

(15.10.2011/28085 RG)

Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulundan:

## **İÇ DENETİM KALİTE GÜVENCE VE GELİŞTİRME PROGRAMI**

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 67 nci maddesinin (1) bendiyle, “Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek” görevi İç Denetim Koordinasyon Kuruluna verilmiştir.

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Kalite Güvence ve Geliştirme Programı, “İç denetim birimince ve İç Denetim Koordinasyon Kurulunca, ilgili kamu idaresinde yürütülen iç denetim faaliyetinin tüm yönleriyle değerlendirilmesi, standartlara ve etik kurallara uygunluğunun izlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin program” şeklinde tanımlanmıştır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 29/9/2011 tarihli ve 19 sayılı Kararıyla, İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programını (Program) düzenlemiş bulunmaktadır. Mevzuat uyarınca, üst yöneticiler, iç denetim yöneticileri ve iç denetçilerin Programa uymaları zorunludur.

Program, kamu idarelerinde yürütülen iç denetim faaliyetlerinin Kamu İç Denetim Standartlarına ve Meslek Ahlak Kurallarına uygunluğunun sağlanması, bu suretle kalitesinin güvence altına alınması ve geliştirilmesi konusunda bir çerçeve sunmaktadır.

Program, hem iç denetim birimleri bünyesinde yapılacak iç değerlendirmeleri hem de İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından en az 5 yılda bir yapılacak veya yaptırılacak dış değerlendirmeleri kapsamaktadır.

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve bu Programı esas alarak, iç ve dış değerlendirmeleri içerecek şekilde, bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve sürdürmek zorundadır.

İç denetim faaliyetlerinin kalitesinin ve etkinliğinin idarenin içinde ve dışında kabul görebilmesi için Programın; üst yöneticiler, iç denetim yöneticileri ve iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması ve iç denetim faaliyetlerinin icrasında bu Programa bağlı kalınması büyük önem taşımaktadır.

Programda geçen üst düzey yönetici veya birim yöneticisi ifadesinden, idarelerin teşkilat kanunlarında gösterilen birimlerin (ana hizmet, yardımcı hizmet, danışma ve denetim gibi) en üst yöneticisinin anlaşılması gerekmektedir.

### **1. İÇ DENETİM FAALİYETİNDE KALİTE GÜVENCE**

#### **1.1. Giriş**

Kamu idarelerinde yürütülmekte olan iç denetim faaliyetlerinin, başta kurum yöneticileri olmak üzere bu hizmetten faydalanan iç ve dış paydaşların beklentilerinin de dikkate alınarak karşılanması, bu faaliyetlerin kalitesinin artırılması ve geliştirilmesi modern yönetim ve denetim anlayışının bir gereği olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle uluslararası standart ve uygulamalarda iç denetim faaliyetinin kalitesinin güvence altına alınması ve geliştirilmesine özellikle vurgu yapılmakta, bu amaçla geliştirilen programlar iç denetim faaliyetlerinin değer katma ve kurum süreçlerini iyileştirme hedefine ulaşmasındaki en önemli araçlardan biri olarak görülmektedir.

Bu çerçevede katılımcı yönetim anlayışı ve uluslararası iyi uygulamalar doğrultusunda, Ülkemizde uygulanmakta olan Kamu İç Denetim Sisteminin güçlendirilmesi, kalitesinin güvence altına alınması ve sürekli geliştirilmesi amacıyla hazırlanan bu Programın, bir idarede kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanılmasının sigortası olan iç denetime yeni bir yaklaşım ve kalite getireceği, üst yönetici ve birim yöneticilerinin memnuniyetini arttıracacağı, iç ve dış paydaşların bu yöndeki beklentilerinin karşılanmasına katkı yapacağı düşünülmektedir.

Bu Program, idarelerin iç denetim birimlerinin hazırlayacakları kalite güvence ve geliştirme programına yönelik bir çerçeve niteliğinde olup, iç ve dış değerlendirme yapacaklara ise temel teşkil etmektedir.

## **1.2. Kalite Güvence ve Geliştirme Programı**

Kalite güvence ve geliştirme, özetle sunulan bir hizmet veya ürünün kalitesinin “olması gereken haliyle” karşılaştırılarak değerlendirilmesine imkân sağlayan bir sistem olarak tanımlanabilir. Kurum faaliyetlerine değer katması ve kurumun amaç ve hedeflerine 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 ve geliştirme programının oluşturulması ile mümkün olmaktadır.

Dolayısıyla kalite güvence ve geliştirme programı; iç denetim faaliyetlerinin etkinliğini, bu faaliyetlerin Kamu İç Denetim Standartları (Standartlar) ve Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları (Meslek Ahlak Kuralları) ile uyumunu değerlendiren, benzer iç denetim birimleri arasında karşılaştırma yapmaya imkân sağlayan, gerek iç denetim faaliyetlerinin ve gerekse iç denetçilerin gelişimi yönünde yol gösteren bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kalite güvence ve geliştirme programının, iç denetim birimi, iç denetim raporlarının kullanıcıları ve kamu yönetimi açısından çeşitli faydaları vardır. Kamu sektöründe, iç denetimin en önemli fonksiyonu, kamu idarelerinin sunduğu hizmet ve faaliyetler ile sistem ve süreçlerinin niteliği hakkında güvence sağlamaktır. Bu da iç denetimi, kamu idarelerinde etkin yönetimin ayrılmaz bir parçası yapmaktadır.

### **1.2.1. Amaç ve Kapsam**

İç denetim birimleri tarafından oluşturulacak kalite güvence ve geliştirme programının temel amaçları;

- İç denetim faaliyetinin, üst yönetici, birim yöneticileri ve diğer ilgili taraflara güvence ve danışmanlık hizmetleri sunmadaki etkinliğini değerlendirmek,
- İç denetim faaliyetinin Standartlara uygunluğunu değerlendirmek ve dış değerlendirmeler sonucunda iç denetim biriminin “Kamu İç Denetim Standartlarına Uygun” olarak faaliyet gösterdiğini beyan etmesini sağlamak,
- İç denetimde uygulanan metodolojinin ve denetim sonucunun elde edilmesinde izlenen yaklaşımın tutarlı olmasını sağlamak,
- İç denetim yöneticisine ve iç denetçilere, performanslarını ve hizmetlerini geliştirmeleri ve iç denetim fonksiyonunun imajını ve güvenilirliğini arttırmaları için fırsatlar tanımak, iyileştirme önerilerinde bulunmak ve danışmanlık yapmak,
- İç denetçilerin sürekli mesleki gelişim sürecine yardımcı olmak,
- İç denetçilerin Meslek Ahlak Kurallarına uygun olarak görev yürütmelerini sağlamaktır.

Standartlara göre kalite değerlendirme süreci, iç ve dış değerlendirmeleri kapsamaktadır:

• **İç değerlendirmeler**, sürekli izlemenin yanı sıra dönemsel gözden geçirme aşamalarından oluşur. Bu değerlendirmeler, iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda kurumun iç denetçileri veya kurum içinde Standartlar ve uygulamaları konusunda uzmanlığı bulunan kişilerce yürütülür.

• **Dış değerlendirmeler**, iç denetim faaliyetlerinin; Standartlar ve Meslek Ahlak Kurallarına uygunluğunun, başarılı uygulama örneklerini kullanma düzeyi ile etkinliğinin ve verimliliğinin belirlenmesi amacıyla İDKK tarafından idare dışından belirlenecek nitelikli ve bağımsız dış değerlendirme uzmanlarından oluşan ekip tarafından en az beş yılda bir defa yürütülmesi gereken çalışmalardır.

İç ve dış değerlendirme faaliyetleri, kalite güvence ve geliştirme süreci içerisinde birbirini tamamlayarak, kalitenin güvence altına alınmasına ve geliştirilmesine katkı sağlar. Böylece, kalitenin sağlanmasına yönelik faaliyetlerin, denetimin yönetimi dahil iç denetimin tamamı

üzerinde etkili olması güvence altına alınır. Kalite güvence ve geliştirme sürecinin tam olarak ve amaçlanan doğrultuda işlerlik göstermesi için, iç ve dış değerlendirme faaliyetlerinin birbirlerinden bağımsız düşünülmemesi gerekmektedir.

### **1.2.2. Temel İlkeler**

Kalite güvence ve geliştirme programı oluşturmak için gerekli temel ilkeler aşağıda yer almaktadır:

- İç denetim birimlerinin kalite güvence ve geliştirme politikaları belirlenmeli, belgelendirilmeli ve ilgili taraflara açıklanmalıdır.
- İç denetçilerin ve diğer ilgililerin kalite güvence ve geliştirme sistemi konusunda bilgilendirilmesi sağlanmalıdır.
- Kalite güvence ve geliştirme politikaları uygulanmaya başlanıldığında izlenecek yaklaşım ve kullanılacak çalışma kâğıtları belirlenmiş olmalıdır.
- Kalite güvence ve geliştirme politikalarının uygulanması için gerekli kaynak tahsisleri yapılmalıdır. Gerekli kaynakların sağlanamaması durumunda, politikalar hayata geçirilemeyecek ve yeterli fayda sağlanamayacaktır.
- Kalite güvence ve geliştirme politikalarının doğru bir şekilde uygulanmasını garanti altına almak amacıyla izleme faaliyetleri gerçekleştirilmelidir.
- Kalite güvence ve geliştirme faaliyetleri sonunda elde edilen bulgular çalışma kâğıtlarıyla belgelendirilmelidir.
- Sürekli iyileşmenin sağlanabilmesi için, hatalar değerlendirilerek ve gerekli olması halinde politika ve prosedürlerde değişiklikler yapılarak, kalite güvence ve geliştirme sisteminin sürekli olarak gözden geçirilmesi sağlanmalıdır.
- Kamu idareleri etkili kalite güvence ve geliştirme politikaları uyguladıklarında, buna ilişkin elde edilen sonuçları İDKK ve diğer idarelerle paylaşmalıdırlar.
- 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.

## **2. İÇ DEĞERLENDİRMELER**

### **2.1. Giriş**

Etkin ve sürekli bir iç ve dış değerlendirme sürecinin planlanarak uygulanması, iç denetim faaliyetlerinin izlenmesi ve kalite güvence ve geliştirme programının değerlendirilmesi açısından sağlam bir zemin oluşturur. Ayrıca, bu program aracılığıyla iç denetim yöneticisi; üst yönetici, üst düzey yöneticiler, dış denetçiler, İDKK gibi birçok kişi veya kurumun çeşitli beklentilerine hizmet edecek makul bir güvence de sağlamış olur.

Standartlarda, iç denetim faaliyetinin performansının devamlı izlenmesi ve öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içinde iç denetim uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri kapsayacak şekilde iç değerlendirme yapılması zorunluluğu vurgulanmıştır. Bu çerçevede iç değerlendirmeler, sürekli izleme ve dönemsel gözden geçirme olmak üzere iki unsurdan oluşmaktadır.

İç denetim faaliyetinin günlük gözetimi, gözden geçirilmesi ve performansının ölçülmesi süreçlerinden oluşan sürekli izleme, iç denetim faaliyetinin yönetilmesinde kullanılan rutin politika ve uygulamaların ayrılmaz bir parçasıdır. Sürekli izleme faaliyeti yürütülürken iç denetimin tanımına, Standartlara ve Meslek Ahlak Kurallarına uyumu değerlendirmek için gerekli görülen süreçler, araçlar ve bilgiler kullanılır.

Dönemsel gözden geçirmeler ise, iç denetimin tanımına, Standartlara, Meslek Ahlak Kurallarına ve iç denetim yönergesine uyumu ve paydaşların ihtiyaçlarını karşılamadaki etkinliği ve verimliliği ortaya koyma amaçlı yürütülen değerlendirmelerdir.

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve İDKK tarafından yapılan düzenlemeler çerçevesinde bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamak ve sürdürmek zorundadır. Bu program, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermek zorundadır. Söz konusu programın iç değerlendirmelere ilişkin bölümünde; sürekli izleme ve dönemsel gözden geçirme çalışmalarının kapsamına, değerlendirmeyi yapacak kişilere ilişkin şartlara, yürütülecek işlemlere, sonuçların raporlanması ve izlenmesi süreçlerine ilişkin genel ilkeler ortaya konulmalıdır. Ayrıca, iç değerlendirmeye esas olabilecek performans kriterleri de program ekinde belirtilmelidir. İç denetim birimlerine yönelik olarak hazırlanmış örnek kalite güvence ve geliştirme programı ile performans kriteri örneklerine Programın ekinde ( **EK-B, EK-F** ) yer verilmiştir.

İç denetim yöneticisi, iç değerlendirme çalışmalarının sonuçlarını, gerekli eylem planları ve başarılı uygulamaları, değerlendirmeleri ve önerileri içerecek şekilde üst yönetici ve İDKK'ya yılda en az bir defa yazılı olarak raporlar.

## **2.2. Amaç ve Kapsam**

İç değerlendirme çalışmaları, gerçekleştirilmiş olan denetimlerin kalitesinin ölçülmesinin yanı sıra, iç denetim faaliyetinin Standartlara uyumuna ilişkin iç denetim yöneticisine güvence sağlanması, etkinlik ve verimlilik seviyesinin belirlenmesi, operasyonları geliştirme için bilgi sağlanması hususlarını da kapsayacak şekilde yapılır.

İç denetim faaliyetlerinin gözetimi, Standartlara, politikalara, ilgili mevzuata ve denetim plan ve programına uyumu temin etmek için sürekli olarak yapılmalıdır. Bu kapsamda yürütülecek faaliyetlerin amaçları aşağıda özetlenmiştir:

- İç denetim faaliyetinin Standartlara ve Meslek Ahlak Kurallarına uyum seviyesini göstermesi ve gerekli ise tedbirlerin alınmasına imkân vermesi.
- İç denetim birimi faaliyetlerinin ve iç denetim yönergesinin üst yöneticinin ihtiyaçları ve istekleri de dikkate alınarak yenilenmesi veya düzenlenmesi.
- İç denetim faaliyetinin etkinliğini ve etkililiğini;
  - o iç denetim yönergesi,
  - o kurumun amaçları ve stratejisi,
  - o üst yönetici, birim yöneticileri ve iç denetim yöneticisinin beklentileri,
  - o mevcut gereksinim, tehdit ve fırsatlar,

ışığında değerlendirmesi.

- İç denetim yöneticisine ve iç denetçilere performansları hakkında geri bildirimler sağlanması ve performanslarını yükseltebilme fırsatlarının ortaya konulması.
- İç denetim faaliyetinin kurumdaki güvenilirliğinin, imajının ve itibarının yükseltilmesi.
- İç denetim faaliyetinin kuruma katma değer sağlamanın veya sağladığı katma değer artırılmasının yollarının belirlenmesi.
- Dış değerlendirme çalışmaları öncesinde öz değerlendirme yapılmasına imkân vermesi.

## **2.3. Sürekli İzleme**

İç denetim faaliyetinin performansının sürekli izlenmesi, temelde denetim gözetim sorumluluğu kapsamında yürütülen faaliyetleri içermektedir. Gözetimin dinamik, kapsamlı ve soyut bir kavram olması, bu faaliyetin kalitesini, seviyesini ve detayının değerlendirilmesini güçleştirmektedir. Ancak, yeterli ve etkin bir gözetim faaliyetinin, kalite güvence ve geliştirme programının en önemli unsurlarından biri olduğu unutulmamalıdır.

Sürekli izleme faaliyeti genel itibariyle aşağıdaki hususları içerir:

- Standartlarla belirlenen görevin gözetimi ve kontrolü,
- Tüm görevlerde kullanılan ve Standartlara uyumu sağlayan denetim politika ve prosedürleri ile ilgili mevzuatın takip edilmesi,
- Denetlenen birimlerden ve diğer paydaşlardan alınan geri bildirimler,
- İlgili denetimlerde görev almayan iç denetçiler tarafından çalışma kâğıtlarının düzenli olarak gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesi,

- Denetim sonuçlarının; denetimin zamanında tamamlanması, kabul edilen öneri sayısı gibi performans kriterleri çerçevesinde analizi,
- Tüm nihai raporların iç denetim yöneticisi tarafından gözden geçirilmesi.

#### **2.4. Dönemsel Gözden Geçirme**

Dönemsel gözden geçirme faaliyeti; iç denetim birimi içerisinde yetkin bir iç denetçi ve/veya iç denetçilerce öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya kurum içerisinde iç denetim uygulamaları ve Standartlar konusunda yeterli bilgiye sahip kişilerce periyodik olarak yapılan değerlendirmeleri içerir.

Dönemsel gözden geçirme faaliyeti, atanmış iç denetçi sayısı üç ve üzerinde olan idarelerde iç denetim yöneticisinin sorumluluğunda yılda en az bir kez gerçekleştirilmesi zorunlu olan, diğer idarelerde ise tavsiye edilen bir iç değerlendirme bileşenidir. Yıllık iç denetim programlarının hazırlanması sırasında toplam denetim kaynağının en az on iş günü dönemsel gözden geçirme faaliyetlerine ayrılır.

Dönemsel gözden geçirme neticesinde iç denetim faaliyetinin performansı hakkında sonuçlar elde edilir ve gerekirse Standartlara uyumu sağlamak ve geliştirmek amacıyla tedbirler alınır. Ayrıca, dış değerlendirmenin hemen öncesinde yapılacak dönemsel bir iç değerlendirme, dış değerlendirmeyi hem kolaylaştırmaya hem de maliyetini azaltmaya yardım edebilir. Ancak bu değerlendirmenin bağımsız bir ekip tarafından yürütülecek dış değerlendirmeye ilişkin mutlak bir güvence vermeyeceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Değerlendirme sürecine ilişkin temel ilkeler (kimlerin görev alacağı, çalışmanın nasıl yürütüleceği, bulguların ve önerilerin kayıt ve raporlama usulü gibi) iç denetim birimlerince hazırlanacak kalite güvence ve geliştirme programında açıkça belirtilmelidir.

##### **2.4.1. Gözden Geçirme Yapacak Kişinin Belirlenmesi**

Dönemsel gözden geçirmeler, genel olarak iç denetim birimi içerisinde iç denetim yöneticisinin görevlendireceği kıdemli bir iç denetçi tarafından yapılır. Ancak aynı iç denetçi iki yıl üst üste dönemsel gözden geçirme faaliyetinde görevlendirilemez.

Öte yandan idare içinde iç denetim uygulamaları ve Standartlar konusunda yeterli mesleki tecrübeye sahip personel varsa, iç denetim yöneticisinin teklifi ve üst yöneticinin onayıyla bu kişi de dönemsel gözden geçirme yapmak üzere görevlendirilebilir. 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.

Gözden geçirme yapacak kişi, iç denetim konusunda nitelikli ve tarafsız değerlendirme yapabilmeli ve sonuçlara ilişkin raporları doğrudan iç denetim yöneticisine iletmelidir.

İç denetim yöneticisi, gözden geçirme yapacak kişinin mesleki yeterliliğini ve tarafsızlığını önemsemelidir. Bu kapsamda aşağıda yer alan kriterleri göz önünde bulundurmalıdır:

- Tarafsızlık düzeyi
- Standartlar ve Meslek Ahlak Kuralları hakkında bilgi seviyesi
- Teknik bilgisi
- Mesleki sertifikasyonu
- Kurum faaliyetleri hakkındaki bilgi seviyesi
- İç değerlendirme görevine istekliliği
- İnsan ilişkileri becerisi
- İletişim becerisi
- Muhakeme kabiliyeti
- Analiz yapma ve iyileştirme önerisi sunma becerisi
- Raporlama becerisi

Gözden geçirme için ne kadar zaman gerekeceği, iç denetim faaliyetinin büyüklüğüne, gözden geçirmenin planlanan tamamlanma tarihine, çalışmanın kapsamına ve diğer başka faktörlere göre değişmektedir. Gözden geçirme yapacak kişilerin rotasyona tabi tutulması, değerlendirme

sürecine yeni perspektifler kazandırabilmekte ve bu çalışmalarda görev alanlara olumlu bir kalite anlayışı verebilmektedir.

Yukarıdaki hususlar da dikkate alınarak gözden geçirme yapacak kişilerin belirlenmesine ilişkin hususlar, iç denetim birimlerince yürürlüğe konulacak kalite güvence ve geliştirme programında açıkça belirtilir.

#### **2.4.2. Metodoloji**

Dönemsel gözden geçirme süreci, iç denetim yöneticisinin değerlendirmeyi yapacak olan kişiyi belirlemesi ve bu kişiye yazılı bildirimde bulunmasıyla başlar. Daha sonra görevlendirilen kişi, görevlendirmede belirtilen amaç, kapsam ve süre çerçevesinde yapacağı çalışmaları planlar.

Değerlendirme sürecinde bir sonraki adım, saha çalışmasıdır. Bu süreçte iç denetim faaliyetinin Standartlar ve Meslek Ahlak Kurallarına uygunluğunun değerlendirilmesi amaçlanır. Söz konusu çalışmalar, dış değerlendirme faaliyetlerinin daraltılmış bir örneği olduğundan, Programın “Dış Değerlendirmeler” başlıklı bölümünde belirtilen prosedürlerin bu çalışmaların yürütülmesinde de dikkate alınması uygun olacaktır.

Saha çalışmaları sırasında, iç denetim faaliyetinin Standartlara ve Meslek Ahlak Kurallarına uyumu ön planda olmak üzere; iç denetim faaliyetinin yasal düzenlemelere ve iç denetim yönergesine uyumu ile katma değer sağlayacak etkin bir performansa sahip olup olmadığı da değerlendirilmelidir. Bu noktada, Programın ekinde ( **EK-C** ) yer alan Uygunluk Kriterleri önemli bir dayanak oluşturmaktadır.

Saha çalışmasında; belge inceleme, görüşme yapma, anket düzenleme gibi araştırma teknikleri kullanılarak uygunluk kriterlerine uyum düzeyi hakkında kanıtlar elde edilir ve yapılan çalışmalar, çalışma kâğıtlarıyla kayıt altına alınarak iç değerlendirme dosyasında muhafaza edilir (bu konuda Kamu İç Denetim Rehberi ekinde yer alan örnek formlardan faydalanılabilir).

Belge inceleme, dönemsel gözden geçirme faaliyetinin en temel araştırma tekniğidir. Denetim dosyalarının, ilgili çalışma kâğıtlarının ve diğer bilgi ve belgelerin incelenmesi suretiyle iç denetim faaliyetinin uygunluk düzeyi hakkında önemli kanıtlar elde edilebilir. Bu konuda Programın ekinde ( **EK-C** ) yer alan dokümandan faydalanılabilir.

Belge incelemeleri sırasında, farklı denetim türlerinden ve danışmanlık faaliyetlerinden (sistem geliştirme, sistem dönüştürme, iş süreçlerinin yeniden tasarlanması gibi) örneklerin seçilmesine dikkat edilmelidir. İyi dengelenmiş ve bütünü temsil edecek örneklem seçimi, iç değerlendirmeye ilişkin önyargıları önleyecek önemli bir unsurdur.

Görüşme yapma, iç denetimin değerini, üst yönetici ve üst düzey yöneticilerin iç denetimden beklentilerini, personelin mesleki yeterliliğini ve iç denetim faaliyetini iyileştirme alanlarına ilişkin görüşleri ortaya çıkarma konusunda en etkin araçtır. Görüşmelerin saha çalışmalarının başlangıcında gerçekleştirilmesi daha uygundur. Ancak özellikle üst yöneticilerin yoğun iş programı dikkate alınarak bu görüşmelerin gözden geçirme süreci boyunca da sürdürülmesi mümkündür. Yapılacak görüşmelerde kullanılacak örnek sorulara Programın ekinde ( **EK-A** ) yer verilmiştir.

Kullanılabilecek bir başka araştırma aracı ise anketlerdir. Her denetim faaliyetine ilişkin denetlenen birimlere gönderilen anket sonuçları, gözden geçirmekle görevli kişi tarafından değerlendirilerek paydaşların iç denetim faaliyetinin performansına ilişkin görüşleri öğrenilmelidir. Denetim sonuçlarına ilişkin anket uygulaması yapmayan iç denetim birimlerinde ise gözden geçirme yapan kişi, son bir yıl içerisinde denetime tabi tutulmuş veya danışmanlık hizmetlerinden yararlanmış birim yöneticilerine anketler uygulayarak memnuniyet düzeyleri hakkında geri bildirim almalıdır.

#### **2.4.3. Raporlama**

Gözden geçirme yapan kişi, uygunluk kriterleri çerçevesinde yaptığı dönemsel gözden geçirme çalışmalarının sonuçlarını iç denetim yöneticisine raporlar. Raporlarda uygunluk kriterleri çerçevesinde iç denetim faaliyetinin genel bir değerlendirmesi yapılır ve varsa geliştirilmesi

gereken alanlar için önerilerde bulunulur. Raporlamada Programın ekinde ( **EK-G** ) yer alan Dış Değerlendirme Raporunun ilgili bölümlerinden faydalanılabilir.

İç denetim yöneticisi, raporda yer alan her bir bulgu ve öneri için yapılacak işlemi, sorumlu olacak kişiyi ve uygulama takvimini içeren bir eylem planını, iç denetçileri de bu sürece dahil ederek, hazırlar ve üst yöneticinin onayına sunar. Gözden geçirme yapan kişinin bulgu ve önerilerine iç denetim yöneticisinin tamamen katılmaması halinde, eylem planında alternatif düzeltici işlemlere yer verilebilir. Herhangi bir düzeltici işlem öngörülmemişse, bunun nedeni açıkça ortaya konarak belgelendirilmelidir.

İç değerlendirme raporları ile eylem planının bir örneği bir ay içerisinde İDKK'ya gönderilir. Ayrıca bu çalışmaların sonuçlarına, iç denetim birimleri tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporlarının ilgili bölümünde yer verilir.

İç denetim plan ve programları hazırlanırken, iç değerlendirme kapsamında yapılan önerilerin ve düzeltici eylemlerin dikkate alınması gerekmektedir.

İç değerlendirmelerde, önceki iç değerlendirmeler kapsamındaki önerilerin hayata geçirilip geçirilmediği belirlenir. Bu hususa ilişkin tespitlere, hazırlanacak iç değerlendirme raporunda yer verilir.

### **3. DIŞ DEĞERLENDİRMELER**

#### **3.1. Giriş**

Dış değerlendirmeler, iç denetim faaliyetinin; Standartlara ve Meslek Ahlak Kurallarına uygunluğunun, başarılı uygulama örneklerini kullanım düzeyinin, faaliyetlerin etkinliğinin ve verimliliğinin belirlenmesi amacıyla yürütülen çalışmalardır.

Standartlara göre, dış değerlendirmelerin en az beş yılda bir, İDKK tarafından idare dışından belirlenen nitelikli ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya ekibi tarafından yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.

#### **3.2. Amaç ve Kapsam**

Dış değerlendirme faaliyetleriyle amaçlanan;

- İç denetimin üst yönetici, üst düzey yöneticiler ve diğer ilgili taraflara sağladığı güvence ve danışmanlık hizmetlerinin etkinliğini ve etkililiğini; Standartlara, Meslek Ahlak Kurallarına ve ilgili mevzuata göre değerlendirmek,
- İç denetim faaliyetinin mevcut ihtiyaçlarını ve hedeflerini, ayrıca kurumun stratejisini ve amaçlarını dikkate alarak iç denetim faaliyetinin belirlenmiş ortalama seviyenin altında performans göstermesinin ya da bir veya daha fazla Kamu İç Denetim Standardına uyum sağlayamamasının idare için yaratacağı riski ölçmek,
- İç denetim yöneticisi ve iç denetçilere, kendi performanslarını ve iç denetim faaliyetinin performansını arttırmaları ve yönetim için yarattıkları katma değeri yükseltmeleri için fırsatlar tanımak, gelişim için önerilerde bulunmak, danışmanlık yapmak ve iç denetim fonksiyonunun imaj ve itibarının artırılmasını teşvik etmek,
- İç denetim faaliyetinin Standartların özüne ve amacına uygunluğu hakkında fikir vermektir.

Bu çerçevede dış değerlendirme çalışmaları;

- İç denetim faaliyetlerinin; iç denetimin tanımına, Standartlara, Meslek Ahlak Kurallarına, Kamu İç Denetimi Strateji Belgesine, iç denetim yönergesine, denetim plan ve programına, politika, rehber ve iyi uygulama örnekleri ile yürürlükteki mevzuat ve düzenlemelere uyumunu,
  - Üst yönetici ve üst düzey yöneticilerin iç denetim faaliyetinden beklentilerini,
  - İç denetim faaliyetinin kurumun yönetim süreciyle bütünleştirilmesini,
  - İç denetim faaliyetinde kullanılan araç ve teknikleri,
  - İç denetçilerin tecrübe ve uzmanlık alanlarını,
  - İç denetimin kurum faaliyetlerine katma değer ve iyileştirme sağlayıp sağlamadığının tespit edilmesini,
- kapsayacak şekilde yürütülür.

### **3.3. Metodoloji**

Dış değerlendirmeler, İDKK tarafından ilgili idare dışından görevlendirilen ve yetkin uzmanlardan oluşan bir ekip eliyle aşağıdaki adımlar izlenerek gerçekleştirilir.

#### **3.3.1. Değerlendirilecek İç Denetim Biriminin Belirlenmesi**

Mevzuatla kendisine verilen yetki çerçevesinde İDKK, aşağıdaki hususları da göz önünde bulundurarak iç denetim birimlerinde yürütülecek dış değerlendirme çalışmalarını planlar.

- İç denetim faaliyetinin yürütüldüğü idarenin bütçe büyüklüğü,
- Faaliyetin yürütüldüğü idarenin ve hizmetlerin sektörel önemi,
- İdarede iç denetim faaliyetlerine başlanma zamanı,
- İdarede görevli iç denetçi sayısı,
- Yürütülen faaliyetler ve düzenlenen raporlara ilişkin veriler,
- İdareden ve iç denetim biriminden gelen dış değerlendirme talepleri,
- Önceki dış değerlendirme sonuçları.

#### **3.3.2. Değerlendirme Ekibinin Oluşturulması**

Dış değerlendirme çalışmaları, İDKK tarafından "Dış Değerlendirme Uzmanı" olarak yetkilendirilen kişiler aracılığıyla yürütülür. Söz konusu kişilerin belirlenmesinde ve ekiplerin oluşturulmasında aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulur:

##### **3.3.2.1. Bağımsızlık**

Dış değerlendirme ekibinin, değerlendirme ve incelemeye tabi olan idareye veya idarenin personeline karşı herhangi bir yükümlülüğü bulunmamalı ve onlardan herhangi bir çıkarı olmamalıdır. Dış değerlendirmeler, hem idareden bağımsız olan hem de idareyle gerçek veya görünür bir çıkar çatışması olmayan kişiler tarafından yapılmalıdır. "İdareden bağımsız olmak", iç denetim faaliyetinin bağılı olduğu idarenin bir parçası olmamak veya onun kontrolü altında olmamak anlamına gelir.

İç denetim biriminden organizasyonel olarak bağımsız olsa bile, o idarede veya idarenin bağılı veya ilgili başka bir kurumunda çalışan kişiler, bir dış değerlendirme çalışması açısından bağımsız sayılmaz.

##### **3.3.2.2. Yetkinlik**

Dış değerlendirme çalışması yapılırken ve sonuçları raporlanırken güçlü bir mesleki muhakemenin kullanılması gerekir. Bu sebeple, dış değerlendirme uzmanı olarak görev yapan bir kişinin:

- Ehil ve yetkin bir iç denetçi olması (tercihen CIA, CGAP, CCSA veya CISA gibi uluslararası sertifika sahibi olması),
- Mesleğin en iyi uygulamaları konusunda bilgili ve deneyimli olması,
- İyi iletişim kurabilme ve analiz yapabilme yeteneğine sahip olması,
- En az üç yıllık iç denetim tecrübesine sahip olması gerekir.

##### **3.3.2.3. Ekiplerin Yapısı ve Eğitimi**

Değerlendirme yapılacak idarenin yapısı, hedefleri, değerlendirmenin kapsamı gibi unsurlar göz önünde bulundurularak ekipler en az iki kişiden oluşturulur. İDKK tarafından ekip başkanı görevlendirilir ve çalışmaların koordinasyonundan bu kişi sorumludur. Hizmetine ihtiyaç duyulması halinde İDKK tarafından uygun görülerek yetkilendirilen kişiler de dış değerlendirme ekibine yardımcı olmak üzere görevlendirilebilirler. Dış değerlendirme uzmanlarına kalite güvence ve geliştirme alanında eğitimler verilir.

#### **3.3.3. Bildirim Yapılması**

İDKK tarafından yapılan planlama çerçevesinde, dış değerlendirmeye tabi tutulacak iç denetim birimlerine, yapılacak çalışmaya ilişkin bilgileri içeren (amaç, kapsam, görevli uzmanlar ve yetkileri, değerlendirme süresi gibi) yazılı bir bildirim yapılır. Bu bildirimde, dış değerlendirme başlamadan önce iç denetim birimince hazırlanıp İDKK'ya gönderilmesi gereken bilgi ve belgeler de belirtilir. Söz konusu bilgi ve belge örneklerine Programın ekinde ( **EK-D, EK-E** ) yer verilmiştir.



Değerlendirme yapmak üzere görevlendirilen uzmanlara İDKK tarafından yazılı bildirim yapılır. Bu bildirimde değerlendirmenin amacı, kapsamı, süresi gibi bilgilere yer verilir. Görevlendirilen uzman, değerlendirme yapılan kurumla çıkar çatışması yaratacak veya bağımsızlığını zedeleme ihtimali olan bir durum varsa konuyu ivedilikle İDKK'ya bildirerek görevlendirmesinin iptal edilmesini talep eder. Böyle bir durum yoksa uzman, idareyle çıkar çatışması yaşamadığına ve gizlilik kurallarına uyacağına dair yazılı beyanda bulunur. Bu beyanın bir örneği dış değerlendirme dosyasında muhafaza edilir.

#### **3.3.4. Ön Çalışma**

İç denetim biriminde değerlendirme çalışmalarına başlamadan önce, değerlendirme ekibinde görevlendirilen uzmanlar ile varsa diğer yardımcı kişiler tarafından yapılan çalışmalar ön çalışma olarak adlandırılır. Ön çalışma kapsamında bildirim yazısı ile iç denetim birimlerinden istenen belgelerin yanı sıra, İDKK'nın veri tabanında yer alan rapor, yazı ve diğer bilgi ve belgeler söz konusu ekip tarafından incelenerek değerlendirmenin yapılacağı idare ve iç denetim birimi hakkında ön bilgi elde edilir. Bu bilgiler ışığında saha çalışmalarına ilişkin planlama yapılır.

Ayrıca ön çalışma sırasında, çalışma planını detaylandırmak ve iç denetim faaliyetinin paydaşları ve personeliyle yapılacak görüşmeleri planlamak amacıyla yerinde ziyarette bulunmak veya uygun iletişim araçlarını kullanmak suretiyle ilgili idare ve iç denetim birimi hakkında daha fazla bilgi toplanabilir.

#### **3.3.5. Üst Yönetici Ziyareti**

Dış değerlendirme çalışmalarına başlamadan önce ekip tarafından ilgili idarenin üst yöneticisi ziyaret edilir. Bu ziyarette dış değerlendirme çalışmalarının amaç, kapsam ve süresi hakkında bilgi verilir, karşılıklı beklentiler ifade edilir. Ayrıca ziyaret kapsamında, iç denetim faaliyetinin kurumun yönetim, risk yönetimi ve kontrol süreçlerindeki etkililiği ve etkinliği ile idareye değer katmadaki rolü konularında üst yöneticinin görüşleri öğrenilir. Bu konuda Programın ekinde ( **EK-A** ) yer alan soru örneklerinden faydalanılabilir.

#### **3.3.6. Açılış Toplantısı**

Üst yönetici ziyaretinden sonra iç denetim yöneticisi ile açılış toplantısı yapılır. Bu toplantıda yürütülecek dış değerlendirme faaliyetiyle ilgili bilgi verilmesinin yanı sıra değerlendirmeden azami faydanın sağlanabilmesi için iç denetim birimi çalışanlarının sürece katılımının önemi de vurgulanmalıdır. Toplantıda;

- Değerlendirmenin amaç, hedef ve kapsamı,
- Tahmini süresi,
- Değerlendirme sürecine yardımcı olacak personel,
- Görüşme ve/veya anket takvimi,
- İç denetim biriminin değerlendirmeden beklentileri,
- Elde edilen bulgularının nasıl paylaşılacağı ve sonuçların nasıl raporlanacağı,

gibi konular görüşülür ve bir tutanak düzenlenerek dış değerlendirme dosyasında muhafaza edilir (bu konuda Kamu İç Denetim Rehberi ekinde yer alan örnek formlardan faydalanılabilir).

İç denetim yöneticisi, dış değerlendirme uzmanlarınca yürütülecek değerlendirme çalışmalarında gerekli bilgi ve belgeleri sağlama, çalışmalara yardımcı olma ve raporlara ilişkin gerekli işlemleri yapmakla sorumludur.

#### **3.3.7. Saha Çalışması**

Saha çalışması, dış değerlendirme faaliyetinin en kapsamlı bölümüdür. Bu kapsamda iç denetim biriminin/faaliyetinin;

- Raporları ve destekleyici belgeleri,
- İdari ve operasyonel politikaları, uygulamaları, prosedürleri ve kayıtları,
- Üst yönetici ve üst düzey yöneticilerle karşılıklı etkileşimi,
- En iyi uygulamalar ve sürekli gelişime ilişkin çalışmaları,
- İç denetçilerin tecrübe ve uzmanlıkları,

bu Programın ekinde ( **EK-C** ) yer alan “Uygunluk Kriterleri” çerçevesinde değerlendirilir. Saha çalışmasında, belge inceleme, görüşme yapma, anket düzenleme gibi araştırma teknikleri kullanılarak uygunluk kriterlerine uyum düzeyi hakkında kanıtlar elde edilir ve yapılan çalışmalar, çalışma kâğıtlarıyla kayıt altına alınarak dış değerlendirme dosyasında muhafaza edilir (bu konuda Kamu İç Denetim Rehberi ekinde yer alan örnek formlardan faydalanılabilir). Belge incelemesi, iç denetim birimince yapılan yazışmalar ile düzenlenen raporların örnekleme yöntemiyle değerlendirilmesini kapsar. Dengeli ve bütünü temsil edebilecek örneklerin seçimi, olası önyargıları önleyeceğinden değerlendirme ekibinde yer alan kişilerin bu konuya önem vermeleri gerekmektedir. Bu konuya ilişkin olarak incelenebilecek doküman örneklerine Programın ekinde ( **EK-C** ) yer verilmiştir.

Görüşmeler, üst yöneticinin, iç denetim yöneticisinin, iç denetçilerin ve birim yöneticilerinin denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin görüşlerini ve beklentilerini, iç denetçilerin profesyonelliğini ve iç denetim faaliyetinin gelişmeye açık alanlarını ortaya koymak amacıyla yapılır. Bu görüşmelerde kullanılacak soru örnekleri Programın ekinde ( **EK-A** ) yer almaktadır.

Yerinde yapılacak görüşme ve belge incelemesi sürecinde, paydaşlara ve iç denetçilere yönelik düzenlenecek anketlerin sonuçlarından da faydalanılabilir. Anketler, iç denetim faaliyetinin etkinliğine ve potansiyel iyileştirme alanlarına ilişkin iyi bir geribildirim sağlar.

Son olarak çeşitli araştırma teknikleriyle ulaşılan kanıtlar bir araya getirilir ve profesyonel yargıya dayanan bir değerlendirme yapılarak saha çalışması aşaması tamamlanır. Bu kapsamda, ekibin uygunluk kriterlerini esas alarak yaptığı değerlendirme sonucunda elde ettiği bulgular ile bu bulgulara ilişkin öneriler, kapanış toplantısında görüşülmek üzere yazılı ve elektronik ortamda iç denetim birimine verilir.

Saha çalışması genellikle, çalışmanın kapsamına, dış değerlendirmenin amaçlarına ve iç denetim faaliyetinin boyut ve yapısına bağlı olarak farklılıklar göstermekle birlikte en fazla üç haftalık bir dönemde tamamlanır.

### **3.3.8. Kapanış Toplantısı**

Bulgu ve önerilerin iç denetim yöneticisiyle tartışılması amacıyla kapanış toplantısı düzenlenir. Bu toplantıda, ekibin uygunluk kriterlerini esas alarak yaptığı değerlendirme sonucunda elde ettiği bulgular ile bu bulgulara ilişkin önerilere ait iç denetim yöneticisinin görüşleri alınır. Ayrıca, toplantıda iyi uygulamalar, gelişmeye açık hususlar ile önerilerin uygulanma takvimi de gündeme getirilir. Toplantının tarihi, saati, katılımcıların isimleri ve görüşülen konular ile bulgu ve önerilere ilişkin iç denetim yöneticisinin cevapları bir tutanakla kayda alınarak dış değerlendirme dosyasında muhafaza edilir (bu konuda Kamu İç Denetim Rehberi ekinde yer alan örnek formlardan faydalanılabilir).

### **3.3.9. Ön Rapor**

Dış değerlendirme ekibince, kapanış toplantısında gündeme getirilen hususlar da dikkate alınarak dış değerlendirmenin amacı, kapsamı, uygulanan metodoloji, çalışma sonucunda ulaşılan bulgu ve öneriler ile iç denetim yöneticisinin bulgu ve önerilere ilişkin cevaplarını içeren ön rapor on beş iş günü içerisinde oluşturulur ve ilgili idareye gönderilmek üzere İDKK'ya verilir. Ön raporda yer alacak önerilerin iç denetim faaliyetinin Standartlara uyum düzeyini arttırması, değer katması ve genel olarak idaredeki olumlu değişimde sorumluluk alması için üst yönetici ve iç denetim yöneticisine yol gösterir nitelikte olması gerekir.

Raporda belirtilen bulgu ve önerilere ilişkin yapılacak işlem, sorumlu olacak kişi ve işlemin uygulanma takvimini içeren bir eylem planı üst yönetici tarafından en geç bir ay içerisinde İDKK'ya gönderilir. Eylem planında, kanun değişikliği gerektirmeyen işlemler için öngörülecek uygulanma takvimi bir yılı geçemez.

Raporun Yönetici Özeti bölümünde dış değerlendirme çalışmasının dayanağı, amacı, kapsamı, uygulanan metodoloji ve ulaşılan bulgular ile geliştirilen öneriler özetlenir. Belirlenen

Uygunluk Kriterleri çerçevesinde Standartlara uyum düzeyi aşağıdaki sınıflandırma esas alınarak ilgili Standardın karşısında belirtilir:

• **UYUMSUZ:** İç denetim faaliyeti, söz konusu Standart ile bu konudaki iyi uygulamalardan önemli ölçüde farklılık göstermekte ve birimin Standarda uygun olarak faaliyet göstermesine engel teşkil etmektedir.

• **KISMEN UYUMLU:** İç denetim faaliyeti kapsamında söz konusu Standart ile bu konudaki iyi uygulamalardan farklılık arz eden noktalar bulunmakla birlikte, bu farklılıklar iç denetim biriminin Standart gereklerini kabul edilebilir bir şekilde gerçekleştirmesine engel olmamaktadır.

• **UYUMLU:** İç denetim faaliyeti, söz konusu Standart ile bu konudaki iyi uygulamalarla genel anlamda uyumludur.

Dış değerlendirme ekibince ulaşılan bu kanaate ilişkin detaylara ise Raporun Bulgular ve Öneriler bölümünde yer verilir.

Ayrıca, mevcut durum aşağıda belirtilen altı başlık kapsamında değerlendirilir ve buna ilişkin özet bilgilere Raporun Yönetici Özeti bölümünde, detaylarına ise Raporun Mevcut Durum Değerlendirmesi bölümünde yer verilir.

#### *-Mevcut Durum Değerlendirmesi Bileşenleri-*

Raporun Genel Değerlendirme ve Sonuç bölümünde ise iç denetim biriminin güçlü ve zayıf yönlerini de içerecek şekilde genel bir değerlendirme yapılır ve dış değerlendirme raporu düzenleninceye kadar yapılması gereken işlemler özetlenir.

#### **3.3.10. Dış Değerlendirme Raporu**

Ön rapor sonrası idare tarafından gönderilen eylem planında öngörülen takvimin bitiminde veya iç denetim biriminin bu süreden önce eksikliklerini gidererek nihai değerlendirme yapılmasını İDKK'dan talep etmesi halinde, ilgili idarede tekrar bir değerlendirme yapılarak eylem planına bağlanan hususlar kapsamında yerine getirilen işlemlerin yeterliliği merkezde veya yerinde incelenir.

Bu çalışma sonucunda dış değerlendirme raporu düzenlenerek ilgili idareye gönderilmek üzere İDKK'ya verilir. İç denetim yöneticisi tarafından bu rapor, bakanlıklar ve bağlı idarelerde bakan ve üst yöneticiye, diğer idarelerde üst yöneticiye sunulur. Raporun sonuç bölümünde iç denetim faaliyeti için ulaşılan kanaat uyumsuz, kısmen uyumlu veya uyumlu şeklinde ifade edilir. Söz konusu "Dış Değerlendirme Raporu"na ilişkin bir örnek, Programın ekinde ( **EK-G** ) yer almaktadır.

#### *-Standartlara Uyum Düzeyleri-*

Dış değerlendirme sonucunda uyumlu olduğu belirtilen iç denetim birimleri bir sonraki dış değerlendirmeye kadar denetim raporlarında "Kamu İç Denetim Standartlarına Uygun" ibaresini kullanabilirler.

Değerlendirme sonucunda kısmen uyumlu olduğu anlaşılan iç denetim birimleri; beş yıllık süre beklenmeksizin ilgili iç denetim biriminin talebi veya İDKK'nın gerekli görmesi halinde daha kısa bir süre içerisinde tekrar dış değerlendirmeye tabi tutulabilir.

Her bir Standarda ilişkin Uygunluk Kriterlerinin ağırlıklandırılmasına ve uyum düzeyinin (uyumlu, kısmen uyumlu veya uyumsuz) belirlenmesine ilişkin usul ve esaslar ile değerlendirme sonucunda uyumsuz olduğu belirlenen iç denetim birimlerine ilişkin sonuçların hangi mercilere raporlanacağı, ilgili iç denetim birimleri için alınacak tedbirler ve bu konudaki diğer hususlar İDKK tarafından ayrıca belirlenir.

İç denetim plan ve programları hazırlanırken, dış değerlendirme önerilerinin ve düzeltici eylemlerin dikkate alınması faydalı olacaktır.  
Dış değerlendirme faaliyeti sonuçlarına, iç denetim birimleri tarafından hazırlanan yıllık faaliyet raporlarının ilgili bölümünde yer verilir.