli ahlaki nitelikleri olan ve denetim faaliyetlerinde yeterli mesleki özeni gösteren kişidir.³

Bu tanımlamalardan hareketle, denetim sürecinin aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁴

¹ SAĞLAR, J. (2003); **Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları ile Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması**, Çukurova Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Adana s. 8

² TEKİN, A. (2000); **Teoride ve Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi**, İstanbul Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul s. 37

³ SAĞLAR, J. (2003), s. 16

⁴ TEKİN, A. (2000), s. 37

- Faaliyet ve işlemlere ilişkin kanıt ve bilgilerin denetçiler tarafından objektif bir şekilde toplanması
- Elde edilen bilgilerin önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesinin değerlendirilmesi
- Değerlendirme sonucunda denetçinin denetim görüşünü oluşturması
- Denetim görüşünün yazılarak rapor haline getirilmesi
- Denetim raporunun adına denetim yapılan paydaşlara iletilmesi
- Paydaşların denetim sonucuna ilişkin olarak neler yapılacağı konusunda karar vermesi
- Eksikliklerin giderilmesi ve gerekli önlemlerin alınması

1.1 Denetim Türleri

Denetim faaliyetleri, hem kurum içindeki, hem de kurum dışındaki paydaşlara sunulan bilgilerin denetimini içermektedir. İşletme ile ilgili bu bilgi kullanıcıları, farklı amaçlar için farklı türde bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu durum, denetim faaliyetlerinin türlere ayrılmasını gerektirmiştir.

Denetim faaliyetleri, amaçlarına ve denetçilerin statüsüne göre türlere ayrılmaktadır. Amacına göre denetim türleri; finansal tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir.

1.1.1 Finansal Tablolar Denetimi

Finansal tablolar denetiminde, finansal tablolarda yer alan bilgilerin, kurumun mali durumu ile faaliyet sonucunu doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturulması amaçlanmaktadır.

Finansal tablolar denetiminin genel özellikleri aşağıda verilmektedir⁵:

- İşletmenin finansal tablolarına güvenilirlik kazandırmak amaçlanmaktadır.
- Denetim, kurumdan bağımsız ve tarafsız, yetkin denetçiler tarafından yerine getirilmektedir.
- Finansal tablolardaki yanlış beyanların ortaya çıkarılması için uğraşmaktadır.
- Denetim sonunda, denetçi, finansal tablolar hakkında bir bütün olarak tek bir fikir ya da yargı oluşturmaktadır.
- Denetçi, finansal tabloların güvenilirliği hakkındaki görüşünün gerekçelerini belirtmekte ve görüşünü mantıklı bir temele dayandırmaktadır.

1.1.2 Uygunluk Denetimi

İşletme içinden veya dışından yetkili bir üst makam tarafından önceden belirlenmiş kurallara, uygulayıcıları tarafından uyulup uyulmadığının araştırılması, uygunluk denetiminin amacını oluşturmaktadır.⁶

1.1.3 Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, kurumun örgütsel yapısını, iç kontrol sistemlerini, iş akışlarını ve yönetimin kurum amaç ve hedeflerine ulaşma başarısını saptamaya yönelik geniş bir denetim türüdür.⁷ Diğer bir tanımlamaya göre ise faaliyet denetimi, kurumun faaliyetlerinde ve kaynaklarının yönetiminde genel olarak etkili, etkin ve verimli çalışılıp çalışılmadığını ortaya koymayı amaçlayan bir denetim türüdür.⁸

⁵ SAĞLAR, J. (2003), s. 8

⁶ GÜREDİN, E. (1994); **Denetim**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 6. Baskı, İstanbul s. 14

⁷ GÜREDİN, E. (1994), s. 15

⁸ SAĞLAR, J. (2003), s. 14

Faaliyet denetiminde, denetçi, mevcut başarıyı doğrudan doğruya ölçüp raporlamak yerine, bu başarının iyileştirilmesi ile ilgili tavsiyelerde bulunmaktadır. Bu nedenle, performansın saptanarak sorunların belirlendiği ve çözüm önerilerinin geliştirildiği faaliyet denetimi, bir bakıma yönetsel danışmanlık niteliğindedir.⁹

1.2 Denetçi Türleri

Her bir denetim türü için geçerli olan, mevcut durum ile önceden saptanan ölçütlerin karşılaştırılması ve elde edilen sonuçların raporlanmasıdır. Ancak, takip edilen sürecin, her bir denetim türü için aynı olmasına karşılık, elde edilen bilgilerin ve ulaşılan sonuçların raporlandığı kişiler farklılık göstermektedir. Bu açıdan, denetim türlerini birbirinden ayıran temel özellik, denetim raporunun farklı kişilere sunulması ve rapor hazırlanırken farklı amaçların ve ölçütlerin dikkate alınmasıdır. Bu durum, farklı denetim faaliyetleri için farklı statüde denetçilerden yararlanılmasını gerektirmiştir.¹⁰ Genel olarak denetçi türleri aşağıdaki gibidir:

- Bağımsız denetçiler
- İç denetçiler
- Kamu denetçileri

Aşağıda, denetçi türleri için özet açıklamalar getirilmiştir.

1.2.1 Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından, kurumların sunduğu mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini, gerekli

⁹ SERTEL, S. (2001); **İç Denetim ve Tarım Kredi Kooperatiflerinde Uygulaması**, Gazi Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara s. 8

¹⁰ SAĞLAR, J. (2003), s. 14

ve yeterli sayıda belge ve kayıtları inceleyerek belirlemek amacıyla gerçekleştirilen denetim faaliyetleridir. Bağımsız denetim faaliyetlerini, bağımsız denetçiler yerine getirir.¹¹

Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı, finansal tabloların, bir bütün olarak kurumun finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını, dürüst bir biçimde yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmaktır.¹²

Bağımsız denetçiler, vergi ve yönetim konularında danışmanlık yapmak, iç kontrol yapısı ve iç denetim işlevinde yardımcı olmak, temsil görevi ve istenen belgelerin onayını gerçekleştirmek gibi denetim harici çeşitli hizmetlerde de bulunurlar.¹³

1.2.2 İç Denetçiler

İç denetçiler, kurum bünyesinde faaliyet gösteren ve doğrudan kurumun üst yönetimine karşı sorumlu olan denetim elemanlarıdır. İç denetçiler, kurum üst yönetiminden ve dolayısıyla kurumdan bağımsız değildirler, ancak denetim faaliyetlerini, kurum personelinden bağımsız olarak yerine getirmektedirler.¹⁴ İç denetçiler, denetim faaliyetleri sonucunda elde ettikleri bulgu ve önerileri bir rapor düzenleyerek üst yönetime sunmaktadırlar.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (Institute of Internal Auditors - IIA) yayımladığı Mesleki Uygulama Standartları, iç denetçilerden beklenen sorumlulukların çerçevesini çizmektedir. Enstitünün 2110.A2 sayılı *Performans Standardında* öngörülen iç denetim faaliyeti kapsamı aşağıda verilmektedir.

¹¹ SAĞLAR, J. (2003), s. 14

¹² GÜREDİN, E. (1994), s. 11

¹³ SERTEL, S. (2001), s. 9

¹⁴ SAĞLAR, J. (2003), s. 19

“İç denetim faaliyeti, aşağıdaki unsurları dikkate alarak, kurumun yönetim, kontrol, faaliyet ve bilgi sistemlerinin maruz kaldığı riskleri değerlendirmelidir:

- Finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü,
- Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği,
- Varlıkların korunması,
- Kanun, düzenleme ve sözleşmelere uyum.”

Belirtilen unsurlar şu şekilde açıklanabilir¹⁵:

Finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü: İç denetçiler, finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliğini ve bütünlüğünü ve bu bilgilerin tanımlanma, ölçülme, sınıflandırılma ve raporlanmasında kullanılan araçları gözden geçirmelidir.

Faaliyetlerin etkinlik ve verimliliği: İç denetçiler, kaynakların ekonomik ve etkin şekilde elde edilip edilmediğini değerlendirmelidir. Ayrıca, iç denetçiler, sonuçların önceden belirlenen amaç ve hedeflerle uyumlu olup olmadığını ve işlemlerin planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini tespit etmek üzere faaliyet ve programları da gözden geçirmelidir.

Varlıkların korunması: İç denetçiler, varlıkların korunması ve mümkünse var olduğunun doğrulanması için kullanılan araçları gözden geçirmelidir.

Kanun, düzenleme ve sözleşmelere uyum: İç denetçiler, politikalara, planlara, prosedürlere, yasalara, yönetmeliklere ve faaliyet ve raporları önemli derecede etkileyebilecek sözleşmelere uyum sağlamak üzere geliştirilen sistemleri gözden geçirmeli ve kurumun ne derecede uyumlu olduğunu belirlemelidir.

¹⁵ PICKETT, K.H Spencer (2003); **The Internal Auditing Handbook**, 2nd Edition, United Kingdom, ss. 243-244

2110.A2 sayılı *Standarda* da uygun şekilde, iç denetim;

- Finansal ve operasyonel bilgilerin doğru ve güvenilir olup olmadığını,
- İşletme risklerinin tanımlanıp tanımlanmadığını ve asgariye indirilip indirilmediğini,
- Yasal düzenlemelerin ve önceden kabul edilmiş iç politika ve prosedürlerin takip edilip edilmediğini,
- Tatmin edici faaliyet kriterlerinin karşılanıp karşılanmadığını,
- Kaynakların etkin ve ekonomik bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını ve
- İşletme amaç ve hedeflerinin etkili şekilde başarıyla gerçekleştirilmediğini,

belirlemek amacıyla bir organizasyon içindeki tüm faaliyet ve kontrollerin iç denetçiler tarafından sistematik ve objektif şekilde değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir. Bu değerlendirmenin en temel amacı, yönetim sorumluluklarının etkili biçimde yerine getirilmesinde yönetime danışmanlık etmek ve kurum çalışanlarına yardımcı olmaktır.¹⁶

Yukarıda tanımlandığı şekliyle iç denetim, iç denetçilerin gerçekleştirmesi gereken faaliyetlerin kapsamını ve amacını belirlemektedir. Zaman içinde, iç denetçilerin, kuruma değer katma, risk, yönetim ve kontrolle ilgili tüm hususlar hakkındaki sorumlulukları giderek artmıştır.

Bu çalışmanın İkinci Bölümünde, iç denetime ilişkin daha detaylı bilgilere yer verilmiştir.

¹⁶ SAWYER, L.B; DITTENHOFER, M.A. ve SCHEINER, J.H. (2005); **Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors, 5th Edition, Florida s. 10

1.2.3 Kamu Denetçileri

Çeşitli devlet kurumları içerisinde örgütlenerek, kamu kurumlarının ve özel kuruluşların yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izleyen ve denetleyen, kamusal örgütlere bağlı olarak çalışan denetçiler kamu denetçileri olarak tanımlanmaktadır.¹⁷

Yukarıda da açıklandığı gibi kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamunun adına, kamunun ihtiyaçlarına cevap vermek üzere denetim yapan kişilerce gerçekleştirilen finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerini ifade etmektedir.¹⁸

¹⁷ GÜREDİN, E. (1994), s. 10

¹⁸ SAĞLAR, J. (2003), s. 20

BÖLÜM II

İÇ DENETİM

Kurumların paydaşları, artan bir oranda, kurum yönetiminin genel kabul gören yönetim ilkelerini uygulamalarını, sağlam risk yönetimi ilkelerine uymalarını ve kurumun kontrollerinde olduğunu herkese göstermelerini istemektedirler. Daha fazla saydamlığa ve daha fazla sorumluluk ve hesap verebilirliğe yönelik bu istek, işler teknolojik olarak daha karmaşık ve küresel hale geldikçe daha da hızlanacak ve artacaktır.

İyi yönetim; kurum yönetiminin, yüksek etik standartların uygulanmasından, strateji ve risk politikasını yönlendirmekten, kurumsal performansı izlemekten ve başta risk yönetimi, finansal ve operasyonel kontrol sistemleri olmak üzere uygun kontrol sistemlerinin kurulması ve uygulanmasını sağlamaktan sorumlu olmasını gerektirmektedir. Bu sistemleri uygulamaktan üst yönetim sorumludur.

Risk yönetimi; kurumun karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle başlamaktadır. Bu aşamadan sonra, yönetimin, bu risklerin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığına karar vermesi ve kabul edilebilir düzeyde değilse, bu risklere karşı uygun önlemleri alması gerekmektedir. Risk sorununun çözümü, bir iç kontrol çerçevesinin oluşturulmasıdır. Yönetim, bu kontrolleri çalıştırmalı ve en önemlisi, kontrollerin etkin çalıştığından emin olmak için gerekenleri yapmalıdır. Yönetim, ancak bundan sonra, yönetimden sorumlu olanlara yönetsel güvenceleri verebilir.

Profesyonel iç denetim faaliyeti, sorumluluklarını yerine getirmeleri konusunda, kurum yönetimine destek olmaktadır. İç denetim faaliyeti; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçleri konusunda objektif güvence

vererek, yönetimin, sistemlerin etkin çalıştığına ilişkin güvencelerini tamamlamakta ve bu alanlarda gelişmeler sağlayarak, yönetime önerilerde bulunmaktadır. Bu nedenle, iç denetçiler, yöneticiler için en önemli bağımsız kontrol ve denge araçlarından birisidir.¹⁹

Yeterli kaynaklara sahip, yetkin personelle donatılmış, bağımsız bir iç denetim işlevi, kurumun, yönetim süreçlerinin etkinliği ile maruz kaldığı her türlü riski ne kadar iyi yönettiği konusunda güvence sağlayacaktır.²⁰

2.1. Yönetişim, Risk Yönetimi ve İç Kontrolde İç Denetim

Aşağıda, iç denetim faaliyetinin, yönetim sorumluluklarını yerine getirmesinde yönetime ne şekilde destek olduğunu açıklamak üzere iyi yönetişim, risk yönetimi ve iç kontrol kavramları tanımlanmaktadır.²¹

2.1.1. Yönetişim

En temel düzeyde yönetişim, bir kurumun hedef ve amaçlarına karar verenlerin, bunları paydaşlara bildirmesini ve daha sonra, kurumun faaliyetlerinin bu hedeflere ulaşmaya yönelik olmasını sağlamak için gerekli önlemleri almasını sağlamak olarak tanımlanabilir.

İyi yönetişim tanımlarının ortak özellikleri şunlardır: yönetişim konusunda temel ve asli sorumluluk yönetim kurulundadır ve yönetim kurulu yüksek etik standartları uygulamalı; stratejiyi ve risk politikasını yönlendirmeli; kurumsal performansı izlemeli ve başta risk yönetimi, finansal kontrol ve operasyonel kontrol olmak üzere uygun kontrol sistemlerinin kurulmasını ve uygulanmasını sağlamalıdır.

¹⁹ Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (2005); **Konum Raporu: Avrupa'da İç Denetim** (Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü), Belçika, s.13

²⁰ Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (2005), s. 15

²¹ Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (2005), ss. 19-23

İç denetim faaliyeti, belirtilen iyi yönetim unsurlarını gerçekleştirme konusunda kurumun yönetimine destek olmada aktif bir rol oynamaktadır. İç denetim faaliyeti, risk yönetimi, operasyonel kontrol ve finansal kontrol de dahil, kontrol sistemlerini gözden geçirerek, bu sistemler konusunda objektif bir güvence sağlamaktadır.

2.1.2. Risk Yönetimi

Her kişi ve her kurum risklerle karşı karşıyadır. Yönetim konusunda sorumlu olanların, kurumlarının karşı karşıya olduğu riskleri belirlemesi ve tanımlaması, bu riskleri değerlendirmesi, bu risklerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına karar vermesi ve kabul edilebilir düzeyde değilse, bu risklere karşı gereken önlemleri alması gerekmektedir. Sonrasında ise, yönetim, bu önlemlerin uygulanmasını izlemeli ve risklerin gerektiği gibi belirlendiğinden emin olmalıdır. Risk yönetimi, bu şekilde tanımlanabilir.

Risk yönetimi, kurumun her üyesinin işi olduğu herkes tarafından benimsendiğinde ve kurumun bütün günlük ve dönemsel faaliyetlerine dahil edildiğinde başarılı sonuçlar verebilmektedir.

İç denetim faaliyeti, risk yönetimine iki şekilde destek olabilmektedir:

- Risk yönetimi çerçevesinin bir bütün olarak iyi ve etkin çalıştığına ve belirli risklerin istenen düzeyde yönetildiğine dair yönetime objektif bir güvence sağlanması
- Kurum çapında düzgün risk yönetimi süreçlerinin kurulmasına ve uygulanmasına katkıda bulunmak üzere danışmanlık faaliyetleri yürütülmesi

2.1.3. İç Kontrol

İç kontrol süreçleri oluşturulmasının amacı, riskin yönetilmesi konusunda destek sağlanması ve dolayısıyla kurumun hedeflerine ulaşmasına katkıda bulunulmasıdır.

İç kontrol süreçlerinden, aşağıda belirtilen koşulları sağlamaları beklenmektedir:

- Hem iç hem de dış kullanım için derlenen finansal ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve tamlığı
- Operasyonel faaliyetlerin verimli bir şekilde yürütülmesi ve etkin sonuçlar sağlanması
- Kurumun varlıklarının güvence altına alınması
- Faaliyetlerin ve kararların kanunlara, yönetmeliklere ve sözleşmelere uygun olması

Yukarıda açıklandığı gibi, riskler, risk yönetimi sürecinde belirlenmektedir. İç kontrol çerçevesi, bu risklere karşı girişilen faaliyetlerin bir parçasıdır ve kurumun operasyonel, teknik, ticari, finansal ve idari bütün faaliyetlerini kapsamaktadır.

Üst yönetim, risk yönetiminin bir parçası olarak, iç kontrollerin çerçevesini belirlemekten ve riskler değiştikçe bu çerçeveyi güncellemekten sorumludur. Yönetim, kontrolleri uygulamalı ve en önemlisi, kontrollerin etkin ve amaca uygun çalıştığından emin olmak için gerekenleri yapmalıdır.

Kurum yönetiminin, sadece etkin kontrolleri uygulaması ve bunlara sahip olduğunun güvencesini vermesi yeterli değildir. Kurumun aynı zamanda, bu gerçekleri üçüncü taraflara - yönetim kuruluna, dış denetçilere ve kamuya – gösterebilmesi gerekmektedir.

İç denetim faaliyeti, iç kontrol süreçlerinin riskleri kabul edilebilir bir düzeyde yönetmek için gerektiği gibi çalıştığı konusunda objektif bir güvence vererek, yönetimin faaliyetlerine destek olmaktadır. İç denetim faaliyeti, aynı zamanda, danışmanlık hizmetleri vererek, yönetimin iç kontrol sistemini geliştirme çabalarını kolaylaştırabilmekte ve örgütsel değişikliklerin sistem üzerindeki etkileri hakkında önerilerde bulunarak yönetimin yanında yer alabilmektedir.

İç denetim faaliyetinin kurum yönetimine değer katabileceği yollar yukarıda açıklanmıştır. Özet olarak, iki tür katkısı vardır: güvence ve danışmanlık.

İç denetim faaliyeti, iyi yönetişimi, risk yönetimini ve iç kontrolü sağlama amacına yönelik süreçlerin etkinliği ve amaca uygunluğu konusunda objektif bir güvence hizmeti sağlamaktadır. Ayrıca, bu alanlardaki gelişmeler konusunda önerilerde bulunmakta ve danışmanlık hizmetleri vermektedir.

Aşağıda; iç denetim faaliyetinin ne anlama geldiği ve özellikleri, bağımsızlığını sağlayacak şekilde nasıl örgütlendiği ve yönetildiği, hangi nitelikli kaynaklarla donatıldığı ve yaptığı çalışmanın kalitesini sürekli olarak ne şekilde sağladığı konularına açıklamalar getirilmiştir.²²

2.2. İç Denetimin Tanımı

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) İç Denetim Tanımı şöyledir: “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli

²² Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (2005), ss. 26-32

ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

İç denetim için yapılan bu tanımlama, tüm dünyada kabul görmüş ve uluslararası bir nitelik kazanmıştır.

2.3. İç Denetimin Amacı

İç denetim, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin ve verimli olduğu konusunda üst yönetime objektif güvence sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu işin bir parçası olarak, iç denetim faaliyeti, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi ve görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak için danışmanlık yapmakta ve yol göstermektedir.

İç denetim faaliyetini diğer denetim faaliyetlerinden ayıran en büyük özellik, sağladığı güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bir arada yürütmesidir. İç denetim, yönetimin bir parçası olmasına rağmen, fonksiyonel anlamda bağımsızlığa sahip bir yapı olarak faaliyette bulunmakta ve bu nedenle kurumlarda yönetsel hesap verebilirlik müessesinin yerleşmesine çok büyük katkı sağlamaktadır.

2.4. İç Denetimin Kapsamı

İç denetim; iç sınırlara veya coğrafi kısıtlamalara bakmaksızın bir kurumun tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. İç denetim faaliyeti, risk değerlendirmesini esas alarak; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve bu risklerle mücadele edilmesi konularında ne derece yeterli ve etkin olduğunun belirlenmesini sağlamaktadır.

İç denetçiler, kurumun iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve yeterliliği ile performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlanması hususunda sorumluluklar üstlenmektedir. Her bir alanda sağlanan bilgiler, yönetimin taleplerine ve ihtiyaçlarına bağlı olarak ayrıntıda ve biçimde farklılık gösterebilmektedir.

2.5. Kurum İçi Bağımsızlık

İç denetim faaliyeti, denetlediği faaliyetlerden bağımsız olmalıdır. Ayrıca, iç denetim faaliyeti, görev kapsamının belirlenmesi, görevlerinin yerine getirilmesi ve alınan sonuçların raporlanarak iletilmesi konularında da her türlü müdahaleden uzak tutulmalıdır.

Sürdürülebilir bir bağımsızlığı garanti etmek için, iç denetim yöneticisi; fonksiyonel olarak, denetim komitesine veya diğer bir uygun yapıya, idari olarak ise, kurum içinde uygun bir üst hiyerarşik düzeye bağlı olmalıdır.

Fonksiyonel konular; planlama çalışmasından raporlamaya kadar iç denetim görevinin kapsamıyla ilgili tüm hususları ve ayrıca iç denetim faaliyetinin kalitesinin gözden geçirilmesini kapsamaktadır. Denetim komitesi veya diğer bir uygun yapı, iç denetim biriminin yönergesini düzenli olarak inceleyerek ve onaylayarak iç denetimin bağımsızlığını korumalıdır. Bu bağlamda, iç denetim yöneticisinin işe alınması ve işten çıkartılması konularında da denetim komitesine veya diğer uygun yapıya danışılmalıdır.

İdari konular ise, kurumun yönetim yapısıyla ilgilidir. Üst yönetici, idari raporlama için uygun düzeydedir. Bu rolüyle, üst yönetici, iç denetim biriminin örgütsel statüsünü güçlendirebilir ve iç denetçilerin personele ve bilgilere herhangi bir kısıtlama olmaksızın erişebilmesine destek olabilir.

2.6. Profesyonellik

İç denetimin, bir meslek olarak, kendi bilimsel bilgisi, becerileri, davranış tarzları, yöntemleri ve standartları bulunmaktadır:

2.6.1. Yetkinlik ve Beceriler

İç denetim profesyonelleri, gereken bilgi ve becerilere sahip olduklarını ve günümüz kurumlarındaki karmaşıklığı ve değişim hızını hesaba katan bir sürekli eğitim programını uygulamayı kabul ettiklerini göstermelidirler.

2.6.2. Sertifikalı İç Denetçiler

IIA ve bağlı kuruluşları, iç denetçilere, bilgi ve becerilerini kanıtlama ve geliştirme fırsatları sunmaktadır.

IIA, Sertifikalı İç Denetçi (CIA - Certified Internal Auditor) unvanını almaya hak kazanan profesyonel iç denetçilere, bütün dünyada tanınan bir mesleki yeterlilik belgesi vermektedir. İç denetçilerin, Sertifikalı İç Denetçi belgesini alabilmeleri için, belirli eğitim ve deneyim koşullarını yerine getirmiş olmaları ve çoktan seçmeli sorulardan oluşan kapsamlı bir sertifika sınavını başarı ile sonuçlandırmaları gerekmektedir. Ayrıca, bu sertifikayı almış olmak, Sertifikalı İç Denetçilerin sürekli mesleki gelişimlerini sürdürmeleri zorunluluğunu da ortadan kaldırmamaktadır.

2.6.3. Davranışlar

IIA'nın Etik Kuralları, en önemli davranış ilkelerini içermektedir. İç denetçilerden, aşağıda kısaca açıklanan bu ilkeleri uygulamaları ve desteklemeleri beklenmektedir:

Dürüstlük

Dürüstlük, güven ortamı oluşturulmasına ve böylece iç denetçilerin verdikleri hükümlere güven duyulmasına yönelik bir zemin sağlamaktadır.

Objektiflik

İç denetçilerin, inceledikleri süreç veya faaliyetlerle ilgili bilgi toplarken, değerlendirmeler yaparken ve değerlendirme sonuçlarını raporlarken en üst seviyede mesleki objektiflik sergilemeleri gerekmektedir. İç denetçiler, değerlendirmelerini dengeli bir şekilde yapmalı ve kendilerinin veya diğerlerinin menfaatlerinden etkilenmemelidirler.

Gizlilik

İç denetçiler, elde ettikleri bilgilerin sahipliğine ve değerine saygı göstermek zorundadırlar. Ayrıca iç denetçiler, hukuki veya mesleki bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkilendirmeyi almaksızın bu bilgileri açıklamamalıdırlar.

Yetkinlik

İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli bilgi, beceri ve tecrübeleri ortaya koyabilmelidirler.

2.6.4. İç Denetçiler Enstitüsü Uluslararası Standartları

Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (Uluslararası Standartlar), iç denetim performansının izlenmesi ve değerlendirilmesi için gerekli temeli oluşturmakta ve objektif güvence sağlayan bir sistematik yöntem sunmaktadır. Hem IIA ve bağlı kuruluşlarının üyelerinin hem de bütün profesyonel iç denetçilerin Uluslararası Standartlara uymaları zorunludur.

2.7. Kalite Güvencesi

Uluslararası Standartlar, her iç denetim faaliyetinin, bir kalite güvence ve geliştirme programı oluşturmasını ve uygulamasını gerektirmektedir. Böylece, yapılan denetim işi kapsamının, Uluslararası Standartların gerektirdiği bütün faaliyetleri içermesi ve faaliyetlerin İç Denetçiler Enstitüsünün İç Denetim Tanımına uygun olması sağlanmaktadır.

Kalite güvence ve geliştirme programı, iç denetim faaliyetinin etkinliğinin izlenmesi amacına yöneliktir ve faaliyetin bütün yönlerini kapsayan dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç değerlendirmeyi kapsamaktadır.

Bu değerlendirmelerin amacı, Uluslararası Standartlara uyumla ilgili fikir ve görüşler elde edilmesi ve en iyi uygulamalar ve geliştirme önerileri fırsatlarının değerlendirilmesidir.

İç denetim faaliyetlerinin kalitesinin sağlanması ve sürdürülmesine ilişkin olarak bu çalışmanın Dördüncü ve Beşinci Bölümlerinde kapsamlı açıklamalara yer verilmiştir.

2.8. Yönetişim Sürecindeki Taraflarla İlişkiler

Aşağıda, iç denetimin, yönetişim sürecinde rol alan diğer bazı taraflarla ilişkilerine değinilmiş ve bu ilişkilerle de iç denetimin diğerleri için ne derece önemli olduğu vurgulanmıştır.²³

2.8.1. Üst Yönetimle İlişkiler

İç denetim faaliyetleri, kurum içinde ve bağımsız olarak gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle, üst yönetimle sağlam ve yapıcı bir ilişki

²³Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (2005), ss. 42-44

kurulmalıdır. İdari olarak üst yöneticiye bağılı olmak, iç denetimin örgütsel statüsünün güçlendirilmesine, iç denetim yöneticisinin üst yönetimle ilgili önemli bilgi paylaşım toplantılarına katılmasına, iç denetim faaliyetinin personel, bilgi ve belgelere herhangi bir kısıtlama olmadan erişiminin sağlanmasına ve iç denetim faaliyetinin kurum içi bağımsızlığının gelişmesine yardımcı olmaktadır.

Üst yönetim, iç denetimin sunduğu önerileri değerlendirmeli, eylem planlarının uygulanmasını izlemeli ve iç denetimi planlarla, kurumun risk ve iç kontrol profilindeki değişikliklerle ve kurumun politika ve prosedürlerindeki önemli değişikliklerle ilgili olarak bilgilendirmelidir.

Yönetim; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrolden sorumludur ve bu sorumluluğunu iç denetime devretmemelidir. Bununla birlikte, yönetim, kurumun karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi konusunda iç denetim faaliyetinden değerli öneriler elde edebilmektedir.

2.8.2. Dış Denetçilerle İlişkiler

İç denetim ve dış denetim faaliyetlerinin görev kapsamı birbirinden farklıdır. Dış denetçiler, esas olarak, geçmiş finansal veriler üzerine odaklanmaktadır. Bununla birlikte, bu görevi yerine getirebilmek için, dış denetçiler finansal tabloların hazırlanmasında esas alınan iç finansal kontroller hakkında oldukça iyi bilgi sahibi olmalıdır. Bu anlamda, dış denetim ve iç denetim birbirini tamamlayıcı görevlerdir ve bu iki faaliyet arasında iş birliği sağlanması gerekmektedir.

Uluslararası Standartlar, iç denetim yöneticilerinin, bilgilerini dış denetçilerle paylaşmalarını ve dış denetim faaliyetleri ile koordinasyonun sağlanmasını gerektirmektedir. Böylelikle, kurumun bütün faaliyetleri denetim

kapsamına alınmış ve denetim faaliyetlerinin mükerrer olması engellenmiş olmaktadır.

Dış denetçiler ile iç denetçilerin sorumlulukları arasında benzerlikler bulunmasına rağmen, risklerin belirlenmesi ve iç kontrollerin varlığının ve etkinliğinin doğrulanması sonucunda üst yönetime güvence verilmesi hususunda, iç denetçiler dış denetçilere göre daha iyi bir konumda yer almaktadır. Çünkü:

- İç denetimin kurumda sürekli bir varlığı ve üst yönetime erişim olanağı bulunmaktadır;
- İç denetim birimi, iç denetim planını hızlı bir biçimde kurumun değişen stratejik amaçlarına göre uyarlayabilmektedir;
- İç denetim, üst yönetimin ihtiyaçlarına veya ortaya çıkan risklere göre faaliyetlerinin zamanlamasını yapabilmektedir;
- İç denetim faaliyetlerinin kapsamı, geçmiş finansal raporlama ile ilgili iç kontrollerden ve risklerden çok daha geniştir;
- İç denetim, kurumun finansal raporlarına yansımadan önce faaliyetlerine ilişkin riskleri belirleyebilmekte ve ölçebilmektedir ve
- İç denetim, risk yönetimi ve iç kontrollere ilişkin önerilerin aktif bir şekilde takip edildiğinin güvencesini sağlayabilmektedir.

BÖLÜM III

TÜRKİYE'DE İÇ DENETİM

Türkiye’de özellikle 1990’lı yıllarda ardı ardına yaşanan ciddi ekonomik krizlerin önemli bir nedeni, artık sürdürülemez hale gelen, şeffaf olmayan, giderek etkisini ve inanılrlığını yitiren kamu harcamaları yönetim sistemidir.

Türk Kamu Harcama Sisteminin parçalanmış, dağınık ve esnek olmayan yapısı, parçalanmış ve dağınık bilgiler üretir hale gelmiş, dolayısıyla politikaların ve kararların da bölünmüş ve dağınık olmasını beraberinde getirmiştir. Harcama yönetimindeki bu parçalanmışlık, denetim sisteminde de aynı biçimde kendini göstermektedir.²⁴

Aşağıda, denetim sisteminin ihtiyaçlara cevap verecek şekilde yeniden düzenlenmesi ve kamuda iç denetim sisteminin kurulması alanlarında atılan adımlar ve elde edilen gelişmeler özetlenmeye çalışılmıştır.

3.1. Alandaki Gelişmeler

3.1.1. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE)

TİDE, 19 Eylül 1995 tarihinde, Ali Kamil Uzun başkanlığında, “İç Denetim Enstitüsü” olarak kurulmuştur.

TİDE’ nin hedefleri, Türkiye’de uluslararası standartlarda iç denetim mesleki gelişim ve paylaşım platformu oluşturmak ve meslekle ilgili değişimi yönlendirmek için iç denetçilerin ulusal ve uluslararası düzeyde mesleki örgütlenmesini sağlamaktır.

²⁴ YÖRÜKER, S. (2001); *Türkiye’de İç Kontrole ve İç Denetime Eleştirel Bir Bakış*, Sayıştay Başkanlığı, Araştırma ve Tasnif Grubu, Ankara, s. 1

TİDE'nin dernek tüzüğü'nün 3 üncü maddesinde, derneğin amacı aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

“TİDE’ nin amacı, üyelerini bir araya getirerek aralarında mesleki ilişkileri güçlendirmek, mesleki uygulamada İç Denetim ahlak, gelenek ve ilkelerin, esasların ve standartların oluşmasına, gelişmesine ve devamına katkıda bulunmak, üyelerinin mesleki yararlarını ve bağımsızlıklarını korumak, ulusal ve uluslararası alanda mesleki gelişmeleri izlemek ve bu gelişmeler hakkında bilgi vererek, eğitim çalışmaları yaparak üyelerinin mesleki ilerlemelerine yardımcı olmak, mesleğin nitelikli elemanlar tarafından yürütülmesini sağlayacak çalışmalar organize etmek, bu nitelikteki çalışmalara katkıda bulunmak, denetim mesleğinin niteliğini yükseltmek için teoriyi ve pratiği geliştiren çalışmalar yapmak, meslekle ilgili kamu ve özel kuruluşlar nezdinde üyelerini temsil etmektir.”

Dernek, 2 Ekim 1995 tarihinde düzenlediği geniş katılımlı sempozyumla, uluslararası meslek standartları ve sertifikasyon konusunda mesleki gelişim ve paylaşım fırsatlarının sunulduğu ilk etkinliğini gerçekleştirmiş ve kısa sürede gelişim göstererek, 1996 yılında İç Denetim Enstitüleri Avrupa Konfederasyonu (ECIIA) ile İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) üyeliğine kabul edilmiştir.

1998 yılında, Uluslararası İç Denetim Standartları TİDE tarafından Türkçeye kazandırılmıştır. 1997 yılında ilk Türkiye İç Denetim Kongresini gerçekleştirerek her yıl kesintisiz olarak devam eden ulusal mesleki buluşma geleneğini oluşturulmuştur.

TİDE’ nin çalışmaları sonucunda, 2000 yılında, Uluslararası Sertifika (CIA) Sınavı Türkiye’de de yapılmaya başlanmış ve meslekte sertifika dönemi açılmıştır.

Ulusal ve uluslararası kimliğe sahip olan meslek örgütünün, 122 Uluslararası İç Denetim Sertifikasına sahip profesyonel üyesi bulunmaktadır.²⁵

3.1.2. Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı çerçevesinde oluşturulan “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık” Özel İhtisas Komisyonunun 2000 tarihli Raporunda, kamu denetim sisteminin işleyişini etkileyen faktörler ele alınmış ve bu çerçevede sistemin etkinliği değerlendirilmiştir.

Söz konusu Raporun kamu denetim sistemine ilişkin tespit ettiği sorunlar aşağıda belirtilmektedir.²⁶

- Kamu mali yönetiminin çağdaş yönetim anlayışının ilke ve gereklerini karşılamaktan uzak oluşunun denetimi olumsuz etkilemesi
- Yolsuzlukların önlenmesinde ve yolsuzluklar için caydırıcı bir ortam yaratılmasında denetimin yeterince etkili olamaması
- Denetim mesleğinin yeterince gelişmemiş olması
- Denetim birimleri ve denetim elemanları açısından bağımsızlık kavramının yerli yerine oturmamış olması
- Denetimsiz alanların ve faaliyetlerin bulunması ve denetimi kısıtlayan uygulamaların olması
- Denetimin stratejik plan temelinde önceliklere göre yürütülmemesi
- Çağdaş denetim uygulamalarının yeterince yaşama geçirilmemiş olması

²⁵ Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2006), <http://www.tide.org.tr>

²⁶ Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT Yayını, Ankara, 2000 ss. 97-107

- İç kontrol kavramının yerleşmemiş olması ve iç kontrol ile denetim ilişkisinin uygun bir zemine oturtulamamış olması
- Denetim metotlarının ve tekniklerinin tam anlamıyla kalıcı hale getirilmemiş olması
- Denetçinin mesleki gelişimine ve hizmet içi eğitimine süreklilik temelinde ve sistematik bir biçimde yaklaşılmamış olması
- Denetimde bilişim teknolojisi imkanlarından gerektiği şekilde ve sistemli olarak yararlanılamaması
- Denetim organizasyonları arasında iletişimin, koordinasyonun ve işbirliğinin bulunmayışı
- Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmaması

3.1.3. Kamu Harcama Yönetim Reform Programı

Dünya Bankası tarafından 2000 yılı Mart ayında başlatılan “Kamu Harcamalarının Gözden Geçirilmesi ve Kurumsal İnceleme” başlıklı bir çalışma 2001 yılı sonlarına doğru tamamlanmıştır. Bu çalışma sonucunda, pek çok kurum ve kuruluşu ilgilendiren oldukça kapsamlı ve üç yıllık bir döneme yayılan Türk Kamu Harcama Yönetim Reformunun ana hatları, aşamaları ve somut adımları ortaya konulmuştur. “Denetim ve kontrol enstrümanlarının kapsamının genişletilmesi ve etkinliğinin artırılması”, Kamu Harcama Yönetim Reform Programının ana hedeflerinden birini oluşturmaktadır.

“Kamu Harcama Yönetim Reformu Stratejik Çerçevesi” başlıklı politika dokümanında, iç denetim ve iç kontrol alanlarında, 2001, 2002 ve 2003 yıllarını kapsayan orta vadede bir dizi adımın atılması öngörülmüştür. Bu adımlar aşağıdaki gibidir:

2001 yılında; mevcut kontrol, teftiş ve denetim süreçlerinin gözden geçirilmesi ve uluslararası standartlara uygun olarak iç kontrol ve iç denetim konularına ilişkin yeni bir yasa hazırlanması,

2002 yılında; yeni iç kontrol ve iç denetim yasasının Parlamenteoya sunulması ve iç kontrole ilişkin standartların yayımlanması,

2003 yılında; kamu kurumlarındaki performans yönetimi anlayışına paralel olarak Sayıştay'ın ve diğer denetim organlarının performans denetimi kapasitelerinin geliştirilmesi, denetim sonuçlarının kamuoyuna açık olmasının sağlanması ve harcamacı kuruluşlarda iç denetim birimlerinin kurulması.

Kamu Harcama Yönetim Reformu uygulamalarını koordine etmek üzere Maliye Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Devlet Planlama Teşkilatı ve harcamacı kuruluşların üst düzey yetkililerinden oluşan bir Yönlendirme Komitesi oluşturulmuş ve Komite ile koordineli çalışmak üzere özel bir çalışma grubu kurulması öngörülmüştür. Bu Çalışma Grubu, denetim reformu çerçevesinde, mevcut kontrol, teftiş ve denetim süreçlerinin incelenmesine dayalı olarak, uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamaları ile uyumlu yeni bir iç kontrol ve denetim kanunu hazırlamakla görevlendirilmiştir.²⁷

3.1.4. Avrupa Birliği Kapsamındaki Gelişmeler

Aralık 1999 Helsinki Zirvesi'nde Avrupa Konseyi, Türkiye'yi, üye ülke siyasi ve ekonomik kriterlerini ve yükümlülüklerini yerine getirmesi kaydıyla, Avrupa Birliği aday ülkesi olarak onaylamıştır. Katılım öncesi süreçte Avrupa Birliği, Türkiye'nin kamu sektörü mevcut kurumsal kapasitelerini güçlendirme çabalarını destekleyecektir. AB'ye aday ülke konumuna gelmek, Türkiye'nin, mevzuatını, "Mali Kontrol ve Mali ve Bütçesel Hükümler" öncelik alanlarını içeren revize edilmiş "Katılım Ortaklığı Belgesinde" belirtildiği şekilde, AB

²⁷ ÖZEREN, B. (2001); **İç Kontrol ve İç Denetim (Temel Kavramlar ve Türk İç Mali Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesine İlişkin Çalışmalar)**, Sayıştay Başkanlığı, Araştırma ve Tasnif Grubu, Ankara ss. 10-11

müktesebatı ile uyumlaştırmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, “Mali Kontrol” ile “Mali ve Bütçesel Hükümlerin” uyumlaştırılması sürecinin kısa vadede başlayacağı ve orta vadede sonlandırılacağı, 19 Mart 2001 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilen “Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Programda” belirtmiştir.

Ulusal Programın onaylanmasını müteakip, 24 Mart 2001 tarihinde “Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Programın Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine ilişkin 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” yürürlüğe girmiştir. Bu Karara göre, kamu kurum ve kuruluşları, müktesebatın kabulü ve uygulanmasına ilişkin gerekli idari değişikliklerin yapılması, personele hizmet içi eğitimin verilmesi ve bütçe ve AB kaynaklarına ilişkin onay ve idari değişikliklerin gerektireceği finansmanın kararlaştırılması görevlerini üstlenmiştir.

Hükümet, Ulusal Programın “Mali Kontrol” başlıklı 28 inci ve “Mali ve Bütçesel Hükümler” başlıklı 29 uncu Bölümleri ışığında; mevcut mali yönetim ve kontrol sistemlerindeki yetersizlik ve zayıflıkları belirlemiştir. Maliye Bakanlığı’nın 18 Mart 2002 tarihli onayı ile de bu konuda bir politika belgesi hazırlanmış ve uluslararası kabul görmüş standartlar ve AB uygulamaları rehberliğinde, kamu mali yönetimi ve iç mali kontrol alanına yönelik kapsamlı bir Kanunun hazırlıklarına başlanmıştır.

Revize edilerek son şeklini alan Ulusal Program, 23 Haziran 2003 tarihinde Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilmiş ve “Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Programın Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı” ile birlikte 24 Temmuz 2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Hem “Katılım Ortaklığı Belgesinde” hem de “Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Programda”, Türkiye’nin Avrupa Birliği mevzuatına uyum sürecinde gerçekleştirmesi hedef gösterilen mali kontrol alanındaki öncelikler aşağıda verilmektedir:

Revize edilmiş “Katılım Ortaklığı Belgesi”

19 Mayıs 2003 tarihli Katılım Ortaklığı Belgesinde, “Tam Üyelik Yükümlülüklerini Üstlenebilir Kapasitesi” başlığı altında, mali kontrol alt başlığında yer alan kısa vadeli öncelikler aşağıda gösterilmiştir:

- “AB uygulaması ve uluslararası kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak kamu iç mali kontrol mevzuatının kabul edilmesi.
- Düzensizliklere ve katılım öncesi yardımı olumsuz etkileyen sahtekarlık vakaları şüphelerine yönelik muameleler için idari kapasitenin güçlendirilmesi.”

Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Program

24 Temmuz 2003 tarihli “Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Programda”, mali kontrol alanına ilişkin belirlenen hedef aşağıda gösterilmektedir:

ÖNCELİK 28.1. Avrupa Birliği uygulamalarına, uluslararası kontrol ve denetim standartlarına uyumlu olarak kamu iç mali kontrol mevzuatının kabul edilmesi.

Öncelik 28.1. başlığında belirtilen ilgili hükümler aşağıda yer almaktadır:

“Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun Tasarısında, Avrupa Birliği uygulamalarına ve uluslararası standartlara uygun ve etkin işleyen bir kamu iç mali kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik olarak öngörülen hususlar aşağıdaki gibidir:

- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun faaliyet göstermesini, kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesini, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesini, kontrol ve denetim faaliyetlerinin

nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasını sağlayacak bir kamu iç kontrol sistemi oluşturulacaktır.

➤ Etkin bir kontrol sistemi oluşturmak amacıyla, görev, yetki ve sorumluluklar dikkate alınarak mali işlemleri yürütecek olanların belirlenmesi, usulsüzlüklerin önlenmesi, belirlenmiş standartlara uyulması ve mali saydamlığın sağlanması için harcamacı kuruluşlarda yönetim sorumluluğuna sahip olanlarca gerekli önlemlerin alınması sağlanacaktır.

➤ İç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlıkları sağlanacak ve iç denetim, kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin, etkin, ekonomik, verimli, mevzuata ve genel kabul görmüş standartlara uygun olmasını sağlayacak şekilde yürütülecektir.

➤ Tasarıda, mali yönetimde saydamlık ve hesap verebilirliği sağlayacak ayrıntılı önlemler yer alacaktır.

➤ Muhasebe sistemi, karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkin çalışmasını sağlayacak şekilde oluşturulacaktır.

➤ Yönetim sorumluluğuna sahip olanlar, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında kayıp ve kötüye kullanımın önlenmesinden, kurum stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, belirlenmiş esas ve usuller ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanmasından ve sorumlulukları altındaki kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamaktan sorumlu tutulacaktır. Diğer taraftan, yönetim sorumluluğuna sahip olanlar, idarelerinin amaçları, stratejileri, değerleri, taahhütleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yılbaşında kamuoyunu bilgilendireceklerdir.

➤ Harcama yetkilileri, harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından ve ödeneklerin ekonomik, etkin ve verimli kullanılmasından sorumlu olacaklardır.

- İç denetim, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülecektir
- Dış denetim organı olarak Sayıştay Başkanlığının harcama öncesi kontrol fonksiyonunu bırakarak, harcama sonrası dış denetim üzerinde yoğunlaşması sağlanacak ve denetim kapsamı genişletilecektir.”

Bu bağlamda, Avrupa Birliği ve uluslararası standartlarla uyumlu bir kamu iç kontrol sisteminin oluşturulması amacıyla hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 10 Aralık 2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24 Aralık 2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanunun hükümlerinin uygulanmasına 1 Ocak 2005 itibarıyla başlanmıştır.

3.2. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında İç Denetim

3.2.1. 5018 sayılı Kanunla Oluşturulan Yeni Yapılar

5018 sayılı Kanun, 2001 ve 2002 İlerleme Raporlarında belirtilen bazı endişeler doğrultusunda, mevcut sisteme yönelik önemli değişiklikler içermektedir. Söz konusu Kanun, öncelikle, Türkiye’ye yeni bir kamu mali yönetimi ve kontrol sistemi getirmektedir. Bu yeni sisteme göre, harcamacı kuruluşlarda iç denetim fonksiyonu oluşturulacaktır.

Bu anlamda, iç denetim sistemini düzenlemek üzere Maliye Bakanlığına bağlı yeni bir idari yapı oluşturulmuştur. Söz konusu idari yapı, bir merkezi uyumlaştırma birimidir. İç Denetim Koordinasyon Kurulu olarak adlandırılan bu birim, iç denetim standartlarını belirlemek ve iç denetimleri koordine etmek üzere gerekli düzenlemeleri yapmakla görevlendirilmiştir. İç denetime ilişkin tüm konular, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan ikincil ve üçüncül mevzuatlarda düzenlenmektedir. Bu kapsamda, mevzuat hazırlıklarında

ve diğ er görevlerinin yürütülmesinde Kurula sekretarya hizmetleri sunmak üzere Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü bünyesinde İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Dairesi adı altında yeni bir daire kurulmuştur.

3.2.2. 5018 sayılı Kanunda Yer Alan İç Denetim Hükümleri

5018 sayılı Kanunun, 55 inci maddesinde, iç kontrol sistemini açıklamak üzere, iç kontrolün tanımına yer verilmiştir.

55 inci maddede belirtildiği üzere iç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğ er kontroller bütünüdür.

Kamu idarelerinin, planlanan amaç ve hedeflere ulaşılması yolunda etkili iç kontroller gerçekleştirilebilmesi için yürütülen iç denetim faaliyeti, 5018 sayılı Kanunun 63, 64, 65, 66 ve 67 nci maddelerinde açıklanarak tanımlar, kavramlar ve sorumluluklar belirtilmiştir.

63 üncü maddede iç denetim faaliyeti tanımlanmıştır. Buna göre “iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değ er katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değ erlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.”

Bağımsız nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanan iç denetimin, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini

değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi gerektiği, aynı maddede hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, anılan maddenin ikinci paragrafında, iç denetimin, iç denetçiler tarafından gerçekleştirileceği ve iç denetim faaliyetlerinin daha etkili yürütülebilmesi için, kamu idarelerinin yapıları ve personel sayıları dikkate alınarak, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıklarının kurulabileceği de belirtilmiştir.

“İç denetçinin görevleri” başlıklı 64 üncü maddede, iç denetçinin görev tanımı yapılarak iç denetçilerin çalışma usulleri hakkında bazı genel düzenlemelere yer verilmiştir:

“Kamu idarelerinin yıllık iç denetim programı üst yöneticinin önerileri de dikkate alınarak iç denetçiler tarafından hazırlanır ve üst yönetici tarafından onaylanır.

İç denetçi, aşağıda belirtilen görevleri yerine getirir:

- a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.
- b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.
- c) Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.
- d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

- e) Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.
- f) Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.
- g) Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir. İç denetçi görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılmaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile mali hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.”

İç denetçilerin nitelikleri ve atanmasına ilişkin hususlar, Kanunun 65 inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanuna göre, iç denetçi olarak atanacakların, 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinde belirtilenler ile aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir:

- a) İlgili kamu idaresinin özelliği de dikkate alınarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen alanlarda en az dört yıllık yüksek öğrenim görmüş olmak.
- b) Kamu idarelerinde denetim elemanı olarak en az beş yıl veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirlenen alanlarda en az sekiz yıl çalışmış olmak.

- c) Mesleğin gerektirdiği bilgi, ehliyet ve temsil yeteneğine sahip olmak.
- d) İç Denetim Koordinasyon Kurulunca gerekli görülen diğer şartları taşımak.

Kanuna göre, kamu idarelerine iç denetçi olarak atanacakların, İç Denetim Koordinasyon Kurulu koordinatörlüğünde, Maliye Bakanlığınca iç denetim eğitimine tabi tutulması gerekmektedir. Bu eğitim programı, iç denetçi adaylarına denetim, bütçe, mali kontrol, kamu ihale mevzuatı, muhasebe, personel mevzuatı, Avrupa Birliği mevzuatı ve mesleki diğer konularda yeterli bilgi verilecek şekilde hazırlanmalıdır. Bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilecektir.

İç denetçi adayları için uygulanacak eğitim programının süresi, konuları ve eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile diğer hususlar, Kanunun 65 inci maddesi gereğince, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan “İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliği” ile düzenlenmiş ve bu Yönetmelik 08.10.2005 tarihli ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

65 inci maddenin son paragrafında ise, iç denetçilerin, bakanlıklar ve bağlı idarelerde üst yöneticilerin teklifi üzerine Bakan, diğer idarelerde üst yöneticiler tarafından sertifikalı adaylar arasından atanacağı ve aynı usulle görevden alınacağı hükmüne yer verilmiştir. İç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar, anılan madde gereğince, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenmektedir.

Kanunun 66 ncı ve 67 nci maddelerinde, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun hangi kurum bünyesinde hizmet göreceği, üyelerinin ne şekilde

atanacağı, hangi görevleri yürüteceği ve Kurulla ilgili diğer benzeri hususlar düzenlemektedir.

66 ncı maddede açıklandığı üzere, Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu, yedi üyeden oluşmaktadır. Üyelerden biri Başbakanın, biri Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanın, biri İçişleri Bakanının, başkanı dahil üçü Maliye Bakanının önerisi üzerine beş yıl süre ile Bakanlar Kurulu tarafından atanmaktadır. Kurul üyelerinin, 67 nci maddede belirtilen görevleri yapabilecek nitelikte olmaları gerekmektedir. Maliye Bakanı tarafından önerilecek adaylardan birinin ekonomi, maliye, muhasebe, işletme alanlarından birinde doktora derecesine sahip öğretim üyeleri arasından olması şarttır. Kurulda görevlendirilenlerin asli görevleri devam etmektedir ve üyeler, beş yıllık süre sonunda yeniden atanabilmektedir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu Başkan ve Üyeleri, 30.06.2004 tarih ve 25508 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulunun 01.03.2004 tarih ve 2004/7449 sayılı Kararı ile atanarak göreve başlamıştır.

Kurulun çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar, Kurulun önerisi üzerine Maliye Bakanlığınca çıkarılan “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile düzenlenmiş ve bu yönetmelik, 08.10.2005 tarihli ve 25960 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

67 nci maddede İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri belirtilmiştir. Kurul, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütmektedir:

- a) İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.
- c) Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- d) Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- f) İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- g) İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- h) İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- i) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- j) İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- k) İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- l) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

Böylelikle, 5018 sayılı Kanun, “iç denetim”, “iç denetçinin görevleri”, “iç denetçinin nitelikleri ve atanması”, “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” ve “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri” madde başlıkları altında,

kamuda iç denetim sisteminin ne şekilde düzenleneceğini genel hatları ile açıklamıştır.

BÖLÜM IV

KALİTE KAVRAMI VE İÇ DENETİMDE KALİTENİN SAĞLANMASI

4.1. Kalite Kavramı

4.1.1 Kalitenin Tanımlanması

Kalite (Qualites) kelimesi, Latince “nasıl oluştuğu” anlamına gelen “qualis” kelimesinden türetilmiştir. Dolayısıyla, kalite kelimesi hangi ürün veya hizmet için kullanılıyorsa, gerçekte o ürünün/hizmetin ne olduğunu belirtmek işlevini görmektedir.²⁸

Kalite kelimesinin sözlük anlamı ise, “bir şeyin iyi veya kötü olma özelliği, nitelik”tir.²⁹ Bu bakımdan kalite, sübjektif değerlere dayanmakta ve kalite anlayışı da ülkeden ülkeye yaşam düzeyi, zevkler, gelenekler, toplumsal yapı, eğitim, prosedürler gibi çok sayıda faktörün etkisi altında değişiklik göstermektedir. Bu nedenlerle, tüketicilerin ürün veya hizmetler için kullandıkları kalite kelimesi farklı anlamlar ifade edecektir. Sonuç olarak, kalitenin sübjektif bir kavram olduğu düşünülürse, herhangi bir ürünün/hizmetin meydana getirilmesinde tüketicinin aradığı niteliklerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, kalitenin kavramının objektif olması, tanımlanabilmesine, ölçülebilmesine, kalite standartları veya mevzuatla esaslarının

²⁸ ERARSLAN, E. (2001); **Antalya Yöresindeki Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinin İşletme Kültürlerinin Toplam Kalite Yönetimine Uygunluğunun Değerlendirilmesi**, Mersin Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Mersin s. 1

²⁹ KARAKÖSE, M. Kubilay (2002); **Kalite Yönetim Sistemi ve Örnek Olarak Bir Kalite Kontrol Laboratuvarında Kalite Yönetim Sisteminin Kurulması**, İstanbul Teknik Ü. Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul ss. 3-5

belirlenebilmesine bağlıdır. Kalite sorusuna yanıt verebilmek için, ürünün/hizmetin, belirli bir amacı yerine getirebilmek için sahip olması gereken fonksiyonel özelliklerinin ve her zaman aynı veya daha iyi şekilde yapılabilmesi için sahip olması gereken özelliklerinin bilinmesi gerekmektedir³⁰.

Kalite kavramının çok boyutlu olması, birçok kalite tanımının geliştirilmesine neden olmuştur. Kaliteyi oluşturan bu boyutlar; işletmelerin stratejik hedeflerini belirlerken göz önünde bulundurdıkları stratejik boyut, satış planlamalarında müşterilerin kalite anlayışlarının gerektirdiği ticari boyut, mali yüklerin getirdiği finansal boyut, işletmelerin içyapısına bağlı olarak örgütsel boyut, üretime ilişkin teknik boyut ve diğer tüm unsurların başarılı biçimde gerçekleştirilmesi işletmedeki insan gücünün niteliğine bağlı olduğu için de beşeri boyuttur³¹.

Literatürde yer alan çeşitli tanımlamalardan bazıları aşağıda verilmektedir:³²

- Kalite önlemdir: Sorunlar ortaya çıkmadan önce çözümlerini oluşturur, ürün ve hizmetlerin yapısına tasarım yoluyla üstünlük ve kusursuzluk katar.
- Kalite, müşterinin tatminidir: Ürün ve hizmetin ne kadar iyi olduğu konusundaki son kararın verdiği memnunluktur.
- Kalite verimliliklidir: İşlerini yapabilmek için gerekli eğitimden geçen, ihtiyaç duyduğu araç-gereç ve talimatlarla desteklenen personelden elde edilir.
- Kalite esnekliktir: Talepleri karşılamak için değişmeyi göze almak ve bu konuda istekli olmaktır.

³⁰ ERARSLAN, E. (2001), s. 2

³¹ KOÇAK, H. Ayça (2003); **Toplam Kalite Yönetiminde Kalite Çemberleri ve Bir Tekstil Firmasında Uygulama**, İstanbul Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul ss. 3-4

³² OKTA, M. İlhan (1998); **Kalite Güvencesi ISO 9000**, İstanbul Teknik Ü. Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul ss. 5-7; ERARSLAN, E. (2001), ss. 3-4; KOÇAK, H. Ayça (2003), s.5

- Kalite etkili olmaktır: İşleri çabuk ve doğru şekilde yapmaktır.
- Kalite bir programa uymaktır: İşleri zamanında yapmaktır.
- Kalite bir süreçtir: Süregelen bir gelişmeyi kapsar.
- Kalite bir yatırımdır: Uzun dönemde bir işi ilk defada doğru olarak yapmak, hatayı sonradan düzeltmekten daha ucuzdur.
- “Kalite, kusursuzluk arayışına sistemli bir yaklaşımdır, kullanıma uygunluktur.” (Dr. Joseph M. JURAN)
- “Kalite kontrol uygulamak, en ekonomik, en kullanışlı ve tüketiciyi daima tatmin eden kaliteli ürünü geliştirmek, tasarımını yapmak, üretmek ve satış sonrası hizmetlerini vermektir.” (Dr. Kaoru ISHIKAWA)
- “Kalite kullanıma uygunluktur.” (Dr. Joseph M. JURAN)
- “Kalite, müşterilerin gelecekteki beklentilerinin doğru tahminine göre yapılan yeniliklerdir.” (Dr. W. Edwards DEMING)
- “Kalite;
 - Kuruluş çapında bir süreçtir,
 - Müşterilerin dediğidir,
 - Kalite ve maliyet bütünseldir. Birbirinden ayrı düşünülemez,
 - Yönetim biçimidir,
 - Dürüstlük ve ahlaktır,
 - Sürekli gelişme gerektirir,
 - Topyekun katılımı gerektirir.” (Dr. Armand V. FEIGENBAUM)
- “Kalite, isteklere uygunluktur.” (Philip B. CROSBY)
- “Kalite, hizmet veya ürünün kullanıma girmesinden itibaren topluma verilen zarar ile belirlenir.” (Dr. G. TAGUCHI)
- “Kalite, bir ürün ya da hizmetin belirlenen veya olabilecek ihtiyaçları karşılama kabiliyetine dayanan özelliklerin toplamıdır.” (TS_ISO 9005)

➤ “Kalite, ürün ya da hizmeti ekonomik yoldan üreten ve tüketici isteklerine cevap veren bir üretim sistemidir.” JIS (Japon Standartları Enstitüsü)

➤ Kaizen kavramını ortaya koyan Masaaki IMAI’ nin kalite kavramına yaklaşımı ise aşağıdaki gibidir:

“En genel anlamda kalite, geliştirilebilecek her şey demektir. Kaliteden söz ederken ilk akla gelen, ürünün ya da hizmetin kalitesi olmaktadır. Kaizen stratejisi kapsamında incelenirse, hiçbir ürün veya hizmet, tasarlanmış olduğu seviyenin ilerisine geçemez. Burada, tasarımı yapan insan olduğuna göre, insanın kalitesi ile ilgilenilmelidir.

İş oluşturana üç yapı taşı; donanım, yazılım ve insan kaynaklarıdır. Ancak, insan faktörü yerine tam oturduktan sonra işin donanım ve yazılımla ilgili kısımları ele alınmalıdır. İnsanların içinde kaliteyi oluşturmak, Kaizen bilincini edinmelerine yardım etmek demektir.”

Günümüzde, kalite kavramının genel kabul görmüş tanımı “kullanım amacına uygunluk”tur. Burada sözü geçen amaç, üreticilerin aşağıdaki hususları yerine getirmelerini gerektirir:

- Müşterilerin beklentilerine göre ihtiyaçların karşılanması
- Üretilen ürün ve hizmet kalitesinin, üreticinin geliştirdiği tasarım kalitesine uygunluk sağlaması
- Müşterilerin alım gücü ve ödeme imkanının mevcut olması

Bir ürünün/hizmetin kalitesinden söz edebilmek için; “kullanılış amacının” ve “fiyatının” göz önüne alınması gerekmektedir. Ancak, bir ürün/hizmet için önceden tasarlanan kalite düzeyi, üretim sürecinde gerçekleştirilmektedir. Buna göre, tüm faktörleri iki temel unsur üzerinde toplamak uygun olacaktır. İlk olarak, “tasarım kalitesi”, bir ürünün tüketicilerin

isteklerini karşılama derecesidir. İkinci unsur “uygunluk kalitesi” ise, üretilen belirli bir ürünün, kendisi için tasarlanan kalite düzeyine uyma derecesidir.

Sonuç olarak, bir ürün veya hizmetin kalitesi; “isteklerin optimal tasarım ve uygunluğa sahip olarak, ideal bir ekonomik düzeyde karşılanması” şeklinde tanımlanabilir. Ancak, gelişen kalite anlayışı, beraberinde en az bunun kadar önemli olan işletme kalitesi kavramını da getirmiştir. Bir işletmenin tüketicilere sunduğu ürün ve hizmetlerin kalitesini garanti edebilme kapasitesi de kalite tanımına eklenmesi gereken bir kavramdır.

4.1.2 Kalite İle İlgili Kavramlar

4.1.2.1 Kalite Kontrolü

Kalite Kontrolü için çeşitli tanımlar yapılmıştır. Bunlara göre kalite kontrolü:

- Gerçek ürün veya hizmetlerin performansının ölçülüp, önceden belirlenen bir standartla karşılaştırıldığı ve uyumsuzlukları gidermek için gerekli adımların atıldığı bir süreçtir.
- Gerçek kalite performansını amaçlarla karşılaştıran ve herhangi bir hatanın düzeltilmesi için uygun adımları tanımlayan teknik ve yöntemlerin kullanımınıdır.
- Kalite isterlerine uygunluğu temin için kullanılan operasyonel teknik ve prosedürlerdir.
- Kalite isterlerinin gereğini yerine getirebilmek için kullanılan operasyonel teknik ve prosedürlerdir. Ürün veya hizmetin olması gerektiği gibi olmasını sağlamak için yapılanların tümüdür.

4.1.2.2 Kalite İsterleri

Kalite İsterleri (kalite şartları, kalite koşulları, kalite gereklilikleri), bir ürün veya hizmetle ilgili olarak genellikle ima edilen veya zorunlu olarak beyan edilen ihtiyaç ve beklentilerdir. Kalite isterleri başlangıçta fonksiyonel terimlerle ifade edilmeli ve yazılı hale getirilmelidir.³³

4.1.2.3 Kalite Politikası

Kalite Politikası, bir kuruluşta üst yönetimce belirlenen kalite amacı ve yönü olarak tanımlanabilir. Başka bir ifadeyle kalite politikası, kuruluşun kaliteye bakış açısının, kalite anlayışının üst yönetim tarafından belirlenmesidir.³⁴

4.1.2.4 Kalite Yönetimi

Kalite Yönetimi, bir bütün olarak yönetimin bir alt fonksiyonudur ve kalite politikasını, kalite amaçlarını, kaliteye ilişkin görev ve sorumlulukları belirlemeye ve bunları kalite planlaması, kalite kontrolü, kalite güvencesi ve kalite iyileştirmesi gibi araçlarla gerçekleştirmeye dönük faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır.³⁵

4.1.2.5 Kalite Sistemi

Kalite Sistemi, kalite yönetiminin uygulanması için gerekli kuruluş yapısı, sorumluluklar, prosedürler ve kaynaklardan oluşan sistemdir.³⁶

³³ GÖREN, İ.; ATAKAN, N.;EFE, Ş.; ÖZBARAN, M. Hakan (2003); Araştırma: Denetimde Kalite Yönetimi/Güvencesi/Kontrolü, T.C.Sayıştay Başkanlığı, Ankara, ss.14-16

³⁴ Verimlilik Terimleri Sözlüğü (2006); **TS-ISO 8402, TS 9005**, Milli Produktivite Merkezi, <http://www.mpm.org.tr/sozluk/default.asp?dict=k>

³⁵ GÖREN, İ.; ATAKAN, N.;EFE, Ş.; ÖZBARAN, M. Hakan (2003), s. 15

³⁶ Verimlilik Terimleri Sözlüğü (2006)

Kalite sistemi, kalite yönetiminin gerçekleştirilmesi için bir araçtır ve iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısım, organizasyonel yapı ve bu yapıda yer alan birimlerin sorumluluklarını kapsamaktadır. İkinci kısım ise, belirlenmiş sorumlulukların ve faaliyetlerin yürütülebilmesi için gerekli araçlar ve belgelerden ibarettir.³⁷

4.1.2.6 Kalite Denetimi

Kalite Denetimi, bir işletmenin kalite sisteminin iç denetçiler ve/veya dış denetçiler tarafından denetlenmesidir. Burada iç ve dış denetim, daha önceden belirlenmiş kalite kontrol prosedürleri, ulusal ve uluslararası düzenlemeler ve mevzuat açısından yapılmaktadır.³⁸

Kalite denetiminde, kaliteye ilişkin gerçekleştirilen faaliyetler ve bu faaliyetlerin sonuçları, planlanmış verilere uygun olup olmadığı, planların verimli bir biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ve amaca ulaşmak için yeterli olup olmadığı konularında sistematik ve objektif bir yaklaşımla incelenmektedir.

4.1.2.7 Kalite Maliyeti

Kalite Maliyeti; kalite sisteminin tasarımı, uygulanması ve korunması maliyetleri, kurumun sürekli iyileştirme sürecine ayrılan kaynaklarının maliyeti ve sistem, ürün ve hizmet başarısızlıklarının maliyetlerinden oluşan toplam maliyettir.³⁹

³⁷ DELİBAŞ, İ. (2003); **Bir Hizmet İşletmesinde TS EN ISO 9001:2000 Standardının Uygulanması**, Marmara Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul s. 10

³⁸ Verimlilik Terimleri Sözlüğü (2006)

³⁹ Verimlilik Terimleri Sözlüğü (2006)

4.1.2.8 Toplam Kalite Yönetimi

Toplam Kalite Yönetimi, en genel haliyle, bir kuruluştaki tüm faaliyetlerin sürekli olarak iyileştirilmesi ve organizasyondaki tüm çalışanların kesin aktif katılımıyla çalışanlar, müşteriler ve toplum memnun edilerek karlılığa ulaşılması olarak ifade edilmektedir. Toplam Kalite Yönetimi anlayışında, sorumluluklarını eksiksiz olarak yerine getiren, ancak bunun yanında yaptığı işin daha verimli yapılması, iş süreçlerinin geliştirilmesi konusunda sürekli düşünen ve belirlenmiş çeşitli sistematik katılım yöntemleri ile bu düşüncelerini ve becerilerini sisteme katan bir çalışan davranışı sergilenmesi beklenmektedir. Ayrıca Toplam Kalite Yönetiminde, yöneticilerin de çalışanları teşvik edici, katılımı sağlayıcı, inisiyatif kullanmayı, sorumluluk almayı ve yenilikler yapmayı mümkün hale getiren bir insan kaynakları planlama sistemi kurması, önemli bir ihtiyaç olarak görülmektedir.

Ürün ve hizmetler için kalite seviyelerinin belirlenmesi ve bu seviyelerin gerçekleştirilmesi, hem özel kuruluşlar hem de kamu kurumları için önem arz etmektedir. Kar amaçlı kuruluşlarda kalite, karlılık üzerinde etkilidir. Kar amacı gütmeyen kamu kurumu, üniversite, kamu iktisadi teşebbüsü gibi politik, ekonomik ve sosyal beklentilerin etkili olduğu kuruluşlarda ise, kalite yönetimi, kaynakların daha verimli kullanılmasını sağlamaktadır.⁴⁰

Toplam Kalitenin uygulanmasında, üretimden gelen hataların müşteriye ulaşmasının ne şekilde önleneceği ve bu önlemenin en ekonomik ne şekilde gerçekleşebileceği gibi hususlara dikkat edilmesi gerekir. Sıfır hatayı kalite kontrolle de sağlamak mümkün değildir. Toplam kalite yönetiminde amaç, kaliteyi kontrol etmek değil, üretmektir. Kalite kontrolü ve kalite yönetimi arasındaki en önemli fark ise, kalite kontrolü önceden saptanmış birtakım standartlara ulaşmayı amaçlarken, kalite yönetimi kullanılan sistemi sürekli olarak geliştirerek mükemmelle ulaşma ve bu amacı iyi kavramış işgücünü elde

⁴⁰ Türk Standartları Enstitüsü (1995); **Kalite Notları**, TSE Kalite Yayınları, Ankara ss. 5-9

etme çabasıdır. Toplam kalite yönetimi, bir kuruluşun tüm faaliyetlerinde kaliteyi yükseltmeyi hedefler ve böylece her aşamada oluşması söz konusu hataları önler. Hataların önlenmesiyle kayıplar azalır; fire, gereksiz stoklar, zaman kayıpları, teslimatta gecikmeler ve bunun gibi olumsuzluklar ortadan kaldırılır. Bütün bunların sonucunda maliyetler düşer ve müşterilerin beklentileri tam olarak karşılanır.⁴¹

Toplam kalite kavramı; tüm işlerin verimli ve rasyonel olmasının sağlanması, müşterilerin mevcut ve gelecekteki beklentilerinin tespiti, bu beklentilerin ekonomik şekilde karşılanması ve bunun bir yönetim tarzı olarak benimsenip, sürekli geliştirilmesini öngören bir iş anlayışı olarak tanımlanabilir. Toplam kalite yaklaşımı, üretilen ürün ve hizmetlerin yanı sıra, yönetimin bir bütün olarak kalitesini ve verimliliğini arttırmayı hedef almaktadır.

Toplam Kalite Yönetiminde başarıyı yakalamak için gereken temel öğeler aşağıda gösterilmektedir:

- Üst yönetimin liderliği
- Müşteri odaklılık
- Çalışanların eğitimi
- Takım çalışması
- Sürekli geliştirme sürecinin benimsenerek uygulanması
- Ölçüm ve istatistikler

Toplam Kalite Yönetimi öğeleri birbirini tamamlar niteliktedir. Firmanın ürün ve hizmetlerinin hedef değerleri, müşteri odaklılık öğesinin uygulanarak müşteri beklentilerinin saptanmasıyla belirlenir. Belirlenen hedef değerlere ulaşmak için sürekli geliştirme sürecinin çeşitli yöntem ve yaklaşımlarını uygulamak gerekecektir. Ancak, firmanın ürün ve hizmetleri, satın alma ve AR

⁴¹ OKTA, M. İlhan (1998), s. 21

- GE'den pazarlamaya kadar birçok bölüm ve grubun katkısıyla geliştirilip üretilmektedir. Bu katkı ve faaliyetlerin planlanıp koordine edilerek, etkin ve etkili bir şekilde yapılabilmesi için takım çalışmasına gerek vardır. Ayrıca, takımlarda yer alacak personel ile takım çalışmalarından etkilenecek personelin, kullanacakları sürekli geliştirme yaklaşımları ve toplam kalite yöntemleri konularında eğitilmeleri gerekir. Eğitim için kaynak, takım çalışması ve sürekli geliştirme ortamının firmada sağlanması, ancak firma üst yönetiminin liderliği ve kaliteye kendisini adanmasıyla gerçekleşebilir.⁴²

4.1.2.9 Kalite Çemberleri

Kalite Kontrol Çemberleri, işletmedeki tüm çalışanlara fikirlerini ifade edebilme ve kendi işleriyle ilgili sorunları bizzat çözebilme olanağı veren, çalışanların kendilerini gerçekleştirme ihtiyaçlarını tatmin eden ve motivasyonlarını arttıran, böylece işletmedeki işgücü potansiyelini harekete geçirerek, performansın yükselmesini sağlayan etkili bir toplam kalite yönetimi aracıdır.⁴³

Kalite çemberlerinin gelişmesinde büyük katkıları olan Japon Bilim Adamları ve Mühendisleri Derneği (JUE), kalite çemberlerini, “aynı yerde çalışan, kalite yönetimi faaliyetlerini gönüllü olarak yerine getirmeyi üstlenen işgörenlerden oluşmuş küçük bir çalışanlar grubu” olarak tanımlamaktadır. Her üyesinin faal olması gereken bu grup, işletmenin genel kalite yönetimi stratejisinde kendine düşenleri sürekli olarak yerine getirir ve üyelerinin kişisel gelişmesini ve işlerinde performanslarının yükselmesini hedefler. Kalite çemberleri, kalite yaratma işlevini doğrudan çalışana yüklemektedir. Çünkü

⁴² ŞİRVANCI, M. (1993); **Toplam Kalite Yönetiminin Temel Öğeleri**, Önce Kalite Dergisi yıl 1, sayı 5, KalDer Yayını, İstanbul ss. 12-13

⁴³ YILDIZ, G. (1994); **İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi**, Sakarya Üniversitesi Matbaası, Sakarya, s.54

kalite çemberlerinde amaç, kalite arayışını ve kalite kontrolünü çalışanlara benimsetmektir.⁴⁴

Düzenli olarak bir araya gelen kalite çemberleri, kendi iş sahalarına ilişkin sorunlara çözüm getirmek üzere aşağıdaki aşamaları izlemektedir:⁴⁵

1. Sorunların belirlenmesi ve proje sorununun seçimi
2. Sorunun çözümlenme aşamaları ve çözüm önerilerinin seçimi
3. Yönetime sunuş
4. Önerilerin yönetim tarafından incelenmesi
5. Uygulama
6. Uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi
7. Uygulamanın standartlaştırılması

4.1.2.10 Kalite Güvence Sistemi

Genel bir tanımı yapılacak olursa, Kalite Güvence Sistemi, bir mal veya hizmetin, üretiminden müşteri kullanımına ve kullanım ömrünün sonuna kadar geçen zaman sürecinde kalite konusunda belirtilmiş tüm gerekleri yerine getirmesinde yeterli güveni sağlamak için uygulanan yöntemleri, kuralları ve politikaları kapsayan bir sistemdir.⁴⁶

Kalite Güvencesine ilişkin farklı tanımlamalar da mevcuttur. Bunlardan bazıları aşağıda yer almaktadır:

⁴⁴ KOÇAK, H. Ayça (2003), ss. 26-27

⁴⁵ KARAKÖSE, M. Kubilay (2002), ss. 10-11

⁴⁶ OKTA, M. İlhan (1998), s. 25

➤ Kalite güvencesi, ürün veya hizmetin kalite için belirlenen istekleri karşılamak amacıyla yeterli güveni sağlaması için gereken, planlı ve sistematik faaliyetlerin bütünüdür (ISO 8402, ISO 9000).⁴⁷

➤ Kalite güvencesi, bir firmanın kalite politikası çerçevesinde saptanmış bulunan kalite seviyesinin sağlanabilmesi amacıyla uygulanan planlı, teknik ve organizasyonel önlemler bütünüdür.⁴⁸

Bu tanımlamalardan da anlaşılacağı üzere, kalite güvencesi, müşterilerin, ürün veya hizmetlerin kalitesinden memnun kalmalarını sağlayacak çabaların toplamıdır. İşletmelerde kaliteye yönelik faaliyetlerin planlı ve sistematik olarak yürütülmesi ile hem firma çalışanlarına, hem de müşterilere büyük bir güvence sağlanmaktadır. Bu açıdan, kalite güvencesi kavramı, kuruluş içi kalite güvencesi ve kuruluş dışı kalite güvencesi olarak iki kısımda incelenebilir.

Kuruluş içi kalite güvencesi faaliyetleri, hedeflenen kalite seviyesine ulaşmasında kuruluş yönetimine güvence sağlamak amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Kalite güvencesinin tam anlamıyla sağlanabilmesi için, gerçekleştirilecek işlerin analizinin yapılması, işe yönelik taleplerin belirlenmesi, işe uygun personelin seçilip eğitilmesi ve sorumluluklarının belirlenmesi, uygun ekipmanın kullanılması, çevre şartlarının tespit edilmesi gibi hususların yerine getirilmesi gerekmektedir.

Kuruluş dışı kalite güvencesi faaliyetleri ise, kalite sisteminin, müşterilerin istemiş olduğu kalite seviyesini sağlaması ve müşterilere güven vermesine yönelik gerçekleştirilen faaliyetlerdir.

Kalite güvencesini ve yönetimini sağlamada başarıya ulaşmak için bir “kalite sistemi hiyerarşisine” uymak gerekmektedir. Bu hiyerarşi;

⁴⁷ Verimlilik Terimleri Sözlüğü (2006)

⁴⁸ OKTA, M. İlhan (1998), s 25

1. Kalite politikaların belirlenerek ortaya konulması,
2. Kaliteyi güvence altına alacak yönetmelik ve prosedürlerin geliştirilmesi,
3. Faaliyetlerin hatasız yapılmasını sağlayacak talimatların ve yöntemlerin düzenlenmesi,

aşamalarından meydana gelmektedir. Bu aşamalar, tepeden tabana doğru gerçekleştirilmekte, ancak gelişmeler genellikle tabandan tepeye doğru meydana gelmektedir. Bunun nedeni ise, politika değişikliğinin pek sık yapılmaması, buna karşılık işlerin ve iş yöntemlerinin sürekli geliştirilmesidir.⁴⁹

Bir işletmenin kalite güvencesini sağlamak için gerçekleştirmesi gereken faaliyetler aşağıda belirtilmiştir:⁵⁰

- Kalite Politikaları: Kalite politikaları, üst yönetim tarafından belirlenmelidir.
- Kalite Güvencesi Politika ve Standartları: Tüm fonksiyonları içeren bir kalite güvencesi politikası belirlenmeli ve uygulanacak standartlar tarif edilmelidir.
- Kalite Güvence Sistemi: İşletmenin ürettiği her ürün ve yürüttüğü her faaliyeti içine alan bir kalite güvence sistemine ihtiyaç vardır. Bu sistemin, şirketin belirlediği kalite politika ve hedeflerini gerçekleştirecek düzeyde olması gerekir. Sistemin öğeleri, uygulanışı, denetimi, dokümantasyonu ve geliştirme yöntemleri belirlenmelidir.
- Eğitim: Kalite güvence sisteminin gerektiği gibi uygulanabilmesi için tüm personelin eğitilmesi gerekir.

⁴⁹ KAVRAKOĞLU, İ. (1996); **Kalite: Kalite Güvencesi ve ISO 9000**, KalDer Yayını, İstanbul s. 10

⁵⁰ GÜMÜŞ, M. (2000); **Kalite Güvence Sistemi ISO 9001 Uygulaması**, Sakarya Ü. Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya ss. 12-14

- Veri Toplama ve Analiz: Bütün kalite sağlama ve geliştirme çalışmaları istatistiksel analizlere dayalıdır.
- İzleme: İzlemede amaç, hataların tekrarını önlemektir. İşletme içinde tüm hareket gören ürün ve bilgilerin izlenebilirliği sağlanmalıdır. Kayıt tutma, sistemin ayrılmaz bir parçasıdır.
- Dokümantasyon: Faaliyetlerin kalite güvence sistemine uygun biçimde yürütülebilmesini sağlayacak tüm talimatlar, işlemler ve formlar belli bir sistematik içinde tutulmalıdır.
- Denetim ve Değerlendirme: Sistemin işlevselliği ve etkinliği, amaca uygun, periyodik denetim ve değerlendirmelerle sağlanabilir. Bu denetim ve değerlendirmelerin nasıl uygulanacağı ayrıca prosedürlerle belirlenir. Temel amaç, sistemin aksayan yönlerinin ortaya çıkarılması ve uygulamanın sisteme uyumunun sağlanmasıdır.
- Önemli Kalite Sorunları: Kuruluş, denetim ve değerlendirmelerde ortaya çıkan önemli kalite sorunlarını belli bir öncelikle ele alır ve çözümlenmeye çalışır.
- Sistemin Geliştirilmesi: Şirketin kalite hedeflerini ve güvence sistemini sürekli geliştirmesi gerekir. Geliştirme amacıyla, (a) sistem planlanır, (b) uygulanır, (c) değerlendirilir ve (d) sonuçlara göre revize edilir.

Kalite Güvencesi kavramı, daha iyi anlaşılması ve öneminin vurgulanması amacıyla Kalite Kontrol kavramı ile karşılaştırılabilir. Kalite kontrol ile kalite güvencesi kavramları arasındaki en önemli fark, kalite kontrolün ürün üzerinde odaklanması, kalite güvencesinin ise üretim sistemi üzerinde odaklanmasıdır. Ancak, üretim sonrası yapılan kalite kontrol faaliyetleri, ürün kalitesinin sağlanması açısından yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden kalite güvencesi, tasarımdan dağıtıma kadar ürün kalitesinin belirlenmesi açısından önemlidir. Kalite güvencesi, işlemlerin sonuçlarına değil, doğru yapılmasına yöneliktir. Sonuç olarak, kalite güvencesi, muayene

teknikleri ile sağlanan kalite kontrolü de içeren daha geniş bir kalite sağlama yöntemidir.⁵¹

Kalite güvencesi, organizasyonun her kademesinde dikkatli bir kalite yönetimini gerektirmektedir. Bu tür bir yönetimin yerleştirilmesi ise, belli standartlar dahilinde gerçekleştirilebilir.

4.1.2.11 ISO 9000 Kalite Güvence Sistemi Standartları

Kalite Güvencesi konusundaki gelişmeler, 1987 yılında ISO 9000 Serileri adı altında yeni bir sistemin oluşturulmasını gerektirmiştir. Bu sistem, tüm dünyada bir Kalite Güvence Sistemini oluşturmayı amaçlamakta ve bu amaca ulaşmada araç vazifesi görecektir Standartlar sunmaktadır.

ISO 9000 Standartlar Serisinin yayınlanmasıyla kalite güvencesi ve yönetimi konularına uluslararası bir nitelik kazandırılmıştır. Uluslararası Standardizasyon Organizasyonunun (ISO - International Organization for Standardization) yayınladığı bu Standartlar, Türk Standartları Enstitüsü (TSE) tarafından benimsenerek ve başına ülkenin ulusal standart sembolü konularak, TS-ISO 9000 adı altında 5 Temmuz 1988 yılında Türk Standardı olarak kabul edilmiştir. Avrupa Birliğine giriş sürecinde ise, uyum sağlanması amacıyla Standart, TS-EN-ISO 9000 adını almıştır.⁵²

ISO 9000 Standartları, etkin bir kalite sisteminin nasıl kurulabileceği, nasıl dokümanite edilebileceği ve sistemin nasıl işletilebileceği konularında kuruluşlara yol göstermektedir. Böylece, kalite sistemini oluşturan kuruluşlarda yönetimin iyileştirilmesini, faaliyetlerin daha iyi planlanıp yürütülmesini, sorunların daha hızlı ve etkin çözülebilmesini ve verimliliğin artırılabilmesini sağlamaktadır.

⁵¹ KAVRAKOĞLU, İ. (1998); **Toplam Kalite Yönetimi**, KalDer Yayını, İstanbul, s. 18

⁵² OKTA, M. İlhan (1998), ss. 30-31

ISO direktifleri, uluslararası ihtiyaçlara uygunluğun sağlanması için standartların periyodik olarak güncellenmesini öngörmektedir. Öngörülen küçük değişikliklerin ilki 1994 yılında, büyük değişikliklerin ilki ise 2000 yılında gerçekleştirilmiştir. 2000 yılında yapılan değişikliklerle, ISO 9000 Kalite Güvence Standartları, daha esnek ve jenerik hale getirilmiş, yani tüm sektörlerde ve her büyüklükteki kuruluşta eşit şekilde uygulanabilir bir özelliğe kavuşturulmuştur.

ISO 9000: 2000 serisi Standartlar, birbirleri ile ilişkili ve birbirlerini tamamlayan 4 temel standarttan oluşmaktadır. Bunlar:⁵³

- ISO 9000: 2000 Kalite Yönetim Sistemleri - Temel Kavramlar ve Terimler,
- ISO 9001: 2000 Kalite Yönetim Sistemleri - İsterler (Şartlar),
- ISO 9004: 2000 Kalite Yönetim Sistemleri - Performansın İyileştirilmesi İçin Rehber,
- ISO 9011: 2000 Kalite ve Çevre Yönetim Sistemleri - Teknik Rehber'dir.

Her kuruluş kendi yapısına, üretim şekline ve müşteri beklentilerine göre uygun olan standardı seçerek, kalite sistemini kurmalı ve geliştirmelidir.⁵⁴

ISO 9000: 2000 serisi Kalite Güvence Standartlarının öngördüğü kalite yönetimi, aşağıda yer alan sekiz temel ilkeye dayandırılmıştır:

- Müşteri odaklılık
- Liderlik
- Çalışanların katılımı

⁵³ GÖREN, İ.; ATAKAN, N.;EFE, Ş.; ÖZBARAN, M. Hakan (2003), s. 19

⁵⁴ Türk Standartları Enstitüsü (1991); **Türk Standartları, TS-ISO 9000**, TSE Yayını, Ankara, s. 4

- Süreç yaklaşımı
- Yönetime sistem yaklaşımı
- Sürekli iyileştirme
- Gerçeklere ve bilgiye dayalı karar verme yaklaşımı
- Tedarikçilerle karşılıklı çıkara dayalı ilişkiler

Kuruluşların üst yönetimleri, bu ilkeleri, kurumlarını daha yüksek bir kalite seviyesine yönlendirmede bir çerçeve olarak kullanabilirler. Ancak, kalite yönetimi ilkelerinin ne şekilde hayata geçirileceğini kurumun doğası ile karşılaştığı güçlükler ve içinde faaliyette bulunduğu ortam belirlemektedir.⁵⁵

ISO 9000 Standartları, uluslararası kabul görmesi nedeniyle oldukça önemlidir ve hala 120'den fazla ülkenin ulusal standardizasyon kuruluşları tarafından desteklenmektedir. ISO 9000 Standartlarının sistematik yapısının anlaşılması gerekmektedir. Kalite, sadece personelin doğru tutumlar geliştirmesi ile mümkün hale gelemez. Kalite amacının başarılması için, bu doğru tutumların, doğru politikalar, prosedürler, kayıtlar, kaynaklar ve yapı ile desteklenerek kurumsallaştırılması gerekmektedir.⁵⁶

⁵⁵ GÖREN, İ.; ATAKAN, N.;EFE, Ş.; ÖZBARAN, M. Hakan (2003), s. 20

⁵⁶ DELİBAŞ, İ. (2003), ss. 11-13

4.2. İç Denetimde Kalitenin Sağlanması

4.2.1 İç Denetimde Kalite

Bu çalışmanın İkinci Bölümünde de belirtildiği üzere, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) İç Denetim Tanımı şöyledir: “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”

İç denetimin, kurum faaliyetlerine değer katması ve kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olması için, öncelikle, iç denetim faaliyetlerinin güvenilirliğinin sağlanması gerekmektedir. Denetim faaliyetlerinin güvenilirliğine duyulan ihtiyaç ise, denetimin kalitesini artırma çabalarının temelini oluşturmaktadır. İstenilen kalite düzeyine erişilmesi ve bu kalitenin artırılması çabaları, iç denetimde kalite güvence sisteminin oluşturulması ile mümkün olmaktadır.

Kalite kavramına ilişkin önceki bölümde de açıklandığı üzere, kalite genel anlamda “kullanım amacına uygunluk” olarak tanımlanabilmektedir. Burada, iç denetim bir hizmet ise, bu hizmetin kullanıcıları, diğer bir ifade ile tüketicileri de kurum ve kurum ile ilgili paydaşlardır. Bu paydaşların beklentileri, iç denetim faaliyetlerinin belirlenen standartlar ile politika ve prosedürlere uygun olarak yerine getirilmesidir.

Kaliteli bir iç denetimden söz edilebilmesi için, kaliteyi oluşturacak unsurların belirlenmesi ön koşul olmaktadır.⁵⁷

⁵⁷ SAĞLAR, J. (2003), s. 43

4.2.2 İç Denetimde Kaliteyi Belirleyen Unsurlar

İç denetimin güvenilirliği, iç denetimin kalitesine, dolayısıyla da iç denetçinin kalitesine bağlıdır. İç denetçiden beklenen, belirli meslek örgütleri ve yasal kuruluşlar tarafından belirlenen uzmanlık derecesine sahip olması; iç denetim faaliyetleri ile ilgili yasal düzenlemeleri bilmesi ve gerektiği şekilde uygulaması ve meslek etiğini belirleyen kriterlere uygun olarak davranmasıdır.

58

Aşağıda, iç denetimin kalitesini belirleyen unsurlara ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Ancak, söz konusu açıklamalara geçilmeden önce, iç denetçinin, kalite unsurlarını faaliyetlerine taşıyabilmesi ve beklentileri karşılayabilmesi için, kurum içerisinde bağımsız hareket edebilmesini sağlayacak bir konuma sahip olması gerektiğinin vurgulanması uygun olacaktır. İç denetçinin bağımsızlığının iç denetimin kalitesine etkisi aşağıda incelenmektedir.

4.2.2.1 İç Denetçinin Kurum İçerisindeki Yeri ve Denetimin Kalitesine Etkileri

İç denetçilerin gerçekleştirmekle görevli bulunduğu faaliyetlerin tüm kurumu ilgilendirdiği dikkate alınır, iç denetçilerin, kurum içerisinde bu görevleri en iyi şekilde yerine getirebilecekleri bir konumda olmaları gerekli görünmektedir.

İç denetçilerin bulunduğu statü açısından, iki durum iç denetimin kalitesini etkilemektedir; iç denetçilerin kurum içerisindeki konumu ve kurum yönetiminin iç denetime karşı tutumu.

1. İç denetçilerin kurum içerisindeki konumu

⁵⁸ SAĞLAR, J. (2003), s. 44

İç denetçilerin bağımsızlığının korunabilmesi için, kurum içerisinde üst düzeylerde yer almaları ve üst yönetime bağlı bulunmaları gerekmektedir. İç denetçiler, elde ettikleri bulguları doğrudan üst yönetime raporlamalıdır.

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), yayımladığı Uluslararası Standartlarda, bağımsızlık ve objektiflik konularına ilişkin belirlemelerde bulunmuştur. Enstitünün 1100 sayılı *Nitelik Standardında* bağımsızlık ve objektiflik aşağıdaki şekilde düzenlenmektedir:

“1100 *Bağımsızlık ve Objektiflik*

İç denetim faaliyeti bağımsız olmalı ve iç denetçiler görevlerini yaparken objektif davranmalıdır.

1110 *Kurum İçi Bağımsızlık*

İç denetim yöneticisinin, kurum içinde, iç denetim faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olması gerekir.

1110.A1 İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının tayin edilmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmalıdır.

1120 *Bireysel Objektiflik*

İç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.”⁵⁹

2. Kurum yönetiminin iç denetime karşı tutumu

Kurum içerisinde başarılı bir şekilde oluşturulan iç denetim faaliyeti, kurumun üst yönetimi tarafından kesin bir şekilde kabul ve destek görek sağlam bir şekilde güçlendirilmelidir. Yönetim tarafından iç denetçiye gerekli imkanların tanınması, denetimde kaliteyi de beraberinde getirecektir.

⁵⁹ İç Denetçiler Enstitüsü (2004); *Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi* (Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü), İstanbul s. 7

İç denetçinin, işinde ve davranışında profesyonel olması gerekmektedir. Çünkü kalitenin sağlanması, profesyonelliğin sağlanması ile mümkün olmaktadır.

İç denetçinin kalitesini, dolayısıyla mesleğin kalitesini belirleyen unsurlar, aşağıda, üç ana başlık altında toplanmıştır.⁶⁰

- Meslekte uzmanlığın sağlanması
- Yasal düzenlemeler
- Meslek etiğinin oluşturulması

4.2.2.2 Meslekte Uzmanlığın Sağlanması

Mesleğin gerektirdiği kaliteli hizmeti sunabilmek amacıyla, iç denetçilerin, bazı şartları yerine getirmeleri gerekmektedir. Çünkü iç denetçinin gerekli niteliklere sahip olmaması, ya da sahip olsa dahi gerekli önem ve titizliğin gösterilmemesi gibi durumlarda, iç denetim sonuçları güven vermekten uzak olacaktır.

Meslekte belirli bir uzmanlığa erişilmesi için eğitim, sınav ve tecrübe olarak ifade edilebilen üç şartın da gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) mesleki yeterliliğe ilişkin *1210* sayılı *Standardında*, “İç denetçiler, kişisel olarak, sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalıdır. İç denetim faaliyeti de, toplu olarak, kendi sorumluluklarını yerine getirmek için gereken bilgi, beceri ve diğer vasıflara sahip olmalı veya bunları edinmelidir.” ifadelerine yer verilmiştir. Ayrıca, Enstitünün “sürekli mesleki gelişim” ile ilgili *1230* sayılı *Standardında* da, iç denetçilerin, mevcut bilgi, beceri ve diğer vasıflarını sürekli mesleki gelişimle artırmaları ve güçlendirmeleri gerektiği

⁶⁰ SAĞLAR, J. (2003), ss. 45-55

ifade edilmektedir.⁶¹ Bu çerçevede, iç denetçi eğitiminin önemi gereği, kurumların kendi bünyelerinde iç denetçilere yönelik eğitim programları oluşturmaları mümkün olmalıdır.

Çalışmanın, iç denetimle ilgili İkinci Bölümünde de bahsedildiği gibi, IIA, Sertifikalı İç Denetçi (CIA - Certified Internal Auditor) unvanını almaya hak kazanan profesyonel iç denetçilere, bütün dünyada tanınan bir mesleki yeterlilik belgesi vermektedir. İç denetçilerin, Sertifikalı İç Denetçi belgesini alabilmeleri için, belirli eğitim ve deneyim koşullarını yerine getirmiş olmaları ve çoktan seçmeli sorulardan oluşan kapsamlı bir sertifika sınavını başarı ile sonuçlandırmaları gerekmektedir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) de, 2000 yılında, Uluslararası Sertifika (CIA) Sınavının Türkiye’de de yapılmaya başlanmasını sağlamış ve meslekte sertifika dönemi açılmıştır. Günümüzde, TİDE’nin, 122 Uluslararası İç Denetim Sertifikasına sahip profesyonel üyesi bulunmaktadır.⁶²

4.2.2.3 Yasal Düzenlemeler

Kaliteli bir iç denetim faaliyetinden söz edilebilmesi için, iç denetim faaliyetlerinin ve iç denetçilerin taşıyacağı vasıfların neler olacağına yasal olarak belirlenmesi gerekmektedir. Böylece, iç denetim faaliyetleri önceden belirlenmiş asgari sınırlar içinde yerine getirilmiş olacaktır. Bu bakımdan, konunun içeriğinde sözü edilen eğitim gereklilikleri, uyulacak standartlar ve etik değerler de iç denetimin kalitesini arttırıcı faktörler olarak yasal açıdan zorunlu tutulmalıdır.

Türkiye’de, kamuda, uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamaları ile uyumlu yeni bir iç denetim sistemi kurulmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, bu çalışmanın Üçüncü Bölümünde de

⁶¹ İç Denetçiler Enstitüsü (2004); **Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi** (Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü), İstanbul ss. 8, 10

⁶² Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2006), <http://www.tide.org.tr>

anlatıldığı üzere, kurulmak istenen iç denetim sisteminin genel esaslarını belirlemekte ve çerçevesini çizmektedir. Kamuda iç denetim faaliyetlerinin kaliteli biçimde yürütülebilmesi için, 5018 sayılı Kanun ile getirilen bu düzenlemeler oldukça önemli ve de vazgeçilmezdir.

4.2.2.4 Meslek Etiğinin Oluşturulması

Eğitim seviyesi istenilen ölçüde olan ve yasal düzenlemelere uygun olarak iç denetim faaliyetlerini yerine getiren bir iç denetçinin kalitesinden ve denetim sonucunun güvenilirliğinden söz edilebilmesi için, iç denetçinin, meslek etik kurallarına uyması gerekmektedir. Daha önce de bahsedildiği üzere, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Etik Kuralları, en önemli davranış ilkelerini içermektedir. İç denetçilerden, uygulamaları ve desteklemeleri beklenen bu ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik ve yetkinliktir.

İç denetim mesleğinin gelişimi ve kalitesi ile ilgili en önemli girişimler, uluslararası nitelikteki İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ile 1995 yılında kurulan Türkiye İç Denetim Enstitüsüdür. Bu çalışmanın Türkiye’de İç Denetim konulu Bölümünde, Türkiye İç Denetim Enstitüsüne (TİDE) ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

4.2.3 Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (Institute of Internal Auditors - IIA)

İç denetim, uluslararası alanda İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından temsil edilen, farklı, özerk bir küresel meslektir.

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), 1941 yılında kurulmuştur ve günümüzde, dünya çapında 94 ülkede 246 Şube ve Enstitüde örgütlenmiştir. Enstitü, aynı zamanda, 160 ülkede 117.000’den fazla profesyonel iç denetçiyi temsil

etmektedir. İç Denetçiler Enstitüsü ve bağlı kuruluşları tarafından gerçekleştirilen faaliyetler aşağıda yer almaktadır:

- Eğitim, yayın, araştırma ve kalite güvencesi hizmetleri vermek
- Mesleki gelişim için önemli konferans ve seminerler düzenlemek
- Yetkin iç denetçilere sertifika vermek
- Kalite güvencesi çalışmaları ve mesleki kıyaslama çalışmaları yapmak
- İç denetçiler, yönetim kurulu üyeleri ve üst yönetim için iç denetim standartları belirlemek ve rehberlik yapmak
- İç denetim faaliyetine kamusal ilgiyi teşvik etmek ve iç denetim faaliyetinin yönetişimin geliştirilmesi konusunda oynaması gereken rolün tanımlanmasına yardımcı olmak

Mesleğin özyönetiminden sorumlu kuruluş olarak İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetçiler ve iç denetim faaliyeti için, ilkelere dayanan bir uluslararası standartlar seti hazırlamış ve yayınlamıştır: IIA' nın İç Denetim Tanımı, Etik Kuralları ve Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları (Uluslararası Standartlar). Tüm bu ilkeler, profesyonel iç denetim faaliyeti için gerekli olan ön koşulları belirlemektedir.

Doğruluk ve dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik ilkelerini kapsayan Etik Kuralları, iç denetçilerin her koşulda uymaları ve savunmaları beklenen ilkelere dir.

Uluslararası Standartlar ise, iç denetim faaliyetinin bağımsızlığını korumaya yönelik önlemleri, denetçilerin görevlerini yaparken uygulayacakları bir sistematik yöntemi ve kalite güvencesinin koşullarını düzenlemektedir.⁶³

Bütün iç denetim profesyonelleri, İç Denetçiler Enstitüsünün Etik Kurallarına ve Uluslararası Standartlarına uymakla yükümlüdürler. Bu yükümlülük, iç denetim faaliyetlerinin, yetkin profesyoneller tarafından, mesleki düzenlemeler ile objektiflik, gerekli mesleki özen ve dönemsel kalite değerlendirmesini gerektiren davranış kurallarına uygun olarak yapılmasını sağlamaktadır.⁶⁴

4.2.4 İç Denetimde Kalitenin Sağlanması

İç denetimde kalitenin sağlanması için, öncelikle, mesleğe ilişkin standartların ortaya konması gerekmektedir. Uygun bir şekilde geliştirilen iç denetim standartları, iç denetçilerin, kişisel açıdan, iç denetim birimleri açısından ve mesleki örgüt açısından, faaliyetlerinin kalitesini ölçebilmelerinde kriterler ortaya koyarak ve genel esasları belirleyerek araç vazifesi görmektedir.

Tüm dünyada kabul gören iç denetim standartları, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından geliştirilmiştir. Ülkemizde, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından hayata geçirilen bu Uluslararası Standartlar, kamu iç denetim sisteminin düzenlenmesinde de İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından referans alınmıştır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, kamu kesimine ilişkin iç denetim standartlarının belirlenmesi görevini Kurula vermektedir. Kurul, Kamu İç Denetim Standartlarını, yine Uluslararası Standartlar paralelinde belirleyecektir.

İç denetimde kalitenin sağlanmasında öncelikli adım olan standartların belirlenmesinin ardından, kurumlar, iç denetim birimleri ve devlet tarafından bu

⁶³ Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (2005), ss. 14-15

⁶⁴ Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (2005), s. 10

standartlarının uygulanması ve meslekte kalitenin geliştirilmesi amacıyla gerekli düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Yapılacak düzenlemeler, birincil, ikincil ve üçüncül mevzuatla ortaya konulabilmektedir. Kanunlar ve yönetmelikler gibi birincil ve ikincil mevzuatla genel esasları ve çerçevesi belirlenen hususlar, yönerge, talimat veya tebliğlerde uygulamaya yönelik olarak spesifik hale gelmekte, rehber ve el kitaplarında tüm detayları verilerek prosedürleri belirtilmektedir.

5018 sayılı Kanunda, kalite güvence ve geliştirme programlarının düzenlenmesi ve iç denetim birimlerinin kalitesinin bu kapsamda değerlendirilmesi İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri arasında gösterilmektedir. Kurul tarafından kamu iç denetim sisteminin düzenlenmesine ilişkin olarak hazırlanan yönetmeliklerde, iç denetimin kalitesinin sağlanmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Kurul, yine uluslararası standartlar ve uygulamalar paralelinde, yönetmeliklerde çerçevesi çizilen kalite güvence hususunun gerçekleştirilmesine yönelik prosedürleri içeren ve kamu kurumlarını bu kapsamda yönlendiren bir rehber hazırlayacaktır. Böylelikle, kamu kurumlarının iç denetim birimleri de, Kurul tarafından hazırlanan rehber uygun olarak, yönergelerinde, el kitaplarında ve diğer üçüncül düzey mevzuatlarında, birimlerinin yürüttüğü faaliyetlerin kalitesini sağlamaya yönelik düzenlemelerini oluşturacaklardır. Sonuç olarak, Kurulun koordinatörlüğünde, tüm kamu iç denetim sisteminin kalitesi sağlanabilecektir.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), aşağıda gösterilmekte olan 1300 sayılı *Standardında* açıkladığı “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” hususunun nasıl uygulanacağını ve iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin nasıl değerlendirilip geliştirileceğini, yayımladığı “Kalite Değerleme Rehberi” ile kapsamlı şekilde belirlemiştir. İç denetimin kalitesine ilişkin en önemli referans belge olma özelliğine sahip bu Rehber, bir sonraki bölümde detaylı olarak yer verilmektedir.

1300 - Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

İç denetim birim başkanı, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamalı ve bunu sürdürmelidir. Bu program, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç gözlem faaliyetini içermelidir. Programın her parçası, iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç denetim faaliyetinin Etik Kurallara ve Standartlara uyması konusunda güvence sağlamalıdır.

• **1310 - Kalite Programı Değerlendirmeleri**

İç denetim bölümü/faaliyeti, kalite programının genel etkinliğini gözlemek ve değerlendirmek amacıyla yönelik bir süreç uygulamalıdır. Bu süreç, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermelidir.

• **1311 - İç Değerlendirmeler**

İç değerlendirmeler, iç denetim faaliyetinin performansının devamlı gözden geçirilmesini ve öz değerlendirme yoluyla veya kurum içinde, iç denetim uygulamaları ve *Standartlarını* bilen kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsamalıdır.

• **1312 - Dış Değerlendirmeler**

Kalite güvencesi gözden geçirmeleri gibi dış değerlendirme çalışmaları, kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya bir gözden geçirme ekibi tarafından en az beş yılda bir kere yapılmalıdır.

• **1320 - Kalite Programı Hakkında Raporlama**

İç denetim birim başkanı, dış değerlendirme sonuçlarını denetim komitesine ve yönetim kuruluna raporlamalıdır.

• **1330 - “Standartlara Uygun Yapılmıştır” İbaresinin Kullanılması**

İç denetçilerin, faaliyetlerinin “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını” belirtmeleri teşvik edilir. Ancak iç denetçilerin bu ibareyi kullanabilmesi için, kurumun kalite geliştirme programı hakkındaki değerlendirmelerin, iç denetim faaliyetinin *Standartlara* uyduğunu göstermesi gerekir.

• **1340 - Uyumsuzluğun Açıklanması**

Her ne kadar iç denetim faaliyeti *Standartlarla*, iç denetçiler de *Etik Kurullarla* tam uyumu sağlamalıysa da tam uyuma ulaşamayan bazı durumlar olabilir. Uyumsuzluk, iç denetim faaliyetinin tüm/genel kapsamını veya işlemlerini etkilediğinde üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna bildirimde bulunulmalıdır.

⁶⁵ İç Denetçiler Enstitüsü (2004); *Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi* (Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü), İstanbul ss. 10-12

BÖLÜM V

ULUSLARARASI İÇ DENETÇİLER ENSTİTÜSÜ (IIA)

KALİTE DEĞERLEME REHBERİ (4. Baskı)

Kalite Değerleme Rehberi, İç Denetçiler Enstitüsünün 1300 sayılı *Uluslararası Standardının* gerektirdiği Kalite Güvence ve Geliştirme Programlarının oluşturulup sürdürülmesine, test edilmesine ve değerlendirilmesine ilişkin temel özellikler üzerinde durmaktadır. Bu Rehber, Enstitünün yayımladığı Uluslararası Standartlara uyumu değerlendirmek ve iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini ve değerini arttıracak fırsatları yakalamak için başlıca kılavuz ve pratik araçlar setidir.

Son zamanlarda iç denetim faaliyetlerinde, kurumsal riskler üzerine daha fazla odaklanılmış, yönetimin stratejileri ve hesap verebilirliği ile daha fazla uyum sağlanmasına çalışılmış ve bir yandan geleneksel güvence hizmetleri sağlanmaya devam ederken, diğer yandan yönetime tavsiye ve danışmanlık hizmetleri verilerek önemli ölçüde destek olunması amaçlanmıştır. İç denetimin bu kapsamda gelişimi, Rehberin gelişim süreci ile birlikte Rehberin “Gelişen İç Denetim Çevresi” başlıklı Bölümünde açıklanmaktadır.

Rehberin “Dış Gözden Geçirme: İş Odaklı Kalite Değerlemesi” başlıklı Bölümünde, kalite güvence ve geliştirme programlarının tamamlayıcı unsuru olan dış kalite değerlendirmesinin çerçevesi çizilmektedir. 1312 sayılı *Uluslararası Standartta* da belirtildiği gibi, en az beş yılda bir kurum dışındaki nitelikli, bağımsız bir gözden geçirme uzmanı ya da gözden geçirme ekibi tarafından dış değerlendirmeler gerçekleştirilmelidir.

Rehberin “Bağımsız Onaylama ile Öz-Değerleme” başlıklı Bölümünde, dış değerlendirme sürecini çok çeşitli iç denetim faaliyetlerini kapsayacak şekilde genişleten ve 1312 sayılı *Standarda* uygunluk için alternatif bir yol sunan yeni bir kavram olan “bağımsız onay mekanizması ile öz-değerleme” açıklanmaktadır. Bu alternatif değerlendirme aracı, Rehberin “Dış Gözden Geçirme: İş Odaklı Kalite Değerlemesi” başlıklı Bölümünde bahsedilene benzer şekilde ama daha az kapsamlı olarak, titiz ve belgelendirilmiş bir kalite değerlemeyi gerektirmekte ve iç denetim birim başkanının yönetiminde gerçekleştirilecek öz-değerlemeler temel alınarak yerine getirilmektedir. Bu öz-değerlemeler, sonradan, nitelikli ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı tarafından onaylanmaktadır.

Rehberin “İç Değerlendirmeler” başlıklı Bölümünde ise, iç denetim faaliyetinin iç kalite değerlendirme sürecinin unsurları, örneğin Standartlara uyumun değerlendirilmesi, iç denetim biriminin yönergesine, misyonuna, amaçlarına ve politika el kitabına uyumun değerlendirilmesi, gözetim, personel gelişimi ve faaliyetlerin etkililiğinin değerlendirilerek sürekli gelişimini teşvik edecek diğer adımlar açıklanmaktadır.

Rehberin, yukarıda içeriği verilen bölümlerini destekleyen dört eki ve bir de araçlar kısmı bulunmaktadır. Ekler ve içerikleri aşağıda açıklanmaktadır:

- I. Kalite değerlemeye ilişkin Uluslararası Standartlar ve Uygulama Önerileri (1300 serisi).
- II. Kurumsal risk yönetimi çerçevesine ilişkin ve iç denetimin uyumlu hale getirilmesi ve bütünleşmesine ilişkin kılavuz örneklerle birlikte kurumsal risklerin, idari kontrolün ve hesap verebilirliğin gözden geçirilmesi.
- III. Modeller: Yönetim kontrol politikası örnek modeli, denetim komitesi (ya da benzer bir kurul gözetim fonksiyonu) yönergesi modeli, iç denetim faaliyeti yönergesi modeli ve iç denetim ölçüm kriterlerinin bir listesi.

IV. Her biri kısa açıklamalar da içeren güncel iç denetim en iyi uygulama örneklerine dair listelemeler.

Rehberin Araçlar kısmında, Kalite Değerleme Araçları yer almaktadır. Kalite Değerleme Araçları, dört kısımda incelenmektedir:

Çizelge A

Kalite değerlemenin hazırlık ve ön safhasına ilişkin araçlar:

- Hazırlık ve Planlama Programı, Araç 1.
- İç çalışma dokümanlarının hazırlanmasına ilişkin rehberlik: Bağımsız onaylı öz-değerlemeler de dahil kalite değerlemeleri için hazırlık aşamasında kullanılabilir Araç 2 ve iç değerlemelerde kullanılabilir (ve diğer değerlemelerde Araç 2 ve Araç 9'a ek olarak ya da onların yerine kullanılabilir) İç Denetim Birim Başkanı Anketi, Araç 3.
- Araştırma formatları: İç denetim faaliyetinin paydaşları için Araç 4 ve iç denetim faaliyeti personeli için Araç 5.

Çizelge B

Yönetim kurulu/Denetim komitesi üyeleri için (Araç 6), üst yönetici için (Araç 7) ve kurumun diğer yöneticileri için (Araç 8), iç denetim birim başkanı (Araç 9) ve iç denetim faaliyeti personeli için (Araç 10) ve kurumun dış denetçisi için (Araç 11) mülakat rehberleri içermektedir.

Çizelge C

Faaliyetin dış değerlendirme ekibi tarafından detaylı olarak değerlendirilmesi ya da öz-değerlemelerde ve diğer iç kalite değerlendirme süreçlerinde kullanılması için program bölümleri (Araçlar 12–17).

Çizelge D

Kapanış konferansı için bulguların özetlenmesi ve hazırlık yapılmasına (Araç 18), faaliyetin Uluslararası Standartlara uygunluğunun kapsamlıca değerlendirilmesine (Araç 19) ve sonuçların raporlanmasına ilişkin örnek kalite değerlendirme raporlarını da içeren rehberlik (Araç 20 ve Araçlar 20 A-C).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Kalite Değerleme Rehberinin Bölümleri aşağıda anlatılmaktadır.

5.1. Gelişen İç Denetim Çevresi

İç denetimin kurumsal risklere ilgisinin artması, yönetim ile ortak çalışmanın yeni yollarının bulunması ve bilgi teknolojisine daha fazla odaklanması, faaliyetin paydaşlarına hizmet etme yollarını önemli ölçüde değiştirmiştir. Başka bir deyişle, iç denetçiler, güvence faaliyetlerini süreç geliştirme ve diğer danışmanlık faaliyetleri ile daha iyi dengelemenin yollarını bulmaktadırlar.

5.1.1 Kurumsal Odaklı İç Denetim

Kurum yönetimin ana sorumluluklarından biri risk yönetimidir. Yönetim, kurumsal amaçları gerçekleştirmek için güçlü risk yönetim süreçlerinin bulunmasını ve işlemlerini sağlamalıdır. İç denetçilerin ise, yönetimin risk süreçlerinin yeterlilik ve etkinliği hakkında inceleme, değerlendirme, raporlama yaparak ve iyileştirmeler önererek yönetime, yönetim kuruluna ve denetim komitesine yardımcı olmaları gerekmektedir. Kurumların risk yönetimi ve kontrol süreçlerinden yönetim sorumludur. Bununla birlikte, iç denetçiler, danışmanlık rolü üstlenerek risk yönetim metotları konusunda ve bu riskleri karşılayacak kontrolleri tanımlama, değerlendirme ve uygulamaya geçirmede kurumlarına yardımcı olabilmektedir.

İç denetimin hem mali hem de diğer alanlardaki geleneksel güvence rolünün zenginleşmesi, ayrıca değerlendirme, süreç geliştirme ve ilgili danışmanlık faaliyetlerinin kapsamının artması, geniş risk yönetim çerçevesinin mantıksal tamamlayıcıları olmuştur.

Bugünün iç denetçisi, hem en kaliteli sonuçları elde etmek için hem de uzun dönemli etkinlik ve profesyonelliğe ulaşmak için ne yapılması gerektiğini belirlemelidir. Profesyonel iç denetçi, Uluslararası Standartlara uygun hareket etmeli, bireysel sertifikasyonunu takip etmeli ve başarmalı, iç değerlendirmeler yürütmeli ve bağımsız, dış kalite gözden geçirmelerinden geçmelidir. Bu uygulamalar düzenli bir şekilde gerçekleştirildiğinde hem iç denetçiler hem de hizmet ettikleri kurumlar başarıya ulaşabilecektir.

5.1.2 Kılavuz Çerçeve

İş süreçleri karmaşıklaştıkça iç denetim mesleği de değişim geçirmiştir. Bu değişiklikleri mesleğe yansıtmak ve uygulayıcılarına ve hizmet ettiği kesime rehberlik etmek üzere bir kılavuz çerçeve geliştirilmesine ihtiyaç duyulmuştur.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, mesleğin ihtiyaçları üzerinde çalışmaları ve kılavuz çerçeve geliştirmeleri için profesyonellerden oluşan uluslararası bir grubu bir araya getirmiştir. Rehberlik Görev Kuvveti (GTF) olarak adlandırılan bu grup, kendi deneyimlerinden ve elde ettikleri çeşitli araştırma sonuçlarından yararlanarak, mesleğin tanımını temel alan ve Enstitünün Etik Kuralları ile desteklenen bir Mesleki Uygulamalar Çerçevesi oluşturmuştur. Bu Çerçeve, zorunlu nitelikteki Uluslararası Standartları, tavsiye niteliğindeki Uygulama Önerilerini ve uygulamaya yönelik rehberlik niteliğindeki geliştirme ve uygulama yardımlarını içermektedir.

İç Denetçiler Enstitüsü Mesleki Uygulamalar Çerçevesi aşağıda özetlenmiştir:

➤ **Etik ve Standartlar.** Etik Kuralları ve Standartları içermektedir. Uyum zorunludur. İç denetimin mesleki uygulamaları için esas teşkil etmektedir.

➤ **Uygulama Önerileri.** Uygulama Önerileri, zorunlu olmayan Kılavuz İlkelerdir ve Standartların neler içermekte olduğunu açıklamaktadır. Uygulama Önerileri, zorunlu Kılavuz İlkelerden yararlanılarak ve önceden kapsanmamış alanlarda yeni İlkeler meydana getirerek geliştirilmiştir. Zorunlu olmasa da, Uygulama Önerileri, Standartları uygulama yolları olarak Enstitü tarafından onaylanmış en iyi yaklaşım ve açıklamaları ortaya koymaktadır. Uygulama Önerileri, kısmen, Uluslararası Standartları yorumlamaya ya da onları belirli iç denetim çevrelerine uygulamaya yardımcı olmaktadır. Bazı Uygulama Önerileri tüm iç denetçiler için uygulanabilirken, bazıları da belli bir endüstri, denetim türü ya da coğrafik alanın ihtiyaçlarını karşılamak için geliştirilebilmektedir.

➤ **Geliştirme ve Uygulama Yardımları.** Bu yardımlar, eğitici ürünleri, araştırma çalışmalarını, seminerleri, konferansları ve iç denetimin mesleki uygulaması ile ilgili diğer yardımları içermektedir. Enstitü tarafından geliştirilmiş ya da onaylanmış bu yardımlar, bir Standart ya da Uygulama Önerisi olma kriteri taşımamaktadır. Yardımlar, iç denetçilerin ve ilgili süreçlerin gelişimi için teknikler ve yöntemler sağlamak üzere, Enstitü tarafından görevlendirilen uzman yazarların ve çeşitli kaynakların görüşlerini iç denetim uygulayıcılarına sunmaktadır. İç Denetçiler Enstitüsü Kalite Değerleme Rehberi, bu geliştirme ve uygulama yardımlarının bir örneğidir.

5.1.3 Kalite Güvence Standartları

Uluslararası Standartların tümü dikkate alındığında, kalite güvencesine ilişkin Standartların, iç denetimin yeni odağını belki de en açık biçimde gösterdiği anlaşılmaktadır. Çünkü 1300 serisi Standartlar, değer katmaya verilen önemi vurgulamaktadır. Kalite güvence ve geliştirme programlarına

ilişkin yedi ayrı zorunlu Standart bulunmaktadır. Bu yedi Standart, çalışmanın, iç denetimde kalitenin sağlanmasına ilişkin Dördüncü Bölümünde gösterilmiştir.

1300 sayılı *Standardın* gerektirdiği kalite güvence ve geliştirme programı aracılığıyla, iç denetim faaliyetinin kurumun çalışmalarına değer katması ve onları geliştirmesi ve Standartlarla ve İç Denetçiler Enstitüsünün Etik Kurallarıyla uyumun sağlanması amaçlanmaktadır.

5.1.4 Kalite Değerleme Faaliyetlerinin Amaçları

Kalite değerlemenin amaçları üç bölümden oluşmaktadır:

1. İç denetim faaliyetinin üst yönetime ve diğer ilgili taraflara güvence ve danışmanlık hizmetleri sağlamadaki etkinliğini değerlendirmek.
2. İç denetim faaliyetinin Uluslararası Standartlara uygunluğu değerlendirmek ve genel olarak uyup uymadığı hakkında kanaat oluşturmak.
3. İç denetim birim başkanı ve personeline performanslarını ve hizmetlerini geliştirmeleri ve iç denetim fonksiyonunun imajını ve güvenilirliğini arttırmaları için fırsatlar tanımlamak, iyileştirme önerilerinde bulunmak ve danışmanlık etmek.

5.1.5 Kalite Değerleme Faaliyetlerinin Çerçevesi

Kalite değerlendirme çerçevesi, iki kısımdan oluşmaktadır. İlk kısmı, kurumun yönetim sürecine dahil olan ana grupları içermektedir. Bu süreç dahilinde dört ana grup bulunmaktadır.

1. Yönetim kurulu ve çeşitli komitelerini içeren *Gözetim* grubu ya da kamu ve kar amacı taşımayan kuruluşlardaki kanun koyucu ve diğer gözetim

grupları. Bu gruptaki kalite değerlemenin odak noktası gözetim grubunun rol ve beklentileridir.

2. İcrai yönetim konumundaki *İdare* grubu. Bu grubun, yönetim kurulu tarafından tahsis edilen kaynakların idaresi ve tüm kurum işlemlerinin sonuçlarının hesap verilebilirliğinin sağlanması olarak ikili bir rolü bulunmaktadır.

3. Faaliyet yöneticileri ve destek yönetim ve personelinden oluşan *Performans* grubu. Birincil rolleri, icrai yönetim tarafından tahsis edilen zaman ve kaynaklar dahilinde beklenen seviyelerde maliyetle ürün ve hizmetleri teslim etmektir.

4. *Güvence* grubu. Bu grubun rolü, kurumun etkinliğini arttırmak için tavsiyelerde bulunma ve yardım etmenin yanında ilk üç gruba bağımsız ve tarafsız güvence sağlamaktır.

İç denetim, güvence grubunun fonksiyonlarından biri olarak tanımlanmaktadır. Yönetim sürecindeki diğer üç ana grup ile çok önemli bir rol oynamaktadır. İç denetimin temel misyonu, (a) kurumdaki kontrol süreçlerinin yeterli şekilde tasarlandığı ve etkin olarak işlediği konusunda diğer üç gruba güvence sağlamak ve (b) uygun durumlarda, yöneticilere, performanslarını iyileştirecek önerilerde bulunmak ve danışmanlık etmektir.

Kalite değerleme çerçevesinin ikinci kısmı, iç denetim birimi yönetiminin bileşenleri üzerine odaklanmaktadır. Bu bileşenler, aşağıdakileri içermektedir:

1. Belirlenmiş bir politika.
2. Başlangıcında belirlenmiş politikanın da yer aldığı iç denetim birimi yönergesi.

3. Denetim faaliyetlerinin kontrol ortamı ve iç denetim birim başkanının etkisi.
4. İç denetim biriminin kuruma değer katma becerisi.
5. İç denetim biriminin, denetim planlarını kurumun amaçlarına göre şekillendirerek kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine ilişkin verdiği güvence.
6. İç Denetçiler Enstitüsü tarafından derlenen iç denetim birimleri iyi uygulama örnekleri.

5.1.6 Kalite Değerleme Faaliyetlerinin Kapsamı

Bu rehber kapsamında, kalite güvence gözden geçirmesi, profesyonel iç denetim uygulamasının aşağıda yer verilen ana unsurlarını içermektedir:

1. Gözetim grubunun, icrai yönetimin ve faaliyet ve destek birimlerinin iç denetim faaliyetine ilişkin beklentileri.
2. Kurumun kontrol ortamı ve iç denetim birim başkanının denetim uygulama ortamı.
3. İç denetim faaliyetlerinin kuruma değer katmasını temin etmek amacıyla, kurumsal risklerin, kontrollerin ve yönetim sürecinin farklı yönlerinin denetim planlarına taşınarak değerlendirilmesi.
4. Kurumun yönetim sürecinde yer alan ana gruplar arasındaki ve grupların kendi içlerindeki ilişki ve iletişimi dikkate alarak ve denetim amaç ve planlarını tüm kurumun stratejik amaçları ile uyumlaştırarak iç denetimin yönetim sürecine entegrasyonu.
5. İç Denetçiler Enstitüsünün Standartları.
6. Süreç geliştirme ve değer katma faaliyetleri yürüten personel de dahil tüm personelin bilgi ve deneyimlerinin toplamı.

7. İç denetim biriminin teknoloji kullanımına verdiği önem ve sahip olduğu araç ve teknikler.

Bu unsurlar, yönetim ile ilgili tüm diğer unsurlar da dikkate alınarak uygulanmaktadır. En önemli husus, gözden geçirme uzmanlarının bağımsızlık ve tarafsızlıkları korunurken, kalite değerlemesinin, iç denetim birim başkanının, üst yönetimin ve diğer ilgili tarafların ihtiyaç ve isteklerine göre şekillendirilmesini sağlamaktır.

5.2. Dış Gözden Geçirme: İş Odaklı Kalite Değerlemesi

Kalite değerlendirme süreci, iç denetim birim başkanının kalite değerlendirme kapsamı için karar vermesi ile başlamaktadır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün kalite değerlendirme proje müdürü ve ekip üyeleri, kalite değerlendirme kapsam ve amaçlarına göre seçilmektedir. Bu Rehberde göre dış kalite değerlemesinde elde edilmesi gereken temel amaçlar aşağıda yer almaktadır:

➤ İç denetim faaliyetinin etkinliğini ve etkililiğini, yönergesine, gözetim grubunun, icrai yönetimin ve iç denetim birim başkanının beklentilerine göre değerlendirmek. İç denetim faaliyetinin mevcut ihtiyaçlarını ve hedeflerini, ayrıca kurumun gelecekteki yönünü ve amaçlarını dikkate almak. İç denetim faaliyetinin belirlenmiş etkin seviyenin altında performans göstermesinin ya da bir veya daha fazla Uluslararası Standarda uyum sağlayamamasının kurum için yaratacağı riski ölçmek.

➤ İç denetim birim başkanı ve personeline, kendi performanslarını ve iç denetim faaliyetinin performansını arttırmaları ve yönetim için yarattıkları katma değeri yükseltmeleri için fırsatlar tanımlamak, önerilerde bulunmak ve danışmanlık etmek.

➤ İç denetim faaliyetinin Uluslararası Standartların ruhuna ve amacına uygunluğu hakkında fikir vermek.

Yukarıda listelenen amaçlar, kurumların gereksinimlerini karşılayabilmek üzere değiştirilebilir ve bu amaçlara yenileri eklenebilir.

Aşağıda, dış kalite değerlendirme süreci 12 adımla özetlenmektedir:

1. Kalite değerlendirme ekibinin seçimi ve gerektiği hallerde eğitimi.
2. İç-çalışma gerçekleştirilmesi.
3. Daha fazla bilgi toplamak, çalışma planını detaylandırmak, iç denetim faaliyetinin paydaşları ve personeli ile yapılacak mülakatları seçmek ve programa koymak ve yerinde ziyaret için başka türlü hazırlıkları yapmak üzere kuruma ön ziyarette bulunmak.
4. Yerinde yapılacak mülakatlar ve dokümantasyon incelemesi süresince rehberlik etmek üzere paydaş ve personel tarama sonuçlarından yararlanmak.
5. İdari politika ve prosedürleri, denetim ve danışmanlık görevlerinin planlama, çalışma kağıdı ve raporlarındaki denetim riski, yönetim ve işletme riski değerlendirmelerini, iç denetçilerin sayı ve becerilerini ve sürekli mesleki eğitimini gözden geçirerek ve denetimlerin bilgi teknolojisi alanındaki kapasite ve yeterliliğini değerlendirerek yerinde çalışmayı gerçekleştirmek.
6. Gözetim grubundan, icrai yönetimden, faaliyet müdürlerinden ve iç denetçilerden seçilen temsilcileri, kurumsal risklere, amaçlara ve iç denetim faaliyetinin katma değer sağlamadaki etkinliğine ilişkin olarak mülakata tabi tutmak.
7. İç denetim faaliyeti kapsamında yer almayan diğer izleme fonksiyonlarını, örneğin kalite güvencesini ve süreç geliştirmeyi değerlendirmek. İç denetim faaliyetinin dış denetçilerin çalışmaları ile koordinasyonunu gözden geçirmek ve değerlendirmek.
8. İç denetim faaliyetinin Uluslararası Standartlara uygunluğunu değerlendirmek.

9. Uygulanmakta olan veya yakın dönem için planlanan kalite/süreç geliştirme faaliyetlerini gözden geçirmek. Kurum ortamına uygun en iyi uygulamaları araştırmak.

10. Sonuç ve önerilerin bir özetini sunmak ve iç denetim birim başkanı ve/veya diğer kalite değerleme talep edenler ile bir kapanış konferansı düzenlemek.

11. Öncelikle bir rapor taslağı hazırlayarak, taslakta sunulan önerilere ilişkin yorum ve cevaplara göre nihai raporu oluşturmak.

12. Gerekirse yönetici düzeyinde izleme konferansı düzenlemek.

5.2.1 Kalite Değerleme Ekibi

5.2.1.1 Kalite Değerleme Ekibi Seçimi ve Nitelikleri

Dış değerlendirmelere ilişkin 1312 sayılı *Uluslararası Standart*, değerlendirmelerin “kurum dışından nitelikli, bağımsız bir gözden geçirme uzmanı ya da kalite değerleme ekibi tarafından” yürütülmesi gerektiğini belirtmektedir. Nitelikli kişiler, gözden geçirilecek denetim faaliyetleri için uygun teknik ustalık, iş deneyimi ve eğitim altyapısına sahip olmalıdır. Bu kişiler, kurum dışından iç denetçiler, dış danışmanlar ya da bağımsız dış denetçiler olabilmektedir. “Kurum dışından” demek, iç denetim faaliyetinin ilgili olduğu kurum varlığının ya da diğer kuruluşların bir parçası ya da kontrolü altında olmamak demektir.

Aşağıda, bir dış kalite değerleme ekibinin ihtiyaç duyacağı genel nitelik ve kriterler açıklanmaktadır.

5.2.1.1.1 Tarafsızlık

Dış kalite değerleme ekibi, gözetim grubunun, icrai yönetimin ve iç denetim birim başkanının beklentilerini, kurumun ve iç denetim faaliyetinin

politika ve prosedürlerini ve denetim yapısını tarafsızca dikkate almalıdır. Kalite değerlemesinde önyargılardan sakınmak için, kurum ve dış kalite değerlendirme ekibi arasında çıkar çatışmasına yol açabilecek doğrudan ya da dolaylı herhangi bir ilişkinin bulunmaması gerekmektedir. Bu tür ilişkilerden, kalite değerlemenin yararlarını önemli ölçüde engelleyeceği için kaçınılmalıdır.

5.2.1.1.2 Deneyim

Dış kalite değerlendirme ekibi, en az müdür düzeyindeki personelden oluşmalıdır. Ekip başkanın, gözden geçirilen iç denetim faaliyetinin iç denetim birim başkanı ile karşılaştırılabilir deneyime sahip olması gerekmektedir. Ekip üyelerinden her biri, güncel iç denetim uygulamalarını, Uluslararası Standartları ve nasıl uygulanacaklarını eksiksiz bir şekilde bilmeli, sağlam bir yargılama, iyi iletişim ve analitik düşünme becerilerine sahip olmalıdır. Dış kalite değerlendirme ekibi, gerekli tüm teknik uzmanlığa (örneğin, bilgi teknolojisi; risk yönetimi; iç denetim özellikleri; yönetim danışmanlığı ve iç denetim yönetimi) sahip olmalı ya da bunlara erişebilmelidir. En az bir ekip üyesinin kurumun içinde bulunduğu endüstri, yürüttüğü hizmetler veya iç denetim faaliyeti hakkında bilgi sahibi olması da önemli bir unsurdur.

5.2.1.1.3 Kalite Değerleme Ekibinin Boyutu

Dış kalite değerlendirme için ne kadar zaman gerekeceği, işin kapsamına, amaçlarına, boyutuna, coğrafik konumuna ve iç denetim faaliyeti ile kurumun yapısına dayanmaktadır. Genellikle, geniş bir perspektif sunmak ve kalite değerlemesini makul bir sürede tamamlamak için ekibin en az iki üyeden oluşması gerekmektedir.

5.2.2 İç-Çalışma

İç-çalışma, iç denetim birim başkanının kendisi tarafından ya da kontrolü altında doldurulması gereken kapsamlı bir ankettir. İç-çalışma anketi, ön ziyaretin gerçekleşmesinden önce (genellikle yerinde ziyareten iki ya da üç hafta önce) kalite değerlendirme proje müdürüne sunulmaktadır. Ankete verilen yanıtlar, kurum ve iç denetim personeli hakkında belirli bilgiler sağlamaktadır. Değerleme ekibinin, yerinde çalışmaya başlamadan önce bu bilgileri gözden geçirmesi, yerinde gerçekleştirilecek görevlere hazırlanılmasına imkan vermektedir. Bu aracı kullanarak ekip, denetim fonksiyonunun potansiyel güçlü yanlarını ve iyileştirme fırsatlarını tanımlayabilmektedir.

Kalite değerlendirme iç-çalışması anketi, aşağıdakileri içermektedir:

1. Organizasyon şemaları, ilgili politikalar, mali tablolar, v.b. dokümanlar.
2. İç denetim faaliyeti hakkında bilgi ve istatistiki veriler.
3. İç denetim faaliyetine ilişkin görüşler (amaçlar, denetim kapsamı, personel, v.b.).
4. Proje müdürünün gerekli gördüğü diğer ilgili veriler.

İç-çalışmayı, karmaşıklığı ve istenilen ayrıntılı bilgilerin miktarından dolayı, ön toplantı öncesinde tamamlamak mümkün olmayabilmektedir. Ancak en azından, gözetim grubunun, üst icrai yönetimin ve orta kademe üstü personel ve faaliyet müdürlerinin isimlerini de içeren tüm kuruma ait detaylı bir organizasyon şemasının proje müdürüne sunulması gerekmektedir. Ayrıca, iç denetim biriminin organizasyon şemasının, güncel denetim ve danışmanlık programının ve son 12 ayda tamamlanan denetim ve danışmanlık görevlerinin bir listesinin de sunulması zorunludur. Çünkü bu bilgiler, kalite değerlemesine ilişkin mülakatların uygulanacağı uygun kimseleri seçmekte kullanılacaktır.

Seçilen bu isimlerin ön ziyarette açıklanması, iç denetim birim başkanının, yerinde ziyaret öncesinde mülakatları programlayabilmesi ve gerekli belgeleri ya kağıt ya da bilgisayar ortamında hazır hale getirebilmesi için gereklidir. Kurumların üst yöneticilerinin ve orta kademe üstü yöneticilerinin yoğun iş programları nedeniyle, mülakatların mümkün olduğunca erken programlanması önemli bir husustur.

İç-çalışmanın daha önceden tamamlanamayan unsurları, yerinde gözden geçirme zamanına kadar uygun hale getirilmektedir.

İç Denetçiler Enstitüsü Kalite Değerleme Rehberinde Araç 2' de yer alan iç-çalışma anketi, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.2.'de gösterilmektedir.

5.2.3 Ön Ziyaret

Kalite değerlendirme proje müdürü, aşağıdaki amaçları karşılamak üzere bir ön ziyaret gerçekleştirmelidir:

1. Amaçlar ve özel ihtiyaçlar hakkında önceden yapılmış görüşmeler varsa bunları doğrulamak.
2. Anket uygulanması için geçen yılın denetim müşterilerini tanımlamak.
3. Fazla sayıda personelle gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin personel anketi uygulanması fikrini tartışmak ve kararlaştırmak.
4. Elde edilen iç-çalışma anketi sonuçlarında sunulan bilgilerin tümünü gözden geçirmek ya da en azından mülakatları programlamak ve gözden geçirilecek denetim belgelerini seçmek için gerekli olan bilgileri tartışmak.
5. Gözetim grubundan ve üst yönetimden, icrai yöneticilerden, proje müdürü ve iç denetim birim başkanı tarafından belirlenen diğer faaliyet

müdürlerinden ve ortak çalışılan dış denetim firmalarındaki yetkililerden mülakat adayları seçmek.

6. İdari detayları düzenlemek.

7. Ön ziyaret sonuçlandırıldığında, dikkat gerektirecek unsurlar ile kurum ve iç denetim faaliyetine dair izlenimleri de içeren kısa bir özet doküman hazırlamak.

İç Denetçiler Enstitüsü Kalite Değerleme Rehberinde “Hazırlık ve Planlama Programı” başlığı ile yer alan Araç 1, proje müdürlerine rehberlik etmektedir. Araç 1, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.1.’ de gösterilmektedir.

5.2.4 Denetim Müşterisi Anketi, Personel Anketi ve Özetler

Anketler, iç denetim faaliyetinin etkinliğine ve potansiyel iyileştirme fırsatlarına ilişkin kusursuz bir geribildirim sağlayabilmektedir. Anket yanıtlarının alınmasını hızlandırmak için, e-posta veya diğer çevrim içi metotlar kullanılabilir. Her durumda anket, ekip yerinde çalışmaya başlamadan önce tamamlanması, geri dönmesi ve yanıtların analiz edilmesine yetecek kadar erken bir tarihte uygulanmalıdır. Bu aşamada, aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.

5.2.4.1 Hazır Dış Kalite Değerleme Anketleri

Dış değerlendirme için, Kalite Değerleme Rehberinde “Denetim/Danışmanlık Müşterisi Anketi” olarak yer alan Araç 4, oldukça avantajlıdır. İç denetim birim başkanları, Araç 4’te verilen anketi, temel sorularını değiştirmeksizin uyguladıklarında, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün tarihsel anket veri tabanındaki müşteri girdileri ile yararlı karşılaştırmalar yapabilmektedir. Araç 4, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.3.’te gösterilmektedir.

5.2.4.2 Anket Oluşturma İlkeleri

Dış kalite değerlendirmesi için anket geliştirilirken, denetim müşterilerine, yanıtlarının gizli tutulacağına dair güven vermek için her türlü çaba gösterilmelidir. Bu durum, ankete tabi tutulan bireyler ile gözden geçirme uzmanları arasında e-posta veya diğer çevrim içi metotlarla doğrudan ilişki kurularak sağlanabilmektedir. Eğer bir kurumun anket uygulanacak çalışanlarının bulunduğu birden fazla fonksiyonu ya da operasyonel konumu bulunuyor ise, her fonksiyon, operasyonel konum veya bölgesel alana göre yanıtları kodlamak yararlı olmaktadır. Bu yolla, kurumun bir fonksiyonuna ya da konumuna has güçlü veya zayıf yanlar tanımlanabilmektedir. Anket uygulanacak personel, herhangi bir kodlamanın söz konusu olup olmadığından ve nasıl kullanılacağından, iç denetim birim başkanının ileteneği bir üst yazı ya da e-posta ile haberdar edilmelidir.

5.2.4.3 Anketler ve Mülakatlar

Geniş bir coğrafik alana dağılmış denetim müşterilerinin görüş açılarını elde etmenin nispeten daha hızlı ve ucuz yolu anket kullanmaktır. Diğer taraftan, gözetim gruplarını, icrai yönetimi ve denetim personelini mülakata tabi tutmak daha işlevsel sonuçlar verebilmektedir.

5.2.4.4 Anket Yanıtlarını Değerlendirme Kriteri

Anketler, gözden geçirme uzmanları tarafından özetlenerek uygun şekilde ağırlıklandırılmaktadır. Anket yanıtlarını işlerin konumuna, denetimin zaman periyoduna, denetim türüne ve anketi yanıtlayanların yönetim düzeylerine göre gruplandırmak sonuç çıkarmayı kolaylaştırmaktadır.

Anket sonuçlarının bir özeti iç denetim birim başkanına sunulmalıdır. Bu özeti, anket sorularının istatistiksel sonuçlarını ve müşteri yorumlarının özünü

içermesi gerekmektedir. İç denetim birim başkanı, olumlu sonuçları vurgulamak ve iyileştirme ihtiyacı bulunan alanları aydınlatmak amacıyla, iç denetçilerin eğitim dönemleri sırasında bu özet bilgileri kullanabilmektedir.

5.2.4.5 Anket Oluşturma İlkeleri

Dış değerlendirme anketi oluşturulurken aşağıdaki ilkeler kullanılmaktadır:

1. Anket sürecini açıklamak (vadeler, sonuçların kullanımı, yanıt verenlere sağlayacağı yararlar).
2. Yanıt verenlerin gizliliğinin korunacağına dair güven vermek.
3. Anketleri kısa tutmak.
4. Ana alanlar üzerinde yoğunlaşmak.
5. Her bir soru ile yalnızca bir unsurun değerlendirilmesini temin etmek.
6. Tarafsız kelimeler kullanmak.
7. Açık bir şekilde anlaşılmış sınıflandırma ölçekleri kullanmak.
8. Genel konumları itibariyle denetim müşterilerinin yanıtlarını kodlamak.

5.2.4.6 İç Denetçi Anketleri

İç denetçiler, genellikle yerinde ziyaret sırasında mülakata tabi tutulmaktadır. Tüm iç denetçileri olmasa da çoğunluğunu mülakata tabi tutmak yararlı olmaktadır, ama bu durum geniş kapsamlı faaliyetlerde pratik olmaktan çıkacaktır. Böyle hallerde, tüm iç denetim personelinin posta veya e-posta yoluyla ankete tabi tutulması daha uygun olmaktadır. Kalite Değerleme Rehberi ekindeki Araç 5'te yer alan "İç Denetim Faaliyeti Personeli Anketi", ileri

sürülen konu ve soruları ortaya koymaktadır. Araç 5, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.4.'te gösterilmiştir.

İç denetim birim başkanı, anket sonuçlarının bir özetini alarak, bu bilgiyi, olumlu sonuçları vurgulamak ve dikkatli olmayı gerektiren alanlara yönelmek üzere, iç denetim faaliyeti toplantıları sırasında kullanabilmektedir.

5.2.5 Yerinde Çalışma Sırasında İzlenecek Prosedürler

Yerinde çalışma, kalite değerlemenin en kapsamlı unsurudur. Yukarıda bahsedilen mülakatlara ek olarak, iç denetim faaliyetinin denetim ve danışmanlık görevlerinin, raporların ve destekleyici belgelerin; idari ve operasyonel politikaların, uygulamaların, prosedürlerin ve kayıtların; özellikle bilgi teknolojisi alanlarında iç denetçilerin bilgi ve becerilerinin; risk değerlendirme, kontrolleri izleme, yönetimdekiler ile karşılıklı etkileşim, en iyi uygulamalar ve sürekli gelişime dair diğer kanıtların gözden geçirilmesini kapsamaktadır. Ayrıca, kalite değerlendirme ekibi, iç denetim faaliyetinin amaçlarını gerçekleştirme derecesini ve ne kadar değer kattığını belirlemek amacıyla yönetim ve diğer gözetim grupları için hazırlanan raporları ve onlarla kurulan iletişimi gözden geçirmektedir. Bu noktada, tüm bilgiler bir sonuca ulaşabilmek için bir araya getirilmekte ve kalite değerlendirme ekibinin profesyonel yargısına dayanarak bir değerlendirme yapılmaktadır. Yerinde çalışma, genellikle, çalışmanın kapsamına, kalite değerlemenin amaçlarına ve iç denetim faaliyetinin boyut, coğrafik dağılım ve yapısına dayanarak bir ila iki haftalık bir dönemde gerçekleştirilmektedir.

5.2.6 Gözetim Grubundan, İcrai Yöneticilerden, Faaliyet Yöneticilerinden ve İç Denetçilerden Seçilmiş Üyelere Uygulanan Mülakatlar

İç denetim faaliyetinin gözetiminden sorumlu gruplarla yapılacak mülakatlar, bu grupların başkan ve diğer üyelerini içerebilmektedir. İcrai yönetime uygulanacak mülakatlar ise, en üst düzey yöneticileri, seçilen bazı memurları ve faaliyet müdürlerini içermektedir. Bu müşteri mülakatları, denetim ve danışmanlık görevlerinin değerine ilişkin görüşleri, beklentileri, iç denetçilerin profesyonelliğini ve iç denetim faaliyetinin geliştirmeye açık alanlarını ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca bu mülakatlarla, risk yönetiminin, kurumsal kontrollerin, hesap verilebilirliğin ve kesin olarak kalite değerlendirme kapsamına girmeyen ama kalite değerlendirme raporuna dahil edilme potansiyeline sahip diğer genel yönetim alanlarının etkililiği hakkındaki görüşler belirlenmektedir.

Bu mülakatları yapmak için en doğru zaman yerinde ziyaretin başlangıcıdır. Ancak, icrai yöneticilerin yoğun iş programları ile uyum sağlamak üzere mülakatlar ziyaret süresince devam ettirilebilmektedir. İç denetçilerin tabi tutulacağı mülakatlar da bu yerinde çalışma aşamasında gerçekleştirilmektedir. Mülakatlar, iç denetim faaliyetinin, çeşitli düzey ve konumlarındaki personelinden seçilecek temsilcilere ve/veya anket yanıtlarında özellikle mülakat talep eden personeline uygulanabilmektedir.

5.2.7 İç Denetim Faaliyetini Değerlendirmek

En önemli husus, kalite değerlendirme ekibinin, iç denetim faaliyetinin Uluslararası Standartlara ve yönergesine uygunluğunu ve de güncel en iyi uygulamaları ve sürekli gelişim programını kullanma derecesini değerlendirmesidir. Aynı zamanda bu değerlendirmeler, iyileştirme fırsatlarını da ortaya çıkarmaktadır. Bu durum, değerlendirme ekibinin, anketleri, mülakatları

ve kalite değerleme belgelerini analiz ederek ulaşacağı son noktadır. Kalite değerleme ekibi üyeleri, iç denetim birim başkanına, iç denetim faaliyetinin *Standartlara* uygunluğunu arttırması, değer katması ve genel olarak kurumdaki olumlu değişimde sorumluluk alması için yollar önerebilmektedir.

5.2.8 Konuların Özeti, Öneriler ve Kapanış Konferansı

Kalite değerleme süresince ortaya çıkan hususlar, ortaya çıktıkları anda iç denetim birim başkanının dikkatine sunulmalı ve bu hususlara ilişkin gayri resmi görüş paylaşımı gerçekleştirilmelidir. Kapanış konferansı, kalite değerleme ekibinin ve iç denetim birim başkanının görüşlerini özetlemek ve resmileştirmek için bir fırsat olarak görülmektedir.

Kalite değerleme ekibinin değerlendirme süreci, en iyi uygulamaları ve dikkat gerektiren hususları vurgulamaktadır. Kapanış konferansına katılacaklar için en iyi uygulamaların, gözlemlerin ve önerilerin yazılı bir özetinin hazırlanması gerekmektedir. Bu yazılı özet, kalite değerleme proje müdürü ve ekip üyelerine kapanış konferansı için bir çerçeve sunmaktadır.

Kapanış konferansına kimlerin katılacağına, proje müdürünün de tavsiyesi ile iç denetim birim başkanı karar vermektedir. Konferansta, önemli hususlar, sonuçlar ve öneriler sistemli olarak tartışılmaktadır.

Gerekli durumlarda, iç denetim birim başkanları, kapanış konferansını başlangıç raporu olarak kullanıp, bu raporun yazılı özetini üst yönetime veya diğer gözetim gruplarına dağıtabilmektedir. Ancak, nihai kalite değerleme raporunda, kapanış konferansında sunulmamış ya da tartışılmamış sonuç ve önerilere kesinlikle yer verilmemektedir.

5.2.9 Raporlama

Kapanış konferansı sonrasında, Kalite Değerleme Rehberi ekindeki Araç 20 ve Araç 20-A' ya uygun olarak, taslak bir rapor hazırlanmaktadır. (Araç 20 ve Araç 20-A, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.11. ve Ek 1.12.'de yer almaktadır.) Kalite değerlendirme ekibi tarafından kararlaştırılarak son şekli verilen taslak rapor, iç denetim birim başkanına gönderilmektedir. Bunun üzerine, iç denetim birim başkanının önerilere yanıt vermesi ve bir eylem planı sunması gerekmektedir. Sonrasında, iç denetim birim başkanı, nihai raporda önerileri dikkate alan bir eylem planı sunmayı ya da öneriler haricinde sadece gözlemleri dikkate alan bir eylem planı sunmayı tercih etmektedir.

Nihai rapor, kalite değerlendirme süreci başlamadan önce kararlaştırıldığı biçimde, iç denetim birim başkanının yanıtı ya da eylem planı ile birlikte, üst yöneticiye ve diğer gözetim gruplarının başkanlarına dağıtılmak üzere düzenlenen kopyaları da içerecek şekilde iç denetim birim başkanına sunulmaktadır.

5.2.10 Yönetim İzleme Konferansı

Kalite değerlemeden daha fazla yarar sağlamak için, iç denetim birimi, sonuç ve önerileri izlemek üzere bir yönetim konferansı düzenleyebilmektedir. Bunun avantajı, iç denetimin değerini pekiştirmek ve önerilen iyileştirmeleri geliştirmek için tarafsız bir kaynak sağlamaktır. Bu tür toplantılar, genellikle, iç denetimin ve iç denetim birim başkanının anlaşılmasına katkıda bulunmaktadır.

5.3. Bağımsız Onaylama İle Öz-Değerleme

İç Denetçiler Enstitüsü Kalite Değerleme Rehberinin “Dış Gözden Geçirme: İş Odaklı Kalite Değerlemesi” başlıklı Bölümünde anlatılan dış kalite değerlendirme, Enstitünün 1312 sayılı *Uluslararası Standardının* gereklerini

yerine getirmek için en uygun araçtır. Dış kalite değerlemesi yoluyla, en yüksek derecede kalite güvencesi, en iyi uygulamaların test edilmesi ve iç denetim faaliyetinin güvenilirliği gerçekleştirilebilmektedir. Tam bir dış gözden geçirme, iç denetim faaliyeti için maksimum fayda sağlasa da ve faaliyetin kalite programına dahil edilmesi gerekse de, bağımsız onaylı öz-değerleme, 1312 sayılı *Uluslararası Standarda* uyumlu olmanın alternatif bir aracı olarak kabul edilmektedir.

Ekonomik ya da pratik olmak adına, iç denetim birimi başkanı, bağımsız bir gözden geçirme uzmanının veya gözden geçirme ekibinin yapacağı kapsamlı dış değerlendirmeyi erteleme ihtiyacı duyabilmektedir. Böyle bir ihtiyaç ortaya çıktığında uygulanmak üzere ve dış değerlendirme sürecini daha fazla iç denetim faaliyetini kapsayacak şekilde genişletmek amacıyla, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, “bağımsız onaylama ile öz değerlendirme” olarak adlandırılan daha dar odaklı bu alternatifi sağlamıştır. Bu bölüm, söz konusu alternatifin uygulanma sürecini açıklamaktadır.

Söz konusu alternatif süreç, iç denetimin, kurumun misyonunu gerçekleştirmesini ve Uluslararası Standartlarla uyumlu olduğunu ifade edebilmesini temin etmek konusundaki temel beklentileri üzerine odaklanacak şekilde tasarlanmıştır. Sonuç olarak bu alternatif ile, en iyi uygulamalar, yönetim, danışmanlık hizmetleri ve ileri teknoloji kullanımı derinlemesine analiz edilemeyecek ve analizler kısa tutulacaktır. Ayrıca, kurum dışından bir değerlendirme ekibi ile çalışılmayacağı için, farklı deneyimlerin ve çok çeşitli teknik ve süreçlerin geniş kapsamlı olarak tartışılmasının avantajlarından yararlanılamayacaktır.

Bağımsız onaylamalı öz-değerlemenin başlıca özellikleri aşağıdakileri içermektedir:

➤ Öz-değerleme, dış kalite değerlendirme sürecine benzer bir süreç izlemektedir. Ancak farklı olarak, iç denetim birim başkanının yönetimi altındaki yetkin iç denetim profesyonelleri tarafından gerçekleştirilmektedir. İç denetim faaliyetinin politikaları, uygulamaları ve *Uluslararası Standartlara* uyumu ile ilgili geniş kapsamlı bilgi nedeniyle, kurum içinde oluşturulan ekibin gözden geçirmeyi yürütmesi için gereken zaman, dış gözden geçirmeye oranla daha az olmaktadır.

➤ Öz-değerleme, bazı bilgi toplama ve gözden geçirme süreçlerinde yapılabilecek potansiyel değişiklikleri de hesaba katarak uygun şekilde belgelendirilmelidir. Dış kalite değerlendirmesi gibi, öz-değerleme de, iç denetim faaliyetinin *Uluslararası Standartlara*, yönergesine ve diğer ilgili kıstaslara uygunluğuna, ayrıca iyileştirme önerilerine ve bu önerilerin yerine getirilme planlarına ilişkin olarak (öz-değerleme ekibi ve iç denetim birim başkanı tarafından) ortaya konulan sonuçlarla tamamlanmaktadır.

➤ Gözden geçirme sonrasında, gözetim gruplarına ve üst yönetime sunulmak üzere öz-değerleme sonuçlarını gösteren bir taslak rapor hazırlanmaktadır.

➤ Nitelikli, bağımsız bir değerlendirme uzmanı, gözetim grupları ve üst yönetimle mülakatlar yapmakta, sonuçları geçerli kılmak ve yorumlarına ve uygunsa yeni önerilere dayanak oluşturmak üzere öz-değerleme ve taslak rapora ilişkin sınırlı testler uygulamaktadır.

➤ Değerlendirme uzmanı, öz-değerleme sürecinin yeterliliğine ve iç denetim faaliyetinin *Uluslararası Standartlara* uygunluk derecesine ilişkin fikrini ifade etmektedir. Değerlendirme uzmanının yorumları, sonradan gözetim grubuna ve üst yönetime sunulacak olan rapora dahil edilmekte ya da söz konusu yorumlara rapor ekinde yer verilmektedir.

Öz-değerleme çalışmasının bir tek *Uluslararası Standartlara* uyumu kapsayacak şekilde daraltılması mümkündür. Bu bölümde çerçevesi çizilen

başlıca adımlar, çoğu durumda gereklilik arz etmektedir ve başlangıç noktası olarak öz-değerleme projesinin planlanmasına ve öz-değerleme programının tasarlanmasına yer verilmektedir.

5.3.1 Planlama ve Hazırlık

İç denetim birim başkanı, deneyimli, profesyonel bir üst düzey iç denetim personelinin, öz-değerlemeyi gerçekleştirmesini ya da ekibe başkanlık etmesini sağlayacak düzenlemeleri yapmalıdır. Bu personel, iç denetim biriminden bir kişi veya o anda kurumun başka bir biriminde çalışan ve önceden iç denetim konusunda deneyimi bulunan bir kişi olabilmektedir. Öz-değerleme projesinin personel temini ve raporlaması, güvenilirliğini ve tarafsızlığını sağlayacak şekilde yapılandırılmalıdır. Gözden geçirmeyi kaç kişinin yürüteceği kurumun büyüklüğüne ve görevin kapsamına bağlıdır. Sürecin kapsamının, amaçlarının ve belgelendirilme esaslarının bir planlama notunda belirtilerek projenin planlanması ve programlanması gerekmektedir. (“Dış kalite değerlemesi için Hazırlık ve Planlama Programı” konulu Araç 1, Ek 1.1.’ de gösterilmektedir.)

Planlama sürecinin bir parçası olarak, iç denetim birim başkanı ve öz-değerleme için görevlendirilen kişi/ekip, Uluslararası Standartlara uyumun ne anlama geldiğini tüm yönleriyle kavrayabilmek amacıyla, Kalite Değerleme Rehberi ekindeki “Standartlara Uyum Değerlendirmesi Özeti” konulu Araç 19’u gözden geçirmelidir. (Araç 19, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.10.’ da gösterilmiştir.)

Planlama ve hazırlık sürecinin başlangıcında, nitelikli ve bağımsız bir değerlendirme uzmanı görevlendirilmesi ve öz-değerlemenin onaylanma aşamasını gerçekleştirmek üzere kullanılacak programın oluşturulması gerekmektedir. Bağımsız değerlendirme uzmanının nitelikleri, dış kalite değerlendirme ekibi için aranan niteliklerle uyumlu olmalıdır. İç denetim birim

başkanı, bağımsız değerlendirme uzmanının, dış kalite değerlendirmesinin genel tabiatını ve kapsamını, ayrıca öz-değerlemenin onaylanma sürecine ilişkin belirli sorumlulukları ve kapsamına dair bazı sınırlamaları anlamasını sağlamalıdır.

Bağımsız değerlendirme yapacak kişinin, dış kalite güvence gözden geçirmeleri yürütme konusunda özel bir eğitiminin veya deneyiminin olması ve hatta bu konudaki yeterliliğini bir sertifika (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından verilenler, v.b.) ile kanıtlayabilmesi tercih edilmektedir. Ayrıca, iç denetim birim başkanının, işin ne kadarının yerinde çalışmaya başlanılmadan önce tamamlanabileceği, yerinde ziyaretin ne kadar uzun sürmesinin beklendiği, onaylama raporunun şekil ve içeriğinin nasıl olması gerektiği konularında ve ücret ödenmesi ve masrafların karşılanması gibi idari konularda bağımsız değerlendirme uzmanı ile anlaşmaya varmış olması gerekmektedir.

Öz-değerleme proje lideri veya ekibi tarafından planlama ve hazırlık aşamasında dikkate alınması gereken başlıca konular aşağıda yer almaktadır:

➤ İç-Çalışmanın (Kalite Değerleme Rehberi, Araç 2) ve İç Denetim Birim Başkanı Anketinin (Kalite Değerleme Rehberi, Araç 3), öz-değerleme ekibinin kapsamı ve diğer ihtiyaçları için gerekli görülen kısımlarını hazırlamak. İlgili ekleri ve referans belgeleri (örneğin, organizasyon şemaları, yönergeler, politika el kitabı, risk değerlendirme modeli ve denetim planları, denetim planının başarıyla sonuçlandırılmış olup olmadığının analizi ve iç denetim faaliyeti personeline ilişkin bilgiler), tam ve güncel olmalarını sağlamak üzere gözden geçirmek.

➤ İç denetim faaliyetinin tüm personeline ya da temsili bir grubuna, üst yönetime ve iç denetim faaliyetinin diğer paydaşlarından seçilen temsili bir gruba, Kalite Değerleme Rehberi ekinde Araç 4 ve Araç 5' te yer alan "Denetim/Danışmanlık Müşteri Tatmini" ve "İç Denetim Personeli" Anketlerini veya benzer araçları uygulama konusunu kararlaştırmak. (Söz

konusu Anketler, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.3. ve Ek 1.4.'te yer almaktadır.) Ankete tabi tutulanların güvenini sağlamak amacıyla, postalama işlemleri ve yanıtlar yapılandırılmalıdır.

➤ Mülakatların verimliliğini arttırmak için kullanmak üzere, anketlere verilen yanıt ve yorumları özetlemek ve analiz etmek. İç denetim faaliyetinin etkililiği, potansiyel iyileştirme fırsatları, önemli eğilimler, sonrasında geribildirim ya da diğer türde iletişimin yararlı olabileceği konular, çözüm gerektiren problemler, iyileştirme önerileri, v.b. için göstergeler tayin etmek.

➤ Görev planlaması, çalışma kağıtları, gözetim, sonuçlar ve iletişim konularının gözden geçirilmesi için denetim ve danışmanlık görevlerinden temsili bir örnek grup oluşturmak. Seçilecek bu grubun, iç denetimin sunduğu hizmet türlerini temsil edecek çeşitlilikte görevleri ve çeşitli iç denetim faaliyeti personelini kapsamasına dikkat edilmelidir. Ayrıca, uygulama ve izlemenin yeterliliğini ve zamanındalığını hesaba katarak, gözden geçirme için fazladan birkaç rapor seçilmesi uygun olmaktadır.

5.3.2 İç Denetim Paydaşları ve Personeli ile Mülakatlar

İç denetim birimi, denetim sonrası anketler ve/veya periyodik toplantılarla paydaşlarından düzenli olarak geri bildirim alabiliyorsa, mülakat yapmak gerekmeyebilecek, ya da uygulanacak mülakatların sayısı azaltılabilecektir. Ayrıca, onaylayacak bağımsız değerlendirme uzmanı de bazı mülakatlar yürüteceğinden, yapılacak mülakatlar bu kapsamda daraltılabilmektedir. Mülakat sürecinin, onaylayacak kişi ile koordineli olarak yürütülmesi gerekmektedir. Böylece, her iki tarafın da mülakat yapmak için aynı kişilere yönelmesi önlenebilmektedir.

Mülakat yapılarak elde edilen yanıtların özetlenerek analiz edilmesi gerekmektedir. Böylece, iyileştirme fırsatları ve diğer hususlar belirlenmektedir.

5.3.3 Öz-Değerleme “Alan Çalışması”

Öz-değerlemede uygulanacak gözden geçirme programı, dış kalite değerlemesi programları ile aynı bölümlerden oluşmaktadır. İç denetim birim başkanı ve öz-değerleme projesi lideri, uygulanacak çeşitli program bölümlerini gözden geçirerek gerekli değişiklikleri yapmalı, ayrıca gözden geçirilecek dosyaların ve diğer hususların eksiksiz olup olmadığını belirlemelidir.

Proje lideri ve ekip üyeleri, aşağıda yer alan iç denetim faaliyeti alanlarını değerlendirmek için, gözden geçirme programını adım adım gerçekleştirmektedir:

➤ İç denetim biriminin yapı ve organizasyonuna ilişkin olarak Kalite Değerleme Rehberi ekinde yer alan Araç 12 - iç denetim faaliyetinin yönergesini, misyonunu, amaçlarını ve ilgili dokümanları ne kadar etkili uyguladığını belirlemek, ayrıca organizasyonel yapısını, politika el kitabını ve fonksiyonunu nasıl yürüteceğini belirleyen süreçlerini değerlendirmek amacıyla kullanılmaktadır. (Araç 12, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.7.’de gösterilmiştir.)

➤ Risk değerlendirme ve görev planlamasına ilişkin olarak Kalite Değerleme Rehberi ekinde yer alan Araç 13 - iç denetim faaliyetinin, kurumun risk evreni, yönetim süreçleri, yönetim kontrolleri, karar destek bilgileri ve hesap verebilirlik mekanizmaları ile ne kadar uyumlu olduğunu belirlemek amaçtır. Ayrıca, iç denetim biriminin, kaynaklarını en uygun şekilde kullanmak için, planlama süreçlerini ne kadar etkili uyguladığını belirlemek amacıyla kullanılmaktadır.

➤ İç denetçilerin mesleki yeterliliğine ilişkin olarak Kalite Değerleme Rehberi ekinde yer alan Araç 14 - iç denetçilerin, sayılarının, becerilerinin çeşitliliğinin, sürekli mesleki eğitimlerinin, diğer personel ile iletişim yeteneklerinin, yetkilendirme ve yönetim geliştirme uygulamalarının ve diğer

unsurların değerlendirilmesi amacıyla kullanılmaktadır. (Araç 14, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.8.'de gösterilmiştir.)

➤ Bilgi teknolojisinin gözden geçirilmesine ilişkin olarak Kalite Değerleme Rehberi ekinde yer alan Araç 15 - kurumun teknoloji yönetiminin yeterliliğini ve iç denetim faaliyetinin bu önemli fonksiyonları karşılama kapasitesini özel olarak değerlendirmek amacı taşımaktadır.

➤ İç denetim faaliyetlerinin üretim ve katma değerinin değerlendirilmesi ve kişisel görev ve raporların gözden geçirilmesi konularında Kalite Değerleme Rehberi ekinde yer verilen Araç 16 ve Araç 17 - bireysel görevlerdeki planlama, kontrol, gözetim ve kaynakların kullanımının uygunluğunu; denetim ve danışmanlık hizmetlerinin belgelendirilmesinin yeterliliğini; iletişim becerilerinin şekil, içerik ve etkililiğini ve uygulamanın izlenmesini değerlendirmek amacı taşımaktadır. (Araç 16, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.9.'da gösterilmiştir.)

5.3.4 Öz-Değerleme Sonuçları, Öneriler ve Eylem Planları

Öz-değerleme proje lideri, özet bir gözden geçirme notu hazırlamaktadır. Hazırlanan özet notun, iç denetim faaliyetinin süreç iyileştirme ve paydaşları ile ilişkilerini geliştirme fırsatlarını vurgulaması ve ana sonuçları/bulguları içermesi gerekmektedir. Özet not hazırlanması hususunda, Kalite Değerleme Rehberi ekindeki Araç 20 ve Araç 20-B' den yararlanılabilmektedir. (Söz konusu Araçlar, bu çalışmanın sonunda Ek 1.11. ve Ek 1.13.'te gösterilmiştir.) Ayrıca, öz-değerleme ekibi, Kalite Değerleme Rehberindeki Araç 19'a uygun olarak, bir değerlendirme özeti hazırlamalı ve iç denetim faaliyetinin Uluslararası Standartlara uyumu konusunda sonuca varmalıdır. (Araç 19, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.10.'da yer almaktadır.)

Yukarıda sözü edilen bilgiler ışığında, iç denetim birim başkanı ile koordineli olarak, öz-değerleme proje lideri ve ekibi tarafından taslak bir rapor

hazırlanmaktadır. Taslak raporda, iç denetim faaliyetinin etkililiğini geliştirecek fırsatları hayata geçirmek üzere ortaya konulan eylem planlarının da yer alması gerekmektedir. Taslakta ayrıca, kurumun yapısını ve süreçlerini geliştirmek üzere öz-değerleme ile ortaya çıkarılmış fırsatlara da yer verilmektedir. Bağımsız değerlendirme uzmanının gözden geçirmesi ve yorumlarının işlenmesinden sonra rapor, üst yönetime ve diğer uygun gözetim gruplarına iletilmektedir.

5.3.5 Öz-Değerlemeye İlişkin Bağımsız Onay

Bağımsız onaylama için öncelikle, iç denetim birim başkanının, kurum dışında gözden geçirilebilir iç-çalışma ve diğer materyalleri onaylayıcıya/onaylama ekibine göndermesi ve yerinde ziyaret için hazırlanması gerekmektedir.

Bağımsız onaylayıcının çalışma programının başlıca unsurları aşağıda özetlenmektedir:

- İç-çalışma ve diğer materyalleri gözden geçirmek. Yerinde ziyaret sırasında izlenecek hususlara, en iyi uygulamalara ve diğer iyileştirme fırsatlarına ilişkin notlar almak.
- Öz-değerleme dokümanını, iyileştirme fırsatlarına ilişkin alınan kararları ve diğer eylem kararlarını dikkate alarak yerinde gözden geçirmek. Denetim ve danışmanlık görevlerine ilişkin çalışma kağıtları ve planlama belgeleri gibi kaynak dokümanları, öz-değerleme çalışmasını ve sunulan bilgilerin geçerliliğini referans alarak sınırlı testler gerçekleştirmek. Değerlendirme özetini, Uluslararası Standartlara uyuma ilişkin olarak gözden geçirmek, öz-değerleme proje lideri ve iç denetim birim başkanı ile varılan sonuçların dayandığı temeller üzerine tartışmak. İç denetim birim başkanının, gözetim grubuna ve üst yönetime ilettiği öz-değerleme sonuçlarına ilişkin taslağı gözden geçirmek.

➤ Gerekli durumlarda, kurumun üst yöneticisi, gözetim gruplarından üyeler ve mümkünse iç denetim faaliyeti paydaşlarından bir veya iki kişi ile kısa mülakatlar gerçekleştirmek. Bu mülakatların amacı, iç denetim faaliyetinin etkililiği ve güvenilirliği, yetki ve kapsamının uygunluğu, iyileştirme fırsatları gibi konulara ilişkin göstergeler elde etmektir. Mülakatlar, en üst düzey gözetim ve yönetimden doğrudan girdi sağlamak amacıyla bağımsız onaylayıcı tarafından yürütülmektedir. Böylece onaylayıcı, anket sonuçları ve öz-değerleme raporu ile karşılaştırmak üzere bağımsız girdiye sahip olmaktadır.

➤ Öz-değerleme ekibi lideri ve iç denetim birim başkanı ile kapanış konferansına temel olacak bir memorandum hazırlamak. Sonradan resmi bir onaylama raporuna dönüştürülecek memorandum, uygulanan onaylama prosedürlerinin ve sonuçların bir özetidir. Bu özetin, öz-değerleme ve bağımsız onaylama ile kanıtlanan Uluslararası Standartlara uyum derecesine ilişkin bir yargı içermesi gerekmektedir. Ayrıca, iç denetim birim başkanı tarafından hazırlanan taslak raporda henüz yer verilmemiş iyileştirme fırsatlarını ve diğer önerilen eylem kararlarını ortaya koymalıdır. İç denetim birim başkanının raporu, bağımsız onaylayıcının raporu eklenmiş olarak, üst yönetime gönderilmektedir.

➤ Bağımsız değerlendirme uzmanı ve iç denetim birim başkanı tarafından gerekli görüldüğünde, bir izleme ziyareti programlanabilmektedir. İzleme ziyaretinde, iç denetim faaliyeti için planlanan değişiklikleri ve kurum bütününe uygulanabilir değişiklikleri tartışmak üzere, değerlendirme uzmanının, üst yönetimin ve diğer gözetim gruplarından temsilcilerin katılacağı bir toplantı gerçekleştirilmektedir.

5.4. İç Değerlendirmeler

İç değerlendirmeler, iç denetim faaliyeti kalite güvence ve geliştirme programının en önemli unsurlarındandır. Etkili ve düzenli bir şekilde uygulanan iç ve dış değerlendirmeler, iç denetim birimine, kalite programını izlemesi ve

değerlendirmesi için bir temel sağlamaktadır. Kalite programının amacı; iç denetim faaliyetinin çalışmalarının, Uluslararası Standartlara, Etik Kurallarına ve iç denetim birimi yönergesine uyumu konusunda makul güvence sağlamaktır. Makul güvence, iç denetim birim başkanının, üst yönetimin ve faaliyetin diğer tüm paydaşlarının ihtiyaçlarına hizmet etmektedir.

İç denetim faaliyetinin performansı değerlendirilirken, aşağıdaki unsurların da dikkate alınması gerekmektedir:

- İç denetim biriminin amaç, politika ve prosedürleri.
- Kurumun risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçleri.
- Uyarlanabilir kanun ve yönetmelikler.
- Kamusal, endüstriyel ve diğer ilgili standartlar.

Bu unsurlara ilişkin olası ölçüm kriterleri aşağıdakileri içermektedir:

- İç denetim faaliyetinin, risk evrenini ve risk değerlendirme sürecini tanımlama metotları.
- İç denetim görevlerini planlama dokümanları.
- İç denetim faaliyetinin organizasyon planı, mesleki gereklere dair belirlemeleri, görev tanımları ve mesleki gelişim planları.
- Sürekli gelişim faaliyetleri ve en iyi uygulamaların benimsenmesi.

İç değerlendirmeler; iç denetim faaliyeti performansının sürekli gözden geçirilmesini ve öz-değerleme ile veya kurumda iç denetim uygulamalarını ve Uluslararası Standartlarını bilen diğer kişilerce gerçekleştirilen periyodik gözden geçirmeleri kapsamaktadır.

İç denetim faaliyeti performansının sürekli gözden geçirilmesi, genellikle iç denetim faaliyeti kalite programı içeriğindeki gözetim unsuruna ilişkin

olmaktadır. Yeterli gözetim, bir kalite güvence programının en önemli unsurudur ve iç ve dış değerlendirmelerin üzerine kurulabileceği temeli sağlamaktadır. Gözetim sorumluluğu, 2340 sayılı *Uluslararası Standartta* belirtilmiştir.⁶⁶

“2340 *Görevin Gözetim ve Kontrolü*

Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenmeli ve kontrol edilmelidir.”

5.4.1 İç Değerlendirme Gerçekleştirme Kararı

İç değerlendirmeler, periyodik olarak gerçekleştirilmektedir. Genellikle, iç denetim birim başkanı iç değerlendirme kararını vermektedir. İç değerlendirmeler, aşağıda yer alan amaçların dikkate alınmasını gerektirmektedir:

- İç denetim biriminin faaliyetlerinin, yönergesiyle ve kurum yönetiminin beklentileriyle uyumlu olup olmadığını belirleme.
- İç denetimin etkililik ve etkinlik düzeyinin anlaşılmasını sağlama.
- Denetim ve danışmanlık hizmetlerinin, en iyi uygulamalardan yararlanıp yararlanmadığını ve kurumun iş süreçlerine değer katıp katmadığını belirleme.
- İç denetim faaliyetini iyileştirme önerileri sağlama.
- İç denetim faaliyetinin Uluslararası Standartlara uyum derecesini gösterme.
- İç denetim faaliyetini dış gözden geçirme için hazırlama.

⁶⁶ İç Denetçiler Enstitüsü (2004); *Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi* (Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü), İstanbul s. 21

5.4.2 Gözden Geçirme Ekibi

Gözden geçirme ekipleri, iç denetim konusunda oldukça nitelikli ve değerlendirmelerinde tarafsız olabilecek kimselerden oluşmalıdır. Görevleri süresince iç değerlendirme ekibi, mümkün olduğunca bağımsız ve tarafsız davranarak, oluşturdukları raporları doğrudan iç denetim birim başkanına iletmelidir.

İç değerlendirme ekibi üyelerinin, hem kuruma hem de kurumun içinde faaliyet gösterdiği endüstriye ilişkin bilgi birikimine sahip olmaları gerekmektedir. Bu bakımdan, mevcut iç denetçiler, ya da yakın geçmişte iç denetim biriminde çalışmış olup sonradan kurumun başka bir yerinde görev almış kimseler en uygun ekip üyeleri olarak görülmektedir.

İç gözden geçirme ekibinin mesleki yeterliliği, iç denetim birim başkanı açısından son derece önemlidir. Bu nedenle, ekip üyeleri, mümkün olduğunca yönetim deneyimine, yargılama yeteneğine ve analitik becerilere sahip olmalıdır. Aşağıda yer alan kriterler, üye seçiminde kullanılabilir:

- Tarafsızlık seviyesi.
- Standartları bilme.
- İç denetim yönetimi becerileri.
- Teknik bilgiler (finans, işlemler, yönetim ve bilgi teknolojisi).
- Mesleki sertifikasyon.
- Endüstri bilgisi.
- Kuruma yönelik bilgi.
- İç değerlendirme görevine ilgi ve uygunluk.
- İnsan ilişkileri becerileri.
- İletişim becerileri.

- Yapıcı analizler, yorumlar ve iyileştirme önerileri sunma becerisi.

Gözden geçirmenin makul sürede tamamlanabilmesi için, genellikle en az iki ekip üyesinin bulunması gerekmektedir. İç değerlendirmeler için ne kadar zaman gerekeceği, iç denetim faaliyetinin büyüklüğüne, gözden geçirmenin istenilen tamamlanma tarihine, çalışmanın kapsamına ve diğer ilgili faktörlere göre değişmektedir.

İç değerlendirme ekip üyelerinin rotasyona tabi tutulması gözetilmelidir. Böylece, değerlendirme sürecine yeni perspektifler kazandırılabilen ve bu çalışmalarda görev alanlara oldukça olumlu bir “kalite eğitim ve anlayışı” sağlanabilmektedir.

Değerlendirme sürecinin en başında, bulgu ve önerilerin ne şekilde kaydedileceğine ve raporlanacağına ve nihai raporun formatına ilişkin anlaşmaya varılması gerekmektedir.

5.4.3 İç Değerlendirme Amaçları

İç değerlendirmeye ilişkin amaçlar, dış değerlendirme amaçlarına benzemektedir. Örneğin:

- İç denetim faaliyetinin etkinliğini ve etkililiğini, (a) yönergesi, (b) kurumun amaçları ve gelecekteki yönü, (c) gözetim gruplarının, üst yönetimin ve iç denetim birim başkanının beklentileri, (d) mevcut gereksinim ve fırsatlar ve (e) etkili bir seviyenin altında iş görmenin riskleri ışığında değerlendirme.

- İç denetim birim başkanı ve personeline, kendi performanslarını ve iç denetim faaliyetinin performansını yükseltebilmeleri için, fırsatlar tanımlama, öneriler geliştirme ve danışmanlık yapma. İç denetim birimi, “en iyi uygulamaları” hayata geçirerek, yönetime değer katabilmekte ve kurum içindeki imaj ve güvenilirliğini arttırabilmektedir.

➤ İç denetim faaliyetinin Uluslararası Standartlara uyum derecesine ilişkin fikir verme.

İç değerlendirmenin kapsam ve programı, sürekli iç kalite değerlendirme faaliyetleri de hesaba katılarak düzenlenmektedir.

5.4.4 İç-Çalışma

Kalite Değerleme Rehberi ekinde Araç 2' de yer alan İç-Çalışma Anketi, esas olarak dış değerlendirmeler için hazırlanmıştır. Ancak iç-çalışmanın, kapsamının daraltılarak veya belirli bir hedefe yönelik olarak gerçekleştirilmesi, iç değerlendirmeler açısından da uygun olmaktadır. Ayrıca, iç-çalışmalar, ileride gerçekleştirilmesi muhtemel dış değerlendirmeler için de etkili bir hazırlanma aracı olarak kullanılabilir. Bunun için, sadece, iç değerlendirme kapsamında yapılan iç-çalışmaya dışsal amaçların gerektirdiği düzeltme ve eklemelerin yapılması yeterli olmaktadır. (İç-Çalışma Anketi, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.2.' de gösterilmektedir.)

5.4.5 İç Denetim Paydaşları ve Personeline Yönelik Anketler

Anketler, bir iç denetim görevi sonlandırıldığında, kurum yönetiminden geribildirim sağlamak amacıyla kullanılabilir. Bu anketler, her denetim sonrasında rutin olarak gönderildiğinde, değerlendirme ekibinin yanıtları gözden geçirmesi ile iç denetim paydaşlarının iç denetim faaliyetinin performansına ilişkin algulamaları uygun bir şekilde öğrenilebilir.

Rutin anket uygulamaları gerçekleştirilmeyen iç denetim birimlerinde, değerlendirme ekibinin, son 12 ayda denetime tabi tutulmuş veya danışmanlık hizmetlerinden yararlanmış faaliyet ve destek birimleri yöneticilerine, Denetim Müşterisi Anketi ya da benzer bir anket uygulaması gerekmektedir. Denetim

Müşterisi Anketi, Kalite Değerleme Rehberi ekinde Araç 4 olarak yer almaktadır. (Araç 4, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.3.'te gösterilmiştir.)

Denetim Müşterisi Anketi gerçekleştirilmesi, iç değerlendirme için atılacak ilk adımlardan biri olmaktadır. Çünkü söz konusu Anketlerin tamamlanıp geri gönderilmesi için zamana ihtiyaç duyulmaktadır.

5.4.6 Gözden Geçirme Faaliyetleri

Kalite Değerleme Rehberinin “Dış Gözden Geçirme” konulu Bölümünde, tüm kalite değerlendirme süreci ve prosedürleri açıklanmıştır. Bu süreç ve prosedürler, iç değerlendirmeler için de kullanılabilir veya kullanılacak şekilde değiştirilebilmektedir.

Denetim çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi, iç değerlendirme esas unsurlarındandır. Değişik denetim türlerinden (örneğin, mali denetim, operasyonel denetim, bilgi teknolojileri denetimi, uyum denetimi gibi) ve danışmanlık faaliyetlerinden (örneğin, sistem geliştirme, sistem dönüştürme, iş süreçlerinin yeniden tasarlanması gibi) seçilen örnekler, mümkünse iç değerlendirme programına dahil edilmelidir. İyi dengelenmiş bir örnek seçimi ve çalışma kağıdı/dokümantasyon gözden geçirme süreci, iç değerlendirme programının şekillendirilmesi ile ilgili olası önyargıların ortaya çıkmasını önleyecek kilit unsurlar olmaktadır.

5.4.7 Mülakatlar

Mülakatlar, iç denetimlerin değeri, yönetimin beklentileri, personelin mesleki yeterliliği ve iç denetim faaliyetini iyileştirme alanları hakkındaki görüşleri ortaya çıkarmaktadır. Mülakatların değerlendirme sürecinin başlangıcında gerçekleştirilmesi daha uygundur. Ancak mülakatlar, üst

yönetimin yoğun iş programı nedeniyle değerlendirme boyunca da devam ettirilebilmektedir.

Kalite Değerleme Rehberi Araçları, mülakat rehberleri ve mülakat formu örnekleri içermektedir. Üst yöneticilere (Araç 7) ve iç denetçilere (Araç 10) ilişkin mülakat rehberleri, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.5.'te gösterilmektedir.

5.4.8 Değerlendirme

Kalite Değerleme Rehberi ekinde sunulan “Standartlara Uyum Değerlendirmesi Özeti”, iç değerlendirme ekibine, önemli hususları tanımlaması ve iç denetim faaliyetinin Uluslararası Standartlara uyum derecesi hakkında bir fikre varması hususlarında rehberlik sağlamaktadır.

Standartlara Uyum Değerlendirmesi Özeti, bu çalışmanın sonundaki Ek 1.10.'da yer almaktadır.

5.4.9 Raporlama ve İzleme

İç değerlendirme ekibinin nihai yazılı raporunu oluşturması üzerine iç denetim birim başkanı, her bir öneri için bir yanıt/eylem planı ve gerçekleştirilme programı hazırlanması işlemini başlatmaktadır. İç denetim birim başkanının, iç denetim faaliyeti personelini de bu sürece dahil etmesi gerekmektedir.

Yanıta, (1) her bir öneriye tam katılım sağlanmalı, (2) katılım sağlanmalı ama alternatif bir düzeltici yöntem ileri sürülmeli veya (3) herhangi bir düzeltici eylem üstlenilmeme nedenlerini belgelenmelidir.

Nihai rapor iç denetim birimi dışındakilere de gönderiliyorsa, iç denetim birim başkanının, nihai raporla birlikte iç denetim biriminin yanıtının ve uygulama planının bir kopyasını da göndermesi gerekmektedir.

İç denetim birim başkanı, iç değerlendirme kapsamına alınan her bir önemli alanın durumunu, ana önerileri ve uygulanabilirliklerini de dikkate alarak, en azından yılda bir defa gözden geçirmelidir. Söz konusu periyodik gözden geçirmelerin sonuçları, belgelenerek iç gözden geçirme raporu sunulan kimselere raporlanmaktadır.

Yıllık veya özel iç denetim planları, amaçlar ve hedefler oluşturulurken, önceki iç ve dış değerlendirme önerilerinin ve düzeltici eylemlerin dikkate alınması yararlı olacaktır.

Sonraki iç değerlendirmelerde atılacak ilk adım, iç veya dış değerlendirmelerden sağlanan önceki önerilerin tatmin edici şekilde çözümlenip çözümlenmediğini belirlemektir. Bu hususa ilişkin bulgular, nihai iç değerlendirme raporunda belirtilmektedir.

BÖLÜM VI

KAMU İÇ DENETİMİNDE KALİTENİN SAĞLANMASI

6.1. *Fransa’da Kamu İç Denetiminde Kalitenin Sağlanması*

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün sorumluluğunda yürütülmekte olan “Türk Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Uluslararası Standartlar ve AB Uygulamaları ile Uyumlu Hale Getirilmesi” başlıklı Eşleştirme Projesi kapsamında, kalite kontrol sistemlerine ilişkin bir faaliyet gerçekleştirilmiştir. 07-11 Kasım 2005 tarihleri arasında birinci ve 27 Şubat-03 Mart 2006 tarihleri arasında da ikinci kısmı gerçekleştirilen Proje faaliyeti, “Kalite Kontrol Sisteminin Ayrıntılı Şekilde Hazırlanması” başlığını taşımaktadır.

Söz konusu Proje faaliyeti kapsamında, “Eşleştirme Partneri” Fransa Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığının Muhasebat Genel Müdürlüğü Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Biriminden (MAEC) gelen, konusunda uzman iki Fransız iç denetçi Françoise GUILLARME ve Pierre ROUMEGAS ile görüşülerek Fransa’daki iç denetim ve iç kontrol sistemleri ve kamu iç denetiminde kalitenin ne şekilde sağlandığı konularında bilgi edinilmiştir. Muhasebat Genel Müdürlüğünün uyguladığı iç denetim kalite süreci, Fransız uzmanlardan edinilen bilgiler ışığında aşağıda aktarılmaktadır:

Fransa’da, iç denetçiler, IFACI’ ye bağlı olarak görevlerini yürütmektedirler. IFACI, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Fransa’daki şubesi konumundadır.

Muhasebat Genel Müdürlüğü, iç denetimde kaliteyi sağlama sürecini oluşturarak, hem Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün 1300 sayılı

Standardında belirtilen “kalite güvence ve geliştirme programı” hazırlama şartını yerine getirmiş hem de kalitenin Genel Müdürlüğe sağladığı avantajlardan faydalanmıştır.

Kalite güvencesinin, iç denetim hizmetleri için bir gereklilik olduğu düşünülmektedir. Kalite güvencesi, iç denetimin kuruma kattığı değer ve uluslararası standartlara uyumuna ilişkin güvenilirliği konusunda verilmektedir. Bir kalite süreci oluşturularak, bu sürecin gerçekleştirilmesi kalite güvence gerekliliğini karşılamaktadır. Kalite sürecinde;

1. Bir iç denetim organizasyonunun ve titizce hazırlanmış bir iç denetim metodolojisinin belirlenerek resmileştirilmesi ve tüm denetçiler tarafından aynı şekilde uygulanmasının sağlanması,

2. Bir eğitim politikası yardımıyla ve uyarlanabilir araçların mevcudiyetini sağlayarak, iç denetçilerin profesyonelliklerinin sürekli izlenmesi ve devamlılığının sağlanması,

3. Denetim hizmetlerinin, açık bir biçimde onaylanmış kaliteye ulaşma amacına uygun olarak yürütülmesi ve

4. Yapılan denetimin kuruma değer kattığından emin olunması gerekmektedir.

Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Birimi (MAEC) tarafından geliştirilen iç denetim kalite süreci, üç ana sürece ayrılmaktadır. ISO 9001 yaklaşımı temelinde belirlenen bu alt süreçler ve her bir alt sürece ilişkin hususlar aşağıda açıklanmaktadır:

1. Mesleki süreç
 - Denetimlerin gerçekleştirilmesi.
2. Destek süreç

- İnsan kaynakları yönetimi;
- Birimin satın alımlarının yönetimi;
- Denetim metodolojisi ve araçları.

Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Birimi (MAEC), ne durumda olduklarını anlamak ve değerlendirebilmek amacıyla PricewaterhouseCoopers ile çalışmalar yürütmektedir. Bu çerçevede, PricewaterhouseCoopers' dan her ay değerlendirme bilgileri sağlanmış, durum tespiti yapılmış ve kıstaslar belirlenmiştir. MAEC, denetim metodolojisi ve araçları konusunda PricewaterhouseCoopers' dan gerekli desteği sağlamaktadır.

3. Kaliteyi yönlendirme süreci

- Kalite dokümantasyonunun yönetimi;
- Yönetim sorumluluğu;
- Kalitenin ölçümü, analizi ve sürekli iyileştirilmesi.

Kalite sürecinin Muhasebat Genel Müdürlüğüne sağladığı avantajlar;

- Performans anlayışını getiren yeni Fransız Çerçeve Kanununun (Loi Organique Relative aux Lois de Finances) ve çok yıllık Performans Sözleşmesinin gereklerini yerine getirmek,
- Denetçilerin güvenilirliğini güçlendirmek
- Denetimin kendinden gelen sürekli iyileştirme amacını karşılamaktır.

Yeni Fransız Çerçeve Kanunu (Loi Organique Relative aux Lois de Finances) ve çok yıllık Performans Sözleşmesi, aşağıdaki hususlara dikkat edilmesini gerektirmektedir:

- Devletin ve yerel yönetimin muhasebe kalitesi

- Denetimler ve sürecin yeniden yapılandırılması
- Performans denetimleri

Denetçilerin güvenilirliğinin güçlendirilmesi ise aşağıdaki hususları içermektedir:

- Mesleki bir bilgi ağının gerekliliği (denetim normlarına ve yöntemlerine uyma, denetimde homojen bir kalite seviyesini yakalama)
- Daha sağlıklı bir dış “değerleme”

Kalite sürecinin birincil amacı, denetim müşterilerinin ihtiyaçlarını dinleyerek tatmin olmalarını sağlamak ve kaliteli sonuçlar elde etmektir. İkincil amaç ise, denetimde kalite sürecinin denetçiler ve diğer personel tarafından anlaşılmasıdır.

Muhasebat Genel Müdürlüğünde kalite sürecinin hayata geçirilmesinde atılan adımlar aşağıda özetlenmektedir:

2002_sonu: Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Birimi (MAEC) tarafından denetim referans dokümanları (denetim yönergesi, etik kurallar, v.b.) taslakları hazırlanmıştır.

2003_sonu: Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Birimi (MAEC) tarafından, yerel denetçileri de sürecin içine katarak, kaliteye ilişkin referans belgelerin (kalite el kitabı ve prosedür fişleri) taslakları hazırlanmıştır.

2004_baş: Denetim referans belgeleri tüm denetçiler tarafından uygulanmaya başlanmıştır.

2004 ortası: Genel Müdürlüğün Kalite Biriminden ve yerel denetimleri gerçekleştirmekle görevli kimselerden bir çalışma grubu oluşturularak referans belgeler zenginleştirilmiştir.

2004 sonu: Kalite araçları, öncelikle, 22 bölgeden seçilen toplam dokuz pilot bölge ile Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Biriminde (MAEC) denenmiş ve deneme başarıyla sonuçlanmıştır.

2005 başı: Denetim referans belgeleri tüm denetçiler tarafından uygulanmaya başlanmıştır.

2005 ortası: Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Birimi (MAEC) tarafından yerel denetim yapıları üzerinde iç kalite denetimleri gerçekleştirilmeye başlanmıştır.

2006 başı: IFACI tarafından, Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Biriminde (MAEC) “denetim kalite testi” gerçekleştirilmiş ve bazı önerilerde bulunulmuştur. Bunun üzerine sertifikasyona ilişkin bir eylem planı hazırlanarak yürürlüğe girmiştir. “Denetim kalite testi” gerçekleştirilmesi, ISO 9001 sertifikasyonunun gerektirdiği bir uygulama olup sertifikasyondan altı ay önce tamamlanmaktadır.

Genel Müdürlük kalite sürecinin gerçekleştirilmesinde ileride atılacak adımlar ise aşağıda yer almaktadır:

2006 ortası: Muhasebat Genel Müdürlüğü Kalite Birimi tarafından, Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Biriminin (MAEC) iç değerlendirmesi yapılacaktır. Kalite Birimi, denetim kalitesi konusunda yüksek bilgi birikimine sahip kimselerden oluşmakta ve bu yüzden verilecek eğitimler konusunda büyük bir misyon üstlenmektedir. Kalite Birimi, öncelikle değerlendirmeler

gerçekleştirerek sorunları tespit etmekte, sonrasında da sorunları giderecek eğitim konusunda atılacak adımları belirlemektedir.

2006 sonu: IFACI tarafından, Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Biriminin (MAEC), ISO 9001–2000 sertifikasyonu yapılacaktır. Bu uygulama, dış değerlendirme olarak da düşünülebilir.

2007: IFACI tarafından iki veya üç yerel denetim yapısının ISO 9001–2000 sertifikasyonu yapılacaktır.

2007: Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Biriminin (MAEC), IFACI Profesyonel Sertifikasyonu yapılacaktır. Profesyonel Sertifikasyon, İç Denetim Profesyonel Referans Kitabına uygunluk yönünden değerlendirmeler yürütülerek gerçekleştirilecektir. İç Denetim Profesyonel Referans Kitabı, İç Denetim Standartlarının tümüne ilişkin sorulardan meydana gelen bir değerlendirme formudur ve Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) anketlerini model almaktadır. Değerlendirme formu sayesinde, iç denetim standart ve normlarına ne derece yaklaşıldığına ilişkin sonuçlar çıkarılarak, iç denetim faaliyetinin zayıf ve güçlü yönleri tespit edilebilmektedir. Profesyonel Sertifikasyon uygulaması, ISO 9001–2000 Sertifikasyonundan sonra daha kolay gerçekleşecektir.

2007: Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Biriminin (MAEC) denetçileri tarafından profesyonel sertifikalar (CIA, CISA, CGAP) edinilecektir.

Aşağıda, ISO 9001–2000 Sertifikasyonu ile IFACI Profesyonel Sertifikasyonunun amaçları, referans belgeleri ve alınan sertifikalarına ilişkin özet bilgiler verilmektedir. Böylelikle, her iki sertifikasyonun karşılaştırılarak benzerlik ve farklılıklarının anlaşılması sağlanması amaçlanmaktadır:

ISO 9001–2000 Sertifikasyonu

Amacı

İç denetim birimlerinin kalite yönetim sistemlerinin niteliklerinin ve işlem usullerinin sertifikalandırılması.

Kalite Yönetim Sistemi; insan kaynaklarının, verilen hizmetin kalite seviyesinin temin edilmesine ilişkin kural ve yöntemlerin ve faaliyetin sürekli iyileştirilmesi hususlarının uyumlu bir şekilde bir araya gelmesinden oluşur.

Referans Belge

Bir kurumun, Kalite Yönetim Sisteminin aşağıda belirtilen hususları gerçekleştirmesi için, bulundurması gereken koşulları belirler:

- Müşterilerin talebine ve uygulanan kurallara uygun bir şekilde, düzenli olarak bir ürünü üretebildiğine ilişkin yetkinliğe sahip olduğunu kanıtlamak
- Sistemin sürekli iyileştirilmesi yoluyla müşterilerinin tatminini arttırmak

Bu belge, bir girişimin tüm birimlerinde, özellikle de iç denetim biriminde uygulanabilir. Çünkü sağlanan hizmetlerin düzeyi ile değil uygulanan yöntemlerle ilgilidir.

Norm, birimin süreçlerini modellemesini ve uygulama koşullarını tanımlamasını gerektirmektedir. Gerekler dört temel süreç etrafında yapılandırılmıştır: yönlendirme, kaynak yönetimi, üretim ve kontrol ve iyileştirme.

Bu belge, özellikle iç denetim için tasarlanmış ve IFACI Sertifikasyon Denetim Ekibi tarafından kullanılacak bir kontrol planı ile birlikte hazırlanmıştır.

Alınan Sertifika

İç denetim biriminizin ISO 9001 normlarının gerektirdiği tüm koşulları sağlamış olduğunu belirtir.

Bu sertifika, faaliyetlerinin bir kısmı ya da tümü için ISO sürecine başvurmuş kuruluşlar için özellikle önemlidir.

IFACI Profesyonel Sertifikasyonu

Amacı

İç denetim birimi tarafından sağlanan hizmetlerin içerik ve niteliğinin, temeli Mesleki İç Denetim Normlarına (IIA/IFACI) dayanan bir belge yoluyla sertifikalandırılması.

Referans Belgeler

Bu belge, kalite belgelerine uygulanabilir kurallara dayanılarak geliştirilmiş ve eşit ağırlıklı olarak iç denetim birimleri, iç denetim kullanıcıları ve uzmanlardan oluşan bir Komitenin onayına sunulmuştur.

Sertifikalandırılan nitelikleri, üç temel gerek çerçevesinde tanımlar ve belirler:

- **Hizmet sunumuna ilişkin gerekler:** örneğin iç denetimin bağımsızlığı, görevlerin planlanması, gelişme süreçlerine ilişkin izleme yöntemleri;
- **Yöntem gerekleri:** özellikle iç denetim ekibinin yetkinliklerine, hizmete dair kurallara ve prosedürlere ilişkin denetim düzenlemeleri;
- **Yönlendirme ve kontrol gerekleri:** iç denetim birimi tarafından uygulanan, denetim görevinin icrasına ve güvence ve iyileştirme programlarına ilişkin gerekler...

Bu belge, özellikle iç denetim için tasarlanmış ve IFACI Sertifikasyon Denetim Ekibi tarafından gereklerin yerine getirilip getirilmediğini kontrol etmek amacıyla kullanılacak bir kontrol planı ile birlikte hazırlanmıştır.

Alınan Sertifika

İç denetim birimi tarafından sağlanan hizmetlerin, uluslararası kabul görmüş normlara uygun olarak gerçekleştirildiğini belirtir.

Bağımsız bir kuruluş olan IFACI tarafından sertifikalandırılan bir iç denetim birimi, ilgili hizmetin sağlanmasında rol oynayan tüm tarafların, gerek risk yönetimi ve kontrolü gerekse kuruluşun idaresi açısından rollerini tam olarak yerine getirdiklerine dair sağlam bir göstergedir.

Aşağıda, IFACI Profesyonel Sertifikasyonun sürecine yer verilmektedir:

- IFACI Sertifikasyon birimine talep gönderilir.
- IFACI Sertifikasyonun verilebilirliğini araştırır.
- Size, denetçiler arasından seçim yapmanıza olanak sağlayan bir liste ile birlikte bir müdahale önerisi gönderilir.
- Denetçiler faaliyeti gerçekleştirir.

- Denetim sonuçları Sertifikasyon Komitesine sunulur.
- Sertifikasyon Komitesi denetim sonuçlarını onaylar ve sertifikanın verilmesini önerir.
- Sertifikasyon izleme programı oluşturulur (yıllık izleme denetimi ve üç yılda bir yapılan yenileme denetimi).

Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Birimi (MAEC) tarafından, IFACI ve yerel iç denetçilerle birlikte çalışılarak, kalite sürecine ilişkin genel bir strateji oluşturulmuş, stratejiyi temel alarak politikalar ortaya konmuş, gerçekleşmesi için yapılacak eylemler ve bu eylemleri yerine getirecek sorumlular belirlenmiştir. Oluşturulan kalite stratejisi; kuruma katılan değerlerin teşvik edici gücü ile denetim hizmetlerinin iyileştirilmesinde süreklilik kazanmaktır. Bu stratejiden yola çıkılarak belirlenen politikalar ve her bir politika için gerçekleştirilecek eylemler ise aşağıda yer almaktadır:

1. Muhasebat Genel Müdürlüğünün görevlerinde sürekli yeterliliğin sağlanması.

➤ Denetçilerin uzmanlık eğitiminin güçlendirilmesi: *Örneğin, yıllık eğitim planlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemek üzere, eğitimler sonunda bir anket uygulanmaktadır. Ayrıca, iç denetçilerin, yetkinliklerinin uluslararası çapta tanınması amacıyla İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) profesyonel sertifikalarını (CIA, CISA, CGAP) almaları hedeflenmektedir.*

➤ Denetim metodolojisi ve araçlarının zenginleştirilmesi.

➤ Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Birimi (MAEC) denetçilerinden profesyonel bilginin elde edilmesi.

2. Denetimin gerçekleşeceği birimlerin gereksinimlerini karşılama.

➤ Kurumun ne derece tatmin olduğunu ölçme.

➤ Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Birimi (MAEC) iç denetçilerinin önerilerinin ne derece uygulandığını ölçme: *İç denetçilerin denetim raporları sonucunda belirlenen eylem planlarının izlenip izlenmediği*

üç ayda bir değerlendirilmektedir. Denetimler sonucunda sunulan önerilerin, eğer kuruma herhangi bir katma değer sağlamıyorsa, uygulanmaması haklı görülebilir.

3. Kalitenin sürekli iyileştirilmesini yönlendirme.
 - Denetim kalite sürecine dair iletişim kurma.
 - Kalitenin yönlendirilmesinin kalitesini ölçme.

Kalite sürecine ilişkin strateji, politikalar, gerekli eylemler ve sorumlular belirlendikten sonraki ikinci adım, Kalite Rehberinin hazırlanması olmuştur. Kalite için genel bir çerçeve doküman olan bu Rehberde, strateji, politikalar ve eylemler yazıya dökülmüştür. Kalite Rehberi Fransa geneli için hazırlanmıştır. Söz konusu Ulusal Kalite Rehberinde yer alan hususlar ana hatlarıyla aşağıda belirtilmektedir:

- Muhasebat Genel Müdürlüğünün denetim misyonu;
- Denetim faaliyetinin kalite projesi;
- Sürece ilişkin nedenler ve amaçlar.
 - Kalite sistemi prosedürleri;
- ISO 9001 normları ile karşılığı prosedür fişlerinin uyumuna ilişkin şema.
 - Kalite yönetim sistemi.
- Kalite yönetim sisteminin değerlendirmesi.

Toplam sekiz bölümden oluşan Kalite Rehberinin birinci bölümünde, Muhasebat Genel Müdürlüğü Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Biriminin (MAEC) denetim görevine, aktörlerine ve aktörlerin sorumluluklarına ilişkin belirlemelere yer verilmiştir. Ayrıca, kalite konusuna ilişkin bazı kısaltmaların yer aldığı bir kısım da bulunmaktadır.

Kalite Rehberinin ikinci bölümünde, kamu iç denetim faaliyetinin stratejisi yer almaktadır. İkinci bölüm, Muhasebat Genel Müdürlüğünün hazırladığı resmi bir yazı ile başlamakta ve Genel Müdürlüğün konuya ilişkin ne tür görevler üstlendiği aktarılmaktadır. Kalite Rehberine konulan bu genel yazı, her sene güncellenebilmekte ya da değiştirilmeden aynı şekilde bırakılabilmektedir. Bu noktada önemli olan, Genel Müdürlüğün sorumluluk üstlenmesidir.

Kalite Rehberinin üçüncü bölümü, rehberi tanımlamakta ve rehberle ilişkin gerekli bilgilere yer vermektedir.

Kalite Rehberi dördüncü bölümü, kalite yönetim sistemini açıklamakta ve sisteme ilişkin bir şema içermektedir. Bu şema, uluslararası çapta, kaliteye ilişkin tüm dokümanlarda görülebilen bir şemadır. Şema, kendi etrafında dönen ve kendini sürekli iyileştirmeye çalışan bir süreci tarif etmektedir. İç denetim birim başkanının sorumluluğunda yürütülecek söz konusu süreç, denetlenenlerin taleplerinden yola çıkar, denetim görevinin gerçekleştirilmesi ve sonucunda raporlamanın yapılması ile devam eder ve yine denetlenenlere dönerek son bulur. Böylelikle, denetlenenlerin iç denetim hizmetlerinden tatmin olmaları amaçlanmakta ve memnuniyet sağlanamamışsa iyileştirmeye yönelik çözüm önerileri aranmaktadır.

Kalite Rehberinin beşinci bölümü, yönetim sorumluluğuna ilişkindir. Fransa'da yönetim ulusaldır. Görevlendirme yazısı, kalitenin planlanması ve kalite gözlem gereklerine ilişkin hususlar bu bölümde yer almaktadır. Ayrıca beşinci bölüm, iç denetim kalite değerlendirmeleri bilgisayar programları aracılığıyla gerçekleştirildiği için, kullanılan bilgisayar programına ilişkin bir şema da içermektedir.

Fransa'da denetim yazılımları kullanılmakta ve bu yazılımlar iç denetimin kalitesini değerlendirmede iyi bir araç vazifesi görmektedir. Bu

yazılımlar aracılığıyla, iç denetçilerin denetim görevlerinde hangi aşamada oldukları görülebilmektedir. Ayrıca, denetimin zamanlamasının uygunluğu saptanabilmekte ve iç denetçi ilgili tüm belgelere ulaşabilmektedir. Denetim yazılımlarının kullanılması, denetimde gözetimi de kolaylaştırmaktadır.

Muhasebat Genel Müdürlüğü Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Biriminde (MAEC), “Modalisa” olarak adlandırılan bir bilgisayar program modeli kullanılmaktadır. Bu modelde, farklı sorular içeren çeşitli anketler bulunmaktadır. Anketler çevrimiçi hazırlanmakta, gönderilmekte, yanıtlanarak geri dönmekte ve sunucu tarafından hesaplamalar otomatik olarak gerçekleştirilmektedir.

Kalite Rehberinin altıncı bölümü, iç denetim faaliyeti kaynaklarının yönetimine ilişkin, yedinci bölümü ise, denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesine ilişkin hususları düzenlemektedir.

Kalite Rehberinin sekizinci ve son bölümünde, iç denetim faaliyeti kalitesine ilişkin önlemler, analizler ve kalitenin iyileştirilmesine yönelik eylemler hakkındaki belirlemeler bulunmaktadır. Bu bölümde ilk olarak yine kalite yönetim stratejisi dokümanına yer verilmiş ve kalite stratejisini izlemede yararlanılacak bir kalite tablosu gösterilmiştir. Anılan kalite tablosu, ulusal bir doküman olup, iç denetim faaliyeti kalitesini izleme sorumluluğunun ne şekilde yerine getirileceğine dair yöntemleri açıklamaktadır.

Ulusal Kalite Rehberi, bu çalışmanın sonundaki Ek 2’de yer almaktadır.

Ulusal Kalite Rehberinin hazırlanmasından sonra atılan üçüncü adımda, kalite prosedürleri ve prosedürlere ilişkin fişler oluşturulmuştur. Kalite prosedürleri geliştirilirken, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) ve Uluslararası Standardizasyon Organizasyonunun (ISO) ortaya koyduğu Standartlar referans alınmış ve tecrübeli kuruluşlardan bilgi akışı sağlanmıştır. Prosedür fişleri, iç denetçiler için hazırlanan operasyonel fişler olup, iç denetim

birimlerinde faaliyetlerini ne şekilde gerçekleştireceklerine dair ayrıntılar içermektedir. Prosedür fişleri, her iç denetim biriminde bulunacak yazılı ve resmi belgelerdir. İç denetim birimlerinin kendilerine uyarlayarak uyguladıkları prosedür fişleri, Kalite Rehberinde belirtilen çerçevenin dışına çıkamamaktadır. Ulusal kalite prosedürlerinin detaylandırıldığı fişler, tüm denetim yapılarına uygulanabilmekte ve denetim aracına ilişkin genel prensipleri kısaca özetlemektedir:

- Denetim kılavuz ilkeleri;
- Denetim görevlerini planlama metodolojisi;
- Etik kurallar;
- İç ve dış denetim yönergesi.

Prosedür fişlerine bazı belgeleme formatları (rapor, yönerge, görevlendirme yazısı, v.b.) eşlik etmektedir.

Bu çalışmanın sonundaki Ek 3'te, kalite prosedür fişi örnekleri yer almaktadır.

Muhasebat Genel Müdürlüğündeki denetim kalite süreci, iç ve dış değerlendirmelere tabi tutulmakta ve tespit edilen uyumsuzluklar uygun şekilde yönetilmektedir.

Kalite güvencesi, iç denetim faaliyeti performansının düzenli olarak iç değerlendirmesinin yapılmasına dayanarak verilmektedir. İç değerlendirmeler;

- İç denetim biriminin sürekli gözetimi çerçevesinde,
- Belirli kontroller (öz-değerlemeler, teşhisler, denetlenenlere ve diğer yararlanıcılara uygulanan memnuniyet anketleri, v.b.) yoluyla,

➤ Kalite izleme tablolarında faaliyet göstergelerinin, örneğin denetim görevlerinin sayısının ve denetimlerin kaç günde gerçekleştiğinin izlenmesi yoluyla ve

➤ Kalite izleme tablolarında kalite göstergelerinin, örneğin önceden belirlenmiş hedeflerin, yıllık denetim planının, hayata geçirilen önerilerin ve edinilen bilgileri arşivleme ve muhafaza etme yöntemlerinin izlenmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir.

Kalite sürecinin iç değerlendirmesi tamamlandığında;

- Kalite sürecinin başlangıç tarihini,
- Kalite süreci değerlendirmesinin başlangıç tarihini,
- Genel bir özeti,
- Kalite sürecinin etkinliğine dair güçlü ve zayıf yönleri ve uyumsuzlukları da kapsayan bir kanaati ve
- İyileştirme yollarını içeren bir rapor hazırlanmaktadır.

Aynı zamanda kalite güvencesi, bağımsız bir birim tarafından dönemsel olarak gerçekleştirilen dış değerlendirme sonuçlarına dayanarak verilmektedir. Kamu iç denetim faaliyetlerinin dış değerlendirmesini yapacak kimsenin, değerlendirilecek kurumla herhangi bir bağı bulunmaması ve tüm Fransız normlarına ve standartlara hakim olması gerekmektedir. Bağımsız ve tarafsız davranabilecek bu kişi, Fransız Ulusal Denetim Ofisi'nin başındaki kişi olabilir. Kısacası, dış değerlendirme, faaliyetin tamamen dışında bir kişi tarafından yerine getirilebilir. Sertifikasyonla sonuçlanabilecek dış değerlendirmeler, denetimin farklı yönleri ile ilgilenmektedir. Bu yönler aşağıda örneklenmektedir:

- Yapı,
- Planlama ve plana uyma,
- Standartlara uyma,

➤ Denetçilerin profesyonelliği kapsamında eğitim ve aranan nitelikler.

Muhasebat Genel Müdürlüğü denetim kalite sürecinin iç ve dış değerlendirmeleri tamamlandıktan sonra, denetim normlarına ve kalite sistemine ilişkin olarak tespit edilen uyumsuzluklar, bir kalite iyileştirme planı çerçevesinde yönetilmektedir. Söz konusu iyileştirme planı, yıllık bir doküman olup Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Birimi (MAEC) tarafından şekillendirilmektedir.

İç denetim, kurumun tüm faaliyetlerinin kalitesini denetlemektedir. Bu kalite denetiminin kalitesi ise ulusal bazda değerlendirilmektedir. Denetimlerden sonra tespit edilen eksiklikleri düzeltmeye yönelik öneriler, bu önerilerin gerçekleşip gerçekleşmediğı ve dolayısıyla kalite denetiminin kalitesi değerlendirilmektedir.

6.2. İngiltere’de Kamu İç Denetiminde Kalitenin Sağlanması

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünce yürütülmekte olan “Türk Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Uluslararası Standartlar ve AB Uygulamaları ile Uyumlu Hale Getirilmesi” başlıklı Eşleştirme Projesi kapsamında, “Kalite Kontrol Sisteminin Ayrıntılı Şekilde Hazırlanması” konulu bir faaliyet gerçekleştirilmiştir.

Söz konusu Proje faaliyeti kapsamında İngiltere’den gelen konusunda uzman Jane SQUIRE ile görüşülerek, İngiltere’deki iç kontrol ve denetim sistemleri ve kamu iç denetiminde kalitenin ne şekilde sağlandığı konularında bilgi edinilmiştir. İngiltere Hazine Bakanlığının öngördüğü iç denetim kalite kontrol ve güvence sistemine ilişkin olarak İngiliz uzmanın verdiği bilgiler aşağıda aktarılmaktadır:

İngiltere’de, 20 yıl öncesine kadar kalite kontrol kavramı denetimde kullanılmamış, denetim dışında yer alan bir kavram olarak algılanmıştır. Kavramın denetimde kullanılması aşama aşama gerçekleşmiş, önemli görüldüğü birimlerde de daha hızlı bir gelişme seyri izlemiştir. Zaman içinde, denetimde kalite kontrolünün ve kalitenin arttırılmasının, iş yükünü azaltabileceği, maliyetleri düşürebileceği ve sonuç olarak kalite kontrolün de maliyetinin düşeceği anlayışı benimsenmiş ve denetçilerden gelen olumlu tepkilerin artması ile de kaliteye geçiş süreci hız kazanmıştır. Denetçiler, sanayi sektöründe sağlıklı bir şekilde uzun zamandır uygulanmakta olan kalite yönetimini kendilerine örnek almış ve denetim sistemine uyarlamışlardır.

İç denetimde kalite kontrol anlayışına geçilmesi zaman almıştır. İç denetim birimlerine, zaman içinde kalite kontrol konusunda yetkiler verilmeye başlanmıştır. İngiltere’de İDKK benzeri bir yapı bulunmadığı için, iç denetim birimleri bu konudaki düzenlemeleri kendileri oluşturmak durumundadır. İç denetim birimleri arasında en iyi uygulamalar paylaşılmakta ve birimler

birbirlerini değerlendirebilmektedir. Ancak bu değerlendirmeler, aynı i denetim birimlerinin birbirlerini karşılıklı olarak değerlendirmesi yoluyla değil, bir birimin diğerini değerlendirmesi ve o diğer birimin de başka bir birimi değerlendirmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Böylelikle, iç denetim birimleri birbirlerinin kalite güvencesine katkıda bulunabilmektedir. Sadece en iyi uygulamalara ve ciddi sorunlara ilişkin bilgiler İngiltere Hazine Bakanlığında toplanmakta ve tartişılmaktadır.

Kalite kontrolün amacı; önceden kararlaştırılan çalışma programlarının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, standartlara uygun olup olmadığı ve çalışma belgelerinin bu durumu ispatlayacak düzeyde olup olmadığını belirlemektir. Böylelikle, hem belgeler hem de kişiler değerlendirilmiş olacaktır.

Kalite kontrolü yapma sorumluluğu iç denetim birim başkanına aittir. Kk iç denetim birimleri için kalite kontrol konusunda dış denetimden ya da eşdeğer kurumlardan yardım almak uygun olabilmektedir.

iç denetim birim başkanı, gerekli kalite kontrollerini yürüterek, standartlara uygunluk, etkililik ve ekonomiklik konularında güvence vermek zorundadır. i denetim biriminin bağlı olduğu kurumun yöneticisi de ilgili taraflara güvence vermek zorundadır ve bu konuda dış denetimden yararlanabilmektedir. Ayrıca dış denetim, iç denetimin standartlara uygun yapılıp yapılmadığını da değerlendirebilir. İngiltere’de dış değerlendirmeler, dış denetçiler tarafından yapılmaktadır. Bu kapsamda dış denetim, 3-5 yılda bir bağımsız değerlendirme yaparak bu değerlendirmeyi raporlayabilmektedir. Tabi bu yöntem zorunlu olmamakla birlikte, i denetim fonksiyonunun zayıf işlediği durumlarda, dış denetim kendi amaç ve sorumluluklarını karşılamak adına bu uygulamayı gerçekleştirmek durumundadır.

İç denetim birim başkanının, iç denetim faaliyetlerinin kalitesine ilişkin güvence verme sorumluluğu aralıksız devam eder, örneğin, iç denetim personeli sürekli olarak eğitilmektedir. İç denetim birim başkanı, denetim raporlarını, denetim görevlerinin akışını, ulaşılan sonuçları ve kalitesini sürekli olarak gözden geçirmelidir. Bu gözden geçirmelerde kontrol testleri uygulanabilmektedir.

İngiltere’de, sürekli gözden geçirme faaliyeti dışında, “soğuk gözden geçirme (cold review)” olarak tabir edilen bir uygulama da bulunmaktadır. “Soğuk gözden geçirmeler”, iç denetçinin bir yıl boyunca yerine getirdiği faaliyetlerin, yılsonunda denetimler tamamlandığında, sonuçlarına bakılarak gözden geçirilmesidir. Bu gözden geçirmelerde de kontrol testleri gerçekleştirilebilmektedir.

İç denetim birim başkanının, biriminde yürütülen kalite kontrol faaliyetleri ile diğer faaliyetlerin dengelenmesini gözetmesi gerekmektedir. Kalite kontrol isteğe bağlı bir faaliyettir ve gerektiğinden fazla zaman harcanmaması gerekmektedir.

İngiltere’de Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) geliştirdiği Standartlar uygulanmamaktadır. İç denetim, İngiltere Hazine Bakanlığı tarafından Kasım 2001 tarihinde yayımlanan “Kamu İç Denetim Standartlarına” göre gerçekleştirilmektedir. Ayrıca, yerel yönetimlerde, iç denetim kalitesinin sağlanmasına ilişkin oluşturulan bazı el kitaplarında, ISO 9001 Standartları referans alınmıştır. İngiltere Kamu İç Denetim Standartlarından kalite güvencesine ilişkin 10 uncu Standart aşağıda yer almaktadır:⁶⁷

⁶⁷ İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları (Çeviri: ÖZEREN, B. ve EKİNCİ, M.), (2004), T.C.Sayıştay Başkanlığı, Ankara, s. 35

10. Kalite Güvencesi

10.1.Kalite Güvencesinin İlkeleri

10.1.1.İç denetim çalışması; etkin performans düzeyinin sürdürülmesini, bu standartlara bağlılığın devam ettirilmesini sağlamak üzere faaliyetin her aşamasında kontrol edilmelidir.

10.1.2.İç Denetim Yöneticisi; organizasyonun yan kuruluşları bünyesinde yer alan iç denetim dahil olmak üzere bir denetim çalışmasının bu standartlara uyması ve hedeflerini gerçekleştirmesi bakımından hem kurum içinde hem de kurum dışında yapılan incelemeler için güvence elde etmek ve yıllık denetim raporunda bu standartlara uyulduğu düşüncesini pekiştirmek üzere tasarlanmış bir kalite güvence programı geliştirmelidir.

10.2.İç Denetimin Yönetimi

10.2.1. İç Denetim Yöneticisi, personelini yönlendirmek üzere birime özgü Denetim Elkitabı'nda (local audit manual) politikalar ve prosedürler oluşturmalıdır. Sözü edilen elkitabının biçim ve içeriği denetim biriminin büyüklüğüne uygun olmalıdır. Elkitabı, asgari olarak, iç denetimin rolünü ve sorumluluklarını, belgeleme standartlarını birime özgü raporlama standartlarını ve bunun somut hedeflerini, eğitim ihtiyaçlarını ve beklentileri ve denetimin performans ölçülerini ve göstergelerini kapsamalıdır.

10.2.2.İç Denetim Yöneticisi gelişimi izlemek, kaliteyi değerlendirmek ve personel yetiştirmek bakımından denetim çalışmalarının tümünde her kademedeki iç denetim personelini, gerektiği şekilde gözetim altında bulundurmalıdır. Gözetim şu hususları kapsar:

- a. Bu standartlara ve birime özgü elkitaplarına uyulmasının güvence altına alınması,
- b. Denetimin başlangıcında, uygun direktifler verilmesi,
- c. Denetim hedeflerinin ve çalışma planlarının onaylanması,
- d. Denetimlerin planlandığı şekilde veya değişiklikleri onaylanmış halde yürütülmesinin sağlanması,
- e. Uygun denetim tekniklerinden yararlanılması,
- f. Denetim bulgularının, varılan sonuçların ve tavsiyelerin kafi miktarda ve ilgili kanıtlarla tatminkâr biçimde desteklenmesinin güvence altına alınması,
- g. Raporların doğru tarafsız, açık, özlü ve zamanlı olmasının sağlanması,
- h. Çalışmanın kaynak bütçelerinin sınırları içinde veya onaylı bütçe değişiklikleriyle gerçekleştirildiğinden emin olunması.

10.2.3.Gözetimin kapsamı her bir denetçinin deneyimine ve eğitimine bağlıdır. Denetçi adayları tarafından yapılan çalışmanın bütününün kapsamlı biçimde

gözetime tabi tutulduğundan ve denetçi adaylarının meslekî deneyime haiz bir denetçinin gözetimi dışında çalışmadığından emin olmak için özel ihtimam gösterilmesi gerekir.

10.2.4.İç Denetim Yöneticisi iç denetim fonksiyonu için bir performans ölçüm ve kriter seti oluşturmalıdır. Bir Hizmet Düzeyi Taahhüdü (Service Level Agreement) veya bir kontratın bulunduğu durumlarda, bu dokümanların performans ölçülerini ve kriterlerini ihtiva etmesi gerekir. Bu ölçüler ve kriterler Kurum Başkanınca onaylanmalıdır.

10.3.Kurum İçi Kalite İncelemesi

10.3.1.İç Denetim Yöneticisi iç denetim fonksiyonunun deneyimli mensupları tarafından periyodik olarak yapılacak kurum içi kalite incelemelerine yönelik düzenleme yapmalıdır. Bu incelemelerin en azından iki yılda bir yapılması gerekir.

10.3.2.Kurum içi incelemeler;

- a. Denetim çalışmasının kalitesini,
 - b. Gözetimin kalitesini,
 - c. Standartlara uygunluğu,
 - d. Birime özgü denetim elkitabına uygunluğu,
 - e. İç denetim fonksiyonunun organizasyona ilave değer katma tarzını,
 - f. Performans standartlarına/göstergelerine ulaşılmasını,
- değerlendirmelidir.

10.3.3.Yıllık denetim raporlarında bu tür incelemelerin sonuçları hakkında yorum yapması gereken İç Denetim Yöneticisi kurum içi incelemeler bakımından sponsordur. Kurum içi kalite incelemesini müteakiben, ilgili iç denetçiler tespit edilen yetersizlikleri ele alan bir eylem planı hazırlamalıdır.

10.3.4.Kurum içi incelemeler; tamamlanmış ve sürmekte olan bir grup denetim görevi gözden geçirilmek suretiyle yapılır.

10.3.5.Kurum içi incelemeler iç denetim yöneticisi tarafından onaylı bir inceleme programına göre gerçekleştirilir ve söz konusu inceleme çalışmasının kendisinin bu standartların ihtiva ettiği tarafsızlık ve kanıt toplama prensiplerine göre yapılması gerekir.

10.4.Kurum Dışı Kalite İncelemesi

10.4.1.İç denetim yöneticisi uygun bir biçimde görevlendirilen kalifiye ve bağımsız gözetimciler tarafından periyodik olarak yapılacak kurum dışı kalite

incelemelerine yönelik düzenleme yapmalıdır. Bu incelemelerin en az beş yılda bir yapılması gerekir. Kurum dışı kalite incelemeleri;

- a. İç denetim fonksiyonun görev alanını,
- b. İç denetimin bağımsızlığını ve tarafsızlığını,
- c. Denetim stratejisini ve planlarını formüle etme yaklaşımının verimliliğini ve etkinliğini,
- d. Gözetimin kalitesini,
- e. Bu standartlara uygunluğu,
- f. Birime özgü denetim elkitablarına uygunluğu,
- g. Performans standartlarına/göstergelerine ulaşılmasını değerlendirmelidir.

10.4.2.İç Denetim Yöneticisi ile birlikte sonuçları değerlendirmesi gereken kurum başkanı kurum dışı kalite incelemelerinin sponsorudur. Kurum dışı kalite incelemesini müteakiben, iç denetim yöneticisi tespit edilen ve üzerinde mutabakata varılan yetersizlikleri karşılamak üzere, kurum başkanıyla birlikte, bir eylem planı hazırlamalıdır. Bu tür bir eylem planındaki gelişmeler yıllık denetim raporunda belirtilmelidir.

Kamu iç denetim faaliyetlerinin, “İngiltere Kamu İç Denetim Standartlarına” uyumunu değerlendirmek üzere İngiltere Hazine Bakanlığı tarafından geliştirilen “Kamu İç Denetim Standartları Kalite Güvence Anketi”, bu çalışmanın sonundaki Ek 4’te yer almaktadır. Kalite Güvence Anketi, iç denetim birim başkanlarınca periyodik olarak yanıtlanmakta ve böylece kurum üst yönetime güvence verilmektedir. Ayrıca, Kalite Güvence Anketinin sonuçları iç denetim birim başkanlarınca değerlendirilerek, bu değerlendirmenin sonuçları ile iç denetim planlarını şekillendirilebilmektedir.

6.3. Türkiye’de Kamu İç Denetiminde Kalitenin Sağlanması

6.3.1 Eşleştirme Projesi Kapsamında Gerçekleştirilen Çalışmalar

Avrupa Birliği tarafından Türkiye’ye sağlanan Katılım Öncesi Mali Yardımın 2003 yılı programı kapsamında, Maliye Bakanlığı, “Türk Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Uluslararası Standartlar ve AB Uygulamaları ile Uyumlu Hale Getirilmesi” başlıklı bir Eşleştirme Projesini hazırlamıştır.

Eşleştirme projeleri, Avrupa Komisyonunun; aday ülkelerde Avrupa Birliği müktesebatının etkili bir şekilde uygulanması için geliştirdiği teknik yardım mekanizmalarından biridir.

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğünün sorumluluğundaki Eşleştirme Projesi, Avrupa Birliği mevzuatına uyum sürecinde “Katılım Ortaklığı Belgesinde” ve “Müktesebatın Kabulü İçin Ulusal Programda” hedeflenen önceliklere paralel olarak düzenlenmiştir. Her iki belge de Türkiye idaresinin mali kontrol fonksiyonlarını güçlendirmesinin önemini vurgulamaktadır.

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Proje faaliyetlerinin yerine getirilmesi için İç Denetim ve İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairelerini görevlendirmiştir. Halen uygulanmakta olan Proje, 01.03.2005 tarihinde başlamış olup, “Eşleştirme Partneri” Fransa Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığı ile ortak çalışılarak yürütülmektedir.

Söz konusu Projenin genel amacı, uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu, sağlıklı ve etkili kamu iç mali kontrol ve iç denetim sistemlerinin kurulmasında Türk tarafına yardımcı olmaktır. Projedeki özel amaç ise, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun hayata geçirilme sürecinde, kapsamındaki kurumlarda pilot düzeyde uygulama deneyiminin kazanılmasıdır.

Proje iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısmında, Avrupa Birliğine ve uluslararası iç mali kontrol ve denetim standartlarına uyum amacıyla verilecek seminerler, ikinci kısmında ise bilgi teknolojisi sistemi temelinde yapılacak altyapı yardımı yer almaktadır.

Projenin birinci kısmında;

- Türk kamu iç mali kontrol sisteminin mevcut yasal ve kurumsal çerçevesi incelenmiştir,
- Avrupa Birliği ve uluslararası iç kontrol ve iç denetim standartlarının sunumu yapılmıştır,
- Türk iç mali kontrol sisteminde yer alan kurum ve kuruluşlarla görüşmeler gerçekleştirilmiş ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda değişiklik yapılmasına ilişkin önerilerde bulunulmuştur,
- Avrupa Birliği üye ülkelerindeki mali kontrol ve iç denetim uygulamalarının sunumu yapılarak, bu ülkelerdeki modeller karşılaştırmalı olarak anlatılmıştır. Bu kapsamda, ülkelerdeki mali kontrol ve iç denetim teşkilatlanması, örnek uygulamalar ve mali kontrol ve iç denetim birimleri tanıtılmıştır,
- Mevcut iç mali kontrol sisteminin ikincil mevzuatı analiz edilerek, yeni ikincil ve üçüncül düzey mevzuatın, el kitaplarının ve rehberlerin hazırlanmasına ilişkin öneriler sunulmuştur,
- Mali Yönetim ve Kontrol Uyumlaştırma Birimine ve İç Denetim Koordinasyon Kuruluna, iç kontrol ve iç denetim standartlarına ilişkin el kitaplarının ve rehberlerin hazırlanması çalışmaları başlatılmıştır.

Kamu iç mali kontrol sisteminde görev alacak personelden uzmanlık konularına göre çalışma grupları oluşturulmuştur. Bu çalışma gruplarının, Proje kapsamında seminer vermeye gelen yabancı uzmanlarla görüşmeleri sağlanarak, sistemin gerektirdiği mevzuatın, el kitaplarının ve rehberlerin hazırlanması sürecine hız kazandırılmıştır.

Bu çerçevede, iç denetimde kalitenin sağlanmasına ilişkin hazırlık çalışmalarını yapmak ve sonuçlarını İç Denetim Koordinasyon Kuruluna

sunmak üzere bir çalışma grubu oluşturularak, “Kalite Kontrol Sisteminin Ayrıntılı Şekilde Hazırlanması” başlıklı Proje faaliyetine katılması ve konuda bilgilendirilmesi sağlanmıştır. Çalışma grubu, yabancı uzmanların danışmanlığından faydalanarak, “İç Denetim Kalite Değerleme Rehberi” Taslağı geliştirmeye başlamıştır.

Söz konusu Rehber, iç denetim birim başkanlarına, kalite güvence ve geliştirme programı oluşturup sürdürmelerinde ve kalite programının test edilme ve değerlendirilmesinde kılavuzluk etmek ve araçlar sağlamak üzere İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından Uluslararası Standartlara, Avrupa Birliği uygulamalarına ve iç denetimin son zamanlardaki gelişimine uygun olarak hazırlanacaktır.

6.3.2 5018 Sayılı Kanun ve İç Denetim Faaliyetine İlişkin Yönetmelikler Kapsamında Kalitenin Sağlanması

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile, “kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek” görevi İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir [(I) bendi, madde 67].

5018 sayılı Kanuna uygun olarak, “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 6 ncı maddesinin (n) bendinde, Kurulun, kalite güvence programları kapsamında iç denetim birimlerinin durumlarını en az beş yılda bir değerlendireceği hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin (a) bendinde, iç denetime ilişkin standartların belirlenmesi, denetim rehberlerinin hazırlanması ve geliştirilmesi, (k) bendinde ise iç denetçilerin uyacakları etik kuralların belirlenmesi görevleri Kurula verilmiştir. Kurul, bu görevlerini, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere bağımsız ve tarafsız bir organ olarak yürütecektir.

Kaliteli bir iç denetim sistemi için, öncelikle, kaliteli iç denetim faaliyetinin esaslarını ve çerçevesini belirleyen standartların ve iç denetçinin kalitesini oluşturan etik kuralların ortaya konulması gerekmektedir. “Kamu İç Denetim Standartları” ve “Meslek Ahlak Kuralları”, Uluslararası Standartlar ve Etik Kuralları dikkate alınarak, Kurul tarafından belirlenecektir. Kurulun hazırladığı “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları ile Diğer Hususlar Hakkında Yönetmelik Taslağının” 9 uncu maddesinde ve iç denetçilerin sorumluluklarına ilişkin 24 üncü maddesinin (a) bendinde, iç denetçilerin, bu Standart ve Kurallara uymaları zorunlu tutulmuş ve böylece iç denetimin kalitesinin güvence altına alınması gözetilmiştir.

İç denetçilerin, iç denetim faaliyetinin kalitesine ilişkin olarak, standartlarda, etik kurallarda ve diğer düzenlemelerde yer alan beklentileri karşılayabilmeleri, hizmet ettikleri kurum içinde bağımsız hareket edebilmelerini sağlayacak bir konuma sahip olmalarını gerektirir. Kamu kurumlarında oluşturulacak iç denetim birimlerinde, iç denetçiler, doğrudan kurumun üst yöneticisine bağlı olarak istihdam edilecektir. Kaliteli bir iç denetim hizmeti sunmaları için, iç denetçilerin bağımsızlığının ve tarafsızlığının güvence altına alınması şarttır. Yukarıda bahsedilen Yönetmelik Taslağının 32 nci maddesinde, iç denetçilerin görevlerini yerine getirirken bağımsız hareket edecekleri belirtilmiştir. Taslağın 33 üncü maddesinde ise, iç denetçilerin çalışmalarında tarafsız davranmaları ve denetimin kalitesinden ödün vermeden, başkalarının düşünce ve telkinlerinden etkilenmeden kanaat oluşturmaları gerektiğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. İç denetim birim başkanları, iç denetçilerin bağımsızlık veya tarafsızlıklarının tehlikeye girdiği veya ihlal edildiği durumlarda, gerekli tedbirleri almak ve üst yöneticiyi bilgilendirmekle sorumludur. Bu sorumluluk, anılan Taslağın 17 nci maddesinin (e) bendinde belirlenmiştir.

Kaliteli bir iç denetim faaliyeti için, bağımsızlık ve tarafsızlık gibi, iç denetçilerin taşıyacağı diğer niteliklerin de yasal olarak belirlenmesi

gerekmektedir. Böylece, iç denetim faaliyeti, önceden belirlenmiş asgari sınırlar içinde yerine getirilebilir. Söz konusu Yönetmelik Taslağının 26 ncı maddesinde, iç denetçinin sahip olması gereken nitelikler belirlenmiştir. 26 ncı maddede, eğitim düzeyi, tecrübe, mesleki bilgi ve beceriler ve sertifika sınavında başarılı olma gibi hususlara ilişkin şartlar ortaya konulmaktadır. Bu şartlar, Kurul tarafından hazırlanarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan “İç Denetçi Adayları Belirleme, Eğitim ve Sertifika Yönetmeliğinde” ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu Yönetmeliğin amacı, 1 inci maddesinde belirtildiği üzere, iç denetçi adaylarının belirlenmesini, eğitimini, yapılacak sınavlarını, eğitim programının süresini, konularını, eğitim sonucunda yapılacak işlemler ile başarılı adaylara verilecek iç denetçi sertifikasına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir.

Kurul, söz konusu Yönetmelik ile iç denetçilerin atanması için mesleki eğitim, sınav ve sertifika şartları getirerek, kamu iç denetim sisteminin kalitesini düzenlemiş ve güvence altına almıştır.

Kurulun hazırladığı “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları ile Diğer Hususlar Hakkında Yönetmelik Taslağında”, kalite güvence ve geliştirme programı “İç denetim birimince veya İç Denetim Koordinasyon Kurulunca ilgili kamu idaresinde yürütülen iç denetim faaliyetinin tüm yönleriyle değerlendirilmesi, standartlara ve etik kurallara uygunluğunun izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin program” olarak tanımlanmıştır [(r) bendi, madde 4].

Söz konusu Yönetmelik Taslağında, iç denetim birim başkanına, “iç denetim faaliyetinin kalitesini izlemek ve bu amaçla kalite kontrol ve gelişim programı oluşturmak, iç denetçilerin görevlerindeki performanslarını takip etmek” görev ve yetkileri verilmiştir [(g) bendi, madde 17].

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun, kamu iç denetim sisteminin izlenmesinde önemli bir rolü bulunmaktadır. Kurul, bu sorumluluğunu,

kendisine “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin” 8 inci maddesi ile verilen izleme görevini yerine getirerek karşılayacaktır. Kurul, iç denetim sistemini izleme görevini;

- a) İç denetim sisteminin ve faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunu takip etmek,
- b) İç ve dış kalite değerlendirme sonuçlarını ve uluslararası gelişmeleri takip ederek, iç denetim sistemiyle ilgili eksiklikleri ve iyileştirme gerektiren alanları tespit etmek,
- c) İç denetim birimlerinin faaliyet sonuçlarını karşılaştırarak, en iyi iç denetim uygulamalarını belirlemek ve kamu idarelerinde yaygınlaşmasını sağlamak,
- d) İç denetim sistemini ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek amacıyla, gerektiğinde üst yöneticiler, iç denetim birimi başkanları ve iç denetçilerle toplantı yapmak,

suretiyle yerine getirecektir.

Kurul, kamu iç denetim sistemini izleme ve sistemin kalitesini gözetme sorumluluklarını, sisteme sunduğu standartlar, etik kurallar ve yönetmeliklerin yanında, hazırlayacağı rehberlerle yerine getirecektir. Kurulun hazırlayacağı rehberler, iç denetim birimlerinin kendi denetim rehberlerini hazırlamada temel alacakları usul ve esasları belirten ve iç denetim faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi için yol gösteren birer çerçeve niteliğindedir. “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları ile Diğer Hususlar Hakkında Yönetmelik Taslağının” 10 uncu maddesinde, bu hususa ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Anılan maddenin ilk paragrafında, çerçeve rehberlerin Kurul tarafından hazırlanarak, geliştirilip güncelleneceği belirtilmiştir. Maddenin ikinci paragrafında ise, iç denetim birimlerinin rehberlere ilişkin üstleneceği sorumluluklar aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

“İç denetim birimleri, görev alanlarına giren konular itibarıyla Kurulca yayımlanan usul ve esaslara uygun olarak kendi denetim rehberlerini hazırlar ve bir örneğini Kurula verir. İç denetim birimi başkanı, denetim rehberlerinin iç denetim faaliyetlerinin planlanması, programlanması, gerçekleştirilmesi ve yönetilmesi bakımından etkin ve yeterli olup olmadığını kalite güvence ve geliştirme programına göre yılda bir defa inceler ve bu konudaki görüşünü Kurula bildirir.”

Kamu iç denetim sisteminin kalitesinin sağlanması ve sürdürülmesi amacını gerçekleştirmek üzere, her iç denetim biriminin, yürüttüğü denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin kalitesini devamlı surette gözden geçirmesi, değerlendirmesi ve gerekli iyileştirmeleri yapması gerekmektedir. “İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları İle Diğer Hususlar Hakkında Yönetmelik Taslağı” 57 nci maddesinde, bu gerekliliğe ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir:

“İç denetim birimi başkanı, denetimin her aşamasında iç denetçinin performansını ve denetimin kalitesini izler, değerlendirir ve gerekli tedbirleri alır.

İç denetim birimi başkanı, denetim planı ve programının yürütülmesini sağlayacak etkin bir izleme sisteminin kurulmasından sorumludur. Bu amaçla iç denetçiyle birlikte her denetim faaliyetinde bir denetim izleme sorumlusu görevlendirilir. Bu sorumlu; çalışma planının hazırlanması, denetimin planlandığı şekilde sonuçlandırılması ve raporlanmasına kadar her aşamada iç denetimi izler.”

Söz konusu Yönetmelik Taslağınının 18 inci maddesinde, denetim izleme sorumlularına ilişkin belirlemeler yer almaktadır:

“Her iç denetim faaliyetinin denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla, kıdemli bir iç denetçi, birim başkanı tarafından iç denetim izleme sorumlusu olarak görevlendirilir.

Denetim izleme sorumluları, izlemekle sorumlu oldukları denetim faaliyetine fiili denetim yaparak katılmaz. Denetim izleme sorumlusu olarak görevlendirilenler, başka bir iç denetim faaliyetinde doğrudan denetimle görevlendirilebilir.”

Ayrıca, Yönetmelik Taslağının 56 ncı maddesinde, iç denetimin etkinliğinin artırılması amacıyla, denetim faaliyetlerinin, denetlenen birimlerde yaptırılacak anketlerle değerlendirilebileceği belirtilmiştir. Denetlenenlere ve iç denetim sürecinde yer alan diğer paydaşlara uygulanacak anketler ve benzeri diğer araçlar yardımıyla, iç denetim faaliyetlerinin, kurumun beklentilerini karşılayacak ve kuruma katma değer sağlayacak şekilde istenilen kalitede yürütülüp yürütülmediğine ilişkin sürekli geri besleme elde edilebilecektir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Çağdaş gelişmeler ve ülkenin gereksinimleri çerçevesinde yeniden tasarlanan kamu iç denetim sisteminin, sağlıklı bir şekilde işletilerek geleceğe taşınabilmesi, iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin sağlanması ve tüm kamu yönetiminde kalite anlayışının yerleştirilmesi ile gerçekleştirilecektir.

İç denetim sisteminin kamu kurumlarında başarılı bir şekilde uygulanması, iç denetçilerin ve yürütecekleri iç denetim faaliyetlerinin kaliteli olmasının öneminin, faaliyetin tüm yararlanıcıları tarafından anlaşılmasını gerektirmektedir. Kamu kesiminde iç denetim sisteminin başarıyla uygulanması halinde, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile amaçlandığı şekilde; üst yöneticilere, kurum çalışanlarına, kurumla ilgili diğer paydaşlara ve kamuoyuna, sunulan kamu hizmetlerinin etkinliği ve etkililiğine ilişkin güvence sağlanarak, yönetim sorumluluğu ilkesi hayata geçirilebilecektir. Ayrıca, iç denetim sisteminin başarıyla uygulanması ile mevcut kamu denetim sisteminin, uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamaları paralelinde geliştirilmesi sağlanacaktır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK), kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini düzenlemek, izlemek, geliştirmek, uyumlaştırmak ve koordine etmek üzere, 30.06.2004 tarih ve 25508 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulunun 01.03.2004 tarih ve 2004/7449 sayılı Kararı ile göreve başlamıştır. Görevlerini bağımsız ve tarafsız bir organ olarak yerine getirmekte olan İDKK, iç denetim sisteminin kalitesini sağlamak için öncelikle, genel kabul görmüş Uluslararası Standartları ve Etik Kurallarını dikkate alarak, “Kamu İç Denetim Standartlarını” ve “Meslek Ahlak Kurallarını” belirleyecektir.

Kamu iç denetçilerinin, İDKK tarafından belirlenecek bu “Kamu İç Denetim Standartlarına” ve “Meslek Ahlak Kurallarına” uygun olarak kaliteli bir iç denetim faaliyeti sunmaları, bağımsızlıklarının ve tarafsızlıklarının güvence altına alınmasını gerektirmektedir. Kamu iç denetçilerinin, hizmet ettikleri kurum içinde, bağımsız ve tarafsız hareket edebilmelerini sağlayacak bir konuma sahip olmaları gerektiği hususu, İDKK tarafından hazırlanan Yönetmeliklerde ve diğer düzenlemelerde belirtilmektedir. Kamu kurumlarında oluşturulacak iç denetim birimlerinde, iç denetçiler, doğrudan kurumun üst yöneticisine bağlı olarak istihdam edilecektir. İç denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, İDKK ve iç denetim birim başkanları tarafından daima gözetilecektir.

Kamu kurumlarında nitelikli iç denetçilerin istihdam edilmesi, gerçekleştirilecek iç denetim faaliyetlerinin kalitesini güvence altına almaktadır. İDKK, iç denetim faaliyetlerinin, nitelikli iç denetçiler tarafından yürütülmesini sağlayacak düzenlemeleri yapmakla sorumludur. İDKK tarafından hazırlanan Yönetmeliklerde belirtildiği üzere, kamu kurumlarına iç denetçi olarak atanmak isteyenlerin; öncelikle, İDKK’ya başvurarak iç denetçi adayı belirleme sınavına girmeleri, İDKK tarafından belirlenen müfredat ve programa göre eğitim görmeleri ve bu eğitim sonunda yapılacak sınavda başarılı olarak sertifika almaya hak kazanmaları gerekmektedir. Ayrıca, iç denetçilerin, aldıkları eğitime ve gerçekleştirdikleri çalışmaların sonuçlarına göre sertifikaları derecelendirilerek, bu derecelendirmelerin özlük haklarına ve çalışma pozisyonlarına yansıtılması yoluyla meslekte uzmanlığın sağlanması amaçlanmaktadır. Böylece iç denetçilerin, niteliklerini, yetkinliklerini ve yürüttükleri faaliyetlerin kalitesini yükseltmeleri teşvik edilmektedir.

Sonuç olarak, kamuda kaliteli bir iç denetim sisteminin oluşturulması ve sürdürülmesi amacıyla İDKK, iç denetimde kalite güvence sisteminin kurulması sürecinde, büyük sorumluluk üstlenmektedir. Zamanla, kalite anlayışının kamu kurumları tarafından benimsenmesi ve konuda deneyim kazanılmaya

başlanması ile bu sürecin sonuçlarının alınmasında hız kazanılacaktır. Kamu iç denetimi kalite güvence sisteminin oluşturulması ve geleceğe taşınmasında, aşağıdaki hususların dikkate alınmasının yararlı olacağı düşünülmektedir:

- Kamu kurumlarında oluşturulacak iç denetim birimleri ile İDKK arasında bilgi akışı sağlanarak, iç denetimin kalite yönetimi sürecine birimlerin dahil edilmesi
- Tüm kamu iç denetçileri tarafından kabul edilen bir iç denetim kalite yönetimi stratejisi kararlaştırılması
- Kamu iç denetim sisteminin anlaşılması ve bilgi paylaşımının sağlanması amacıyla çeşitli konferanslar tertiplenmesi
- Ayrı yerlerde görev yapan kamu iç denetçilerinin, yılda 1–2 defa bir araya gelerek bilgi akışını gerçekleştirmelerinin ve böylelikle yeknesaklığın sağlanmasının gözetilmesi, kamu iç denetimine ilişkin intranet kurulması
- Kamu iç denetçilerinin eğitimlerine önem verilmesi, uluslararası geçerliliğe sahip profesyonel sertifikalara sahip olmalarının teşvik edilerek profesyonelliklerinin sağlanmasının gözetilmesi ve bunun için gerekli düzenlemelerin yapılması
- Kamu iç denetiminin kalitesine ilişkin bir rehber oluşturulması
- Oluşturulacak Kamu İç Denetimi Kalite Değerleme Rehberinin, hazırlanan iç denetimle ilgili diğer mevzuat ve rehberler ile uyum içinde olmasının, birbirini tamamlamasının ve herhangi bir çelişkiye yol açmamasının sağlanması
- Kamu İç Denetimi Kalite Değerleme Rehberinde:
 1. Kalite güvence sisteminde yer alacak aktörlerin nelerden sorumlu olduklarının açık bir şekilde belirlenmesi ve düzenlenmesi
 2. Kalite süreci belgelendirilme esaslarının belirtilmesi
 3. Üst yöneticiler ile sağlanacak mutabakatın açıklanması

4. İç denetim faaliyetlerini izleme yöntemlerinin belirlenmesi
5. Kalite değerlendirme prosedürlerinin ve araçlarının yeterince detaylı biçimde açıklanması
6. Kalite güvence sürecine ilişkin raporlama yöntemlerinin, ilgili tarihleri, sunulacak makamları ve Kurulun sorumluluklarını da içerecek şekilde düzenlenmesi
7. Raporlamalar sonucunda ortaya çıkarılan uyumsuzlukların nasıl ele alınacağına ilişkin prosedürlerin açıklanması
 - Kamu İç Denetimi Kalite Değerleme Rehberi ekinde, kaliteye ilişkin teknik tanımlamalara yer verilmesi
 - Kamu iç denetim birimleri tarafından, genel esasları içeren Kamu İç Denetimi Kalite Değerleme Rehberinin ve belirlenen genel prosedürlerin, kendi çalışma ortamlarına ve teknik ihtiyaçlarına uyarlanması ve kendilerine özgü düzenlemelerin oluşturulması sürecinde, bu düzenlemelerin Kalite Değerleme Rehberi ve prosedürleri ile uyumlu olmasının gözetilmesi
 - Kamu iç denetiminde kalite güvence sistemi iyice yerleştirilinceye ve yeterli bilgi birikimine ulaşıncaya kadar, kalite dış değerlendirmelerinin, iç denetimleri değerlendirme konusunda yetkin bağımsız şirketler eliyle yürütülebileceğinin açık olarak ilgili düzenlemelerde yerini alması
 - İDKK'nın, kamu idarelerinden bilgisayar ortamında gönderilecek iç denetim raporlarını ve idarelerin bu raporlara ilişkin yapmış olduğu işlemleri, uygun bilgisayar programları aracılığı ile değerlendirerek, bu değerlendirmelerden elde edeceği bilgilerle, kamu iç denetim sisteminin kalitesini yakından takip edebilmesini sağlamak amacıyla, iç denetim birimlerinin, bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanılacak şekilde uygun donanım ve yazılıma sahip olarak kurulması

➤ Kamu iç denetim birimleri tarafından hazırlanan raporların, internet ortamında yayınlanması sağlanarak, iç denetim faaliyetinin tanınmasına ve daha iyi anlaşılmasına kolaylık getirilmesi

➤ Kamu iç denetimi kalite değerlendirmeleri sonucunda İDKK tarafından tespit edilecek en iyi uygulama örneklerinin, tüm kamu iç denetim sisteminde yaygınlaşmasının sağlanması

Yukarıda belirtilen hususlar, kamu iç denetiminde kalite güvence sisteminin kurulması aşamasında tartışılmakta olan hususlardır. Zamanla, iç denetimin kalitesinin öneminin kavranması ve kalite anlayışının tüm ilgili taraflarca benimsenmesi ile birlikte, iç denetim kalitesinin sağlanmasına ilişkin daha geniş kapsamda ve ayrıntıda uygulama çabaları ortaya çıkabilecektir.

KAYNAKÇA

Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu (2005); **Konum Raporu: Avrupa'da İç Denetim** (Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü), Belçika

DELİBAŞ, İbrahim (2003); **Bir Hizmet İşletmesinde TS EN ISO 9001:2000 Standardının Uygulaması**, Marmara Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

ERARSLAN, Ebru (2001); **Antalya Yöresindeki Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinin İşletme Kültürlerinin Toplam Kalite Yönetimine Uygunluğunun Değerlendirilmesi**, Mersin Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Mersin

GÖREN, İhsan; ATAKAN, Nevin; EFE, Şerif; ÖZBARAN, M. Hakan (2003); **Araştırma: Denetimde Kalite Yönetimi/Güvencesi/Kontrolü**, T.C.Sayıştay Başkanlığı, Ankara

GÜMÜŞ, Mustafa (2000); **Kalite Güvence Sistemi ISO 9001 Uygulaması**, Sakarya Ü. Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya

GÜREDİN, Ersin (1994); **Denetim**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 6. Baskı, İstanbul

İç Denetçiler Enstitüsü (2004); **Uluslararası İç Denetim Standartları, Mesleki Uygulama Çerçevesi** (Çeviri: Türkiye İç Denetim Enstitüsü), İstanbul

İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları (Çeviri: ÖZEREN, Baran ve EKİNCİ, Mustafa), (2004), T.C.Sayıştay Başkanlığı, Ankara

Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT Yayını, Ankara, 2000

KARAKÖSE, M. Kubilay (2002); **Kalite Yönetim Sistemi ve Örnek Olarak Bir Kalite Kontrol Laboratuvarında Kalite Yönetim Sisteminin Kurulması**, İstanbul Teknik Ü. Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

KAVRAKOĞLU, İbrahim (1996); **Kalite: Kalite Güvencesi ve ISO 9000**, KalDer Yayını, İstanbul

KAVRAKOĞLU, İbrahim (1998); **Toplam Kalite Yönetimi**, KalDer Yayını, İstanbul

KOÇAK, H. Ayça (2003); **Toplam Kalite Yönetiminde Kalite Çemberleri ve Bir Tekstil Firmasında Uygulama**, İstanbul Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

OKTA, M. İlhan (1998); **Kalite Güvencesi ISO 9000**, İstanbul Teknik Ü. Fen Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul

ÖZEREN, Baran (2001); **İç Kontrol ve İç Denetim (Temel Kavramlar ve Türk İç Mali Kontrol Sisteminin Güçlendirilmesine İlişkin Çalışmalar)**, Sayıştay Başkanlığı, Araştırma ve Tasnif Grubu, Ankara

PICKETT, K.H. Spencer (2003); **The Internal Auditing Handbook**, 2nd Edition, United Kingdom

SAGLAR, Jale (2003); **Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü: Bağımsız Denetim Firmaları ile Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması**, Çukurova Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Adana

SAWYER, Lawrence B.; DITTENHOFER, Mortimer A. ve SCHEINER, James H. (2005); **Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing**, The Institute of Internal Auditors, 5th Edition, Florida

SERTEL, Süleyman (2001); **İç Denetim ve Tarım Kredi Kooperatiflerinde Uygulaması**, Gazi Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara

ŞIRVANCI, Mete (1993); **Toplam Kalite Yönetiminin Temel Öğeleri**, Önce Kalite Dergisi yıl 1, sayı 5, KalDer Yayını, İstanbul

TEKİN, Ahmet (2000); **Teoride ve Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi**, İstanbul Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul

The Institute of Internal Auditors (2002); **Quality Assessment Manual**, 4th Edition, Florida

Türk Standartları Enstitüsü (1991); **Türk Standartları, TS-ISO 9000**, TSE Yayını, Ankara

Türk Standartları Enstitüsü (1995); **Kalite Notları**, TSE Kalite Yayınları, Ankara

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (2006), <http://www.tide.org.tr>

Verimlilik Terimleri Sözlüğü (2006); TS-ISO 8402, TS 9005, Milli Prodüktivite Merkezi, <http://www.mpm.org.tr/sozluk/default.asp?dict=k>

YILDIZ, Gültekin (1994); **İşletmelerde Toplam Kalite Yönetimi**, Sakarya Üniversitesi Matbaası, Sakarya

YÖRÜKER, Sacit (2001); **Türkiye’de İç Kontrole ve İç Denetime Eleştirel Bir Bakış**, Sayıştay Başkanlığı, Araştırma ve Tasnif Grubu, Ankara

EKLER

EK – 1: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Kalite Değerleme Araçları

EK – 1.1. Hazırlık ve Planlama Programı (ARAÇ 1)

EK – 1.2. İç Çalışma Anketi (ARAÇ 2)

EK – 1.3. Denetim / Danışmanlık Müşterisi Anketi (ARAÇ 4)

EK – 1.4. İç Denetim Faaliyeti Personeli Anketi (ARAÇ 5)

EK – 1.5. Üst Yönetici Mülakat Rehberi (ARAÇ 7)

EK – 1.6. İç Denetim Faaliyeti Personeli Mülakat Rehberi (ARAÇ 10)

EK – 1.7. İç Denetim Faaliyeti Organizasyonunu Değerleme Formu (ARAÇ 12)

EK – 1.8. Personel Mesleki Yeterliliği Değerleme Formu (ARAÇ 14)

EK – 1.9. Üretim ve Katma Değer Değerlendirme Formu (ARAÇ 16)

EK – 1.10. Standartlara Uyum Değerlendirmesi Özeti (ARAÇ 19)

EK – 1.11. Raporlar - Açıklayıcı Bilgiler (ARAÇ 20)

EK – 1.12. Kalite Değerleme Örnek Raporu (ARAÇ 20 - A)

EK – 1.13. Öz Değerleme Raporu (ARAÇ 20 - B)

EK – 2: Fransız Ulusal Kalite Rehberi

EK – 3: Fransız Kalite Prosedür Fişi Örnekleri

EK – 4: Kamu İç Denetim Standartları Kalite Güvence Anketi

