

## ***Kamuda İç Denetim Kalite Güvence Geliştirme Programının (KGGP) Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İncelenmesi<sup>1</sup>***

*An Examination of Public Internal Audit Quality Programme (QAIP) Within the Framework of Legal Arrangements*

Mehmet Ünsal MEMİŞ<sup>2</sup>

### **ÖZ**

Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti olan iç denetim, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girmesi ile birlikte kamu idarelerinde uygulanmaya başlamıştır. Kamu idareleri açısından bu denli önemli işlev gören iç denetim sürecinin kalitesini artırmak amacı ile iç denetim kalite güvence ve geliştirme programı (KGGP) uygulanmalıdır. Bu program kapsamında iç denetim birimleri bünyesinde "iç değerlendirmeler" ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yapılacak veya yaptırılacak "dış değerlendirmeler" bulunmaktadır. Çalışmada; iç denetim süreci, kalite güvence ve geliştirme programı ve KGGP uygulaması için getirilen yasal düzenlemeler teorik çerçevede incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** İç Denetim, İç Kontrol, Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP)

### **ABSTRACT**

Internal audit, which is an independent and objective assurance consulting activity carried out to evaluate and guide the management of resources according to the principles of efficiency, in order to add value to and enhance the work of the public administrations, has been enacted by the Public Financial Management and Control Law No. 5018 on 01.01.2005 has begun to be implemented in public administrations. In order to increase the quality of the internal audit process, which functions so effectively in terms of public administrations, an internal audit Quality Assurance and Improvement Programme (QAIP) should be implemented. Within the context of this program, there are "internal evaluations" within the internal audit units and "external evaluations" to be carried out or made by the Internal Audit Coordination Board. In this study; the internal audit process, the Quality Assurance and Improvement Programme and the legal arrangements for the implementation of the QAIP were examined theoretically.

**Keywords:** Internal Audit, Internal Control, Quality Assurance and Improvement Programme (QAIP)

Tür: Araştırma makalesi

Gönderim tarihi: 25.02.2019

Kabul tarihi: 21.10.2019

<sup>1</sup>Bu çalışma, II.Uluslararası Multidisipliner Çalışmaları Kongresinde 05.05.2018 tarihinde Adana'da bildiri olarak sunulmuş olup, özet olarak yayımlanmıştır.

<sup>2</sup>Doç.Dr., Çukurova Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, [mmemis@cu.edu.tr](mailto:mmemis@cu.edu.tr) (ORCID: 0000-0003-1970-0480)

## 1. Giriş

Üst yöneticiler, kurumlarında gerçekleşen bütün uygulamaların hangi etkinlikte yürütüldüğü hususunda bilgi sahibi olamazlar. Üst yöneticilerin bu noktadaki eksiklikleri, faaliyetlerin ne derece etkin çalıştığı üzerine gerçekleştirilen iç kontroller üzerinde inceleme ve değerlendirmeler yapan ve yaptıkları değerlendirmeler neticesinde ulaştıkları sonuçları kendilerine rapor eden iç denetçiler sayesinde giderilmektedir. İç denetçiler, bir nevi üst yöneticilerin gözü kulağı olmaktadır. Gerçekleştirdikleri iç denetim faaliyetleri, kurum ve üst yöneticiler için faaliyetlerin izlendiği yönünde güvence oluşturmakta ve gerekli alanlarda fikir ve önerilerde bulunmak sureti ile danışmanlık fonksiyonu sağlamaktadır. İç denetim süreci, *güvence sağlama* ve *danışmanlık etme* fonksiyonları sayesinde kuruma ilave katma değer katma işlevi görmektedir. Bir kurum ve üst yönetici için bu denli önemli işlevler gören iç denetim faaliyetinin (sürecinin), gayet tabii, alelade usullerle yürütülmesi beklenemez. Bu sürecin belirli standartlar ölçüsünde yürütülmesi gerekmektedir. Bu çerçevede Dünya ölçeğinde IIA (The Institute of Internal Auditors-İç denetçiler Enstitüsü) tarafından “Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” oluşturulmuştur ve iç denetim faaliyetlerinin bu standartlar çerçevesinde yürütülmesi öngörülmüştür. Ülkemizde de TİDE (Türkiye İç Denetim Enstitüsü) kurulmuş olup iç denetimin uygulamaları bu enstitü tarafından yapılan düzenlemeler çerçevesinde yürütülmektedir. Kamu alanında da 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun yürürlüğe girmesi ile birlikte kamu kurumlarında da iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri zorunluluk haline gelmiştir. Kamu kurumlarındaki iç denetim uygulamalarına yön vermek amacıyla İDDK (İç Denetim Koordinasyon Kurulu) kurulmuş ve Kamu İç Denetim Standartları ile kamu iç denetim rehberleri hazırlanmıştır.

Gerek IIA tarafından uluslararası düzeyde, gerek TİDE, İDDK ve Maliye bakanlığı tarafından ulusal düzeyde yayımlanan standartlar ile iç denetim faaliyetlerinin belirli bir standarda kavuşması ve kalitesinin artması amaçlanmıştır. Bu standartlara tam uyum son derece önemlidir. Oluşturulan standartların içerisinde iç denetim faaliyetinin kalitesini artırmak ve güvence altına almak üzere Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) başlığı altında düzenlemeler yapılmıştır. Bu programın tatbiki ile iç denetim faaliyetlerinin belirli sürelerde ve belirli ilkeler altında gözden geçirilmesi ve ulaşılan sonuçların üst yönetimlere raporlanması öngörülmüştür.

Çalışma kapsamında öncelikle kamuda iç denetimin önünü açan düzenlemelerin başlangıcını oluşturan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun ilgili maddeleri üzerinde kısaca durulmuştur. Ardından iç kontrol ve iç denetim kavramları literatür çerçevesinde tanımlandıktan sonra Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) uluslararası düzenlemeler ışığında anlatılmıştır. Son olarak da çalışmanın ana kısmını oluşturan kamu kurumlarında iç denetim KGGP süreci, İDDK tarafından 2016 yılında resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren “İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı ile İlgili Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu Kararı” çerçevesinde incelenmiştir.

## **2. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu İç denetim ile İlgili Düzenlemeler**

5018 sayılı kanun, bazı hükümleri yayımı ile birçok hükmü ise 1 Ocak 2005 tarihinden yürürlüğe girmek üzere 25326 sayılı Resmi gazetede 24 Aralık 2003 tarihinde yayımlanmıştır. Kamu kurumlarında birçok alanda köklü düzenlemeler yapan bir kanun olmuştur. Bu düzenlemelerin bir kısmı da iç kontrol ve iç denetim alanında olmuştur. Kanunun amacı ve iç kontrol ile iç denetim alanındaki düzenlemelerine aşağıda yer verilmiştir.

Madde.1’de, bu Kanunun amacı, “kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir” şeklinde belirtilmiştir.

Bu kanun “merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin **mali yönetim ve kontrolünü** kapsar” ibaresinin yer aldığı 5018, madde.2 ile kanunun ne denli geniş bir yelpazede kamu kurumunu kapsadığı gözlenmektedir.

5018 sayılı kanunun 55.maddesinde, “Kamu malî yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin malî işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası **iç denetim** faaliyetleridir” ifadesi ile iç denetim faaliyetinin konusu ortaya konulmuştur.

- \* Malî yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca,
- \* İç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır.

İlgili maddede iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler belirleme ve geliştirme konusunda İDKK’nın yetkili kılındığı belirtilmiştir.

İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programını düzenleme ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirme görevi 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 67 nci maddesinin birinci fıkrasıyla İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir.

## **3. İç Kontrol ve İç Denetim**

Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) tarafından 1992 yılında yayımlanan “İç Kontrol–Bütünleştirilmiş Yapı” (Internal Control–Integrated Framework) isimli raporda iç kontrol “ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma, güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkinliği ve yeterliliği olarak gruplandırılan hedeflere ulaşma hususunda

uygun güveni sağlamak amacıyla oluşturulmuş, işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir” şeklinde tanımlanmıştır (COSO, 2003; Uzay, 1999:9).

Büyük işletmelerde yeterli bir iç kontrol sisteminin karmaşıklığı ve iyi bir iç kontrol sisteminin yararlarının yöneticiler tarafından daha fazla kabul görmesi, iç kontrolün uzantısı bir kontrol aracı olarak iç denetimin gelişmesine yol açmıştır (Kepekçi, 1982:33).

IIA tarafından yapılan tanıma göre iç denetim: “işletmelerin faaliyetlerini geliştirerek katma değer yaratmak amacıyla oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim faaliyetidir. İç denetim aynı zamanda işletmelerin amaçlarına ulaşması için mevcut risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim fonksiyonlarını değerlendirerek, etkinliklerin artması için sistematik bir yaklaşım getirmeyi amaçlar” (Bou-Road, 2000:183; PWC, 2002:29; Uzay, 2003:209; Kamiloğlu, 2003:7).

İç denetim fonksiyonunun etkinliği için iç denetçiler ve denetim hizmetinin müşterileri (işletmeler), iç denetimin artı değer katan bir faaliyet olduğu noktasında aynı anlayışa sahip olmalı ve fonksiyonu sahiplenmelidirler (Flesher ve Zanzig, 2000:331).

Gross (2006) tarafından, iç denetçilerin kurumun gelişim sürecine katkı sağlayabilmesi için dikkat etmek durumunda olduğu bir dizi husus aşağıda belirtilmektedir:

- İç denetçi, kurum için katma değer yaratılmasına ilişkin sorumluluğunun bilincinde olmalıdır,
- İç denetçi bu sorumluluğunu nasıl yerine getireceğini yönetim kurulları ve denetim komitesine göstermek durumundadır,
- İç denetçiler, organizasyon içindeki kontroller üzerindeki öz değerlendirmelere ilişkin oturumlar düzenleyerek yönetimi bilgilendirme şansına sahip olmalıdır.

#### **4. İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP)**

Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) tarafından, iç denetim faaliyetlerine bir standart getirmek amacı ile Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları yayımlanmıştır. Standartlar “Nitelik Standartları” ve “Performans Standartları” olmak üzere iki kategoride toplanmıştır ve 1 Ocak 2011 tarihinden itibaren ülkemizde de uygulanmaktadır. Nitelik standartlarının son kısmı, (1300’lü kısım), Kalite Güvence Geliştirme Programına (KGGP) ayrılmıştır. Bu kısımda KGGP aşağıdaki başlıklar altında toplanmıştır (www.theiia.org/...Erişim Tarihi:10.06.2018):

1300 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı

1310 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programının Gereklikleri

1311 – İç Değerlendirmeler

1312 – Dış Değerlendirmeler

1320 – Kalite Güvence ve Geliştirme Programı Hakkında Raporlama

1321 – “Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartlarına Uygundur” İbaresinin Kullanılması

1322 – Aykırılıkların Açıklanması

Bu başlıklar altında KGGP ile ilgili düzenlemelere yer verildikten sonra, performans standartlarına geçilmiştir. Uluslararası İç Denetim Standartları temel alınarak kamuda Kamu İç denetim rehberi ve KGGP hazırlanmıştır. Kamudaki KGGP, çalışmanın bundan sonraki kısmında detaylı bir şekilde anlatılmaktadır.

#### **4.1. Kamuda İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP)**

Kamu İç Denetim Standartları ve Uluslararası İç Denetim Standartlarıncı gerekli kılınan kalite güvence çalışmalarına iç denetim yöneticilerinin vereceği önem ve bu öneme bağlı olarak yapacakları çalışmalar gerek iç denetim birimlerinin gelişmesine gerekse iç denetçilerin yaptıkları çalışmaların ürünü olan raporların kalitesini güvence altına alacaktır. Dolayısıyla Kalite Güvence ve Geliştirme Programının hazırlanmasından uygulanmasına kadar iç denetim yöneticilerinin kalite güvence çalışmalarında üstleneceği rol oldukça önem taşımaktadır (Aydın, 2013:24).

Kamu alanında iç denetim KGGP ile ilgili olarak, 5 Nisan 2016 tarihinde, Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından 29675 sayılı Resmî Gazete’de bir “Karar” yayımlanmıştır. Bu karar kamu kurumlarında KGGP ile ilgili takip edilecek usul ve esasları düzenlemiştir. Bu kararın yayımı ile birlikte 15.10.2011 tarihli ve 28085 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” yürürlükten kaldırılmıştır.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında, Kamu kurumlarındaki İç Denetim KGGP, 29675 sayılı 5 Nisan 2016 tarihli İDKK kararı çerçevesinde incelenmiştir.

Kamu idarelerinde yürütülmekte olan iç denetim faaliyetlerinin kalitesinin artırılması ve geliştirilmesi modern yönetim ve denetim anlayışının bir gereğidir. Uluslararası standart ve uygulamalarda iç denetim faaliyetinin kalitesinin güvence altına alınması ve geliştirilmesine özellikle vurgu yapılmakta, bu amaçla geliştirilen Kalite Güvence ve Geliştirme Programları iç denetim faaliyetlerinin değer katma hedefine ulaşmasındaki önemli araçlardan biri olarak görülmektedir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde Kalite Güvence ve Geliştirme Programı “İç denetim birimince ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunca, ilgili kamu idaresinde yürütülen iç denetim faaliyetinin tüm yönleriyle değerlendirilmesi, Kamu İç Denetim Standartlarına ve etik kurallara uygunluğunun izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin program” olarak tanımlanmıştır. Bu Program, Kamu İç Denetim Sisteminin güçlendirilmesi, sistemin kalitesinin güvence altına alınması ve sürekli geliştirilmesi amacıyla düzenlenmiştir. Program ayrıca, iç denetim faaliyetinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirir ve geliştirme için fırsatları belirler.

Program, iç denetim birimleri bünyesinde yapılacak iç değerlendirmeler ile Kurul tarafından yapılacak veya yaptırılacak dış değerlendirmeleri kapsamakta ve bu değerlendirmelerin usul ve esaslarını belirlemektedir ve kamu kurumlarındaki üst

yöneticilerin, iç Denetim birim başkanlarının ve iç denetçilerin Programa uymaları zorunludur.

İç Denetim Koordinasyon Kurulunca hazırlanan İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı bir çerçeve niteliğindedir. Bundan sonraki görevler ise iç denetim birimini, mevzuata, denetim ve raporlama standartlarına ve Kurulun diğer düzenlemelerine uygun olarak yönetmek görev ve yetkisine sahip iç denetim birimi başkanlarına düşmektedir (Aydın, 2013:22).

Program, iç denetim birimleri bünyesinde yapılacak **iç değerlendirmeler** ile Kurul tarafından yapılacak veya yaptırılacak **dış değerlendirmeleri** kapsamakta ve bu değerlendirmelerin usul ve esaslarını belirlemektedir.

#### **4.1.1. İç Değerlendirmeler**

İç değerlendirmeler, iç denetimin tanımına, Standartlara, Meslek Ahlak Kurallarına ve iç denetim yönergesine uyumu sağlama ve kurum faaliyetlerine değer katmadaki etkinliği ve verimliliği ortaya koyma amaçlı yürütülen değerlendirmelerdir. İç denetim birim başkanları tarafından hazırlanacak KGGP'lerde iç değerlendirmelerin kapsamında; değerlendirmeyi yapacak kişilere ilişkin niteliklere, yürütülecek faaliyetlere, sonuçların raporlanması ve izlenmesine ilişkin usullere ve iç değerlendirmeye esas performans kriterlerine yer verilir. Birim başkanı, iç değerlendirme çalışmalarının sonuçlarını, gerekli eylem planları ile başarılı uygulamaları, değerlendirmeleri ve önerileri içerecek şekilde üst yönetici ve Kurula yılda en az bir defa yazılı olarak raporlamak zorundadır.

İç değerlendirmeler, iç denetim faaliyetinin performansının **Sürekli İzlenmesi** ve **Dönemsel Gözden Geçirme** olmak üzere birbiri ile ilişkili iki kısımdan oluşur.

**Sürekli İzleme**, iç denetim biriminde uygulanmakta olan süreçlerin, her bir denetim ve danışmanlık görevi düzeyinde kaliteyi sağlamak üzere etkin bir şekilde işlediğine dair güvence sağlamak üzere yürütülen faaliyetlerdir. Sürekli izleme faaliyetleri iç denetim faaliyetinin yönetilmesinde kullanılan süreçlerin ayrılmaz bir parçasıdır ve Başkan ve/veya görevlendireceği iç denetçiler tarafından yürütülür.

Sürekli izleme faaliyeti genel itibarıyla aşağıdaki hususları içermektedir:

- İç denetim görevlerinin planlanması ve gözetimi,
- Saha çalışmasından önce görev iş programının gözden geçirilmesi,
- İç denetim görevlerinin, iç denetim biriminin belirlediği politika ve prosedürler ile mevzuata uygun yürütülüp yürütülmediğinin, kontrol listesi ve İçDen Yazılımı ile izlenmesi,
- Denetlenen birimlerden ve diğer birimlerden geri bildirimler alınması,
- İlgili iç denetim görevlerinde yer almayan iç denetçi veya iç denetçiler tarafından çalışma kâğıtlarının düzenli olarak gözden geçirilmesi,
- Yürütülen faaliyetlerin performans kriterleri çerçevesinde analizi,
- Yürütülen faaliyetler sonucunda düzenlenen raporların Başkan tarafından gözden geçirilmesi.

**Dnemselsel Gözden Geirmeler;** iç denetimin tanımına, Standartlara, Meslek Ahlak Kurallarına ve iç denetim ynervesine uyumu sağlama ve kurum faaliyetlerine değer katmadaki *etkinliği ve verimliliği ortaya koyma amaçlı* yürütülen değerlendirmelerdir. Dnemselsel gözden geçirme faaliyetinin, *yılda en az bir kez* gerçekleştirilmesi zorunludur ve bu faaliyetin etkin bir şekilde yürütülmesinden Başkan sorumludur. Bu değerlendirmeler; iç denetim birimi içerisinden Başkanın görevlendireceği kıdemli bir i denetçi veya varsa idare içinde i denetim uygulamaları ve Standartlar konusunda yeterli mesleki tecrübeye sahip personel tarafından yürütülür. Ancak aynı i denetçi veya personel tarafından iki yıl st üste dönemselsel gözden geçirme faaliyeti yürütülmemesi esastır.

Yıllık iç denetim programlarının hazırlanması sırasında toplam denetim kaynağının *en az on iş günü* dönemselsel gözden geçirme faaliyetlerine ayrılmalıdır. Dnemselsel gözden geçirme yapan kişiler, değerlendirme sonuçlarına ilişkin Dnemselsel Gözden Geçirme Raporunu Başkana iletir. Başkanının, raporda yer alan her bir tespit ve öneri için yapılacak işlemi, sorumlu olacak kişiyi ve uygulama takvimini içeren bir eylem planını hazırlayarak st yöneticinin onayına sunar. Başkanın, raporda yer alan tespit ve önerilere katılmaması halinde, katılmama gerekçeleri belgelendirilir ve varsa Başkanının uygun gördüğü alternatif düzeltici işlemlere eylem planında yer verilir. Dnemselsel gözden geçirme raporları ile eylem planının bir rneği bir ay içerisinde Kurula gönderilir. Ayrıca bu çalışmaların sonuçlarına, iç denetim birimleri tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporlarının ilgili bölümünde yer verilir. Dnemselsel gözden geçirmelerde, önceki i ve dış değerlendirmeler kapsamındaki eylemlerin hayata geçirilip geçirilmediği belirlenir ve ilerlemeye ilişkin tespitlere dönemselsel gözden geçirme raporunda yer verilir.

*Sürekli izleme* faaliyetinde; iç denetim faaliyetinin günlük gözetimi, gözden geçirilmesi ve llmesi gerçekleştirilmekte olup, iç denetim faaliyetini yönetmekte kullanılan rutin politika ve uygulamaların bir parçasıdır ve Etik Kurallara ve Standartlara uyumunu değerlendirmek için gerekli görülen süreçleri, araçları ve bilgileri kullanmaktadır. *Dnemselsel değerlendirmeler* ise, Etik Kurallara ve Standartlara uyumu takdir etme amaçlı yürütülen değerlendirmelerdir.

#### **4.1.2. Dış Değerlendirmeler**

Dış değerlendirmeler, iç denetim faaliyetlerinin; iç denetimin tanımına, Standartlara ve Meslek Ahlak Kurallarına uygunluğunun iyi uygulama örneklerini kullanma düzeyi ile etkinliğinin ve verimliliğinin belirlenmesi amağıyla yürütülen değerlendirmelerdir.

Dış değerlendirmeler, “**tam dış değerlendirme**” veya “**dönemselsel gözden geçirmenin doğrulanması**” şeklinde gerçekleştirilebilir. Kurul, ilgili idarenin talebi üzerine, i denetim faaliyetlerinin olgunluk düzeyi ve daha önce tam dış değerlendirme faaliyeti yürütülüp yürütülmediği konularını göz önüne alarak dış değerlendirmenin, dönemselsel gözden geçirmenin doğrulanması yöntemiyle gerçekleştirilmesine karar verebilir.

İç denetim faaliyetinin *en az 5 yılda bir* dış değerlendirmeye tabi tutulması esastır. Kurul, dış değerlendirme çalışmalarını planlarken aşağıdaki hususları da göz önünde bulundurur:

- ✓ İç denetim faaliyetinin yürütüldüğü idarenin bütçe büyüklüğü,
- ✓ İdarede iç denetim faaliyetlerine başlanma zamanı,
- ✓ İdarede görevli iç denetçi sayısı,
- ✓ Yürütülen faaliyetler ve düzenlenen raporlara ilişkin veriler,
- ✓ İdareden gelen dış değerlendirme talepleri,
- ✓ Varsa önceki dış değerlendirme sonuçları.

Dış değerlendirme çalışmaları, Kurul tarafından “Dış Değerlendirme Uzmanı” olarak yetkilendirilen kişiler tarafından oluşturulan Dış Değerlendirme Ekibi tarafından yürütülür. Dış değerlendirme uzmanının, değerlendirilen idareden bağımsız olması ve idareyle ya da idare personeliyle gerçek veya görünür bir çıkar çatışması içinde bulunmaması gerekir. Dış değerlendirme uzmanlarının eğitim, sertifikasyon ve görevlendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Kurul tarafından belirlenir.

Dış değerlendirmeler, tam bir dış değerlendirme veya dönemsel gözden geçirmenin bağımsız bir ekip tarafından doğrulanması yoluyla gerçekleştirilebilir. Dış değerlendirici Etik Kurallara ve Standartlara uyuma ilişkin bir sonuca varmak zorundadır; bununla birlikte dış değerlendirme operasyonel ya da stratejik yorumları da içerebilir.

Dış değerlendirme ekibince, değerlendirmenin amacı, kapsamı, yöntemi, çalışma sonucunda ulaşılan tespit ve öneriler ile iç denetimin tanımına, Standartlara ve Meslek Ahlak Kurallarına uyum düzeyine ilişkin nihai görüşü içeren **Dış Değerlendirme Raporu**, Rehberde belirtilen esaslara uygun olarak, çalışmanın tamamlanmasını izleyen *10 iş günü* içerisinde oluşturulur ve Kurula sunulur. Raporla iç denetim faaliyetinin, Standartlara ve Meslek Ahlak Kurallarına uyum düzeyi aşağıdaki sınıflandırmaya ve Rehberde belirtilen esaslara uygun olarak oluşturulur:

- **GENEL OLARAK UYUMLU:** İç denetim faaliyetinin yapısı, politika ve prosedürleri ile bunlara ilişkin uygulamaların, Standartlar ve Meslek Ahlak Kuralları gerekliliklerini genel olarak karşıladığı anlamına gelir.
- **KISMEN UYUMLU:** İç denetim faaliyetinin yapısı, politika ve prosedürleri ile bunlara ilişkin uygulamalar, Standartlar ve Meslek Ahlak Kuralları gerekliliklerinden bazılarını karşılamamakla birlikte, bu durumun faaliyetin kabul edilebilir şekilde gerçekleştirilmesine engel olmadığı ve uyum yönünde iyi niyetli çabalar sarf edildiği anlamına gelir.
- **UYUMSUZ:** İç denetim faaliyetinin yapısı, politika ve prosedürleri ile bunlara ilişkin uygulamaların, Standartlar ve Meslek Ahlak Kuralları gerekliliklerinden haberdar olmadığı veya gerekliliklerinin çoğunu karşılamadığı, uyum yönünde bir çabanın bulunmadığı ve bu durumun faaliyetin kabul edilebilir şekilde gerçekleştirilmesine engel olduğu anlamına gelir.

Rapor, Kurul tarafından dış değerlendirmeye tabi tutulan idarenin üst yöneticisine gönderilir. Raporla yer alan tespit ve önerilere ilişkin yapılacak işlem, sorumlu olacak kişi ve uygulanma takvimini içeren bir eylem planı, üst yönetici tarafından en geç **bir ay içerisinde** Kurula iletilir. Eylem planında, öngörülecek uygulama takvimi bir yılı geçemez. Başkan tarafından bu rapor, bakanlıklar ve bağlı idarelerde Bakana da sunulur.



İç denetim birim başkanı raporlarında, iç ve dış değerlendirmelerini kapsayan kalite güvence ve geliştirme programı sonuçlarının desteklemesi şartıyla, iç denetim faaliyetlerinin Standartlara uygun olduğunu belirtebilir. Bu kapsamda dış değerlendirme sonucunda;

- İç denetim faaliyetinin “genel olarak uyumlu” olduğu belirlendiği takdirde, iç denetim birimleri, dönemsel gözden geçirme sonuçları da desteklediği sürece, bir sonraki dış değerlendirmeye kadar, “Kamu İç Denetim Standartlarına uygun olarak yapılmıştır” ifadesini kullanabilir.
- İç denetim faaliyetinin “kısmen uyumlu” veya “uyumsuz” olduğu belirlenirse, iç denetim birimi, dış değerlendirme sonucunda belirlenen eksikliklerin tam olarak düzeltildiği, dış değerlendirme sonuçları ile onaylanıncaya kadar, Standartlara uygun olduğu ifadesini kullanamaz. Bu durumda olan iç denetim birimleri; dönemsel gözden geçirme sonuçlarının uyumu ortaya koyması halinde, beş yıllık süreyi beklemeksizin tekrar dış değerlendirme talebinde bulunabilir.

İç denetim birim başkanı tarafından, yıllık faaliyet raporlarının ilgili bölümünde kalite güvence ve geliştirme programı sonuçlarına yer verilmelidir. İç denetim faaliyeti bahsedilen sonuçların alınması halinde Etik Kuralları ve Standartlarla uyumludur. Kalite güvence ve geliştirme programının sonuçları, iç ve dış değerlendirmelerin her ikisinin sonuçlarını kapsar. Bütün iç denetim faaliyetlerinin iç değerlendirme sonuçları olacaktır. En az beş yıl iç denetim faaliyetinin ardından dış değerlendirme sonuçları da yer alacaktır (IIA-Uluslararası İç Denetim Standartları, [www.theiia.org/...](http://www.theiia.org/)Erişim Tarihi:10.06.2018).

Özetlenecek olur ise KGGP süreci, “İç Değerlendirme” ve “Dış Değerlendirme” olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. İç değerlendirmeler, iç denetim birim başkanı tarafından kurum içerisinde yetkilendirilmiş olan iç denetçiler tarafından yürütülmekte olup sürekli izleme ve yılda en az bir kez gerçekleştirilecek olan dönemsel gözden geçirme safhalarından oluşmaktadır. KGGP kapsamında bir de en az beş yılda bir gerçekleştirilmesi zorunlu olan ve İDKK tarafından yetkilendirilmiş olan kurum dışı iç denetçiler tarafından yürütülen Dış Değerlendirme aşaması vardır. Dış değerlendirme kapsamında iki seçenektен birisi uygulanmalıdır. Tam dış değerlendirme ya da dönemsel gözden geçirmenin doğrulanması süreçlerinden biri yürütülerek gerçekleştirilir.

## 5. Sonuç

Özel sektör açısından işletimlerin, kamu için ise kamu kurumlarının faaliyetlerine güvence sağlama, danışmanlık etme ve kuruma artı değer katma işlevlerinin yerine getirilmesinde iç denetim sürecinden faydalanılmaktadır. Bu denli önemli işlevler gören iç denetim süreci uluslararası iç denetim standartları çerçevesinde yürütülmektedir. Ülkemizde de kamu için Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulmuş olan Kamu İç Denetim Standartları takip edilmektedir. Hem uluslararası iç denetim standartlarında

hem de kamu iç denetim standartlarında iç denetimde Kalite Güvence Geliştirme Programı(KGGP) ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. KGGP, iç denetim sürecinin kalitesinin ölçülmesi ve artırılması için getirilmiş olan programdır. Kamuda iç denetimde KGGP'nin yürütülmesindeki esasları ve ilkeleri belirlemeye İç denetim Koordinasyon Kurulu(İDKK) yetkili kılınmıştır. Bu çerçevede KGGP'nin uygulanması ile ilgili olarak 5 Nisan 2016 tarihli Resmi Gazete'de, İDKK tarafından 29675 sayılı bir "karar" yayımlanmıştır.

Bu düzenleme ile iç denetimde KGGP'nin yürütülmesinde, iç denetim birim başkanları kendi kurumları içerisinde yer alan iç denetçiler eli ile "iç değerlendirmeler" ve İDKK tarafından kurum dışından oluşturulmuş olan ekipler ile gerçekleştirilen "dış değerlendirmeler" öngörülmüştür. İç değerlendirmeler kapsamında iç denetim faaliyetleri üzerinde *sürekli izleme* veya yılda en az bir kez olmak üzere *dönemsel gözden geçirmeler* yapılmaktadır. Dış değerlendirme kapsamında ise en az beş yılda bir olmak üzere kurumun durumuna göre, *tam dış değerlendirme* veya *dönemsel gözden geçirmenin doğrulanması* seçeneklerinden biri uygulanmaktadır. Dış değerlendirme ekipleri tarafından ulaşılan dış değerlendirmelerin sonuçları dış değerlendirme raporları ile İDKK'ya sunulur.

İç denetim sürecinden beklenen faydaların elde edilmesi, sürecin etkinliğinin ve verimliliğinin sağlanabilmesi ve kuruma katma değer katılabilmesi için KGGP çok önemli bir işlev görmektedir. Bu programın etkin bir şekilde yürütülmesi için İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından yapılan yerinde düzenlemeler ve yayımlanan rehberler vardır. KGGP sürecinin, İDKK tarafından yapılan düzenlemeler ve rehberler öncülüğünde yürütülmesinde iç denetim birim başkanlarına büyük görevler ve sorumluluklar düşmektedir.

## **KAYNAKÇA**

- Aydın, Fatih. 2013. İç Denetim Birimi Yöneticilerinin Kalite Güvence ve Geliştirme Programındaki Rolü, Denetişim, Sayı:12, s.21-24.
- Bou-Road, Giselle (2000), "Internal auditors and a value-added approach: the new business regime", Managerial Auditing Journal, Vol.15,No.4, p.182-186.
- Coso, (2003), Internal Control-Integrated Framework Executive Summary, [www.ciso.org/publications/executive\\_summary\\_integrated\\_framework.htm](http://www.ciso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm),Erişim Tarihi: 11.10.2003
- Flesher, Dale L. ve Jeffrey S. Zanzig (2000), "Management accountants Express a desire for change in the functioning of internal auditing", Managerial Auditing Journal, 15/7, s.331-337.
- Gross, J.A., (2006), —Control consciousness: internal auditors need to use their knowledge and experience to provide innovative methods of adding value!, The Internal Auditor, April.

- IIA (Institute of Internal Auditors) (2000), “Internal Auditing: Adding value across the board”, Corporate Brochure, IIA.
- IIA-International Internal Auditing Standards.
- Kamiloğlu, Sinem (2003), Merkez Bankalarında İç Denetim: Avrupa ve Amerika MB’lerinin İncelenmesi ve TCMB için bir Öneri, (Yayımlanmamış Uzmanlık Yeterlilik Tezi,) Ankara, Haziran.
- Kepekçi, Celal (1982), İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü. Eskişehir, İ.İ.B.A.
- İç Denetim KGGP ile İlgili Maliye Bakanlığı İDKK Kararı 5 Nisan 2016 Salı-Resmî Gazete-Sayı : 29675
- PwC (2004), “Şirketlerde İç Kontrol ve İç Denetim Fonksiyonu”, III. PwC Çözüm Ortaklığı Platformu, İstanbul, 22 Aralık 2004.
- Uzay, Şaban (2003), “Ç Denetimin Geleceği ve Yeni Eğilimler”, XXII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe-Eğitimi: Eğilim ve Etkileşimler, 2125 Mayıs 2003, s.205-231.
- Uzay, Şaban (1999), İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, SPK, Pelin, Ankara.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 25326 sayılı Resmi Gazete, Yayımlanma Tarihi: 24 Aralık 2003.
- <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Turkish.pdf>. E.T.: 10.06.2018.