



# KAMU İÇ DENETİMİNDE KALİTE İÇİN DÖNEMSEL GÖZDEN GEÇİRME FAALİYETİ

**ÖZET:** Yeni yönetim anlayışı denetim fonksiyonunu da etkilemiş, hesap veren, standartlara uyan kaliteli denetim beklentisi gelişmiştir. İç denetimin iç kontrol sisteminin gelişimindeki etkisi, sistem için güvence vermesi, denetim faaliyetinin kalitesinin de güvenilir olması konusunu gündeme getirmiştir. Denetimde güvenilir olmak ise; denetim sürecinin standartlara, prosedürlere uygunluğunun kontrol altına alınmasından geçmektedir.

Gelecek şansa, kişisel performanslara bırakılmayacağından yönetim tarafından planlanır kontrol altına alınır. Denetimin geçmiş yerine geleceğe yönelmesi denetimden beklenenleri de değiştirmiştir. Modern denetimin çıkış nedeni idareyi geliştirerek katkı sağlayan bir denetim arayışıdır. Denetimin idareye katkısı yönetimler tarafından anlaşıldıkça, denetimin kalitesine verilen önem de artacaktır.

Türkiye’de kamu iç denetiminde beş yılın aşılmasıyla birlikte dış değerlendirme ve kalite konuları gündeme gelmeye başlanmıştır. Aslında süreklilik arz eden görevin gözetimi ile en az yılda bir olması gereken dönemsel gözden geçirme de bu vesileyle bir bakıma yeni yeni ele alınmaktadır.

İç kontrol amaçlarından birinin de; kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamaktır. İç kontrol standartlarına uygun bir yapının oluşması için faaliyette bulunan ve ilkesel standartlarla yapısı, çalışma biçimi belirlenmiş bir meslek olan iç denetim kalite yaklaşımından kopuk ele alınamaz. İç denetim tarafından iç kontrol sistemini etkinleştirilip, süreçlerin daha iyi çalışması sağlanırken aslında kurum için bir kalite çalışması yapıldığı da söylenebilir.

Ürünün kalitesi şüphesiz o işi yapanların niteliği, yeterliliği ile yakından ilişkilidir. Günümüz yönetim anlayışında, kalite denilince belli bir anlık durum değil, ürün ve hizmetin sürekli belirli niteliklerde olması için

**Volkan ÜNLÜ**

İç Denetçi,  
İzmir Büyükşehir Belediyesi

gereken yapı, bu yapının korunması, geliştirilmesi akla gelir. Bu durum denetim için de geçerlidir. Denetim prosedürlerinin önceden belli olması, denetimin kalitesi kavramını gündeme getirmekte olup kaliteye verilen önem iç denetimi klasik denetimden ayırmaktadır.

Yeni yönetim anlayışı geliştikçe yönetişim gereği olarak hesap verme kavramı ön plana çıkmaktadır. Kalite ve hesap verme kavramları birlikte ele alınmalıdır. Zaten önceden belirlenmiş standartlar kalite ölçütleri olduğu gibi aynı zamanda hesap verme ölçütleridir.

Bu çalışmada; yeni yönetim anlayışının bir ürünü olan iç denetimde kalite yaklaşımı ve bu bağlamda kamu iç denetiminde uygulanmaya başlanan bir iç değerlendirme faaliyeti olan dönemsel gözden geçirme çalışması ele alınacaktır.

**ANAHTAR KELİMELEER:** Kalite, İç denetim, Kalite Güvence ve Geliştirme Programı (KGGP) İç değerlendirme, Öz değerlendirme, Dönemsel Gözden Geçirme (DGG), Kamu İç Denetim Standartları

### İÇ DENETİM VE KALİTE:

Kalite 'bir şeyin iyi veya kötü olma özelliği, nitelik' olarak tanımlanmaktadır. Müşterinin beklentisi olduğu için zamanla beklenen kalite de değişir. Bu nedenle; kalite zamanının iyisidir. Her kalite düzeyi belli bir zaman dilimine denk düşer.

Kalite süreci bir döngüdür. (Planla, uygula, kontrol et, önlem al, Deming Döngüsü) Her zaman daha iyisi mümkün olduğu için kalite arayışı süreklidir. 'Kalite bitiş çizgisi olmayan bir yarışır'(Davit T. Kearns) sözü bunu çok iyi anlatmaktadır. Bu bitmeyen kalite yarışında öncelikle daha iyisinin yapılabileceğine inanç gerekmektedir.

Kurumsal anlamda ise; her şeyden önce yönetimin kalite kavramına önem vermesi gerekmektedir. Kalite yönetimin geçici bir uygulaması olmayıp, bir yönetim anlayışı hatta felsefesi olduğu bilinmelidir. Kalite yönetimin sorumluluğundadır.

İç kontrol sisteminin gelişiminde iç denetimin rolü ve iç kontrol yapısını geliştirmenin üst yöneticinin görevi olduğu dikkate alındığında; denetimin kalitesi ve iç de-

netimin performansı konularının aslında üst yönetici tarafından öncelikle ele alınması gereken bir konu olduğu anlaşılmaktadır. Yönetimlerin başarısı değerlendirilirken planlama, organizasyon gibi yönetim fonksiyonlarının performansı değerlendirildiği gibi, yine bir yönetim fonksiyonu olan denetim fonksiyonunun da performansı değerlendirilmelidir. Denetimin olmadığı bir idarenin iyi yönetildiği söylenemez. Şüphesiz denetimin sadece varlığı değil standartlara uygun bir denetim faaliyeti gerekiyor. Bu nedenle denetimin kalitesi her şeyden önce yönetimin sorunudur.

"Yönetimlerin başarısı değerlendirilirken planlama, organizasyon gibi yönetim fonksiyonlarının performansı değerlendirildiği gibi, yine bir yönetim fonksiyonu olan denetim fonksiyonunun da performansı değerlendirilmelidir. Denetimin olmadığı bir idarenin iyi yönetildiği söylenemez."

İç denetimin kalitesini etkileyen bir diğer faktör de kurumsal yönetim seviyesidir. Kamu iç denetiminde denetim komitelerinin olmayışı, raporlamanın sadece üst yöneticiye yapılması iç denetimin bağımsızlığı açısından sakıncalıdır. Bağımsızlık açısından sakıncalı olması kalite bakımından sakıncalı olması anlamına gelmektedir. Çünkü denetimin bağımsızlığı en temel standartlardan birisidir. Denetim komitelerinin olmaması iç denetimin etkinliği ve kalitesinin takip edilmemesine yol açabilmektedir. Bu sorunun gerçek çözümü ancak yönetişim süreçlerinin gelişimiyle, kurumların 'asıl sahiplerinin' kurum hakkında gelişmeleri yakından takibiyle gerçekleşecektir. İleride iç denetim raporlarının halka açıklanması iç denetim raporlarının kalitesine verilen önemi de arttıracaktır. Kamuda şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun gelişimi için iç denetimin gelişmesi gerekiyor. İç denetim yönetişim süreçlerini geliştirdiği gibi yönetişimin gelişimi de iç denetimi geliştirecektir.

Genel olarak denetimde kalite denilince aslında bir ürün olan denetim raporlarının kalitesi akla gelmektedir. Hâlbuki o raporun kalitesini etkileyen tüm faktörler düşünülmeli; denetimin bağımsızlığı ve ta-



rafsızlığı, prosedürlerinin belirlenmesi, denetimin risk odaklı planlanması ve uygulanması, gözetilmesi, yönetilmesi, iletişimi, raporlanması ve nihayet izlenmesinde, yani sürecin tamamında, her aşamasında standartlara uygunluk ve kalite anlaşılmalıdır.

"Tanımında bile yönetişime yer veren, kurumda yönetim sürecinin etkinleşmesini sağlayacak iç denetimin, yönetişimin temel unsurlarından, kavramlarından olan hesap verme sorumluluğunu yerine getirmemesi düşünülemez. Denetim kaynağı da bir kamu kaynağı olduğundan ekonomik, etkin ve verimli kullanılmalıdır."

Durağan bir kavram gibi görünen 'standartlar' zamanla tabii ki değiştirilir, yenilenir. Burada önemli olan 'değişim' kavramıdır. Bu amaçla IIA (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü) iç denetim standartlarını sürekli olarak gözden geçirmektedir. Meslekteki tecrübeler, paydaş beklentileri, kısaca tarih boyunca elde edilen tüm mesleki birikimler ilkesel standart haline gelerek mesleğe yeni girenler için yol gösterici olmaktadır. Geçmişin mesleki mirası olarak standartlar mesleğe sonradan girenlere aktarımı sayesinde; mesleki tecrübelerin her gün yeniden keşfi gerekmemekte, mesleğin tüm bilgileri ile en iyi, en kaliteli denetim yürütülebilmekte, gerektiğinde standartlarda yapılan değişikliklerle kalitede mükemmellik aranmaktadır.

Ülkemizde denetimin köklü bir tarihi olmakla birlikte denetimde kalite güvence çalışmaları başlangıç aşamasındadır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İ.D.K.K) tarafından hazırlanan 'İç Denetim Kalite Güvence Ve Geliştirme Programı' (K.G.G.P.) 15 Ekim 2011 tarihli Resmi Gazetede yayınlanarak bu konuda önemli bir adım atılmıştır. Ancak, her ne kadar beş yıllık dış değerlendirme süresi yeni dolmuşsa da program iç değerlendirmeyi de kapsadığından geç kalındığı söylenebilir. K.G.G.P.'nin yayınlanması için iç denetim birimlerinin 'olgunlaşması' gerekmektedir. Bilinmelidir ki; kuruluş yılları hataların en sık yapıldığı, iç denetim birimlerinin K.G.G.P.'na, kalite geliştirmeye en çok ihtiyaç duyduğu dönemlerdir.

Klasik denetimde denetim prosedürleri ayrıntılı düzenlenmemiş, daha çok sürecin ürünü olarak raporla ilgilenilmiştir. Yönetmeliklerde düzenlemeler bulunsa da kontrol mekanizmaları yeterince çalışmadığından denetimin kalitesi denetim elemanına bırakılmaktadır. Denetim elemanının gelişimi esas itibarıyla üstad'ına ve kendi özel gayretine bağlıdır. Denetim uygulamaları denetim elemanından denetim elemanına değişmektedir. Klasik denetimde standart ve prosedürlerin belirlenmemesi bir özgürlük olmayıp bu durum denetim sürecinin geliştirilememesi, denetimle ilgili değerlendirmelerin tamamen subjektif yapılması anlamına gelmektedir.

Nasıl ki bir denetçi olarak, iç kontrol sisteminin gelişmesi için denetlenen süreçlerde prosedürlerin belirlenmesi isteniyorsa; denetim sürecinde de denetim politika ve prosedürlerinin yazılı hale gelmesi, metodolojinin belirlenmesi de istenmelidir. Bu prosedürler belirlendiği gibi kontrol altına alınmalıdır. Denetim yetkin denetçiler tarafından uygun şekilde yürütülüyorsa bile kalitenin sürdürülmesi, kişilere bağlı olmaması için iç denetim biriminde makul güvence sağlayan bir yapının oluşturulması gerekmektedir. İşte K.G.G.P. bu yapının, sistemin oluşturulması ve korunması açısından önemlidir. Zaten K.G.G.P. hata bulmaya değil hatayı önlemeye yöneliktir.

Denetimde kalite kontrol faaliyetlerinin denetçinin bağımsızlığını engelleyeceği düşünülebilir. Kalite ve güvence faaliyetleri yapılması iç denetimin bağımsızlığı ile çelişmez. 'Denetçi bağımsızlığı denetim uygulamalarında tamamen özgür olduğu anlamına gelmez'. Denetim sürecinin önceden belirlenen prosedürleri vardır ve tüm süreçlerde olduğu gibi denetim de hesap vermelidir. Tanımında bile yönetişime yer veren, kurumda yönetim sürecinin etkinleşmesini sağlayacak iç denetimin, yönetişimin temel unsurlarından, kavramlarından olan hesap verme sorumluluğunu yerine getirmemesi düşünülemez. Denetim kaynağı da bir kamu kaynağı olduğundan ekonomik, etkin ve verimli kullanılmalıdır.

Konuya COSO Modeli ve risk yönetimi açısından bakılacak olunursa; kurumun her sürecinde risk yönetimi uygulanırken iç denetim birimi bunun dışında kalmamalıdır. İç denetim birimi yöneticisi de denetim biriminin olası risklerini değerlendirmeli, gereken kont-

rol önlemleri alınarak amaçlara, hedeflere ulaşılması sağlanmalıdır.

### DÖNEMSEL GÖZDEN GEÇİRME NEDİR? NASIL YAPILIR?

Öz değerlendirme; kalite sürecinin bir aşaması olarak, bir kuruluşun kendi faaliyet ve sonuçlarını önceden belirlenen standartlar ve hedefler ile karşılaştırması, gelişme düzeyini ve gelişmeye açık alanları, daha kaliteli için yapılması gerekenleri tespit etmesi çalışmasıdır.

İç denetimde 1300 nolu standart çerçevesinde kalite güvence geliştirme faaliyetleri iki yolla sağlanmaktadır: iç ve dış değerlendirme. Dış değerlendirme idare dışından yapılırken, iç değerlendirme faaliyetin sürekli izlemesi ve dönemsel gözden geçirme olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır.

Öz değerlendirmenin en temel sorunu, değerlendirmenin kendimiz tarafından yapılması, insanoğlunun hatalarını söylemede karşılaşılan zorluktur. Yönetim kültürümüzden gelen engeller öz değerlendirmenin gerçekçi yapılamamasında en önemli faktördür. Hele hele mesleki bağınazlık yenilmedikçe dönemsel gözden geçirmeden bir sonuç elde edilemez. Hatalar belirlenmedikçe, düzeltilmedikçe denetim birimi geliştirilemez, kalite sağlanamaz. Benzer nedenlerle diğer bir iç değerlendirme yöntemi olan görevin gözetimi de etkilenmekte, çoğu kez bir zorunluluk gereği olarak denetim gözetim sorumlusu belirlenmesine rağmen etkinlik sağlanamamaktadır. Görevin gözetimi için denetim programlarında kaynak ayrılması (adam/gün) belki de bunun en iyi göstergesidir. Kalite çalışması yapılıyor gibi gösterilmemeli, yapılmalıdır.

Dönemsel gözden geçirme (D.G.G.) her şeyden önce bir öğrenme sürecidir. Bir taraftan dönemsel gözden geçirmeyi yapan kişi birimi öğrenirken, diğer taraftan çıkan rapor ile kurum iç denetim biriminin durumunu öğrenmektedir. Bundan dolayı birime yararlı olduğu gibi bu çalışmayı yapacak kişilerde adeta bir eğitim gibi olumlu kalite anlayışı geliştirecektir.

Dönemsel Gözden Geçirme (D.G.G.) çalışması ile denetim sürecinin geliştirilmesi amaçlandığı gibi üst yönetime sunulan rapor ile iç denetim faaliyetleri hak-

kında bilgilendirme, birimin tanıtılması fonksiyonu da görmektedir. İç değerlendirme iç denetim birimi faaliyetleri hakkında üst yönetimin bilgilendirilmesi için bir fırsat olarak değerlendirilmelidir.

---

"Dönemsel gözden geçirme (D.G.G.) her şeyden önce bir öğrenme sürecidir. Bir taraftan dönemsel gözden geçirmeyi yapan kişi birimi öğrenirken, diğer taraftan çıkan rapor ile kurum iç denetim biriminin durumunu öğrenmektedir."

---

Genel olarak iç değerlendirmenin amacı; diğer tüm kurumsal süreçler gibi iç denetimin de bir süreç olarak ele alınarak, denetim sürecinin geliştirilmesi, verimliliğin artırılması, idareye katkı sağlayan, hedeflere ulaşmak için makul güvence veren bir yapı oluşturulmasıdır. D.G.G. için iç denetçilerin dışında idare içinde iç denetim uygulamaları ve standartlar konusunda yeterli mesleki tecrübeye sahip personel varsa, iç denetim yöneticisinin teklifi ve üst yöneticinin onayıyla görev verilebileceği belirtilmiş, ancak sertifika belirtilmemiştir. Her ne kadar K.G.G. P'nda 'Mevcut iç denetçiler ya da yakın geçmişte iç denetim biriminde çalışmış olup sonradan kurumun başka bir biriminde görev almış personel en uygun kişi olarak değerlendirilmektedir.' denilse de açıkça sertifika aranması uygun olacaktır. Bu aşamada birçok idarede K.G.G. P'nda belirtilen nitelikte kişi bulunmadığından D.G.G.'ler zaten görevli iç denetçilere yaptırılacaktır. 15 Ekim 2011 tarihli Resmi Gazetede yayınlan 'İç Denetim Kalite Güvence Ve Geliştirme Programı' aslında bir örnektir. İç denetim birimleri kendi kalite güvence ve geliştirme programlarını hazırlayacaktır. İç denetim birimleri, bu esaslara göre programı geliştirebilirler. Örneğin denetimlerin değerlendirmesinde yeni kıstaslar ekleyebilirler.

D.G.G. çalışması sırasında; iç denetim biriminin politikaları, prosedürleri ve yönetim faaliyetleri gözden geçirilmeli, iç denetçiler, denetlenen birim görevlileri ile görüşmeler yapılarak denetim süreçlerini geliştirecek ve etkinliği artıracak fırsatlar tanımlanmalı ve öneriler geliştirilmelidir.



D.G.G.'nin iki yönünden söz edebiliriz. Bir taraftan belirlenen standartlara, prosedürlere uyumun değerlendirilmesi (yönerge ve rehberle uyum) yapılırken bir taraftan da yapılan işin paydaşların ihtiyacını karşılamadaki performansının değerlendirilmesi yapılmaktadır. İç denetim biriminin performansının değerlendirilmesi konusu -ne yazık ki biraz da İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (İ.D.K.K) başından beri denetim sayısını esas alması nedeniyle- yerine getirilemedi. Denetim sayısı, bulgu sayısı gibi kriterler gerçekçi bir karşılaştırma yapma olanağı tanımamaktadır. Eğer; denetim sayısı, bulgu sayısı gibi kriterler denetimleri değerlendirmede tek başına kullanılırsa denetçiler de sadece bunların sayısının artmasına yönelebilir, denetimin niteliğinin standartlara uygun olmasından uzaklaşabilir. Geçmişin değerlendirilmesinde seçtiğimiz kriterler geleceği de yönlendirebilir. Denetlenen süreçlerin büyüklükleri farklı olabileceği gibi uygulanan metodolojinin farklılığı gibi nedenlerle bazen bir denetim birkaç denetimden daha değerli olabilir. İdareye daha çok katkıda bulunabilir. Önemli olan iç denetim metodolojisinin uygulanıp uygulanmadığı olması gerekirken buna yeterince önem verilmediği söylenemez. Metodoloji şekil olmayıp işin nasıl yapıldığıdır. Dönemsel gözden geçirme de iç denetim biriminin niteliğinin incelenmesidir. İç denetim standartları da esasen işin niteliğine ilişkindir. Nitelik standartlarında; iç denetim biriminin ve iç denetçinin niteliği, çalışma standartlarında ise yapılan işin niteliği ele alınmaktadır. Bu nedenle D.G.G. raporunda denetim, bulgu sayısı gibi nicel verilere fazla yer verilmemelidir. Öncelikle; yapılan denetimin ne kadar 'iç denetim' olduğu, iç denetim metodolojisine uygun yapıp yapılmadığı, iç denetim tanımında olduğu gibi idareye katkı sağlayıp sağlamadığı incelenmelidir.

D.G.G. çalışması sırasında benzer idareler arasında kıyaslama da yapılabilir. Bu aşamada elde bilgi olmadığı için zorluklar bulunmakla birlikte, otomasyon programı sonrasında uygulanabilecektir.

Kalite güvence ve geliştirme, denetim hizmetini 'olması gereken haliyle' karşılaştırılması olarak düşünüldüğünden Kamu İç Denetim Standartları tek tek ele alınmalı, her standart bakımından birim ve faaliyetler ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Standartlara bakış açısı burada önemlidir. Standartlar şekli unsurlar olarak görülmemelidir. Uluslararası İç Denetim Standartları ve aynı doğ-

rultudaki Kamu İç Denetim Standartları sürekli gözden geçirilen, mesleki bilgi ve tecrübelerle geliştirilen ilkeler olduğu gibi değerlendirme kıstaslarıdır. Denetim standartlarına uyduğu kadar kaliteli. Bu nedenle standartlar denetim sırasında denetçiye rehberlik eder, yol gösterir. Standartlara uyulmadan iç denetim risk odaklı yürütülmesi ve idareye katkı sağlaması düşünülemez.

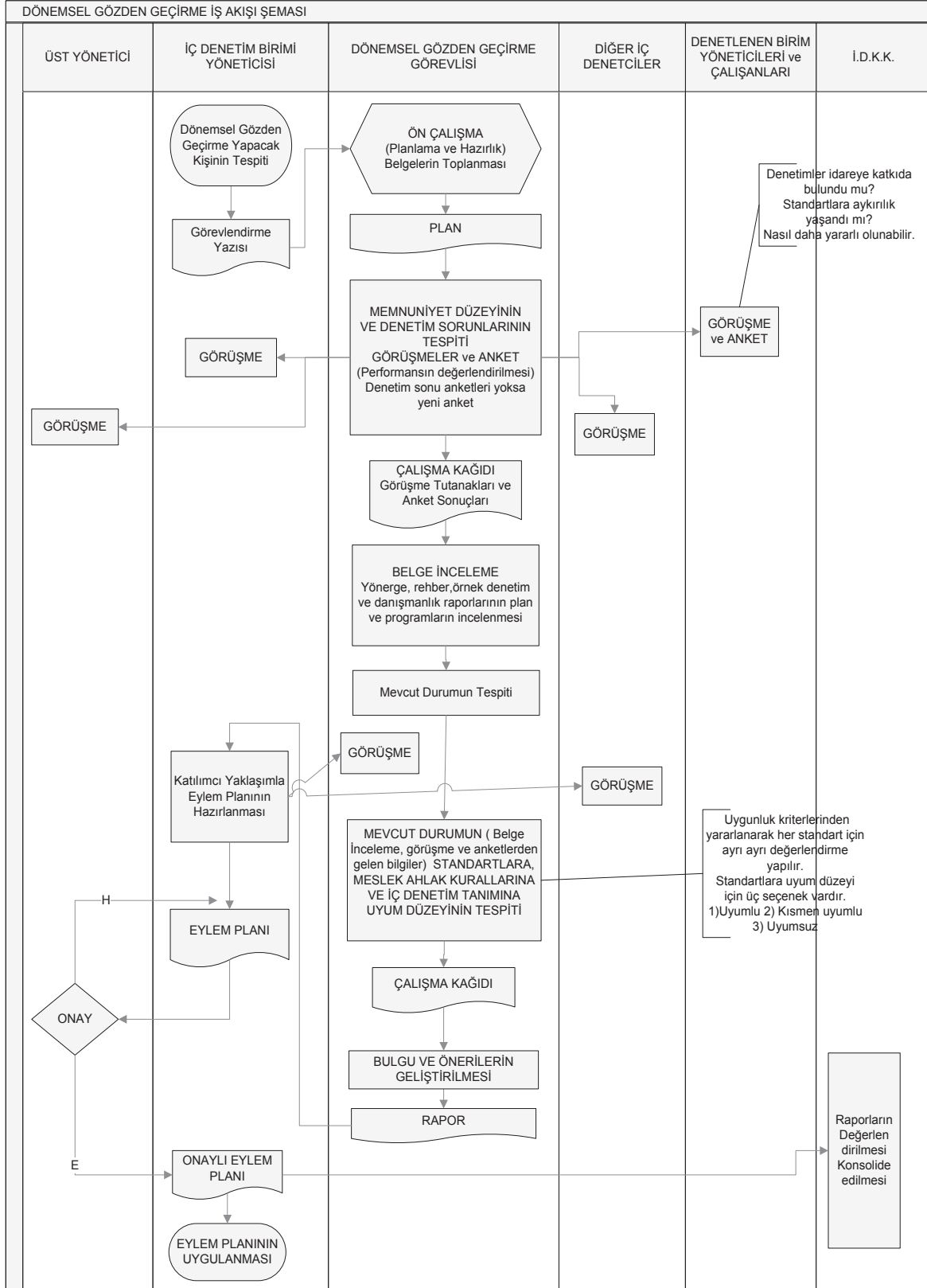
Genel olarak standartlardan söz edilmekle birlikte Meslek Ahlak Kuralları ve iç denetim tanımı da D.G.G. sırasında dikkate alınması gereken kıstaslardır. Meslek Ahlak Kurallarına uyulmadığı takdirde zaten kaliteden söz edilemez.

İ.D.K.K. 'İç Denetim Kalite Güvence Ve Geliştirme Programı'na göre; iç denetçi sayısı üç ve üzerinde olan idarelerde yılda en az bir kere yapılacaktır. Diğer idareler için ise tavsiye edilmekte olup aslında kaç iç denetçi olduğuna bakılmaksızın tüm kurumlarda zorunlu olması uygun olacaktır. (En azından standartlara uyum nedeniyle) D.G.G. çalışmasının öncelikle iç denetim uygulamaları, standartları ve Meslek Ahlak Kuralları konusunda yeterli bilgiye sahip yetkin bir iç denetçi tarafından yapılacağı belirtilmişse de aslında tüm iç denetçilerin bu yetkinlikte olması gerekir. K.G.G.P.'ında aynı iç denetçinin iki yıl üst üste görevlendirilemeyeceği ve bu iş için yıllık programda en az on gün kaynak ayrılacağı belirtilmektedir.

D.G.G. sırasında; belge inceleme, görüşme ve anket gibi araştırma teknikleri kullanılarak standartlara uyum düzeyi hakkında kanıtlar elde edilir. Tüm kanıtlar çalışma kâğıtları ile belgelendirilmelidir. Denetim bulgularının destekleyici çalışma kâğıtlarına dayanması gerektiği gibi, dönemsel gözden geçirme faaliyeti bulgularının da çalışma kâğıtlarına dayanması gerekir.

#### **K.G.G.P.'na göre D.G.G nasıl yapılmalı? Nasıl bir yıl izlenir?**

Öncelikle standartlar okunarak özümsemelidir. 'İç Denetim Kalite Güvence Ve Geliştirme Programı'nda iç değerlendirmeler dış değerlendirmenin 'daraltılmış' bir örneği olarak gösterilmekle birlikte ayrıntı verilmemektedir. Mümkün olduğu kadar dış değerlendirme metodolojisi uygulanıp, dış değerlendirme raporuna yakın bir raporlama yapılmalıdır. D.G.G üç aşamadan oluşmaktadır. Ön çalışma (hazırlık ve planlama), saha çalışması ve raporlama.



\*şekil 1



D.G.G. çalışması aşamalarını göstermek amacıyla iş akış şeması EK şekil 1’de verilmiştir.

\*Şekil 1 :*Dönemsel Gözden Geçirme*

D.G.G. yapacak kişinin iç denetim yöneticisi tarafından tespiti sonrasında yazılı bildirimle (görevlendirme) süreç başlar. Ön çalışma aşamasında; iç denetim biriminin kuruluşundan itibaren oluşturduğu rehber, yönerge, iş akış şeması, denetim plan ve programı gibi belgeler toplanmalı değişik denetim türlerinden ve danışmanlık faaliyetlerinden örnekler seçilmeli, D.G.G. için öncelikle çalışma planı hazırlanmalıdır. Denetlenen birimlerin yöneticileri ve iç denetçilerle görüşmeler planlanmalıdır. Kalite, ‘bir ürün veya hizmetin, müşteri ihtiyaç ve isteklerini karşılama derecesi’ olarak da tanımlandığından D.G.G. çalışmasında denetlenen birimlerin yönetici görüşlerine mutlaka başvurulmalıdır. Mümkünse üst yöneticiyle de görüşülmelidir.

Görüşmeler ve anket belki de dönemsel gözden geçirmenin en kritik aşamasıdır. Çünkü iç denetim biriminin idareye katkı yapıp yapmadığı, bir bakıma misyonuna uygun çalışıp çalışmadığı, aslında kalitesi, bu aşamada ortaya çıkmaktadır. Görüşmeler ile memnuniyet seviyesi ve denetim sırasında görülen sorunlar tespit edilmelidir. Özellikle birden fazla süreci denetlenen yöneticilerle görüşülerek daha çok sayıda denetim hakkında bilgi alınmalıdır. Strateji geliştirme birimi yöneticisiyle görüşme yapılması, tüm raporların gönderildiği ve iç kontrol çalışmalarının yapıldığı yer olması nedeniyle önemlidir. Görüşmeler için İ.D.K.K tarafında hazırlanan iyi bir soru listesi bulunmaktadır. Bununla birlikte, görüşmeyi sorgulama şekline, sıkıcı hale getirmeden, iyi bir iletişim kurmak ve her şeyden önce paydaşların gerçek görüşlerini öğrenmek gerekmektedir. Bu nedenle; verilen cevapların kontrolü niteliğinde ek sorular da yönetilmelidir. Örneğin denetimden memnuniyeti, idareye katkıyı değerlendirmek için bunların doğrudan sorulmasının yanı sıra ‘başka bir süreçlerinin de bundan sonra denetlenmesini isteyip istemediği’ ‘hangi süreçlerinde denetime gereksinim olduğu’ ‘klasik denetim ile iç denetim arasındaki farkın ne olduğu’ gibi ek sorular da yönelttilerek iç denetim algısı öğrenilmeye çalışılmalıdır.

İç denetimin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesinde; denetlenen birim yöneticileri ile yapıla-

cak görüşmeler çok önemlidir. Yapılan görüşmelerde; ‘önerilerinin değer kattığı’, ‘faydalandığı’ gibi açıklamalar yapılıyorsa, bu durum iç denetim faaliyetinin iç denetimin tanımında belirtildiği gibi ‘kurumun faaliyetlerini geliştirmek, onlara değer katmak amacını’ gerçekleştirdiğini göstermektedir. Denetlenen birim yöneticileri tarafından süreç ismi verilerek yeni denetimler istenmesi de bu doğrultuda iyi bir göstergedir. Belge inceleme aşamasında; K.G.G.P’nin ‘İncelenilecek Dokümanlar Ve Uygulamalar’ sütunundaki belgeler mutlaka incelenmeli ve ayrıca iç denetim biriminin kendine özgü uygulamaları varsa bunlar da incelenmelidir. Belge incelemesi, görüşme ve varsa anket çalışmalarından gelen bilgiler ile ‘mevcut durum’ tespit edilmelidir. Standartlar tek tek ele alınarak mevcut durumla karşılaştırılmalı, ‘Standartlara Uyum Düzeyi’ tespit edilmelidir. Mevcut durum tespit edildiğinde; ‘Standartlara Uyum Düzeyi’ olarak üç durumdan birisi ile karşılaştırılır: ‘Uyumlu’, ‘Kısmen Uyumlu’ ve ‘Uyumsuz’. Standartla farklılıklar raporun ‘Bulgu ve Öneriler’ bölümünde açıklanmalıdır. Eğer uyumsuzluk ve kısmen uyumluluk söz konusu ise ‘Bulgu ve Öneriler’ bölümü mutlaka doldurulmalı, mevcut durumdaki standartla uyumsuzluğun ne olduğu (tespit) ve ne yapılması gerektiği (öneri) yazılmalıdır. Eğer uyum düzeyi ‘uyumlu’ ise ‘Bulgu ve Öneriler’ bölümü boş geçilebilir ya da standartta uyumlu olunmasına rağmen iyileştirmeye ve geliştirmeye açık alanlar mevcutsa, kalitenin sürdürülebilmesi için öneriler varsa bunlar yazılmalıdır.

K.G.G.P’ında mevcut durum ile standartların karşılaştırılmasında kullanılmak üzere ‘Aranacak Uygunluk Kriterleri’ verilerek önemli bir kılavuz hazırlanmıştır. Genel olarak ‘Aranacak Uygunluk Kriterleri’ standartlarla ilgili olarak neye bakılması gerektiğini göstermekte, yönlendirmektedir. Ancak bu uygunluk kriterlerinin standartları tam olarak yansıtmaması konusunda bazı sorunların olduğu söylenebilir.

Örnek vermek gerekirse; 2040 nolu ‘Politika ve Prosedürler’ başlıklı standartta ‘İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetini yönlendirmek amacıyla politika ve prosedürleri belirlemek zorundadır’ denilmektedir. K.G.G.P. da ise ‘İç denetçilerin ilgili mevzuat ve standartları yeterli seviyede özümsemeleri sağlanmalıdır.’ aranacak ‘uygunluk kriteri’ olarak gösterilmiştir. Burada aranması gereken uygunluk kriteri de-

netim politika ve prosedürlerinin iç denetim yönetimi tarafından belirlenmesi, bir rehberin olup olmadığı, prosedürlerinin uygulanıp uygulanmadığıdır. (standart 2000 'iç denetim faaliyetinin yönetimi' başlığını taşıyor) Uluslararası standartlara ve Uygulama önerisine (2040-1) bakıldığında politika ve prosedürlerin belirlenmesi anlatılmaktadır. Standartların iç denetçiler tarafından özümsemesi elbette önemlidir ama daha çok iç denetçinin yetkinliği ile ilgilidir. Diğer bir örnek 1321 nolu 'Kamu İç Denetim Standartlarına Uygundur' başlıklı standart ile 2430 nolu 'Kamu İç Denetim Standartları'na Uygun Olarak Yapılmıştır' İbaresinin Kullanılması' başlıklı standart arasındaki farkın gözetilmemesidir. Kalite Güvence ve Geliştirme ile ilgili 1321 nolu standardın uygunluk kriterinde 'denetim raporları' değil 'iç denetim yöneticisi raporları' olmalıdır. Bu nedenle K.G.G.P'nin uygunluk kriterlerinden yararlanılmakla birlikte asıl olanın standart olduğu dikkate alınmalıdır.

Bulgu ve öneriler geliştirildikten sonra rapor düzenlenir. Raporun bölümleri açıklanmamışsa da dış değerlendirme raporunun ilgili bölümlerinden yararlanılabileceği belirtilmiştir.

Amaç denetim sürecinin hedefe ulaşmasını engelleyebilecek risklerin tespit edilmesi iç kontrol mantığı ile makul güvence veren bir yapının oluşturulmasıdır. İç denetimin tanımı, meslek ahlak kuralları, standartlar referans kaynaklarıdır. Yapılacak şey; olması gereken ile olanı karşılaştırmak, hiç çekinmeden gerçekleri yazmaktır. D.G.G. çalışması sırasında standartlar incelenirken gerektiğinde uygulama önerilerinden yararlanılmalıdır.

Denetimlerde olduğu gibi D.G.G. raporunda da iç denetim biriminin, iç denetim mesleğindeki başarılarına, iyi uygulama örneklerine de yer verilmelidir.

D.G.G. raporunu alan İç Denetim Birim Yöneticisi tarafından katılımcı bir yaklaşımla eylem planının hazırlanması gerekir. Katılımcı olması iç denetçilerle görüşülmesi, fikirlerinin alınması anlamına gelir. Bu durumda eylem planı tüm kolektif çalışmalarda olduğu gibi sahiplenerek uygulanır. Eylem planında kim tarafından, ne zaman, ne yapılacağı açıklanmalıdır.

Eylem planı ve rapor üst yöneticiye onaylatıldıktan sonra bir ay içinde İ.D.K.K.'na gönderilir ve uygulanır.

Eylem planı aşaması D.G.G. çalışmasının sonucuna ulaşması bakımından önemlidir. Eylem planının takibine ilişkin mekanizmalar geliştirilmelidir.

K.G.G.P'na göre; İç denetim plan ve programı yapılırken D.G.G. yapılan önerilerin ve düzeltici eylemlerin dikkate alınması gerekmektedir. Bunun anlamı iç değerlendirilmede belirtilen eksikliklerin giderilmesi için plan ve programda kaynak ayrılmasıdır. Beklenen öncelikle kalite sorunlarının giderilmesi daha sonra bu doğrultuda denetimlerin uygulanmasıdır. Örneğin; bir iç denetim biriminin yönergesi ve denetim rehberi olmadığı D.G.G. çalışması sonrası belirtilmişse; o birimde yeni dönem için plan program yapılırken öncelikle bu eksiklerin giderilmesi, sonra belirlenen yönerge ve denetim rehberinde belirlenen prosedüre göre denetimlere geçilmesi uygun olacaktır.

#### **DEĞERLENDİRME VE SONUÇ:**

Kalite güvence ve geliştirme konusunda iç denetim birimlerimizin özellikle ilk dönemlerde zorluklarla karşılaşılacağı açıktır. Zaten K.G.G.P'ında bu nedenle 'Kalite güvence ve geliştirme prosedürlerinin uygulanması açısından başlangıçta en iyi sonuçların alınması beklenmemelidir. Beklenen faydaların elde edilebilmesi için sistemin yerleşmesi ve etkili bir şekilde uygulanmasına, bunun için de zamana ve belli bir tecrübeye ihtiyaç duyulacağı göz önünde bulundurulmalıdır.' denilmektedir. Önemli olan bir an önce uluslararası standartları rehber edinerek uygulamaya başlanıp makul güvence veren bir yapının oluşturulmasıdır.

İç denetime neden ihtiyaç duyulduğu sürekli göz önünde bulundurulmalıdır. Sadece İç denetim adının kullanılmasının ihtiyacın karşılanması için yeterli olmayacağı, standartlara uygunlukla sağlanabilecek bu kalite farkı ortaya koyulmadığı takdirde; yönetimin fonksiyonu olarak idareye katkı sağlayan denetim beklentisinin gerçekleşmeyeceği açıktır.

Bu konuda iç denetçilere önemli görevler düşmektedir. Her şeyden önce 1300'lü Kalite Güvence ve Geliştirme ile ilgili standartlara iç denetçilere getirilen bir sınırlama, bir yük, şekli bir unsur olarak bakılmamalı, mesleğin sürekli gelişimi için verilen bir fırsat, kaliteyi sağlayan, iç denetimi klasik denetimden ayıran di-





namik bir kaynak olarak bakılmalıdır. İç denetimi bir meslek haline getiren standartlara öncelikle iç denetçiler sahip çıkmalıdır.

Denetimde kalite, denetim çalışmalarının yanında ek olarak yapılan bir faaliyet veya düzenlenen dokümanlar ile sağlanan bir etiket olarak görülmemelidir. Denetim sonrası düzenlenen belgeler ile denetimin kalitesi değiştirilemez. Bilakis; denetimde kalite, prosedürlerin belirlenmesinden uygulanışına kadar tüm faaliyetlerin özünde yer alır. Kalite, denetim yapılırken yaşanan bir süreç olduğundan; işlemlerin yapılış tarzı, denetim faaliyetlerinin niteliği olarak ele alınmalıdır. İç Denetim Standartlarına göre; iç ve dış kalite değerlendirmelerini kapsayan, Kalite Güvence ve Geliştirme Programı sonuçları tarafından desteklemesi şartıyla, 'Kamu İç Denetim Standartlarına Uygundur' ibaresi kullanılabilir. Bağımsız bir ekip tarafından yürütülen dış değerlendirmeden geçmeyince bu kalite ibaresi kullanılamamaktadır. Bu nedenle; dış değerlendirmenin önemi tartışılmaz. Ancak bu durum iç değerlendirmenin daha az yararlı olduğu anlamına gelmemektedir. İç denetim birimlerinin kendi denetim süreçlerindeki sorunları daha iyi bilmeleri, dış değerlendirmeye göre daha sık yapılması nedeniyle, D.G.G.'ler iç denetim birimlerinin, standartlara uyumu ve kalitenin sağlanmasında öncü görevi üstlenebilirler. Unutulmamalıdır ki; **'Değişim ancak içeriden açılabilen bir kapıdır'** (Terry Neil). D.G.G.'ler gerektiği gibi yapılırsa zaten iç denetim birimi de dış değerlendirmeye hazır hale gelecektir. Uluslararası standartlara (1312, Yorum) göre dış değerlendirmenin öz değerlendirmenin bağımsız bir ekip tarafından doğrulanması şeklinde de olabileceği düşünüldüğünde öz değerlendirmenin önemi ortaya çıkmaktadır.

Kamu iç denetiminin kalitesi için İ.D.K.K.'na önemli görevler düşmektedir. Bundan böyle eğitimlerinde 'ihale mevzuatı' gibi konular yerine denetim metodolojisi, standartlar gibi konulara ağırlık verilmesi uygun olacaktır.

Ayrıca, İ.D.K.K tarafından uluslararası standartlardaki değişiklikler paralelinde Kamu İç Denetim Standartları ve rehber yenilenmelidir. Rehberin yenilenmesi yapılırken; denetlenen süreç akışının, kontrol faaliyetlerinin anlaşılmasını, risk matrisi hazırlanmasını kolaylaştıracak 'gözden geçirmesi' belgesine yer verilmesi, kontrol girdisi, kontrol çıktısı, türü gibi unsurlara yer veren daha ayrıntılı bir risk kontrol matrisi hazırlan-

ması denetimde kalite açısından yararlı olacaktır. Uluslararası alanda da kullanılmayan (terimler sözlüğünden çıkarılan) ve uygulama zorluğu bulunan 'bakiye risk' kavramının risk matrisinde kullanımı tekrar gözden geçirilmelidir. Rehber bir örneklem metodolojisi de belirlemelidir.

"Kamu iç denetiminin kalitesi için İ.D.K.K.'na önemli görevler düşmektedir. Bundan böyle eğitimlerinde 'ihale mevzuatı' gibi konular yerine denetim metodolojisi, standartlar gibi konulara ağırlık verilmesi uygun olacaktır."

İç denetim - teftiş görev ayrımının yapılmaması, idarelerden kaynaklanan sorunlar gibi kamu iç denetiminin önünde engeller bulunmasına rağmen kamuda iç denetim konusunda önemli bir yol alınmıştır. İç denetimin uygulanması, denetim kalitesinin hayata geçirilmesi için bu sorunların çözümü beklenilmemelidir. **Kamu iç denetiminin geleceğinin belirlenmesinde en önemli faktör sahada görev yapan iç denetçilerdir.** İç denetimin klasik denetimden farkı ancak standartlara göre yapılan kaliteli iç denetim ile ortaya konulabilir ve bu durumda mevzuatta düzenlenmesi bile iç denetim-teftiş 'görev ayrımının' sahada çözüldüğü, uygulamada yaşanarak görülecektir.

#### Kaynaklar:

1. TÜSİAD 40, Uygulama Örnekleri ile Birlikte A'dan Z'ye Denetim Komiteleri, Haziran 2012,Yay no 527, www.tusiad.org.tr (29.01.2013)
2. Bertan KAYA, 'İç Denetim Faaliyetinin Performansını Ölçmek', 14.04.2012, <http://www.bertankaya.net>,(Erişim Tarihi 24 Aralık 2012), s. 1.
3. Bertan KAYA, 'İç Denetim Faaliyetinin Etkin Mi?- KİDDM İç Denetim Değerlendirme Modeli', 18.11.2009 <http://www.bertankaya.net>,(Erişim Tarihi 24 Aralık 2012),s.2.
4. Evren Güncel ERMİSKET, Örnek İç Denetim Kalite Güvence Programı, çeviri, Denetışim Dergisi sayı 9
5. Hasan EKER, Denetimde 'Bağımsızlık Kavramı, Denetışim Dergisi Sayı 1
6. Şerif OLGUN ÖZEN 'Görevin Gözetimi? Kim, Nerede. Nasıl?', Denetışim Dergisi sayı 10
7. SEALLL, AB Sokrates Gruntwig 1, [www.sealll.eu/docs/manual/Sealll01\\_TR.pdf](http://www.sealll.eu/docs/manual/Sealll01_TR.pdf) (24.01.2013)