



İÇ DENETİMDE KALİTE GÜVENCE VE GELİŞTİRME PROGRAMI

ÖZET: İç denetim birimleri kurumlarının faaliyetlerini geliştirme ve onlara değer katma görevini yerine getirirken, bir taraftan da kendi faaliyetlerinin etkinliğini sürekli olarak gözlemelidir. “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı”nın oluşturulması ve uygulaması ile iç denetim faaliyetlerinde etkinliğin ve standartlara uyumun güvencesi sağlanmaktadır. İç denetimin geçerli standartları gereği yerine getirilmesi gereken bu program kapsamında yer alan iç denetim birimlerinin öz değerlendirmesi ehil iç denetçiler tarafından yapılması ve sonuçlarının iç denetim birimlerine bildirilmesi, birim başkanlıklarınca da üst yöneticilere raporlanması gerekir. İç denetim birimlerine amaç ve hedeflerini, faaliyetlerini sürekli olarak gözden geçirme suretiyle belli bir olgunluğa erişme imkânı sunan öz değerlendirmelerin, ifa edilmesi gereken bir gereklilikten ziyade iç denetim birimlerinin misyonlarını yerine getirme ve beklentileri karşılayabilme niyet ve kapasitelerini canlı tutma ve geliştirme vasıtası olarak görülmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, öz değerlendirme, iç değerlendirme, iç denetim performansı, iç denetim performans göstergeleri.

1. GİRİŞ

İç denetim birimleri kurumlarının faaliyetlerini geliştirme ve onlara değer katma görevini yerine getirirken, bir taraftan da kendi faaliyetlerinin etkinliğini sürekli olarak gözlemelidir. 1300 - “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” başlıklı uluslararası iç denetim standardı iç denetim birimlerinin, iç denetim faaliyetlerinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvence ve geliştirme programının hazırlanması ve sürdürülmesini içermektedir. Bu program kapsamında, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmeleri ve iç gözlem faaliyetleri yapılmalıdır.

Mustafa AKÇIL
İç Denetim Birimi Başkanı
Gümrük Müsteşarlığı

Faaliyetlerini ehil ve bağımsız denetçilerin denetimine açma gerekliliği iç denetimin belirgin özelliklerinden birisini oluşturmaktadır. Öyle ki, genellikle beş yılda bir yapılacak bu değerlendirme neticesinde gerekli güvence alınmadan, iç denetim birimleri denetimlerinde “uluslar arası standartlara göre yapılmıştır” ibaresini kullanamamaktadırlar. Faaliyetlerinin uluslar arası standartlara göre yapıldığı güvencesini elde etme iç denetim birimlerinin asıl hedefi olması gerekmektedir; yine, “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” kapsamında yapılacak dönemsel iç değerlendirmeler, bu birimlerin etkinliklerinde yüksek bir performansa ulaşmasına yardımcı olacaktır. Bu çerçevede, iç denetim birimlerini dış denetime hazırlama ve öz değerlendirme yapma konusunda önemli bir aşama olan iç denetimde performans kriterleri ele alınacaktır.

2. ÖZ DEĞERLENDİRMEYE İLİŞKİN İÇ DENETİM STANDARTLARI

Uluslararası standartlara paralel olarak hazırlanan “1311 – İç Değerlendirmeler” başlıklı Kamu İç Denetim Standardında iç değerlendirmeler;

- İç denetim performansının devamlı gözden geçirilmesini,
- Öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya idare içinde, iç denetim uygulamaları ve standartlarını bilen kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri,

kapsamalıdır.

İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetine ilişkin, dönemsel olarak gerçekleştirilecek, idare içi kalite incelemelerine yönelik ilkeler belirlemelidir.

İdare içi incelemeler, iç denetim faaliyetinin ve gözetiminin; kalitesini, standartlara ve iç denetim biriminin denetim rehberlerine uygunluğunu, idareye ilave değer katma yöntemini ve performans göstergelerine ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmelidir.

İç denetim birimi yöneticisi, kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde yapılan iç değerlendir-

me sonuçlarını yıllık faaliyet raporunda göstermeli ve en az yılda bir kez üst yönetime bilgi sunmalıdır.”

şeklinde düzenlenmiştir.

Görüleceği üzere, burada “iç denetim performansı” kavramı öne çıkmaktadır. Denetim performansının en önemli göstergesi ise, iç denetim faaliyetleri ile idarelere ilave değer katılmasıdır. Bunun yanında, denetimin planlanması, uygulanması ve sonuçların raporlanmasında standartlara uyulmalıdır.

IIA Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları esas alınarak “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı”nın kapsamına bakıldığında;

Standart 1311-1 uygulama önerisinde iç değerlendirmeler devamlı iç değerlendirmeler, dönemsel iç değerlendirmeler ve sonuçların duyurulması başlıkları altında değerlendirilmiştir.

Devamlı İç Değerlendirmeler

Devamlı iç değerlendirme çalışmaları iç denetim faaliyetini yönetmekte kullanılan mutlak uygulama ve politikaların standartlara uygunluğunun sağlanmasıdır. Bu değerlendirme;

- “Görevin Gözetimi ve Kontrolü”,
- İç denetim faaliyetlerinin her aşamasının metodolojiye uygun olarak gerçekleşmesinin kontrolünü sağlayan “Kontrol Listeleri”,
- Denetlenen ve katılımcılardan alınan geri bildirimler,
- Çalışma kâğıtlarının ilgili denetimde yer almayan denetçiler tarafından gözden geçirilmesi,
- Performans göstergelerinin gerçekleşme oranları, vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir.

Dönemsel İç Değerlendirmeler

Dönemsel iç değerlendirmeler belli bir amaca yönelik olarak yapılan rutin dışı gözden geçirmeler ve uyum testlerini ifade etmektedir. Böylece, iç denetim faaliyetlerinin iç denetim mevzuatı, standartlar ve etik ku-



ralları çerçevesinde gerçekleşmesi ve ilgili tarafların ihtiyaçlarına cevap verme kabiliyetinin yükseltilmesi güvence altına alınmak istenilmektedir.

Anılan standartlar dönemsel iç değerlendirmelerin kimin tarafından ve nasıl yapılması gerektiği yönünde bir çerçeve çizmektedir. Buna göre, değerlendirmeler birimde yer alan denetçiler, kurum içinde başka konu ve alanlarda görevli olan uluslararası iç denetçiler (CIA) veya diğer ehil denetçiler tarafından yapılabilir. Yine bu değerlendirme, iç denetim faaliyetleri uygulamalarının ve performans ölçümlerinin iç denetim mesleğiyle ilgili en iyi uygulamalarla karşılaştırılıp değerlendirilmesine dayanan kıyaslama çalışmasını içerebilir.

İç Denetim Faaliyetinin Gözden Geçirilmesinin Desteklenmesi

1311-2 IIA Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Önerisinde iç denetim faaliyetinin gözden geçirilmesinin desteklenmesi için bazı ölçülerin tesis edilmesi tavsiye edilmektedir. Kalite programının en önemli ögesini IIA standartlarına uyum oluşturmaktadır. Bunun için iç denetim birimleri tarafından denetim faaliyet performans ölçüleri geliştirilmelidir. Bu konuda;

- İç denetim süreçleri,
- İç kontrol, risk yönetimi ve yönetim süreçlerinin geliştirilmesine katkı seviyesi,
- Ana hedeflere ve belirlenen amaçlara ulaşma oranı,
- İç denetim yetkinliği, yenilik,
- Uygulanan denetim önerilerinin yüzdesi,
- Personel verimliliği,
- Denetim sürecinin maliyet etkinliğinin artışı,
- Süreç gelişimlerinde faaliyet plan sayısında artış,
- Uygun görev planı ve yönetimi,
- Hak sahiplerinin ihtiyaçlarının karşılanmasındaki etkinlik,
- Yönetimin iç denetimden beklentileri ve yönetim isteklerinin sayısı,
- Denetim hakkında şikâyetlerin sayısı,

iç denetim faaliyetinin gözden geçirilmesinin desteklenmesi için kullanılacak elverişli ölçülerdir. Şüphesiz bu ölçülerini artırmak mümkündür.

Raporlama

Anılan uluslararası standart gereği, iç denetim birimleri iç değerlendirme sonuçlarının rapor edilmesi amacıyla, gerekli güvenilirlik ve nesnellik sağlayan bir yapı oluşturmalı, değerlendirme sonuçları iç denetim yöneticilerine bildirilmeli, bu çalışma sonuçları da yılda en az bir kere gerekli eylem planı ile birlikte ilgili mercilere raporlanmalıdır.

3. BİR UYGULAMA ÖRNEĞİ

Gümrük Müsteşarlığı İç Denetim Birimi olarak, 2008 yılındaki yaklaşık 8 aylık iç denetim faaliyetleri yukarıdaki ölçüler baz alınarak bir iç değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Gümrük Müsteşarlığı'nda diğer birimlerde görev yapan uluslararası iç denetçi sertifikası sahibi bir denetçi bulunmaması, Birimimizde görevli denetçilerin de denetim faaliyetleri göz önüne alınarak, 2008 yılı için, bu değerlendirme başkan tarafından ifa edilmiştir.

Değerlendirmenin esas noktaları şu şekildedir:

a) Başkanlığın bağlı olduğu makam yönüyle;

Bu başlıkta, Başkanlığın Bakanlık Makamı onayı ile ihdas edildiği, bir denetçinin başkan olarak görevlendirildiği, Başkanlığın doğrudan Müsteşara bağlı bulunduğu ve iç denetim raporlarının doğrudan Müsteşara sunulduğu belirtilerek, bu yapının ulusal ve uluslararası standartlara uygun olduğu değerlendirilmiştir.

İç denetimin bağlı olduğu merci ile iç denetim faaliyetlerinin bağımsız bir şekilde ifa edilmesi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Bu bağlamda ideal yapı, iç denetim birimlerinin denetim komitesine bağlı olmasıdır. Türkiye kamu yönetim yapısında böyle bir mekanizma olmamasından dolayı, idari yapıda en üst düzeydeki yöneticiye bağlı olmak standartlara aykırı bulunmamaktadır.

Yine, bir kurumda iç denetim faaliyetinin amacı, kapsamı, denetim metodları, raporlama ilkeleri gibi hususların üst yönetici tarafından imzalanan bir düzenleme ile ortaya konulması önem arz etmektedir.

Uluslar arası uygulamada kurum yetkilisi ve denetçiler tarafından imzalanan belge bir nevi sözleşme hükmünde olmaktadır. Ülkemizde, kamu iç denetimin yasal bir düzenlemeye konu olması, Bakanlar Kurulu gibi yüksek bir organ tarafından imzalanan bir yönetmeliği bulunması iç denetime oldukça güçlü bir ortam sağlamaktadır. Bunun yanında, her kurumun ayrıca bir yönerge imzalaması iç denetimin yapısını güçlendirmektedir.

b) İç denetim faaliyetlerinin ilgili mevzuat, kamu iç denetim standartları ve meslek ahlak kurallarına uygunluğu yönüyle;

Bu başlıkta, performans standartları temel alınarak, büyük ölçüde iç denetim süreçlerinin bir değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu şekilde, faaliyetlerin iç denetim metodolojisine uygun olup olmadığının gözden geçirilmesi, elde edilen sonuçların bir sonraki dönemde dikkate alınarak, daha standartlara uygun, daha etkin bir iç denetim faaliyetine ulaşılması hedefi güdülmüştür. Değerlendirme esas itibarıyla;

İç denetimin planlanması çalışmalarında, gümrük iş ve işlem süreçlerine ilişkin önem düzeyi yüksek riskli alanların belirlenmesinin esas alındığı,

Birimimizce, “Gümrük Müsteşarlığı Denetim Evreni” tanımlamasının yapılmasını müteakip, Denetim Evreninin, birim, faaliyet, süreç, proje esasları üzerinden değerlendirilmesi suretiyle idare faaliyetlerinin denetlenebilir bölümlere ayrılmasıyla 28 denetim alanının Müsteşarlığımızın temel iç denetim alanları olarak belirlendiği,

Denetim alanları üzerinde, mevcut kontroller ve tedbirler dışarıda tutulduğunda kamu idarelerinin mevcut yapısından veya faaliyetin doğasından kaynaklanan yapısal riskler değerlendirilmek suretiyle Müsteşarlığımızın yapısal risk düzeylerini belirleme çalışmalarının yapıldığı,

Başkanlığımızca, Müsteşarlığımız faaliyetlerine etki eden altı risk kriterinin tanımlandığı, bu kriterlerin, Faaliyetlerin Karmaşıklığı/Personel Durumu (karmaşık faaliyetler ve personelin nicelik ve niteliğinin istenilen düzeyde olmaması idarenin faaliyet riskini

arttırır), Kontrol Ortamı/Bölgesel Yapı (organizasyon yapısı, etik değerler, ana politikalar, yönetim tarzı, yazılı prosedürler gibi unsurlar kontrol ortamını oluşturur ve kontrol ortamının zayıflığı oranında yapısal riskler artmaktadır), Yolsuzluk Riski, İmaj/İtibar Riski, Bilgi Teknolojileri Sisteminin Yapısı ve Yapısal, İşlevsel ve Teknik Değişiklikler şeklinde olduğu,

Denetim alanlarına yönelik yapısal risk kriterleri tanımlandıktan sonra, denetim alanlarının bu risk kriterleri karşısındaki durumu değerlendirilmek suretiyle yapısal risk düzeylerinin kümülatif yöntemle belirlendiği,

Bu çalışmalar neticesinde ve Müsteşarlığımızın görüşü de alınarak suretiyle hazırlanan 2008 Yılı İç Denetim Programının Müsteşarlık Makamı tarafından onaylandığı, izlenen bu çalışma ve prosedür ile standartlara uyum sağlanmasının amaçlandığı,

Program kapsamında yapılan denetimler ile ilgili olarak, iç denetim uygulamalarının İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanan “İç Denetim Rehberi”ne uygun olarak gerçekleşmesi için azami gayret ve özenin gösterildiği, denetimlerin standartlara uygunluğu; yine, iç denetim metodolojisi gereği görev yapan “Denetim Gözetim Sorumlusu” tarafından denetlendiği,

Bu çerçevede, denetimin kapsamı ve amacının belirlenmesi, temel risklerin ortaya konulması ve tanımlanması, iş süreçlerinin belirlenmesi, ön hazırlık çalışmaları, ilgililerle görüşmeler, her çalışmanın “çalışma kağıtları” ile belgelenmesi ve saklanması, risk kontrol matrisinin düzenlenmesi, “açılış toplantısı” düzenlenerek denetlenen birim ile denetimin kapsamı, amacı, beklentiler gibi hususların görüşülmesi, “bireysel iş programı”nın hazırlanması ve onaylanması, belirlenen testlerin bizzat sahada test edilmesi, elde edilen bulguların analitik yöntemle analiz edilmesi ve “bulgu formu” ile belgelenmesi, bulguların denetlenen birime gönderilerek cevap alınması, bulgu ve önerilerin yanlış anlama ve yorumlanmasını önlemeye ve bir anlaşma zemini oluşturmaya yönelik olarak denetlenen birim ile bir “kapanış toplantısı”nda bir araya gelinerek müzakere edilmesi, bulguların bir kere daha “taslak rapor” ile denetlenen birime gön-



derilmesi, nihai olarak raporlanması sürecinde sürekli olarak anılan rehber ve standartların göz önünde bulundurulduğu; ayrıca, her denetimde, iç denetim süreçlerinin izlendiğinden emin olmak amacıyla yönelik olarak denetçiler tarafından kontrol listelerinin oluşturulduğu,

Rapor yazımında doğruluk, tarafsızlık, açıklık, ölçülebilirlik, kısalık (özlü), yapıcılık, tamlik, zamanlılık, kararlılık (çözüm) ilkelerine riayet edildiği,

hususlarını içermektedir. Böylece, denetimlerin öncelikleri belirlenmiş risk esaslı planlara dayalı olduğu, kurumun risk yönetimi, kontrol sistemleri ve yönetim yapılarının iyileşmesine katkıda bulunmanın amaçlandığı, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanmasında Koordinasyon Kurulu düzenlemelerinin göz önünde tutulduğu vurgulanarak iç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak yerine getirilmesine gayret ve özen gösterildiği bilgisi verilmiştir.

c) İç denetim faaliyetlerinin kurumsal gelişim ve iyileşmeleri destekleme düzeyi yönüyle;

Burada, her bir denetim alanında elde edilen bulgulara dayalı olarak yapılan önerilerin Müsteşarlığımız amaç ve hedeflerine uygunluğu, kurumsal yapı ve çalışmalara uyum ile kurumsal gelişim ve iyileşmeleri destekleme kapasitesi, denetlenen süreçlerde kalıcı iyileşmeler sağlama niteliği yönleriyle değerlendirme yapılmıştır.

Yapılan önerilerin kurumun misyon, vizyon, amaç ve hedefleri ile uyumlu olması ilkesi çerçevesinde yapılan değerlendirmede olumlu yönler örnekleri ile belirtilmiştir.

ç) İç denetçilerin en iyi iç denetim uygulamalarından istifade edip etmedikleri yönüyle;

Burada, Başkanlığımızın sahip olduğu birikimleri diğer birimler ile paylaşma, diğer birimlerin bilgi ve tecrübelerinden istifade etme konusunda işbirliğine açık olduğu hususu detaylı bir şekilde ortaya konulmuştur.

d) Faaliyetlerin yürütülmesinde gösterilen mesleki özen ve dikkat yönüyle;

Bu başlıkta, denetimde görevli denetçilerin mesleki yeterliliği değerlendirilmiş; ayrıca, denetim faaliyetlerinde meslek ahlak ilkeleri olan dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik sürekli olarak göz önünde bulundurulduğuna vurgu yapılmıştır.

e) Sürekli mesleki gelişim yönüyle;

Burada, denetçilerin güncel mesleki gelişmeleri takip etmeleri, en iyi uygulamalar hakkında bilgi sahibi olmaları gibi mesleki gelişim ilkesi gereklerinin yerine getirilmesi konusunda Başkanlığımızca hassasiyet gösterildiği vurgulanarak, 2008 yılı için yeterli düzeyde eğitim faaliyetlerine yer verildiği belirtilmiştir.

f) İzleme görevi yönüyle;

Bu başlıkta, izleme görevinin yerine getirilmesi bakımından, Başkanlığımızca denetim bulguları ve önerilerinin ilgili birimler ile müzakere edilmesi neticesinde mutabık kalınan ve Müsteşarımız tarafından onaylanan eylem planlarının takibini yapabilmek için bir "İzleme Programı" oluşturulduğu bilgisi yer almaktadır.

g) Performans göstergeleri yönüyle;

Bu başlıkta, Kurumumuz Stratejik Planı Taslağında, Başkanlığımız hedeflerine yer verildiği; göstergeler ile ilgili olarak, denetim plan ve programının yüksek riskli alanları örtme oranı, fiilen gerçekleşen denetimin plan ve programa uyumluluk oranı, denetim bulgularının eylem planına dönüşme oranı, denetim bulguları sonucu oluşan eylem planının uygulanma oranı gibi göstergelerin belirlendiği; buna karşılık, Başkanlığımız faaliyetlerinin yaklaşık 8 aylık bir geçmişi olması dikkate alınarak, göstergelere göre değerlendirmelerin ileriki yıllara bırakıldığı belirtilmiştir.

Değerlendirme;

Birimimiz faaliyetlerine yeni başlamakla birlikte, bir iç değerlendirme yaparak, performansını ölçmeyi, böylelikle önümüzdeki öz değerlendirmeyi daha yetkin yapma, sonrasında da dış değerlendirmeye hazırlan-

ma gayesi güdülmüştür. Bu çerçevede, güçlü ve gelişime açık yönlerimiz belirtilmiştir. Bilgi teknolojileri denetiminde olduğu gibi, eksikliklerimize belgelerde yer verilmiştir. Yine, ilgili tarafların denetimle ilgili görüşlerinin alınacağı anket çalışmalarına 2008 yılı için yer verilememiştir. Netice itibariyle, yeni kurulmuş bir birimde doğal olarak geliştirilmesi gereken alanlar, birim dışında çözülmesi gereken sorunlar bulunmakla birlikte, genel hatları ile Birimiz yapısı, prosedürleri ve iç denetim uygulamalarında standartlara uyulma konusunda gayret ve uyum gözlemlenmiştir.

“ Öz değerlendirmelerin, ifa edilmesi gereken bir gereklilikten ziyade, iç denetim birimlerinin misyonlarını yerine getirme ve beklentileri karşılayabilme niyet ve kapasitelerini canlı tutma ve geliştirme vasıtası olarak görülmesinin anlamlı ve yerinde olacağı düşünülmektedir. ”

4. SONUÇ

Özgün denetim standartlarına ve etik ilkelere sahip iç denetim mesleği kendi dinamizmini koruyabilmesi için gerekli mekanizmalara da sahip bulunmaktadır. Mesleki yetkinlik, objektiflik, sürekli mesleki gelişim gibi ilkeler iç denetçilere yüksek bir motivasyon ve performans ortamı sağlamaktadır. Bunun yanında, “Kalite Güvence ve Geliştirme Programı” ile iç denetim birimleri misyonlarını, amaç ve hedeflerini, faaliyetlerini sürekli olarak gözden geçirme suretiyle belli bir olgunluğa erişme imkânına sahip bulunmaktadır.

İç denetim hizmetlerinin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla faaliyet gösteren Uluslararası İç Denetim Enstitüsü iç denetim birimlerine kalite güvence denetimini önermektedir. Bu denetimin dış değerlendirme ayağında, genel olarak, bir iç denetim biriminin yıllık denetim planına baz oluşturan risk değerlendirme, raporlama süreci, izleme faaliyetleri, öz değerlendirme ve performans değerlendirme göstergeleri gözden geçirilmekte, faaliyetleri, süreçleri, yönetme-

likleri, görev tanımları, kontrol noktalarının kapsamı, eğitim politikası, performans değerlendirme süreci incelenmekte, denetim çalışmalarının etkinliği ve verimliliği, profesyonel yetkinlik, denetim araç ve metodolojileri, faaliyetlerde kullanılan teknoloji üzerinde durulmaktadır.

Bu alandaki kaynaklar IIA Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesinde (Türkiye İç Denetim Enstitüsü yayını, 2008, sayfa: 159) verilmiştir. Burada, detaya girilmeden, kalite güvence programının öz değerlendirme ayağının önemli bir aşaması olan, performans değerlendirmesi ile ilgili esas noktalar üzerinde durulmaya çalışılmıştır. İç denetim birimleri performans değerlendirmelerini yerine getirerek, standartlara uyum sağlamanın yanında kendilerini dış denetime de hazırlamış olacaklardır. Nihayetinde, öz değerlendirmelerin, ifa edilmesi gereken bir gereklilikten ziyade, iç denetim birimlerinin misyonlarını yerine getirme ve beklentileri karşılayabilme niyet ve kapasitelerini canlı tutma ve geliştirme vasıtası olarak görülmesinin anlamlı ve yerinde olacağı düşünülmektedir.