

**T.C.
GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAMUDA TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ
KAPSAMINDA
İÇ DENETİM VE UYGULAMASI**

**Ömer ERDOĞAN
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**GEBZE
2008**


**T.C.
GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAMUDA TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ
KAPSAMINDA
İÇ DENETİM VE UYGULAMASI**

**Ömer ERDOĞAN
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hakan KİTAPÇI**

**GEBZE
2008**

 <p>2008 GEBZE YÜKSEK TEKNOLOJİ ENSTİTÜSÜ</p>	<p>SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ JÜRİ ONAY FORMU</p>
--	---

JÜRİ
ÜYE (BAŞKAN) :
ÜYE :
ÜYE :

Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun .../ ... tarih ve .../ ... sayılı kararı ile yukarıdaki öğretim elemanlarından oluşmuş jüri tarafından düzenlenen/...../..... tarihli Tez Savunma Tutanağı neticesinde Yüksek Lisans öğrencisi Ömer ERDOĞAN'ın çalışması GYTE Sosyal Bilimler Yönetim Kurulu/...../..... tarih ve .../.../..... sayılı kararıyla İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak onaylanmıştır.

ÖZET

YAZAR ADI : Ömer ERDOĞAN
KONU : Kamuda Toplam Kalite Yönetimi Kapsamında İç Denetim ve Uygulaması

Tarihsel süreç içinde birbirlerinden farklı gelişme göstermelerine rağmen günümüzde Toplam Kalite Yönetimi ve İç Denetim karşılıklı etkileşim içinde olan ve birbirinin gelişimine katkı sağlayan iki ayrı yönetim kavramıdır. Toplam Kalite Yönetimi maliyetleri düşürerek kalitenin iyileştirilmesini ve müşteri memnuniyetinin artırılmasını amaçlayan insan odaklı bir yönetim anlayışıdır. İç Denetim, etkinlik ve verimliliğin artırılması hususunda üst yönetime güvence ve danışmanlık sağlayan bir yönetim fonksiyonudur.

Çalışmada, İç Denetim ve TKY'nin birbiri ile ilişkisi, birbirini etkileme şekli ve boyutu literatür taranarak ortaya konmuş, kamuda uygulaması örnek verilmiştir. Çalışmada riski, IT sistemlerini, iç kontrol süreçlerini, çevre ile ilişkileri, performansı ve kaliteyi değerlendiren iç denetim, bir yönetim felsefesi olan TKY içindeki yeri ve rolü ile değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda; Yeni mali sistemin ISO 9000 şartlarını büyük ölçüde sağladığı değerlendirilmektedir.

ABSTRACT

AUTHOR : Ömer ERDOĞAN

TITLE : Internal Auditing and Applications Regarding the Total Quality Management in Public

In Chronology; although they show different progress from each others, today Total Quality Management and Internal Auditing are two management concepts that are in mutual interaction and provide help for development of each other. Total Quality Management is a human based management concept that aims to increase customer satisfaction and enhance quality with decreasing cost in organizations. Internal Auditing is an independent, objective assurance and consultancy action on organization's efficiency, productivity and accordance with laws and regulations.

In this study; interrelation of Internal Auditing and TQM, how they interact each other and their size are displayed with searching lots of related scientific resources and a sample from public is given about application. In this study internal auditing is accepted as a management philosophy which has an important in TQM, and also which Exhausted risk, IT systems, internal Auditing Procers, relationship with enviroment, performance and quality. At the end of study we can easily say that the new finacial system realites the ISO standarts a high degree.

TEŞEKKÜR

Tez alıőmam sűresince katkılarını esirgemeyen, olumlu dűőnceleriyle beni rahatlatan ve cesaretlendiren, deęerli Hocam ve Tez Danıőmanım **Sayın Yrd.Do.Dr. Hakan KİTAPI'ya**, yetiőmemde bilgi ve fikirleriyle bana farklı bakıő açıları kazandıran ve beni yűnlendiren Kurul Baőkanlarıma, çalıőmam sűresince beni destekleyen deęerli meslektaőlarıma ve amirlerime, yaőamım ve eęitimim boyunca desteęini her zaman hissettięim anne ve babama, kardeőlerime ve eőime en içten duygularıyla teőekkűr ederim.

15.06.2008 Ömer ERDOğAN

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ	ix
1. GİRİŞ	1
2. KAMU YÖNETİMİNDE DEĞİŞİM	11
2.1. Devletin Rolüne İlişkin Gelişmeler	11
2.2. Kamu Yönetiminde Reform Çabaları	13
2.3. Kamu Hizmetlerinde Kalite Vurgusu	16
3. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ	20
3.1. Toplam Kalite Yönetimi Tanımları	24
3.2. TKY'nin Temel Unsurları	26
3.3. Hizmetlerde Toplam Kalite Yönetimi	34
3.4. Hizmet Kalitesi Göstergeleri	38
3.5. Kamu Hizmetlerinin Özellikleri	39
3.6. ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemi	41
3.6.1. Kalite İçin Organizasyon	42
3.6.2. Kalite Organizasyonu	43
3.6.3. Kalite Yönetim Prensipleri	46
3.7. Toplam Kalite Yönetiminde İç Denetim	47
3.7.1. Performans Kriterlerinin Belirlenmesi	47
3.7.2. Kalite Denetimi	48
3.7.3. İç Tetkik	49
3.7.4. Kalite Kontrol	51
3.8. Toplam Kalite Yönetimi'nin Kamuda Uygulanması	52
4. İÇ KONTROL	57
4.1. Kontrol Süreci	57
4.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları	64
4.3. İç Kontrolün Unsurları	65
5. İÇ DENETİM	69
5.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi	69
5.2. İç Denetimin Amaç ve İşlevleri	78
5.3. İç Denetim Faaliyet Alanı	80
5.3.1. Risk Yönetim Süreçlerinin Denetimi	80
5.3.2. İç Kontrol Süreçlerinin Denetimi	85
5.3.3. Yönetim Süreçlerinin Denetimi	86
5.4. İç Denetimin Kapsamı	87
5.5. İç Denetim Uygulaması	88
5.6. İç Denetimin Bağımsızlığı	93
5.7. İç Denetimde Etkinlik	93
5.8. Denetim Komitesi ve İç Denetim ile İlişkisi	94
5.9. Uluslararası İç Denetim Standartları	97
5.10. 5018 sayılı Kanunun Getirdiği Yenilikler	100

5.11.	İç Denetim Mesleği	102
5.12.	İç Kontrol ile İç Denetim Arasındaki İlişki	109
6.	ULUSLARARASI ALANDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM	111
6.1.	İngiltere Örneği	113
6.2.	Fransa Örneği	118
6.2.1.	Fransa İç Denetimin Organizasyonel Yapısı	119
6.2.2.	Fransa’da İç Denetim Metodolojisi	121
6.2.3.	Denetim ve İç Kontrol	123
7.	5018 SAYILI KMYKK İLE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN ISO 9000 KALİTE YÖNETİM SİSTEMİNE ENTEGRE EDİLMESİ	124
7.1.	Kapsam	124
7.2.	Atıf Yapılan Standardlar	124
7.3.	Terimler ve Tarifler	124
7.4.	Kalite Yönetim Sistemi	124
7.5.	Yönetim Sorumluluğu	125
7.6.	Kaynak Yönetimi	126
7.7.	Ürün Gerçekleştirme	127
7.8.	Ölçme, Analiz ve İyileştirme	127
7.8.1.	Müşteri memnuniyeti	127
7.8.2.	İç tetkik	128
7.8.3.	Proseslerin izlenmesi ve ölçülmesi	129
7.8.4.	Ürünün izlenmesi ve ölçülmesi	130
7.8.5.	Uygun olmayan ürünün kontrolü	131
7.8.6.	Veri analizi	131
7.8.7.	İyileştirme	132
8.	İÇ DENETİM İLE TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ ARASINDAKİ ETKİLEŞİM	133
8.1.	İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarına Etkisi	133
8.2.	İç Denetimin TKY’ne Etkisi	135
8.3.	İç Denetimin Etki Alanı	136
9.	SONUÇ	137
	KAYNAKÇA	142

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Toplam Kalite Yönetimi'nin Gelişimi	22
Şekil 2: PUKO Döngüsü	38
Şekil 3: Kalite Yönetim Sistemi.....	54
Şekil 4: İç Denetim Organizasyon Şeması	105
Şekil 5: İç Denetimin Faaliyet Alanı	115

1. GİRİŞ

Tarihsel süreç içinde bilim ve teknoloji alanında yaşanan gelişmelere paralel olarak üretim kapasitesi artmış ve artan üretim kapasitesi ile birlikte bir yandan kalite geliştirme, diğer yandan da yönetim geliştirme çalışmaları ağırlık kazanmaya başlamıştır. Doğal olarak bu alanda yapılan çalışmalar birbirlerini etkilemiş ve kalite konusundaki çalışmalar yönetim alanına, yönetim alanındaki çalışmalar da kalite alanına doğru ilerleyerek günümüzde Toplam Kalite Yönetimi (TKY) noktasında buluşmuşlardır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, TKY'nin gerek kalitenin yönetimi, gerekse yönetimin kalitesini bütünsel olarak ifade eden bir anlayışa sahip olduğu söylenebilir.

Kalitenin bir yönetim aracı olarak keşfi ancak batılı şirketlerin Japon şirketlerinin başarısı karşısında uğradıkları şoktan sonra, 70'li yılların sonunda olmuştur. 80'li yıllara gelindiğinde ise yönetim yaklaşımlarında da radikal bir değişim ihtiyacı olduğu anlaşılmaya başlanmıştır. 90'lı yıllar yeni kalite araçlarının hem özel sektörde hem de kamu sektöründe yoğun biçimde tartışıldığı ve uygulandığı yıllar olmuştur.

Günümüzde vurgu ölçekten hedef kitleye, maliyetten kaliteye kaymış durumdadır. Artık sadece kaliteli mallar istenmemekte aynı zamanda kaliteli hizmet ve bilgi de talep edilmektedir. Gelişimine baktığımızda, üretimde kalite olarak başlayan "kalite serüveni" sektörel ihtiyaçlara bağlı olarak farklı alanlarda da (hizmet, bilgi, yeni ürün araştırma ve geliştirme vb.) uygulanmaya başlanmıştır (Kitapçı, 2005).

Ürün odaklılık ile başlayan kalite anlayışı, yönetim anlayışındaki ve rekabet şartlarındaki değişime paralel olarak değişmiş, "müşteri odaklılık" halini almıştır. TKY; müşteri memnuniyetini, takım çalışmasını, etkin ve katılımcı liderliği, insan odaklılığı, sürekli gelişimi temel alan bir yönetim anlayışı ile organizasyonun etkinliğini ve verimliliğini artırmayı amaçlamaktadır.

Üründe kaliteye odaklanma aşamalı olarak süreç iyileştirmeye kaymış, inceleme faaliyeti önleme faaliyeti haline gelmiştir. Kalite maliyetlerinin de giderek değiştiği maliyetlerin azalarak da verimliliğin artırılacağı görülmüştür. II. Dünya

savaşını takip eden dönemde iki temel değişim ortaya çıkmıştır; İlki, savaşın bitmesiyle birlikte yönetimde kalite iyileştirmenin öneminin anlaşılması ikincisi ise, kalitenin sadece üretim hattında değil her yerde uygulanabileceğidir (Kitapçı, 2005). Kalitesizliğin sebepleri tartışılarsun Juran'a göre kalite konusundaki engellerin sebebinin sadece %20'si çalışanlardan kaynaklanmakta, %80'i yönetimden kaynaklanmaktadır ki bu da süreçlerde değişimi gerektirmektedir. Bu görüş organizasyon içindeki hatalardan çalışanlar sorumludur görüşünün tam aksini savunmaktadır (Kitapçı, 2005).

Sonuçların yönetim verisi olarak kullanılmasında en etkili yöntem TKY'dir. TKY'ne göre, kötü performans (kalitesizliği) teşhis etmek, buna yol açan sebepleri bilmek demek değildir. Kurumlardaki sorunların ancak % 15'i işçilerden veya yöneticilerden kaynaklanmaktadır. Kalanı ise bu kişilerin çalıştığı sistemden, eğitimden, personel mevzuatlarından ve bütçelerden kaynaklanır (Osborne-Gaebler, 1993, s.20).

Şirketlerin uyguladığı ve rekabet stratejisine dönüşen kalite felsefesi iyi uygulamaların yaygınlaşması ve toplumsal taleplerdeki artış ile kamu yönetimlerinde de uygulanmaya başlanmıştır. Özel organizasyonların kaliteyi bir yönetim felsefesine dönüştürmeleri ile kalite hayatın her alanında istenilen bir özelliğe dönüşmüştür. Bu da kalitenin kamusal hizmetlerde de istenilmesini beraberinde getirmiştir.

Hemen bütün dünyada kamu mali yönetiminde girdilere, maliyetlere ve kurallara uygunluk temeline dayalı bütçeleme ve denetim anlayışından, sonuçlara göre bütçelemenin yapıldığı, kuruluşların etkinlik, verimlilik, kalite ve mali performans ölçütlerine göre değerlendirildiği yönetim ve denetim anlayışına doğru bir gidiş vardır. Günümüz yönetim ve denetim anlayışı geçmiş yörüngeli değil gelecek perspektifli maliyet temelli değil kalite ve sonuç odaklı, hata bulma esaslı değil hata önleme yörüngelidir.

Yaşadığımız yüzyılda, artık kamu kurumlarının kaliteli hizmet sunmaları vatandaş/müşteri odaklı yönetim anlayışına sahip olmaları ve bu anlayışın hayata geçirilmesi ile mümkün olabilecektir. 1980'lerden bu yana dünyada ve Türkiye'de geleneksel kamu yönetimi anlayışının hizmet kalitesinin arttırılması, yeterli

verimliliğin sağlanması gibi konularda başarısız olması, kamuda kalite arayışlarına yön vermiş ve vatandaş/müşteri odaklı yönetim anlayışına geçişi hızlandırmıştır.

Son yıllarda dünyanın hemen her yerinde kamu hizmetlerinin sunumunda ve türlerinde değişimler olmaktadır. Kamu kurumları bazı alanlarda doğrudan hizmet sunmamakta, bazı kamusal ya da yarı kamusal hizmetlerinin sunumunda özel sektörün rolü artmakta ve kamu hizmetlerini sunan örgütlerin yapısında çeşitlilik meydana gelmektedir. Bir başka ifadeyle, klasik bakanlık örgütlenmesi içinde olmayan daha bağımsız ve özerk yapılar ortaya çıkmış; eğitim, sağlık hatta güvenlik gibi kamu hizmetinin verildiği alanlarda özel sektör girişimleri gelişmeye başlamış, kamu hizmetleri sunumunda özel sektör ve diğer kamu kuruluşlarıyla ve gönüllü kuruluşlarla işbirliği yaygınlaşmaya başlamıştır. Önümüzdeki yıllarda bu değişim sürecinin devam edeceğini, hizmetlerden yararlananların görüşlerini dikkate almanın, hizmet kalitesini arttırmanın ve kamu hizmetinin ne ölçüde başarıyla yerine getirildiğini sergileyen performans göstere setine ve performans bilgilerine sahip olmanın daha da önem kazanacağını şimdiden söyleyebiliriz (Gülen, 2003, s.2).

Kamu yönetim ve denetim anlayışındaki gelişmeler, sorumluluk kavramında da değişimleri beraberinde getirmiştir. Geleneksel denetime uygun, dürüst yönetici anlayışı yanında, kaynakları etkin ve verimli kullanan ve hedeflere ulaşmada başarılı olup olmadığı değerlendirilen yönetici anlayışı hakim olmuş, böylece hizmetin kalitesinin iyileştirilmesi amaçlanmıştır. Denetiminin öne çıkmasının, popüleritesinin giderek artmasının diğer bir nedeni de, iş dünyasında rekabetin küreselleşmesi ve ekonomilerde durgunluk ve gerileme olduğu dönemlerde, kriz süreçlerinin giderek yoğunlaşmasıdır. Bir başka neden ise, kaynakların verimli, etken ve ekonomik kullanımının, fiyat ve kalite rekabeti yönünde oldukça önemli bir neden olmasıdır.

Kalite ve yönetim anlayışında ki gelişmelere paralel olarak küreselleşme, müşteri odaklılık, müşterilerin artan kalite beklentisi ve rekabet olgusu organizasyonların yönetim stratejilerini değiştirmelerini zorunlu hale getirmiştir.

Özellikle Neo-Liberal İktisat politikalarının prensipleri doğrultusunda daha az maliyetle, daha etkin ve kaliteli hizmet sunumuna yönelik beklentiler daha da artmıştır.

1990'lı yıllara kadar devlet kamu hizmeti sunduğu kişileri sadece vatandaş olarak görmekteydi. Yönetim sosyolojisi ve siyaset bilimi açısından vatandaş, bir cumhuriyete yasal bağla bağlı olan ve bundan kaynaklanan hak ve ödevleri bulunan gerçek kişidir. Günümüzde ise vatandaşlık seçimlerde oy kullanmaktan öte bir anlam taşımaktadır. Bu anlamda vatandaş kamusal politikaların oluşturulması ve uygulanması sürecine aktif olarak katılan, hizmetlerin kalitesini ve sunuluş biçimini denetleyen bireyi anlatmaktadır (Eren, 2003, s.62).

90'lı yıllarda yeni kavramlar kamu yönetiminin gündemine girmiş aktif yurttaşlık ve vatandaş odaklılık yönetimlerce önemsenmeye başlanmıştır. İyi yönetişim kavramı devlet ve kamu yönetimindeki statükonun korunması girişimlerine karşı bir meydan okumadır. Bu meydan okuma sadece devlet yönetiminde uluslararası standartların yakalanması değil, halkın daha kaliteli ve ihtiyaç duyduğu hizmetleri alabilmesi anlamına da gelir (Öztürk, 2002, s.27). Bu bağlamda yönetişim, yalnızca hak talep eden yurttaşlık anlayışı yerine, ödev ve sorumluluklar yüklenen bir “aktif vatandaşlık” kavramına vurgu yapmaktadır. Bu anlayışta vatandaş yönetilen değil, temel karar alıcı konumundadır (Çukurçayır ve ark. 2004, s.50). Vatandaş stratejisi ise, kamu yönetim sistemi içerisinde çalışanların, vatandaşların istek ve beklentileri doğrultusunda çalışmalarını ve buna bağlı olarak toplumsal menfaatleri üstün kılmayı amaçlamalarını gerekli kılmaktadır (Çoban ve ark., 2006, s.3).

Kamuda kalite yönetim modellerinin uygulama alanı bulmasına karşın kamu yönetimi açısından performans ve kalite kriterlerinin belirlenmesinde zorluklar vardır. En önemli zorluk kalite standartlarının, kriterlerinin ve performans göstergelerinin ortaya konulması olmaktadır. Kalite konusunda temel sorun, kamu sektöründeki kamu işletmeciliği anlayışının işleyişi ve kamu sektöründe sunulan hizmetlerin kendi özel yapısal özelliklerinin farklılığından kaynaklanmaktadır. Özellikle kamu tarafından sunulan hizmetlerin genelde tam kamusal mal özelliği arz etmeleri, bunun yanı sıra kalite kavramının daha özelde inceleme konusu olması, kamu sektöründeki kalite standartlarının oluşturulmasını oldukça olumsuz etkilemektedir. Ülkelerin kamu sektörlerinin kalitesi hakkında genel bir kaniya sahip olunsa bile, bu konuda kesin bir yorum yapmak zordur. Yolsuzluk ve rüşvet araştırmaları gibi tekniklerin kullanıldığı araştırmalar kalite bakımından da

kullanılabilir. Kamu sektörünü oluşturan kurumların kalitelerini ayrı ayrı ölçülmesi ile bu kurumların tüm kamu sektörünün kalitesine olan etkileri de daha iyi anlaşılabilir. Bu alanda bizim tercih ettiğimiz yol bütçe süreci ve araçları ile kamu hizmetlerinin kalitesini ölçmektir. Diğer bir alternatif yol da basitçe ülkenin ekonomik ve sosyal performansını ölçmektir. Bu alternatif yol çıktı üzerine yani ekonominin çıktısı üzerine odaklanmalı ve elde ettiği sonuçları kamu sektörünün kalitesine atfetmelidir (Saraç, 2000, s.208).

Kamu hizmetlerindeki kamu işletmecilik anlayışının yapısı, kalite modellerinin kamuya uygulanması sürecinde bir takım zorlukları beraberinde getirmektedir. Genelde kamu için önerilen tüm kalite modelleri özel sektörde uygulama alanı bulmuş ve başarıya ulaşmış kalite yönetim modelleridir. Özel sektör, etkin, verimli ve kaliteli hizmet sunumuna geçişte kalite modellerinin uygulanmasında daha hızlı hareket edebilmekte ve değişim dalgasını daha hızlı yakalayabilmektedir. Ancak kamu kuruluşlarında aynı yeti bulunmamaktadır. Devletin bürokratik yapısı, bürokratların vatandaşların hizmetle ilgili isteklerine ve performans ölçütlerine karşı olan duyarsızlığı, kamu sektöründe benzer kalite modellerinin uygulanmasını güçleştirmektedir (Leblebici ve ark., 2003, s.503).

Kamu harcamalarında gerekli disiplini sağlamak için konulan aşırı kontrol mekanizmaları, kurulan çok hiyerarşik yönetim yapıları ve aşırı kırtasiyecilik yüzünden iyice hantallaştığını fark eden kamu yönetimleri, özel sektörde geliştirilen yönetim biçimlerinin de etkisiyle reformları bizzat ister olmuşlardır. Ülkemize gelince, çok uzun bir süreden beri içinde yaşadığımız olumsuz ekonomik koşullar bizi, reformlara Dünyadaki her ülkeden daha çok muhtaç hale getirmiştir. Dış ekonomik baskılar ve uluslararası rekabetin zorlayıcılığı, ekonomideki küreselleşmenin önümüze koyduğu imkan ve tuzaklar temel ilkeleri 19. Yüzyılda konulmuş olan ve bugüne kadar bazı yüzeysel değişikliklere konu edilen kamu yönetimi ile kamu mali yönetimindeki yeniden yapılanma ihtiyacının boyutlarını iyice belirginleştirmiştir.

Dünyada yaşanan gelişmeler gecikmeli de olsa ülkemizde de etkisini göstermektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu yönetiminde değişim ve yeniden yapılanma çabalarının bir sonucu olarak önceki yıllardan beri Plan ve Programlara girmiş olan kamuda kalite arayışlarının bir

sonucudur. 5018 sayılı "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" ile stratejik planlama ve performansa dayalı bütçeleme sistemine geçiş öngörülmüştür. Bu sebeple kamu mali yönetim sisteminin içine iç kontrol ve iç denetim gibi iki yeni araç yerleştirilmiştir. Çalışmada kamuda kalite artırma çabalarına ilişkin olarak TKY örnek model olarak ortaya konulacak ve bu modelin iç kontrol ortamı ile iç denetim faaliyetleri ile olan ilişkisi kamuda kalite açısından değerlendirilecektir.

“Kamu hizmetinin siyasal talep kanalıyla kararlaştırılmasının iktisadi temeli finansmandır. Siyasal iktidarlar finansmanı vergiler kanalıyla karşılamaktadırlar. Kamu hizmetlerinin bedelini ödediği vergiler ile karşılayan toplumun talebi, aldığı hizmetin kendisine sağlıklı, huzurlu, güvenli ve refah içinde bir yaşam sağlamasıdır. Kamu hizmetinin gelişkin bir içeriğe sahip olduğu ülkelerde toplumun tüm kesimleri siyasal ve toplumsal haklarının bilincinde olup, haklarını kullanabilme bakımından zengin olanaklara sahiptirler. Bu ülkelerde vatandaşlar kamu hizmeti taleplerini ifade edebilecekleri siyasal araçlara sahiptirler. Bu ülkelerde kamu hizmetlerinin içeriğinin de zengin olduğu gözlemlenmektedir. Siyasal araçları, engellenen bir toplumda kamu hizmetinin gelişmesi, toplumsal kaynaklardan ayrılan payın artırılması ve dengeli dağılımı söz konusu olmamaktadır. Bunun sonucu olarak da toplumsal adaletsizlik ve dengesizlik artmaktadır” (8.beş yıllık kalkınma planı).

TKY felsefesi, yönetim teori ve pratiğini önemli ölçüde etkilemiştir. Batı dünyasında bu felsefe sadece özel sektör firmaları ile sınırlı kalmamıştır. Kamu hizmeti sunan organizasyonlar da bu gelişme ışığında, kendi tarz ve uygulamalarını gözden geçirmeye başlamış ve daha iyinin arayışına girmiştir. Bugün Amerika, İngiltere, Avustralya gibi ülkelerde çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarında TKY'nin uygulandığı görülmektedir.

Vatandaşların kamu hizmeti olarak tüm ihtiyaçlarının eksiksiz karşılanması anlamına gelen kalite ile, bu mükemmelliğin yakalanması, sürekli kılınması ve dolayısıyla sıfır hatalı hizmet üretilmesini amaçlayan TKY'ne artık daha fazla önem verilmesi gerekmektedir (Gökbunar ve ark., 2005 s.12).

Beşeri ve ekonomik kaynakların etkili ve etkin kullanımı ile kaliteli hizmet sunarak vatandaşların refah ve yaşam kalitesinin artırılmasını sağlamak kamu yönetiminin üst amacıdır. Bu amaca ulaşmak için stratejik yönetim, yönetim

unsurlarının birbirleriyle olan karşılıklı bağımlılıklarını üst amaç etrafında toplar. Mali yönetim alt kümesi ile stratejik yönetim arasındaki bağlantıların analizi bu kavramsal çerçevede incelenebilir (Aydemir, 2005, s.27).

Kalite yönetim araçları ve sistemlerinin kullanımı, 90'ların başından itibaren daha iyi kamu yönetimi, performansın artırılması, güçlü bir müşteri tatmini ve modernizasyon çabaları ile AB ülkeleri arasında yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Bu çabalarla birlikte ülkeler kamu yönetim sistemi içerisinde çeşitli kalite araçları ve sistemlerini kullanarak daha kaliteli, verimli ve maksimum müşteri tatminini sağlayan bir yönetim biçimine ulaşmaya çalıştılar. Çalışmanın konusu 5018 sayılı Kanun ile kurulmak istenen yeni mali yönetim sisteminin özelde ise iç denetim sisteminin Kalite Yönetim Sistemine uygun kurulup kurulmadığı ve TKY amaçlarına erişiminde iç kontrol ve iç denetimin uygun araçlar olup olmadığının araştırılmasıdır.

Yönetimin temel fonksiyonları arasında denetim önemli bir yer tutmaktadır. Devletin düzenleyici ve denetleyici olarak halkın yararını koruyacak bir işlev üstlendiği günümüz dünyasında yönetimin kalitesi denetimin kalitesi ile yakından ilişkili hale gelmiştir.

Denetim olgusuna kurumsal açıdan, özellikle sosyal ve siyasi ilişkiler yönünden bakıldığında, denetimin toplumsal, siyasi, iktisadi, mali ve idari alanlarda söz konusu olduğu ve denetim ilişkilerinin tek yanlı olmadığı, çoğu durumda, yönetilenlerin de denetleyici konumunda oldukları görülür. Kamu gücüne sahip kurum ve organlar, gerektiğinde zor kullanma yetkisine dayanarak, yönetilenler üzerinde denetim yapabilirler. Ancak bu denetim özellikle demokratik toplumlarda tek yanlı değildir. Yönetilenlerin de benzer alanlarda çeşitli yollarla kamu gücünü kullananları denetlemesi mümkün olabilmektedir. Bu denetleme, dernekler, mesleki örgütler, sendikalar, siyasi partiler, basın, kamuoyu ve şirketler tarafından yapılır. Denetleme yöntemleri, seçimler, referandum, halkın vetosu ve girişimi, dilekçe hakkı, bilgi edinme hakkı ile ombudsmanlık müessesesi gibi demokratik kurumlar ve usullerde gerçekleştirilebilir.

Özel kesimde müşteriye sunulan her mal veya hizmetin satılmayacağına anlaşılması, kamu kesiminde vergi gibi yükümlülüklerini yerine getiren vatandaşların daha bilinçli hale gelmesi ve devletten beklentilerin artması, etkinlik ve verimlilik

arayışlarına bağlı olarak denetimin geleceğe yönelik bir unsur haline gelmesini sağlamış, diğer bir ifadeyle daha kaliteli mal ve hizmet talepleri, denetimin de bu amacı sağlamaya yönelik yeniden yorumlanmasına yol açmıştır. Bu durum denetim ile ilgili olarak uluslararası nitelikte örgütlerin kurulması ve bu örgütlerin çalışmalarını yaygınlaştırması sonucunu doğurmuştur.

Yönetimin unsurlarından biri olan İç Denetim, organizasyonun faaliyetlerini geliştirme ve onlara değer katma amacını güden bağımsız ve objektif, bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç Denetim, 1900'lü yılların başından itibaren; organizasyon hedefleri, yönetim anlayışı ve çevre şartlarına bağlı olarak değişimler yaşamıştır. İç Denetimin amacı ve kapsamı zamana, yönetim anlayışına, değişen çevre şartlarına bağlı olarak değişmiştir. Önceleri; hata bulmaya yönelik olan, daha sonra sistemin işlerliğini ve varlıklarını koruma amacı güden, son olarak da sistemi daha iyiye götürücü tedbirleri aldırın, değer katan, risklere karşı duyarlı, yapıcı bir özelliğe doğru değişim göstermiştir.

TKY ve İç Denetim, yaşadıkları değişim sürecinde birbirinden doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen, birbirini geliştiren iki unsur olmuştur. İç Denetim, kalite konusunda yapılan çalışmaların etkin ve verimli olarak gerçekleşmesine, kalite maliyetlerinin azaltılmasına katkı sağlayan bir yönetim unsurudur. Toplam Kalite Yönetimi iki yönlü olarak İç Denetim faaliyetinin daha kişilikli ve donanımlı bir şekilde gerçekleştirilmesine destek olur. TKY'nin "önce insan", "takım ruhu" ve "sürekli gelişim" felsefesi iç denetçilerin organizasyon içinde sevilmeyen kişiler olmasını engeller. Kalite Güvence Sistemi ve Benchmarking gibi uygulamaları ile İç Denetim uygulamalarına yeni özellikler katarak gelişimine katkıda bulunur (Uzun, 2008, s.14).

Bir yönetim fonksiyonu olan İç Denetimin de TKY içinde değişim göstermesi, değişimin yönetilmesinde rol alması kaçınılmazdır. Analiz, inceleme, gözden geçirme, değerlendirme, yönlendirme vb. faaliyetleri içermesi bakımından da organizasyon yönetimi üzerinde etkin bir rolü bulunmaktadır. Bu nedenle Dünyada ve ülkemizde köklü bir geçmişi olan İç Denetim mesleğinin Toplam Kalite Yönetimi açısından ele alınıp irdelenmesi söz konusu yönetim anlayışının etkinliğinde önem taşımaktadır (Uzun, 2008, s. 14).

Dünyada demiryolu işletmelerinde bilet kontrolü yapan "Gezgin Denetçiler" ile başlayan, Türkiye'de ise merkezi devlet anlayışının bir sonucu olarak ortaya çıkan İç Denetim, bugün riski, kaliteyi, bilgi sistemlerinin güvenliğini, çevre ile ilişkileri, verimliliği, performansı değerlendiren mesleki bir disiplin haline gelmiştir. Özetlemeye çalıştığımız bu gelişim özellikleri ile Toplam Kalite Yönetimi içinde İç Denetimin yeri ve rolünü tartışmak kaçınılmaz olmaktadır (Uzun, 2008, s.3).

Kamu hizmetlerinde kalitenin sağlanması için kamuda karar alma süreçlerinin ve bunun alt yapısını oluşturan mali yönetim ve kontrol sisteminin doğru ve güvenilir bilgi üretmesi ve iyi yönetimi önemli bir konudur. Kaliteli hizmet sunumu iş süreçlerinin analizi ve sürekli iyileştirilmesi ile sağlanabilir. Etkin ve iyi çalışan bir mali sistem kamu kurumlarının yaptıkları işleri kontrol etme imkanı vermektedir. Mali sistemin kontrol özelliği, kamu yönetimine bütüncül bir açıdan bakılmasını kolaylaştırmakta ve kamu hizmetlerinde kaliteye ulaşmak için önemli bir araç haline gelmektedir. Bu itibarla mali sistemin ve kullandığı araçların, yönetim anlayışında meydana gelen değişimler ışığında disiplinler arası bir yaklaşımla ele alınması gerekliliğe dönüşmüştür (Gedikli, 2001, s.8).

Bu çalışma ile TKY ve İç Denetim ayrı ayrı ve kamudaki uygulanış biçimleri ile ele alınmaktadır. Dokuz bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, genel bir değerlendirme yapılmış, çalışmanın amacı ve araçları ile bölümlerin planı anlatılmıştır. İkinci bölümde kamu yönetiminin gelişimi ile kamu yönetimini değişime zorlayan faktörler ve kamuda kalite arayışları, üçüncü bölümde, TKY'nin tanımı, temel ilkeleri, uygulanma nedenleri, uygulanmasının sonuçları ve kalite yönetim modeli olarak TKY ile kamuda TKY'nin uygulanması incelenmiştir. Dördüncü bölümde, İç kontrol amaç ve unsurları ile incelenmiştir. Beşinci bölümde, iç denetim tanımı, amacı, kapsamı, gelişim süreçleri ve standartları ile ülke uygulaması hakkında literatür ve mevzuat taranarak bilgi verilmiştir. Ayrıca iç kontrol ve iç denetim arasındaki ilişki incelenmiş ve değerlendirilmiştir. Altıncı bölümde, Uluslar arası alanda iç kontrol ve iç denetim ülke örnekleri ile incelenmiştir. Yedinci bölüm mali yönetim ve kontrol sisteminin ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemine entegre edildiği ve değerlendirildiği bölümdür. Sekizinci bölümde İç Denetim ile TKY arasındaki ilişki incelenmiş ve birbirilerine olan etkileri

değerlendirilmiş ve tartışılmıştır. Sonuç bölümünde, bu çalışmanın genel değerlendirmesi yapılmış olup konu ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Çalışmada mümkün olduğunca sistemin makro düzeyde anlaşılabilmesini sağlayacak şekilde konulara değinilmiştir. Oldukça yeni bir konu olan TKY’de iç denetim konusunda türkçe literatürde fazla çalışmanın yapılmadığı görülmüştür. Bu çalışmada, TKY’de iç denetim konusu, literatür ve mevzuat taraması vasıtasıyla elde edilen kaynaklar kullanılarak genel hatlarıyla ortaya konulmaya çalışılmış ve seçilmiş ülke uygulamaları ve 5018 sayılı Kanun açısından değerlendirilmiştir.

2. KAMU YÖNETİMİNDE DEĞİŞİM

2.1. Devletin Rolüne İlişkin Gelişmeler

Devlet kavramı ilkçağlardan beri üzerinde en çok konuşulan, tartışılan, düşünülen ve sosyal bilimciler tarafından yanıtı aranan konuların başında gelir. En yaygın tanımlardan birisi kurucu unsurları olan ülke, insan topluluğu ve iktidarı bir araya getiren anlatımcı tanımdır. Bu tanımların bileşkesi olarak Devlet belli bir ülke üzerinde yerleşmiş, zorlayıcı yetkiye sahip bir iktidar tarafından yönetilen bir insan topluluğunun oluşturduğu siyasal kuruluştur. Onu oluşturan bireylerden ve yöneticilerin kişiliklerinden ayrı bir hukuki tüzel kişiliği vardır ve böylece sürekliliği sağlanır. Devlet toplumun tümüne söz geçirebilme yetki ve olanağını elinde bulundurur. Bu üstünlüğünü kamu gücünü kullanarak korur. Devlet toplumsal boyutta görülmesi gereken bir çok hizmeti görür. Adalet, savunma, iç ve dış güvenlik gibi. Bu geleneksel rollerin yanı sıra günümüzde eşitlikçi sağlık ve eğitim hizmeti kurmak, tüm yurttaşlara sosyal güvenlik sağlamak, işsizliği önlemek, ulaştırma, enerji, iletişim gibi temel altyapı hizmetlerini geliştirmek görevleri de vardır. Bu görevler devlete gelişmeci, kalkınmacı bir işlev yükler. Devlet bu işlevlerini yerine getirirken ekonomik hayata; bütçe, vergi, iş yaşamını düzenleyen yasal düzenlemeler, üretim ve hizmet alanında kamusal etkinlikler yoluyla müdahale eder. Günümüzde devletin ekonomik yaşama müdahale etmemesi mümkün değildir. Devletin yaşama hiçbir şekilde müdahale etmemesi şeklindeki yaklaşımların gerçek yaşamda gerçekleşmesi çok güç görünmektedir. 1980’li yıllardan itibaren dünya kapsamlı ve çok hızlı bir değişim yaşamaya başlamıştır. Ekonomik ve siyasal sistemlerde ve bilim ve teknoloji alanında görülen büyük gelişme insan ve toplum yaşamını etkilemiştir. Bu etkileşim doğal olarak devletin rolüne ilişkin tartışmaları da beraberinde getirmiştir. Bu tartışmaları değerlendirebilmek bakımından klasik devlet anlayışından bugüne kadar yaşanan gelişmeleri kısaca özetlemek yararlı olacaktır. 19. yüzyılın sonuna kadar ağır basan devlet anlayışı, klasik devlet ya da geleneksel devlet anlayışı olarak adlandırılmaktadır. Bu anlayışa göre devlet savunma, güvenlik ve adalet hizmetlerine bakacak bir bakıma görevleri toplumun korunması ile sınırlı olacaktır. Ancak daha sonra bu anlayış geçerliliğini yitirerek ortadan kalkmış ve

yerini sosyal devlet anlayışına bırakmıştır. 1920’de Tokyo Borsası’nın düşmesiyle başlayan, 1929’da büyük dünya bunalımı ile yükselen ekonomik kriz, II. Dünya Savaşı ve sonrasında; devletin ekonomik yaşama geniş şekilde müdahalesi ve toplam talep yönetimini üzerine almasıyla çözümlenmiştir. 1929 Kriziyle birlikte pazar güçlerinin serbest bir ekonomide kaynakların optimum kullanımını kendiliğinden sağlayacağı düşüncesi sona ermiş; devlet ekonomik yaşam içinde üretim, değişim ve dağıtımla ilgili sorumluluğu üstlenmiştir. Bu sorumluluk devletin toplumsal alandaki düzenlemelerinin de kaynağını oluşturmuştur. Çünkü iş bölümü ve uzmanlaşmanın yoğunlaşması, örgütlenmeyi ve pazarda planlamayı zorunlu kılmıştır. Devletin rolünün genişlemesi ve düzenleme kapasitesinin artması, gelişen, sanayileşen ülkelerde ulusal sermayenin ve tarım kesiminin korunmasına yönelik politikaların uygulanmasını da sağlamıştır. Gümrük duvarlarının oluşturulması, alt yapı sisteminin ve sosyal güvenlik örgütlerinin kurulması, iş güvenliği önlemlerinin alınması vb. ekonomik politikalar devletin başlıca işlevlerinden olmuştur. Refah devleti; gelişmiş ülkelerde ulusal gelirin daha iyi paylaşılmasını ve vatandaşlarına asgari bir yaşam düzeyini sağlama sorumluluğunu üstlenen devletleri niteleyen bir kavram olarak kullanılmaya başlanmıştır. Aynı sorumluluğun ödev olarak kabul edildiği devletler için “sosyal devlet” kavramı kullanılmaktadır. Sosyal devlet, paylaşılan ulusal gelirden herkese anlamlı bir pay düşebilmesi için ulusal sermaye birikimini sağlayan ve hızlı kalkınmaya önem veren ekonomik politikalarla özdeşleşmiştir. Kuramsal çerçevesi Keynes tarafından ortaya konan yeniden yapılanma süreci hem ekonomik hem de politik yaşamı yeniden düzenlemiştir. Sosyal devlet ve demokrasinin gelişmesi; ekonomiye devlet müdahalesi ve örgütlü emek ile sermaye arasındaki uzlaşma esaslarına dayanmıştır. Sosyal devlet uygulamaları 1945 yılından sonra bir çok az gelişmiş ülkeyi de içine alarak yaygınlaşmış, gelişmeden yararlanma eşit olmamakla birlikte, ekonomik büyüme ve zenginleşme açısından önemli ilerlemeler görülmüştür. Dünya 1970’li yılların ikinci yarısında, yeni ve evrensel bir krizle daha tanışmıştır. Birinci ve ikinci petrol şokları, enflasyon ve durgunluğun bir arada yaşanması, birikim süreci işlerliğinin bozulmasına neden olmuştur. Bu süreçte; mal, hizmet ve sermaye hareketlerinin önündeki engellerin kaldırılması için korumacı politikaların terk edilmesi, devlet müdahalesi, girişimciliği ve düzenleyiciliğine sanayi, ticaret, bankacılık ve finans sektörlerinde son verilmesi, kamu işletmelerinin hızla özelleştirilmesi veya tasfiyesi gündemi oluşturmuştur. Sosyal güvenlik harcamalarının azaltılması hatta sosyal güvenlik kurumlarının elden çıkartılarak, özel

sigorta sisteminin yaygınlaştırılması doğrultusunda düzenlemeler yapılmıştır. Serbest rekabet ve devletin ekonomiye karışmaması, küçülmesi temelinde düzenlenen neo-liberal devletin görevleri; iç ve dış güvenliğin sağlanması ile adalet hizmetlerinin gerçekleştirilmesi olarak tanımlanmıştır. İktisadi ve sosyal etkinlikler özel girişime devredilmiş, kamu ve ortak yarar, toplumsal dayanışma kavramları anlamlarını yitirirken, bireyin yaratıcılığı yüceltilmiştir. Yeni düzene ulaşmayı sağlayacak küreselleşme sürecinde uyulması gereken ilkeler, çok çekici bir anlatımla sunulmuştur. Refah devletinin bunalımı olarak da nitelenen yeni dönem ve yeniden yapılanma süreci Yeni Dünya Düzeni olarak tanımlanmıştır. Bu kavram "evrensel barış, çoğulcu demokratik rejim ve insan haklarına saygılı yönetimler" anlamında kullanılmış ve devlet karşısında " bireye ayrıcalık" tanıyan liberal ilke temel alınmıştır. Yeni dünya düzeninin önde gelen önermelerinden biri olan "minimal devlet", refah devletinin ciddi ölçekte daraltılmasını ifade etmektedir. Devletin küçülmesi ile birlikte hem dünya zenginliklerinden daha fazla yararlanılacağı hem de baskıcı-otoriter bürokratik iktidarlar çağının kapanacağı ileri sürülmektedir. Devlet eliyle kullanılan kamu gücünün topluma devredilmesinin "yönetme-yönetilme" ilişkisini tarihe mal edecek olan "yönetişim ilkesi" ile sağlanacağı, karar verme ve uygulama gücünün seçilmiş ve atanmışlar yerine hizmeti alanlar tarafından kullanılacağı, sistemin kurucu unsurlarının, "sivil toplum kuruluşları" (NGO) olacağı savunulmuştur. Devletin; piyasa mekanizmalarının önünü açmak ve rekabeti güvence altına almak üzere düzenlemeler yaparak, piyasaların gereksinim duyduğu yatırımları gerçekleştirmek, doğal olarak da kamu huzur ve güvenini sağlamakla yükümlü kılınması gerektiği ileri sürülmüştür. IMF ve Dünya Bankası tarafından az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelere verilen koşullu krediler;" dünya ile bütünleşme" şeklinde sunulurken, demokratikleşme sürecinin ve ilerlemenin ögesi olarak da "küreselleşme" yüceltilmiştir. Sermaye girişinde ağırlık, yerli ortaklıklar sayesinde yabancılıkları yumuşatılan ulus aşırı şirketlerin etkinliklerine ve serbestleştirildiği için yabancılarla bütünleşen mali piyasalara kaymıştır (ÖİK Raporu, 2000 <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/oik527.pdf>).

2.2. Kamu Yönetiminde Reform Çabaları

Yeni kamu yönetimi yaklaşımı, 1980'lerden sonra ekonomik ve yönetsel sistemin yapı ve faaliyetlerindeki değişim yorumlayan, yönlendiren ve geleneksel

kamu yönetimi düşüncesine alternatif olarak ortaya çıkan bir yaklaşımdır (Saraç, 2001, s.71).

Kamuda özellikle 1980'li yılların ardından yaşanan özelleştirme ve devletin küçültülmesi yönündeki uygulamalar, devletin elinde bulundurmakta olduğu hizmetlerin etkin ve verimli biçimde sunulmasının gerekliliğini ve buna bağlı olarak gelişen kalite arayışlarını arttırmaktadır. Kamu hizmetlerinde yaşanmakta olan bu kalite arayışlarının genel olarak aşağıdaki gelişmelerin bir ürünü olduğu söylenebilir (Leblebici ve ark., 2003, s.130).

- Kamu hizmetlerinin sunumundaki gereksiz harcamalar ve verimsizlik, vatandaşlardan geçmişe oranla daha fazla tepki görmeye başlamıştır.
- Mali kriz ve vatandaşlarda oluşan memnuniyetsizlik, kamu hizmetlerinde yeni arayışlara yol açmıştır.
- Söz konusu yeni arayışlar hem siyasal hem de ekonomik anlamda yeni yaklaşımları ortaya çıkarmış, özelleştirme ve deregülasyon politikalarını gündeme getirmiştir.
- Bu süreçte, özel sektör yönetim tekniklerinin kamu sektörüne transferi çalışmaları da hız kazanmıştır.
- Kamu sektöründe çalışan yöneticiler, uzun dönemli planlama, misyon ve sonuç odaklı bütçeleme uygulamalarına yönelmiş ve böylece yıllık performans denetimine olan bağlılık azalmıştır.

1970'li yıllardaki petrol krizleri neo klasik iktisat politikalarının canlanmasına sebep olmuştur. Krizin başından itibaren klasik liberalizmin temel ilkelerini savunan Yeni Avusturya Okulu, Chicago İktisat Okulu ve Virginia Politik İktisat Okulu yeni liberal ekolün gün ışığına çıkmasında önemli katkılarda bulunmuşlardır (Leblebici ve ark. 2003, s.128). Böylece ortaya çıkmış olan Neo-Liberal İktisat politikaları ışığında devletin faaliyetlerini devredemeyeceği hizmetler dışında tüm faaliyetlerinin özelleştirme ve deregülasyonlar yoluyla devri hız kazanmıştır. Bu süreç içerisinde devletler, ellerinde kalan faaliyet alanlarında nasıl daha etkin, verimli ve kaliteli

hizmet sunabiliriz sorusunu daha sık sorar duruma gelmişler ve bu yönde ciddi ve somut adımlar atmaya başlamışlardır. Tüm bu gelişmeler kamu yönetim sistemi içerisindeki kalite artırma çabalarına yönelik teorik gelişmeleri ve yeni kamu işletmeciliği modellerinin ortaya çıkmasına yol açmıştır.

“Ülkemizde ise kamu yönetiminde yapılanma çabaları uzun bir geçmişe sahiptir. 1930’lu yıllarda başlayan bu yöndeki çalışmalar, 1950’li yıllarda devam etmiş, planlı dönemde “Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi” (MEHTAP) başta olmak üzere çeşitli çabalar ile sürdürülmüş, 1988 yılında VI.plan hazırlıkları kapsamında, ilk kez AB’ye uyumu ve vatandaş odaklı olmayı gündeme getiren Kamu Yönetimi Araştırması (KAYA) projesi ile belli bir olgunluğa ulaşmıştır. Ayrıca çeşitli plan ve programlarda da yeniden yapılanma ihtiyacı dile getirilmiş ve özel ihtisas komisyonlarınca çalışmalar yapılmıştır. Ancak tüm bu çabalar çeşitli sebeplerle başarısız kalmış ve kamu yönetiminde istenilen kaliteye ulaşılamamıştır” (Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi, 2003).

Kamu yönetiminde reform çabaları Osmanlı dönemine kadar uzamaktadır. Bu dönemde idari reform çalışmaları II. Mahmut ve Tanzimat döneminde yaygınlaşmış ve hızlanmıştır. Bu dönemde yapılan çalışmalarda özellikle rüşvet ile mücadele üzerinde durulduğu görülmektedir. Meşrutiyet ile birlikte ise reform çabaları siyasal yapıyı da içine alacak şekilde bir genişleme göstermiştir.

Cumhuriyetin ilanından günümüze gelinceye kadar kamu yönetimi ile ilgili ortaya birçok çalışma yapılmış ve bunlara bağlı olarak da idareyi geliştirme ve yeniden yapılandırma yoluna gidilmiştir.

Cumhuriyet dönemine gelindiğinde ilk çalışma 1933 yılında Amerikalı uzmanlardan oluşan bir grup tarafından yapılmıştır. Planlı dönemde yapılan çalışmalar daha çok yabancı uzmanlar başkanlığında gerçekleştirilmiştir. Bu dönemde yapılan çalışmalarda ekonomik konuların yanı sıra, idari sorunlar da ele alınmıştır.

Planlı döneme gelindiğinde ise yapılan çalışmalar şunlardır:

- Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu (MEHTAP)

- İdari Reform Danışma Kurulunun İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler Raporu
- Kamu Yönetimi Araştırma Projesi Genel Raporu (KAYA)
- Dünya Bankası'nın, Türkiye'deki Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi Konulu Raporu
- Devlet Denetleme Kurulu'nun Türkiye'de Denetim Organlarının Yapısı ve İşleyişi İle İlgili İnceleme ve Araştırma Raporu
- Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi Ve Etkinliğin Sağlanması İçin Alınması Gereken Önlemlere İlişkin İnceleme ve Araştırma Raporu

Planlı dönemde idari reform konusunda yapılan çalışmalar da bir yöntem değişikliği gözlenmektedir. Bu dönemde belli uzmanlara rapor hazırlanması yanı sıra daha kurumsal bir yaklaşım izlendiği, Devlet Planlama Teşkilatı, Devlet Personel Başkanlığı ve TODAİ'nin reform konusunda çalışmalarda bulunduğu gözlenmektedir (ÖİK Raporu, 2001; <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/oik527.pdf>).

Yukarıda kısaca özetlenen idari reform çalışmaları 80'li yıllarda sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş süreci ile paradigma değişikliklerini gündeme getirmiş yeni ya da yenilenmiş kavram ve araçlar kamu yönetiminde gündeme gelmiştir. Bu aşamadan sonra yeni kavramlar plan, program ve çalıştayların ortak konusu olmuştur. Aşağıdaki bölümde son yıllarda bu kavramlara yapılan vurgulara değinilecektir.

2.3. Kamu Hizmetlerinde Kalite Vurgusu

Küreselleşmenin, iletişimin ve bilgisayar teknolojisinin dünyayı bir köye dönüştürdüğü günümüzde kamu kaynaklarının kullanımında keyfilik ve savurganlığın hareket alanı daralmıştır. Kaynağın kimden alındığı ve kim için kullanıldığı kamu sektöründe diğer sektörlere göre daha önemlidir. Kendi paranızı kendiniz için kullanıyorsanız hem fiyat hem kalite önemli, kendi paranızı başkası için kullanıyorsanız fiyat önemli kalite önemsiz, başkasının parasını kendiniz için

kullanıyorsanız fiyat önemsiz kalite önemli, başkasının parasını başkası için kullanıyor iseniz ne fiyat ne kalite önemlidir anlayışı artık değişmelidir. Kamu kesimi başkasının parasını yine başkası için kullanmaktadır (Gedikli, 2001, s.4).

Hem fiyatın hem de kalitenin dışsal bakış açısıyla önemsizleştiği bu durumda fiyat ve kalite anahtar kavramlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Oysa ki fiyat önemlidir çünkü bedeli ödeyen ile hizmetten faydalanan aynıdır. Kalite önemlidir çünkü hizmeti sağlayan aynı zamanda hizmetten faydalananıdır. Kamu kesiminde vatandaş kamu kaynağının hem finansörü hem de faydalanıcısıdır.

Kamu yönetim ve denetiminde kalite vurgusu son yıllarda o kadar artmıştır ki yapılan çalışmalarda ki ortak noktalardan birisi de kalitedir. Sekizinci beş yıllık kalkınma planının kamu hizmetlerinde etkinliğin artırılması başlığı altında “ Mevcut yapı, kamu kurumlarının değişen koşullara uyum sağlamasını zorlaştırmaktadır. Kamu hizmetleri halkın ihtiyaçlarını ve beklentilerini yeterince karşılayamamakta, kamu kurumlarındaki verimsizlik ve israf kamu kurumlarına olan güveni sarsmaktadır. İdari usul ve işlemlerin karmaşıklığı ve sayısının çok olması kamu kurumlarının etkin çalışmasını engellerken, özel sektörün ve vatandaşın kamu hizmetlerinden yararlanmasını güçleştirmektedir.” denilmek suretiyle vatandaş ihtiyaç ve beklentilerine ve bunun karşılanamamasının da toplumda güven açığına yol açtığı vurgulanmaktadır. Yine aynı planın amaçlar, ilkeler ve politikalar alt bölümünde “kamu yönetimine, ihtiyaçlara göre esnek ve hızlı bir işleyiş yapısı ile kaliteli mal ve hizmet sunumu anlayışının ve buna ilişkin etkin yöntemlerin yerleştirilmesi temel amaçlardır.” denilerek kaliteli mal ve hizmet sunumu amaç ögesine yerleştirilmiş ve devamla “Kamu hizmetlerinin sunumunda vatandaşın memnuniyeti esas alınmak suretiyle, hizmet kalitesine ve sonuçlara odaklanarak, kamu yönetiminin etkinliğini ve halk nezdinde güvenilirliğini geliştirmek esas olacaktır.”denilmek suretiyle de TKY’deki müşteri tatmin ve memnuniyeti ilkesi kamu hizmetlerinde vatandaş tatmini olarak kabul edilmiştir. Devamla “kamu yöneticilerinin ve çalışanlarının politika ve strateji oluşturma kapasitesinin geliştirilmesi ve kamu hizmetlerinin sunumunda kalite anlayışının ve bu amaca yönelik yönetsel yöntemlerin yerleştirilmesi temel ilkeler olacaktır.”ifadesi ile de kamu hizmetlerinin sunumunda kalite anlayışı temel ilkeler arasında sayılmıştır. Aynı planda “Nitelikli kamu hizmeti sunumu için, performans yönetimi, toplam

kalite yönetimi gibi çeşitli çağdaş yönetim tekniklerinden tüm kamu kurumlarında yararlanılması, böylece kamu yönetiminin, yeni yaklaşımlardan da faydalanarak Toplam Yönetim Kalitesinin artırılması sağlanacaktır.”denilmek suretiyle TKY anlayışının kamu kurum ve kuruluşlarına yerleştirilmesi hedeflenmiştir. 2001 yılı programında “Kamu hizmetleri halkın ihtiyaçlarını ve beklentilerini yeterince karşılayamamakta, kamu kurumlarındaki verim düşüklüğü ve israf halkın kamu kurumlarına olan güvenini sarsmaktadır. İdari usul ve işlemlerin karmaşıklığı ve sayısının çok olması kamu kurumlarının etkin çalışmasını engellerken, özel sektörün ve vatandaşın kamu hizmetlerinden yararlanmasını güçleştirmektedir.”denilmek suretiyle mevcut durum teşhis edilmekte amaç, ilkeler ve politikalar alt bölümünde “Kamu hizmetlerinin sunumunda vatandaşın memnuniyeti esas alınmak suretiyle, hizmet kalitesine odaklanarak, kamu yönetiminin etkinliğini ve halk nezdinde güvenilirliğini geliştirmek esas olacaktır.”denilerek çözümün TKY ilkerinde bulunacağına atıf yapılmaktadır. Aynı durum 2002 yılı programında da benzer cümlelerle vurgulanmıştır. 2003 yılı programına gelindiğinde “ Yolsuzluklarla mücadele için yürütülen çalışmalarda yeterince etkili ve başarılı olunamamıştır. Yolsuzlukla mücadele konusunun somut olaylara indirgenmeyerek bir sistem olarak başlı başına ele alınması gerekmektedir.” Yolsuzlukla mücadele konusuna yapılan vurguda bu mücadelenin bir sistem olarak ele alınacağı vurgulanmıştır. Devamındaki amaçlar, ilkeler ve politikalar kısmında “Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında verimlilik ve etkinliğin sağlanması, işlevi kalmamış birimlerin kaldırılması ve gereksiz birimlerin oluşturulmaması, devletin teşkilat yapısının küçültülerek fonksiyonel hale getirilmesi, gerekli sayı ve nitelikte personel alımı, kamu görevlilerinin bilimsel ve teknolojik gelişmeler ışığında eğitilmesi, yetki devri ve esneklikle beraber hesap verme sorumluluğunun ve yönetsel saydamlığın geliştirilmesi temel amaçtır. Kamu yönetiminde açıklık ve şeffaflık esas olacak, vatandaşın bilgi edinme hakkı güvence altına alınacaktır. Kamu hizmetlerinin daha kaliteli sunulması, yönetim kalitesinin artırılması ve kamu kurum ve kuruluşlarının daha etkin çalışmalarını temin etmek amacıyla toplam kalite yönetimi, stratejik yönetim ve performans yönetimi gibi yönetim tekniklerinden daha fazla yararlanılması, kamu personelinin performansını etkin şekilde ölçmek amacıyla performans kriterlerinin saptanması esas olacaktır.” denilerek hesapverme sorumluluğu, yönetsel saydamlık, açıklık ve şeffaflık ile vatandaşın bilgi edinme hakkı önemsenmiş ayrıca TKY’ne yapılan vurguya ilaveten stratejik yönetim ve

performans yönetimi gibi post-modern yönetim tekniklerinden yararlanılacağı belirtilmiştir.

Sekizinci beş yıllık kalkınma planı kamu yönetimi özel ihtisas kurulu raporu “Kamu Hizmeti ve Devletin Rolüne İlişkin Öneriler” adlı bölümde “Kamu hizmetlerinde yurttaş memnuniyeti esas alınmalıdır. Yurttaş memnuniyeti ise yeterli ve kaliteli hizmet sunumuyla sağlanır. Kaliteyi artırmak; kamu hizmetinde eşitlik, süreklilik, düzenlilik, şeffaflık, yeterlik ve etkinlik gibi unsurların işlevselliğiyle mümkündür.” denilmektedir.

İç kontrol ve iç denetimi ilk defa kamuda düzenleyen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Mali Kontrol Yasanının genel gerekçesinde ise "Diğer taraftan bu Kanun tasarısıyla, bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, malî yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki-sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu malî yönetim sisteminin oluşturulması öngörülmektedir." açıklamasına yer verilmiştir.

3. TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ

Muayeneden, kalite güvenceye kadar kalite fonksiyonundaki tüm gelişmeler, Toplam Kalite Yönetimi anlayışının ortaya çıkması için gerekli olan alt yapıyı oluşturmuştur. Toplam Kalite Yönetimi, kalite yönetiminin temel prensiplerinin bütün organizasyon genelinde kullanılmasını öngörüyordu. Diğer bir deyişle, kaliteyi sağlamak ve korumak, organizasyondaki herkesin sorumluluğu altındaydı.

Bir yerde kalite, en geniş anlamda iyileştirilebilecek her şeydir. Kalite denildiğinde genellikle ürün kalitesi anlaşılmaktadır. Oysa ürün kalitesini ortaya çıkaran bir çok unsur bulunmaktadır. Tüm bu unsurlar kalitenin birer boyutunu oluştururlar. Ürün kalitesi esasen sonuçtur; bu sonucu belirleyen başlıca kalite unsurları şunlardır (Aktan, 1999, s.3):

- Liderlik Kalitesi,
- Yönetim Kalitesi
- İnsan Kalitesi
- Sistem Kalitesi
- Süreç Kalitesi
- Donanım Kalitesi

Kaliteden bahsedildiğinde akla hemen ürün kalitesi gelmektedir. Oysa işin üç yapı taşı vardır. Donanım (Hardware), uygulama kuralları (software) ve insan (humanware). Kalite insanla başlar donanım ve uygulama kurallarından ancak insan yerli yerine yerleştirildikten sonra söz edilir (İmai, 1997, s.41-42)

Kalite vurgusuna özel organizasyonlarda rekabet yol açarken kamu kesimi için bu etki hesap verme sorumluluğu kavramı ile sağlanmaktadır. Kalite algılaması insandan insana, organizasyondan organizasyona ve hatta ülkeden ülkeye bile farklılık göstermektedir. Bu da literatürümüze bir çok kalite kavramının girmesine sebep olmuştur. Bu kavramlar arasında bir uzlaşma sağlanamamış olması kalitenin genel geçer bir tanımının yapılmasını zorlaştırmaktadır. Kalitenin çok boyutlu

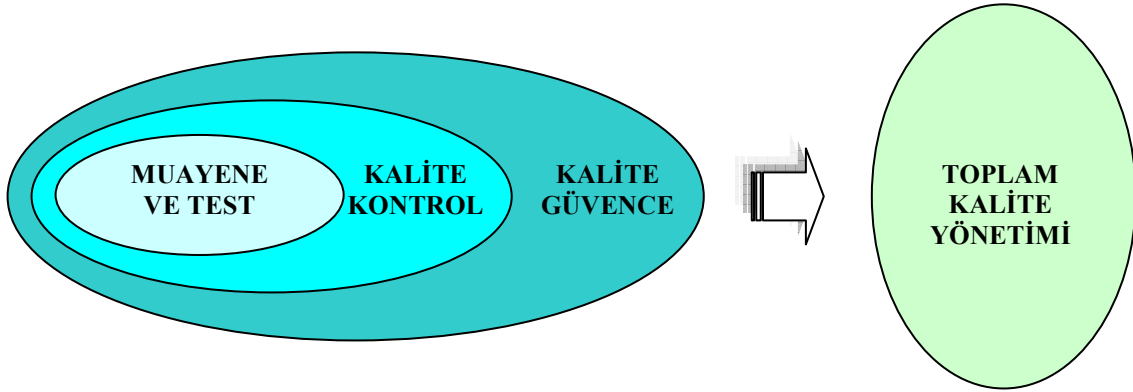
olmasının bir sonucu olarak, bir çok kuruluş ve uzman farklı kalite tanımları önermektedir.

Kalite yönetiminin amacı; müşterilerin olumlu düşüncelerini ve memnuniyetini sağlamak ve kullanacakları amaçlara uygun mükemmel kaliteli ürünler yaparak ve hizmetler sunarak onların uzun vadeli güvenini kazanmaktır (Başer, 2007).

Son yıllarda kalite yönetim modelleri kamu yönetiminin gündemine girmiş ve uygulama alanı bulmuştur. Aslında bu modeller TKY'nin birer fonksiyonu olarak gelişim göstermişlerdir. Bu kalite modelleri, Yönetişim (Good Governance), Değişim Mühendisliği (Reengineering) ve Common Assesment Framework (CAF), Kıyaslama (Benckmarking) v.b.dir.

Toplam Kalite Yönetim felsefesi, klasik yönetim anlayışının alternatifi olarak doğan ve gelişen modern ve etkin bir yönetim anlayışıdır. 1956 yılında Arnold Feigenbaum toplam kalite kavramını ortaya atmıştır. Arnold, yalnızca imalat bölümünün kalite ile ilgilenmesi halinde şirketlerin yüksek kalitede ürünler yapmalarının hayal olacağı, bunun yerine pazarlama, mühendislik, satın alma, üretim bölümlerinin bir araya gelerek kuracakları disiplinler arası ekiplerle ancak kalite probleminin çözebileceğini ileri sürmüştür.

Sanayi devrimi sonrası artan üretim ile birlikte, ekonomik ve sosyal yapıdaki değişikliklere paralel olarak insanların tüketim talepleri de değişim göstermiş ve tüketim talebi hem niceliksel hem de niteliksel anlamda değişmiştir. Talepteki niteliksel değişimin özü, ürün ve hizmetteki kalitenin artışında kendini göstermiştir. Tüketim talebindeki değişime bağlı olarak üreten ve hizmet sunan konumundaki kurumların bu beklentilere uygun biçimde değişimlerini sağlamak amacıyla çeşitli kalite yönetim modelleri geliştirilmiştir. Bunlar içinde en fazla ön plana çıkan ve kamu sektörü içinde uygulama alanı bulan model "Toplam Kalite Yönetimi" modeli olmuştur.



Şekil 1 : Toplam Kalite Yönetimi'nin Gelişimi (Kaynak: Maliye Bakanlığı, TKY Kitabı)

Kalite yönetiminin gelişimine kısaca değinmenin gelişim sürecinde TKY'nin hangi konulara çözüm bulduğunun görülmesi açısından faydası olacaktır (Efil, 1996, s.21):

a) Müşteri tarafından kalite kontrolü

- Satın alma sırasında elle ve gözle muayene
- Malı yapan ustanın şöhretine göre seçim

b) Lonca Tarafından Kalite Kontrolü

- Hammaddeler, prosesler ve ürünler için spesifikasyonlar geliştirerek, lonca üyelerinin bunlara uymalarını sağlama
- Üretim kalitesinin mensup oldukları loncalar tarafında kontrolü
- İhracat için kalite kontrolü

c) Sanayi Devriminden sonra Kalite Kontrolü

- Malzemeler, prosesler, ürünler ve testler için yazılı spesifikasyonlar

- Ölçme ve gerekli ölçüm aygıtları, test kalite kontrol laboratuvarları
- Standardizasyon
- Taylor tarafından geliştirilen “bilimsel yönetim” çerçevesinde “planlama ve yürütme fonksiyonlarının ayrılması, verimlilikte artış, kalitede düşüş”
- Merkezi muayene bilim ve bölümleri kurma ve kalite kontrol fonksiyonunun üretim fonksiyonundan ayrılması
- Tepe yönetiminin kalite yönetim prosesinden kopması
- Üretim miktarı ve ürün çeşitliliğinde artış
- Kalite mühendisliği, güvenilirlik mühendisliği
- İyi ve hatalı ürünleri ayırma
- Kalite sorumluluğu sadece kalite bölümüne ait
- Hatalı üretimin nedenleri göz ardı edilerek sorumluluklar karıştırılıyor
- Kaliteli ürünlerin sisteme getirdiği maliyetler artarak yükseliyor

d) Dünya Savaşı ve Etkileri

- Askeri ürünlerin üretimi
- Kıtlık dolayısıyla kalite düşüşü
- İstatistiksel kalite kontrol yöntemlerinin gelişimi
- Sonuçlardan çok kullanılan yöntemler ve araçlar önemli

e) Toplam Kalite Yönetimi

- Kalite yönetiminde üst yönetim sorumluluğu
- Her seviyede ve her alanda kalite yönetimine ilişkin eğitim faaliyetleri
- Kalite geliştirmenin sürekli ve devrimci biçimde sürdürülmesi
- Kalite çemberleri içinde tüm iş gücünün kalite geliştirme faaliyetlerine katılımını sağlanması

3.1. Toplam Kalite Yönetimi Tanımları

Amerikan Kalite Kontrol Birliği tarafından benimsenen kalite tanımına göre TKY, “Belirtilen veya ima edilen ihtiyaçları memnun etme becerisine dayanan, bir ürünün veya hizmetin nitelikleri veya özellikleri toplamıdır.” (Ross, 1989, s.2).

Japon Endüstri Standartlarının TKY tanımı ise şu şekildedir. “Müşterilerin gereksinimlerini karşılayan kaliteli mal ve hizmetleri ekonomik olarak üreten bir üretim yöntemleri sistemi.” (Ishikawa, 1997, s.45; İmai, 1997; s.47).

TKY; “bir organizasyon içinde kaliteyi odak alan, organizasyonun bütün üyelerinin katılımına dayanan, müşteri memnuniyeti yoluyla uzun vadeli başarıyı amaçlayan ve organizasyonun bütün üyelerine ve topluma yarar sağlayan bir yönetim yaklaşımı” şeklinde tanımlanabilir (Miyachi, 1999).

TKY olgusunu ifade eden kelimeler grubu ayrı ayrı incelendiği takdirde tanımlayabilmek daha basit olacaktır.

Toplam (Total) : Herkes sorumlu

Kalite (Quality) : Müşteri beklentilerini karşılama

Yönetim (Management) : İşbirliği yaparak odaklanma

Bu kelimeler üzerinde irdeleme yapılacak olursa; TKY'nin bireysel çabaların önünde bir toplu hareket olduğu, müşteri beklentilerine yönelik kalite anlayışı

izlediği ve daima takımlar bazında sorunlara odaklanmayı gerektirdiği görülecektir. Çizilen bu genel çerçeve içerisinde farklı açılardan açılan küçük pencereler TKY'nin farklı bir bölgesini aydınlatmaktadır. Masters'a göre TKY, katılımcı yönetimi kullanan ve müşterinin gereksinimlerine yoğunlaşmış, sürekli bir iyileştirme sistemidir (Masters, 1996). Diğer bir tanımda ise TKY, organizasyonun üretiminin, hizmetlerinin ve operasyonel (eylemsel) kalitesinin artırılması için gereken çabaların toplamıdır şeklinde belirtilmiştir (Lewis, 1995). TKY'nin daha yalın bir tanımı ise "bilimsel aklın demokrasi ile evliliği" şeklinde yapılabilir (Karyağdı, 2001).

Toplam Kalite Yönetimi "Müşterinin en ekonomik düzeyde ve eksiksiz olarak tatmin edilmesi için örgüt içindeki tüm süreçlerin organize edilerek, kalitenin oluşturulmasını, sürekliliğini, geliştirilmesi ve takibini sağlayacak etkili bir sistemin gerçekleştirilmesi" olarak da tanımlanmaktadır.

Kalite Ofisi ise TKY'ni; iç ve dış müşteri beklentilerini her şeyin üzerinde tutan, müşteri tatmininin artırılması ve müşteri bağlılığının oluşturulması amacıyla iyileştirme ve yenilik yapmayı ilke edinen ve şirketin başarısında çalışanları anahtar faktör olarak gören modern bir yönetim felsefesi olarak tanımlanmaktadır.

TKY; insan unsurunu en değerli kaynak olarak ön plana çıkaran, yönetim dahil her türlü faaliyette katılımcılığı, ekip çalışmasını, zamanla birlikte diğer bütün kaynakların (insan, donanım, sistem vb.) etkin ve verimli kullanılmasını ve işin ilk seferde doğru yapılmasını esas alan, eğitimi sürekli gelişmenin temeli olarak gören ve örgüt politikalarına kalite olgusunun yön vermesini benimseyen kültürün hakim olduğu bir yönetim şeklidir (Çetin, 2002).

TKY bir yönetim tarzıdır. Müşteri memnuniyeti ve çalışanların tatmini odaklı çalışır. Bu yönetim tarzında o güne kadar kalite üzerine çalışma yapan tüm bilim adamlarının (W. Edwards Deming, Kaoru Ishikawa, Joseph M. Juran ve diğerleri) çalışmalarından faydalanılmıştır (Yang, 2003).

TKY'nin tanımı ve genel karakteristik özellikleri ile ilgili olarak farklı ifadeler kullanılmaktadır. TKY geleneksel yaklaşımdan farklı olarak, müşteri odaklı, mal ve hizmetlere değer katmayan hataların eliminasyonu, problemleri önleme, uzun dönemli plan yapma, takım çalışması, sürekli gelişim, yatay ve dağıtılmış organizasyon yapıları gibi karakteristik özellikleri içeren bir yönetim modelidir.

Belirtilen bu karakteristik özellikler ışığında TKY, uzun dönemli stratejik planlar doğrultusunda ortaya çıkacak problemlerin önlenmesine yönelik takım çalışmasının ve sürekli gelişimin şart olduğu müşteri odaklı bir kalite yönetim modelidir. TKY, tüketici isteklerini en ekonomik düzeyde karşılamak amacı ile işletme organizasyonu içindeki birimlerin, kalitenin ortaya çıkarılması, yaşatılması ve geliştirilmesi yolundaki çabalarını birleştirip koordine eden etkili bir sistem olarak tanımlanmaktadır. Değişim, dönüşüm, yaratıcı düşünce, motivasyon, takım çalışması, iletişim, önleyici sorun belirleme ve çözme temeline dayanan TKY, gerek tüketicilerin, gerekse iş görenlerin doyumunu ön plana çıkarmaktadır (Gökbunar, 2005, s.3).

Toplam kalite yönetimi, mülkiyet ve sermaye yapısı ne olursa olsun küçük ölçekli ya da büyük ölçekli tüm organizasyonlarda, mal ve hizmetlerin sürekli olarak iyileştirilmesini ve böylece “müşteri memnuniyeti”nin gerçekleştirilmesini hedefleyen bir yönetim anlayışıdır. Toplam kalite yönetiminde nihai amaç “ürün ve hizmet kalitesi”ni iyileştirmektir. Bu amaca ulaşmak ise organizasyondaki “insan kalitesi”, “sistem kalitesi”, “süreç kalitesi”, “iş kalitesi” ve sair unsurların bütünsel olarak gerçekleştirilmesi ile mümkündür (Aktan, 1999, s.5).

TKY’ne ilişkin pek çok prensip ortaya konulmaktadır. Ancak kamuda yapılacak uygulamalarda TKY'nin özünü teşkil eden üç temel prensibi üzerinde hassasiyetle durulmalıdır. Bu prensipler:

- Çalışanların katılımı,
- Sürekli İyileştirme,
- Müşteri Memnuniyeti.

3.2. TKY’nin Temel Unsurları

Toplam Kalite Yönetim felsefesinin en temel unsurları Fiegenbaum ve Ishikawa gibi çeşitli kalite guruları tarafından aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Özevren, 1997, s.4.).

- Kalite odaklı olmak,

- Müşteri odaklı olmak,
- Süreç odaklı olmak,
- Kalite maliyetlerini hesaplamak,
- Deming döngüsünü bir yönetim modeli olarak kullanmak,
- Gerçek verileri ve istatistikleri kullanarak karar vermek,
- Sürekli gelişmeyi (KAIZEN) esas edinmek,
- Hedeflerle yönetim,
- Katılımcı yönetim ve ekip çalışması,
- Her girdi ve kaynağın kontrolü,
- İç müşteri kavramı (bir sonraki süreç müşterimizdir)
- Önlemeye dönük yaklaşım.

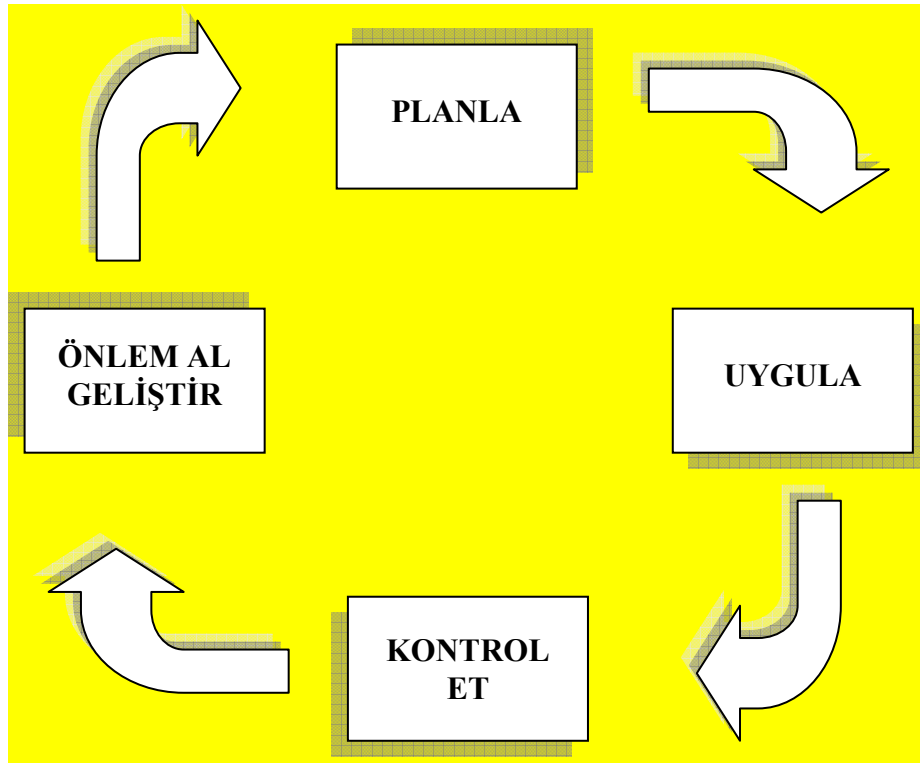
TKY'nin kuruluşunu oluşturan dört ana unsur vardır: Bunlar: İnsan, Sürekli Gelişim, Süreç ve Müşteri.

İnsan: Hedef, insanlara yetki vererek ekip çalışmasından optimal sonuçların elde edilmesini sağlamaktır. Bu hedefi gerçekleştirmenin yolu; iletişimdir. Bu da karşılıklı etkileşim üzerinde yoğunlaşan eğitim ile başlar. Bu gibi bir eğitim, insanların grup aktiviteleri içerisinde etkin rol alarak ürün ve süreçlerin sürekli gelişimine katkıda bulunmalarını sağlar.

Sürekli Gelişim: Sürekli gelişim, bir dinamizmi, sürekli bir arayışı ifade eder. Peter Drucker'a göre "Gelişme hiçbir zaman sona ermeyecek bir süreçtir." Sürekli gelişim sürecinin kaynağı Kaizen felsefesidir. Japonca'da Kai:Değişim, Zen: daha iyi anlamına gelmektedir. Bu iki kelimenin birleşmesinden oluşan Kaizen "herkesi kapsayan sürekli gelişme" anlamında kullanılmaktadır. Sürekli gelişme süreci; düşünce ve davranış olarak çalışan herkesin, her durumu tartışmaya açması ve sonra bunu iyileştirmenin yollarını aramasını içermektedir. Sürekli iyileştirmenin temelinde; süreçlerde özellikle çalışanlar tarafından gerçekleştirilen küçük ama

sürekli iyileştirmeler yatar. Kaizen anlayışı TKY'nin temel felsefesini oluşturmaktadır. Bu yaklaşıma göre sistem ve elemanlar kaliteli ise, mal ve hizmet de kaliteli olacaktır.

Kaizen anlayışında önemli bir yere sahip olan süreçlerden biri de PUKÖ (Planla-Uygula-Kontrol Et-Önlem al ya da PDCA-Plan-Do-Check-Act) çevrimi olarak ifade edilen bir yönetim sürecidir. Bu çevrimin tekrarlanması, mükemmelliğin hiç bitmeyen bir arayışıdır. PUKÖ süreci sürekli gelişmeyi hedef alan, elde edilen bilgi veya verinin kullanılmasını öngören bir çevrimdir. Standardizasyon, başarılı uygulamaların dokümantasyon ve eğitimin kullanımıyla standart operasyon modu olarak belirlenmesi sürecidir.



Şekil-2 PUKO Döngüsü (Kaynak: Maliye Bakanlığı, TKY Kitabı)

Kamu tarafından sunulan hizmetlerde kalitenin, dolayısıyla da müşteri memnuniyetinin sağlanması, doğru ve hızlı bir şekilde sunulan kaliteli hizmetin sürekliliği ile mümkündür. TKY anlayışında, küçüğe olsa sürekli gelişme asıldır. Her geçen gün yaşanan teknolojik gelişmeler, müşteri beklentilerinin artmasına neden olmaktadır. Müşteri beklentilerindeki artışın gerisinde kalan bir kurumun müşterilerini memnun etmesi mümkün değildir.

Bu felsefeyi ilk ortaya koyan kişi olarak gösterilen Masaaki Imai, Kaizen'i şöyle tanımlar: "Kaizen, Japonya'da gelişip sonra bütün dünyaya yayılan ve bir çok yönetim uygulamasını (üretkenlik artırımı, TKK, kalite kontrol çemberleri) kapsayan bir şemsiyedir (Şimşek, 2001, s.139).

Toplam kalite modelinde esas "ilk defada doğruyu yapmak"tır. Bu nedenle, müşterinin beklediği kalite, tasarım aşamasında gerçekleştirilir. Bu kaliteyi tutturmak mümkün olsa da olmasa da TKY, şikayetleri beklemeden, yeni ve gelişmiş kalite arayışını sürdürür (Kitapçı, 2005).

Üst yönetimin liderliğinde, eğitilmiş personel takımlar halinde organize olacak, "müşteri odaklılığının" sonucu belirlenen sürekli gelişme çalışmaları olacaktır. Bu açıdan TKY'nin diğer ilkeleri sürekli gelişmenin olabilmesi için gereklidir (Hunt, 1993, s.66).

Süreç: Sürekli gelişim için Problem Çözme Süreci ve Kalite Geliştirme Süreci, süreç geliştirmek için temel takımları ve ortak dili sağlamaktadır. Bir ekip, problemi analiz ederken, Problem Çözme Sürecini rehber olarak kullanır, çözümleri seçer, bir aksiyon planı geliştirir ve uygulama sonuçlarını değerlendirir. Kalite Geliştirme Süreci ise dikkatin müşteri ve müşteri ihtiyaçları üzerine yoğunlaşmasına yardım eder.

Müşteri: TKY'deki birinci odak noktası müşteri ve müşteri memnuniyetidir. Dr. Noriaki Kano; müşteri memnuniyeti açısından kalitenin üç temel ögesini önermektedir. Bu üç öge: beklenen kalite, tatmin eden kalite ve memnun eden kalite.

Beklenen kalite, müşterinin beklediği ve dolayısıyla ayrıca talep etmeye gerek duymadığı özellik veya karakteristikleri belirtir.

Tatmin eden kalite, müşterinin özel olarak talep ettiği özellik veya karakteristikleri belirtir. Bu özellikler bulunmadığında müşteri tatmin olmaz. Tatmin eden kalite müşteri beklentilerini karşılar ama aşmaz.

Memnun eden kalite, müşterinin istemediği çünkü varlığından haberdar olmadığı özellik ve karakteristikleri belirtir. Bu özellikler bulunduğunda müşteri çok memnun olur, bulunmadığında ise memnuniyetsizlik göstermez.

Beklenen kalite müşteri memnuniyetsizliğini önleyebilmelidir. Tatmin eden kalite müşterilerin beklentilerini karşılayarak onları tatmin edecek şekilde olmalıdır. Memnun eden kalite müşteri beklentilerini aşarak onları memnun etmelidir. Müşteri memnuniyeti ürün ve hizmet farkının anahtarıdır.

“İnsanların önlerini açın, onlar nasıl yapacaklarını bilirler.” Diyen Deming modern bir yönetim tarzı olan TKY'nin felsefesini şu temel esaslara dayamaktadır.

Sonuçlara yönlendirme: Mükemmellik, bütün paydaşların (çalışanların, müşterilerin, tedarikçilerin, toplumun ve kuruluşla finansal ilişkisi bulunan herkesin) gereksinimleri arasında bir denge sağlayabilmeye ve bütün paydaşların gereksinimlerini karşılayabilmeyi ifade eder.

Müşteri odaklılık: Müşteri, ürün ve hizmet kalitesiyle ilgili son sözü söyleyecek kişidir; bu nedenle, mevcut ve potansiyel müşterilerin gereksinimlerine odaklanarak müşteri bağlılığı, müşteri tutma ve pazar payını artırma gibi konularda en yüksek düzeye ulaşılmaya çalışılmalıdır.

Liderlik ve amacın tutarlılığı: Bir kuruluşun liderlerinin davranışları kuruluş içinde amacın berraklığını, birliğini sağlar ve hem kuruluşun hem de çalışanlarının mükemmelliğe erişebilecekleri bir ortam sağlar.

Süreçler ve verilerle yönetim: Kuruluşlar, en iyi performanslarını birbiri ile ilişkili tüm faaliyetler anlaşıldığı, sistematik bir biçimde yönetildiği ve işlemleri ve planlanan iyileşmeleri ilgilendiren kararlar paydaşların görüşlerini kapsayan güvenilir bilgilere dayanılarak alındığı zaman gösterirler.

Çalışanlar: Bir kuruluş çalışanlarının potansiyelerini tam olarak yaşama geçirebilmesi için paylaşılan değerler ile bir güven ve yetkelendirme kültürü olması gerekir. Böyle bir ortam herkesin katılımını kolaylaştırır.

Sürekli öğrenme, yenilikçilik ve iyileştirme ile kuruluşun performansı, bilgi birikimi, sürekli bir öğrenme, yenilikçilik ve iyileştirme kültürü içinde yönetilirse ve paylaşılsa, en üst noktaya çıkar.

İşbirliklerinin geliştirilmesi: Bir kuruluşun en iyi performansını ortaya koyması işbirliği yaptığı kuruluşlarla güvene, bilgi birikiminin paylaşılmasına ve bütünleşmeye dayalı, karşılıklı yarar sağlayan ilişkiler kurmasına bağlıdır.

TKY'nin sahip olduğu ilkeler konusunda uygulamada ve teoride tam bir uzlaşma sağlanamamıştır. Bununla birlikte Amerikan Yönetim ve Bütçe Ofisi'nin kabul ettiği prensipler referans olarak alınabilmektedir (Karşlı, 2004, s.49). Stratejik planlama aşaması, kurum ve kuruluşların mevcut durum, misyon ve kuruluş ilkelerinden hareketle geleceğe yönelik bir vizyon oluşturup bu vizyona uygun hedefler saptamaları ve çeşitli göstergeler saptayarak başarıyı izleme ve değerlendirmelerini ifade eden katılımcı, hesap verme sorumluluğunu teşkil eden ve esnek bir planlama anlayışıdır (Karşlı, 2004, s.51). TKY için stratejik planlama kaliteli mal ve hizmet sunumunun temel gereklerinden birini oluşturmaktadır. Bu aşamada kuruluşlar mevcut durumlarını, bu veriler ışığında mevcut durum içinde sahip oldukları fırsatları ve eksikliklerini değerlendirmek ve sahip oldukları misyon doğrultusunda uzun vadeli stratejik hedefler oluşturmak durumundadır. Belirlenen bu hedefler süreç ve çıktı ölçümü aşamasında kullanılacak performans göstergeleri ile kontrol edilecek ve elde edilen sonuçlarla ilgili kurumun azami derecede hesap verme sorumluluğunun bulunması gerekecektir.

Müşteri odaklılık ise maksimum müşteri memnuniyetini ifade etmektedir. Bugün için örgütlerin tek amacı müşteriyi memnun etmektir. TKY'de müşteri odaklılık iki müşteri kavramını ortaya çıkarmaktadır. Bunlar iç müşteri ve dış müşteri kavramlarıdır. İç müşteri bir önceki sürecin çıktısını kendi sürecinde kullanandır. Dolayısıyla her sürecin çalışanı kendinden bir sonraki süreçte çalışan müşterisini mutlu kılmayı arzular. Dış müşteri ise kurumun nihai ürününü kullanan müşteridir (İrmiş, 1998, s.59). TKY açısından asıl önemli olan dış müşteri memnuniyetinin sağlanmasıdır. Bunun için dış müşterilerin istek ve ihtiyaçlarının dinlenmesi ve çeşitli yöntemlerle müşteriden alınan geri bildirimlerle (feedback) hizmet kalitesinin müşteri memnuniyeti yönünde geliştirilmesi kurumun öncelikleri arasında yer almaktadır. Kamu için iç müşteri kamu çalışanları dış müşteri ise nihai anlamda kamu hizmetinin faydalanıcısı olan vatandaşlardır. Yönetim sosyolojisi ve siyaset bilimi açısından vatandaş, bir cumhuriyete yasal bağla bağlı olan ve bundan kaynaklanan hak ve ödevleri bulunan gerçek kişidir. Ancak vatandaş kavramının

geniş anlamda gerçek veya hükmi şahsiyetlerin hepsini kapsamı gerektiği düşünölmelidir. Aynı şekilde kamu çalışanı kavramı ile de kamu hizmeti sunan kamu görevlileri veya kamu tüzel kişileri anlaşılmalıdır. Kamu hizmeti ifa edenler yani iç müşteriler hem iç hem de dış müşterilerdir. Kamu hizmeti sunarken iç ama aynı zamanda kamu hizmetlerinden yararlanırken dış müşteri kavramı içine girerler. Burada kamuda iç ve dış müşteri ayrımında hizmeti sunanla hizmetten yararlanan kavramı ayırıcı olmaktadır.

1990'lı yıllara kadar devlet kamu hizmeti sunduğu kişileri sadece vatandaş olarak görmektedir. Oysa günümüzde vatandaşlık seçimlerde oy kullanmaktan öte bir anlam taşımaktadır. Yeni anlamıyla vatandaş kamusal politikaların oluşturulması ve uygulanması sürecine aktif olarak katılan, hizmetlerin kalitesini ve sunuluş biçimini denetleyen bireyi anlatmaktadır (Eren, 2003, s.62). Bu anlamda TKY'nin müşteri odaklılık ilkesinin kamudaki vatandaş kavramına uygulanabileceği ve kamu hizmetlerinden yararlananları müşteri olarak kabul edilebileceği yönünde ifadeler bulunmakla beraber, bu ilkenin kamu sektörü açısından kullanımının, özel sektör için ifade edildiği anlamıyla mümkün olmayacağını ifade edenlerde bulunmaktadır.

TKY ile birlikte vatandaş kavramı yerine müşteri kavramının kullanılmasının sakıncalarına değinenler, daha çok böyle bir kullanımın devletin sahip olduğu sosyal boyutun göz ardı edildiği noktasına işaret etmektedirler. Vatandaş - müşteri ikilemi kamu tarafından sunulan hizmetlerin sahip olduğu bir takım özelliklerden kaynaklanmaktadır. Özel sektörde firmalar arz ve talep kuralları içerisinde, bu iki etkenin kesiştiği noktaya bağlı olarak üretim yapmaktadır. Kamu sektöründe ise çoğu zaman talebin önemi yoktur. Aynı zamanda kamudaki müşteri kavramının en rahatsız edici özelliklerinden biri müşteri kavramı ile fiyat kavramının birlikte anılmasıdır. Kamu tarafından sunulan hizmetlerin çoğu fiyat mekanizmasıyla kullanıcıya yansıtılma özelliğine sahip değildir. Bu eleştiriye katılmak mümkün değildir, vatandaşlar kamu hizmetlerinin finansmanını peşin ödedikleri vergilerle sağlamaktadırlar. TKY felsefesinin kamuda uygulanma zorluklarından bir diğerini ise iç müşteri konumundaki kamu çalışanlarının bürokratik organizasyon içindeki hiyerarşik yapılanmasıdır. Daha önce de belirtildiği gibi, TKY felsefesi içerisinde her süreçteki bir iç müşteri kendinden önceki sürecin müşterisi konumundadır. Bürokratik organizasyonlarda ise süreçler içerisindeki görev ve sorumluluklar en

ince ayrıntısına kadar sistematik bir şekilde belirtilmiştir. Bu durumda süreçler içinde yer alan çalışanlar sorumluluğu birbirine atma ve sorumluktan kaçma davranışı içinde bulunabilmektedir. Bu eleştiriye de şöyle bir eleştiri ile karşılık verilebilir. Kamuda ast-üst ilişkisinin olması bir önceki sürecin çıktısının sonraki süreçte kullanılmasına engel değildir. Nitekim özel sektörde de ast-üst ilişkisi bulunmaktadır. Haddi zatında kamuda sorumluluklar ayrılmış ve görevler ayrı ayrı belirtilmiştir.

TKY’de çalışanların birinin diğerinin müşterisi olması nedeniyle her çalışan kaliteden sorumlu tutulmaktadır. Genel olarak TKY'nin kamu sektöründe uygulanmasının zorlukları iç müşteri kavramı içerisinde yer alan çalışanların geleneksel bürokratik organizasyon sistemi içerisinde yapılanması ve dış müşteri kavramının içeriğinde yaşanan vatandaş-müşteri ikilemidir. Bürokratik organizasyon içinde yer alan yasal düzenlemeler bazen 100 yıldan fazla bir süre değişikliğe uğratılmadan, mevcut yapı tartışmaya ve araştırmalara açık olmadan ne pahasına olursa olsun korunmaya çalışılmaktadır (Alacadağlı, 1998, s.107).

Nitekim Türk mali sistemini düzenleyen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu bazı değişikliklerle 80 yıla yakın yürürlükte kalmıştır. 5018 sayılı Kanun bürokratik organizasyonun TKY felsefesinin gereklerine göre yeniden yapılandırılması içermektedir. Ancak bu yönde büyük bir direnç olduğu kesindir. Nitekim İç denetim birimleri kamu kurumlarında kurulup çalışmaya başlamalarına rağmen geleneksel teftiş kurulları hala kaldırılamamıştır. Ancak kaliteli, etkin ve verimli hizmet talebi değişimi zorunlu kılmaktadır. Pek tabi ki böylesine büyük bir değişimin, tüm direnç noktalarına rağmen gelişebilmesi ve ortaya çıkabilmesinin temel belirleyicisi güçlü bir siyasi iradenin varlığıdır.

TKY’nin birçok alanda iyi olduğu düşünülürken yapılan araştırmalar bazı alanlarda problemlili olduğunu göstermiştir. Ancak bu TKY felsefesinden çok uygulamalardan kaynaklanmaktadır. TKY’nin sorunlu olduğu sahalara şöyle sıralanabilir (Pande, 2003):

- Yönetimin sahiplenmemesi
- Çalışanların katılımının sağlanamaması

- Sürekli eğitimin sağlanamaması
- Değişime direnç
- Kısa zamanda büyük beklenti
- Yetersiz planlama
- Kalıp modellerin kullanılması
- Etkin ölçüm tekniklerinin kullanılamaması

Her kuruluş kendi TKY uygulama şeklini kendisi bulmalı ve bunu yönetim stratejisi ile bütünleştirmelidir. Ancak bununla birlikte, bir kuruluşta TKY stratejisi ve uygulamalarından söz edebilmek için dört kavram ve uygulamanın yerleşmiş olması gerekmektedir. Bu kavram ve uygulamalar yönetim anlayışındaki dört yenilik olarak da isimlendirilmekte olup, müşteri odaklılık, sürekli iyileştirme, toplam katılımcılık ve toplumsal sorumluluktur.

3.3. Hizmetlerde Toplam Kalite Yönetimi

Kamu sektörü özelleştirmeler yoluyla mal üretiminden uzaklaşmış daha çok hizmet ve bilgi üretir hale gelmiştir. Bu nedenle kamudaki kalite geliştirme çalışmaları sırasında hizmet sektörünün özelliklerini bilmek büyük önem taşımaktadır.

Özellikle ikinci dünya savaşından sonra gelişmiş ülkelerde hizmet sektörünün ülke ekonomisi içindeki payının arttığı görülmektedir. Günümüzde gelişmiş birçok ülkenin milli gelirinin çok büyük kısmını hizmet sektöründen elde ettiği bilinmektedir. OECD'nin verilerine göre İngiltere'de hizmet sektörünün GSMH içindeki payı %62, Almanya'da %60 ve Japonya'da %56'dır.

Türkiye'de de toplam GSMH üretiminin %60'a yakını hizmet üretimi geri kalan %40'ı ise sanayi ve tarımsal ürün üretimidir (<http://www.die.gov.tr>). Hizmet sektörü II. Dünya savaşından beri sürekli artış göstermiş, hizmet sektörünün büyüklüğü ülkelerin gelişmişlik göstergelerinden biri olarak kabul edilmiştir. Dünya Bankası'nın yaptığı refah sıralamasında, refah düzeyi ile hizmet sektörünün ağırlığı

arasında bir ilişkinin olduğu görülmüştür. Diğer yandan söz konusu ülkelerdeki bu gelişmeye paralel olarak hizmet sektöründe çalışan işgücü payının da arttığı görülmektedir. Hizmet sektörünün ülke ekonomisi ve yaşam standardı açısından artan önemi, söz konusu sektörde verimlilik, pazarlama ve kalite uygulamalarının güncellik kazanmasına neden olmuştur. Üretim işletmeleri için geliştirilen kalite ilke ve uygulamaları, hizmet işletmeleri için de model oluşturmuş; buna bağlı olarak son yıllarda hizmet işletmelerinde kalitenin tanımlanması, ölçülmesi ve değerlendirilmesine yönelik araştırmalar hızla artmıştır.

Bu verilerden de anlaşılıyor ki yaşam standartlarımızın yükselmesi büyük ölçüde hizmet sektöründe kalite ve verimliliğin artmasına bağlıdır (Deming, 1994, s. 184-185).

Literatürde hizmet tüketici ihtiyaçlarının tatmin edilmesi amacıyla meydana getirilen maddi niteliği olmayan bir ürün, aynı zamanda, yer, biçim, zaman ve psikolojik yararlar sağlayan ekonomik faaliyet olarak tanımlamak mümkündür (Gözlü, 1994, s.86). Bir başka tanımda “Hizmet başka birisi için iş icra etmektir” şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir tanımda ise hizmet, müşteri ile hizmeti sunan kişi veya kurumun karşılıklı olarak birbirleri ile diyalog kurmasını gerektiren sosyal bir faaliyet olarak da tanımlanabilmektedir (Tarım, 2000, s.1025). Tanımlardan da anlaşılacağı üzere, hizmetlerde çalışanların rolü ve davranışı çok büyük öneme sahiptir. Bu önem müşterinin kısmen hizmet üretiminin içinde olmasından ve müşteri ile hizmet personeli arasındaki yüksek derecedeki etkileşimin gerekliliğinden kaynaklanmaktadır.

Hizmet sektörünün özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Takan, 1998, s.48-49):

- Hizmet fiziksel olarak boyutlandırılmaz ve tanımlanamaz. Bunun nedeni hizmetin statik ya da stok değil; dinamik oluşudur.
- Hizmet depolanamaz, saklanamaz ve geri kazanımı mümkün değildir. Bir kez arz edildikten sonra tüketilmiş demektir. Ancak, tekrar edilebilir. Hizmet üretildikçe tüketilir. Üretimi ve tüketimi birbirinden ayıramaz. Birbirinin tamamlayıcısıdır ve hizmet talep edenle hizmet sunanların etkileşimlerine neden olur.

- Hizmet sunumunda insan faktörü daha da önem kazanır. Çünkü hizmet, insan davranışları ile yönlendirilen bir dizi faaliyetten oluşur. Bu faaliyetler süreçleri ve nihayetinde hizmeti oluşturur. Bu nedenle hizmet sunumunda insan ilişkileri hizmetin önemli bir parçasıdır. Kaliteyi geliştirmek ve müşteri beklentilerini tatmin etmek için çalışanları motive etmek, çalışanların tecrübe ve yeterliliklerini geliştirmek büyük önem taşır.
- Hizmet, fiziki ürün gibi test veya muayene edilemez. Ancak, hizmetin sunumu ve kalitesini etkileyen fiziksel şartlar ve nesnel test veya kontrol edilebilir. Örneğin vergi dairesinde, dairenin tefrişi, otomasyona geçme derecesi, personelin görünüşü ve yapılan işlem sayıları ve işlem hızları test edilebilir. Ancak, işlemin sunumu esnasında müşteriye davranış, müşterinin bu davranış karşısındaki hoşnutluğu veya hoşnutsuzluğunu, müşteriye ulaşılarak onun düşüncelerini doğru bir biçimde ölçmeden tespit etmek mümkün değildir. Bu nedenle hizmet sektöründe müşteri memnuniyetini ölçmeye yönelik anket veya diğer araştırmaların önemi daha da artmaktadır.
- Fiziki ürünler için belli bir kullanım ömrü söz konusu iken hizmet için böyle bir şey söz konusu değildir. Bir televizyon veya masa için belli bir kullanım ömründen bahsedilebilir. Ancak, eğitim, sağlık vb. diğer hizmetler için bu durum söz konusu değildir. Hizmetin kullanım ömründen değil, ancak sürekliliğinden bahsedilebilir.
- Hizmetin zaman boyutu vardır. Hizmetin talep edilen zamanda ve en kısa sürede sunulması önem taşır. Gecikmeli olarak yapılan hizmet sunumları memnuniyetsizliğin en önemli nedenlerindedir. Geciken adalet adalet değildir.
- Hizmet talebe bağlı olarak verilir. Örneğin mükellef vergi dairesine bir işlem için geldiğinden kendisine hizmet sunulur.

- Hizmet sektöründe personel yönetimi daha büyük önem taşır. Çünkü verilen hizmet kalitesinde insan faktörünün etkisi fiziki ürün kalitesine oranla daha fazladır. Bu nedenle personelin seçimi, eğitimi, geliştirilmesi, oryantasyonu ve motivasyonu konularına daha fazla önem verilmesi gerekir.
- Nihai müşterilere hizmetler genellikle, kuruluştaki en düşük ücretli alan, banko arkasında çalışanlar tarafından verilir. Bu nedenle kuruluş hiyerarşisinde en altta olanlar, aslında, hizmetin kaliteli sunumunda en fazla öneme sahip olanlar olarak ortaya çıkmaktadır.

Hizmetlerin soyut oluşu, müşterilerin satın almadan önce, alacakları hizmetin kalitesini değerlendirmelerini zorlaştırmaktadır. Bir çok durumda ise, hizmetin satın alınması ve kullanımı sonrasında da müşterilerin hizmet kalitesini değerlendirmeleri zor olabilmektedir. Aynı şekilde hizmetlerde kalite kontrolü de son derece zordur. Ancak dikkatli personel seçimi ve eğitimle, hizmet kalitesini bir ölçüde standartlaştırmak mümkün olabilir (Tütüncü, 2000, s.50).

En geniş anlamıyla hizmet kalitesi ise, “müşteri beklentilerini karşılamak için üstün ya da mükemmel hizmetin verilmesi” olarak tanımlanır (Odabaşı, 2000, s.93). Başka bir tanıma göre ise hizmet kalitesi, “bir kuruluşun müşteri beklentilerini karşılayabilme ya da geçebilme yeteneği” olarak ifade edilmektedir. Tanımlardan da anlaşılacağı gibi kaliteyi belirleyen müşterilerdir. Bu nedenle hizmet sektöründe kalitenin müşteriler tarafından nasıl algılandığı büyük önem taşımaktadır. Hizmetlerin soyut olması hizmet kalitesinin de soyut olmasını beraberinde getirmektedir. Bu yüzden hizmet kalitesi ile ilgili literatürde hizmet kalitesi kavramı yerine çoğunlukla “algılanan hizmet kalitesi” terimi kullanılmaktadır (Uyguç, 1998, s.27). Algılanan hizmet kalitesi, müşterilerin hizmetten beklentileri ile hizmet sunumu sırasında, hizmetin performansına yönelik oluşan algılarının yönünün bir sonucudur. Müşterilerin hizmetten beklentileri ile hizmete yönelik algılarının karşılaştırılması esasına dayanan bu yaklaşıma göre, beklenen hizmet, algılanan hizmetten büyük olursa algılanan kalite tatmin edici olmaktan daha düşük olacaktır. Beklenen hizmetin, algılanan hizmete eşit olması durumunda ise algılanan kalite tatmin edici olacaktır. Müşteriler tarafından algılanan kalitenin ideal kalite olarak

kabul edilmesi için ise; beklenen hizmetin algılanan hizmetten küçük olması gerekmektedir. Tutum, bireyin nesnelere, sembollere ya da düşüncelere ilişkin olumlu ya da olumsuz değerlendirmeleri, duyguları ve eğilimleridir (Devebakan, 2001, s.9). Bazı yazarlara göre tatmin kısa dönemli bir kavram olmasına karşılık, algılanan hizmet kalitesi bir tür tutumdur ve beklentiler ile performansa yönelik algıların karşılaştırılmasından oluşmaktadır. Algılanan hizmet kalitesi bir tür tutum olup tatmin ile ilgili ama aynı şey değildir. Bu nedenle hizmet kalitesi yazınında kullanılan “tatmin” kavramı, müşteri tatmini yazınında kullanılan “tatmin” kavramından farklıdır. Algılanan hizmet kalitesi, hizmetin üstünlüğüne yönelik uzun dönemli genel bir yargılama ya da tutum iken, tatmin spesifik bir iş ile ilgilidir (Tütüncü, 2000, s.53). Bütün bu sebeplerden ötürü kamu hizmetlerinde kalite algısı ya da vatandaş memnuniyeti kavramı daha uzun dönemli bir algıdır ve daha çok bir tutumu göstermektedir. Spesifik bir olay ile ilgili olmaktan çok uzun dönemli genel bir kanı, düşünce ve algılamadır.

3.4. Hizmet Kalitesi Göstergeleri

Hizmetlerin kalitesini ölçmek, üretilmiş malların kalitesini ölçmekten daha zordur. Genellikle, hizmet kullanan kişinin aklında, alternatifler arasında karşılaştırma için kullandığı temel birkaç özellik vardır. Bu özelliklerden birinin eksikliği nedeniyle, organizasyonun kalite algısı düşük çıkabilir. Ayrıca kalite, bazı özelliklerde rakiplere oranla daha üstün olunması durumunda, bu özelliklerin tümü olarak algılanabilir. Hizmet kalitesini belirleyen 10 genel özellik tanımlanmıştır. Bunlar (Devebakan, 2001 s.26):

- Güvenilirlik, performans ve güvenin kararlılığını içerir. Bu, firmanın hizmeti ilk defada doğru yaptığını ve ayrıca firmanın vadettiğini verdiği anlamına gelir.
- Sorumluluk, hizmeti sağlamak için çalışanların istekli ve gönüllü olduğuyla ilgilidir.
- Beceri, kaliteyi yerine getirmek için gereken yetenek ve bilgiye sahip olma anlamına gelir.
- Giriş, ulaşılabilirlik ve irtibat kurma kolaylığını içerir.

- Nezaket, personelin irtibatla kibarlığını, saygısını, dikkatini ve dostluğu içerir (resepsiyonist, telefon operatörleri vs.)
- İletişim, müşterileri anlayabileceği ve onların dinlenebileceği bir dilde onları bilgilendirmeyi ifade eder. Ayrıca, firmanın farklı müşterilere karşı onların dillerine uygun ayarlama anlamına da gelir. (İyi eğitilmiş bir müşteri ve basit ve kolay anlaşılır şekilde konuşan bir aceminin anlayabileceği gibi kültür seviyesini ayarlar)
- İnanılabilirlik, güvenilirliği, inanmayı, dürüstlüğü içerir. Müşterinin kalbindeki en çok ilgi duyduğu firma olmayı içerir.
- Güvenlik, tehlikeden, riskten veya şüpheden özgürlüktür.
- Müşteriyi anlama / tanıma, müşteri ihtiyaçlarını anlama çabasını içerir.
- Elle tutulabilirlik, hizmetin fiziksel kanıtını kapsar.

Yukarıdaki çalışmanın sonucunda; tüketicilerin, hizmet kalitesini algılamaları, hizmet ile birlikte gelen deneyimleri ile önceki beklentileri arasındaki karşılaştırmanın sonucudur. Diğer bir deyişle, hizmet kalitesine, beklentilerini karşılayıp karşılayamadığı temeli üzerinde karar verilir. Kalite algılamaları, hizmet çıkışından olduğu gibi hizmet prosesinden elde edilir.

Hizmet yöneticileri ile yapılan görüşmelerde, hizmet kalitesinin, beklentiler arasındaki ayrılıkları nasıl etkili bir şekilde kapattığının ve sağlanan hizmetin ölçülebileceğini belirtmişlerdir. “Bir şirketin geleceği kendi hizmet kalitesi üzerinde yol alır” (Kitapçı, 2005).

3.5. Kamu Hizmetlerinin Özellikleri

Kamu yönetiminin temel kavramlarından olan “kamu hizmeti” kamu yönetiminin faaliyet alanının belirlenmesine yardımcı olan bir kavramdır. Kamu hizmeti kavramı, değişik anlamlarda kullanılmaktadır. Genel olarak; kamu hizmeti, toplumun ortak gereksinimlerini karşılamak ve toplumsal yaşamı düzenlemek, toplumu yönetmek üzere yetki verilen kamu otoriteleri tarafından yürütülen görevler

olarak tanımlanmaktadır. Ekonomik, siyasal, toplumsal sistemi ve yönetim biçimi ne olursa olsun, kamu hizmeti her ülkede vazgeçilmez bir olgudur. Her ülkede topluma kamu hizmeti sunulması siyasal iktidarların en temel görevlerinden ve meşruiyet kaynaklarından birisidir. Kamu hizmetinin niteliğini ve nasıl olması gerektiğini belirleyen siyasal taleplerdir. Siyaset bir anlamda; siyasal iktidarı almak, iktidarı korumak ve iktidarı etkilemek süreci ise; bu süreçte siyasal tercihler, siyasal talepler olarak somutlaşır ve kamu hizmetinin miktar ve türünü belirler. Birey, kamu hizmeti talebini siyasal tercihiyle ifade eder. Bireysel talep toplumsala dönüşürken tercihler toplamı kamu hizmetine konu olmaktadır. Sunumu yapılan bir hizmetin kamu hizmeti sayılıp sayılmaması, hizmet verilen toplumla yakından ilgili olup, siyasi bir kararla belirlenmektedir. Bir hizmetin kamu hizmeti olarak, kamu tüzel kişilerince yürütülebilmesi için yasama organının izni gerekmektedir. Kamu hizmetleri kural olarak, kamu tüzel kişilerince yerine getirilirken, bunun istisnaları mümkündür. Ancak bu istisnalar da kamu tüzel kişilerinin denetimi altında söz konusu olur.

Kamu gücünün yasama, yürütme ve yargıya ilişkin yetkilerinin merkezde toplandığı yönetimlerde, her düzeydeki kamu hizmetleri devletin tüzel kişiliğinde toplanır ve hizmet, merkezi yönetim veya organlar tarafından yerine getirilir. Kimi zaman bu hizmetlerin yürütülmesi, merkez tarafından devletten ayrı tüzel kişiliği olan örgütlere devredilir ki bu örgütler yerinden yönetim birimleri ya da hizmet yerinden yönetim kuruluşları olarak değerlendirilmektedir. Günümüzde yerel nitelikli kamu hizmetlerinin boyutu giderek artmaktadır. Demokrasilerde kamu hizmeti kapsam bakımından yurttaşların yerel ve ulusal gereksinimlerine ve isteklerine göre belirlenmekle birlikte nitelik olarak evrensel ve çağdaş gelişmelerden de etkilenmektedir. Bu özellik, hizmeti yürüten tüm kişi, kurum ve organları, yasalara, kamunun ortak kurallarına uymak ve yurttaşlara karşı sorumluluk duymak zorunda bırakmaktadır. Hizmetin sunumunda keyfilik yoktur, kamu hizmetinin niteliği gereği, hizmeti sunanların yurttaşlar arasında ayırım yapması söz konusu olmamaktadır. Kamu yararı kavramı, kamu hizmetinin, kamuya ilişkin olduğunun göstergesidir. Çünkü, kamu yararı, bir etkinliğe devlet ya da kamu etkinliği özelliği kazandırmakta ve hizmetin kamu hukukuna uygunluğunun bir ölçüsü olmaktadır. Yine kamu hizmetleri sürekli hizmetler olmakla birlikte, süreli ya da geçici nitelikte kamu hizmetleri de vardır. Bazı kamu hizmetleri, hizmetten faydalananlar için, bir ücret karşılığı verilen hizmetlerden oluşabilmektedir. Son olarak kamu hizmetlerinin

sadece kamu hukuku kurallarına uygun olarak verilmesi zorunluluğu hizmetin niteliğine göre değişmektedir. Bazı hallerde özel hukuk kuralları da uygulanmaktadır. Ancak, kamu hizmetlerine ilişkin özelliklerdeki bu esneklik, yine de bazı zorunlulukları kapsamamaktadır. Buna göre, hizmetin, kamu hizmeti olarak adlandırılabilmesi için, hizmetin şu özelliklere sahip olması gerekir;

- Hizmetin kamu yararına ve kamuya sunulmuş olması;
- Hizmetin kamu tüzel kişilerince veya bunların denetiminde özel kişilerce sunulması,
- Hizmetin kamu hukuku hükümlerine uygun olması.

Son yıllarda hizmetin siyasal niteliği ikincil olarak ele alındığı için kamu hizmetindeki etkinlik ölçütünde değişimler görülmektedir. Toplumsal gereksinimlerin karşılanması ve kaynakların etkin kullanımı, kamusal alan dışındaki ölçütlerle değerlendirilmektedir. Kâr-zarar ölçü olarak belirlendiğinde kamu yönetiminin, kamu hizmetinin varlık sebebi tartışmalı hale gelmektedir. Kamu hizmetinin bir işletme yönetimi biçiminde algılanması ve başarı ölçütlerinin buna paralel olması, kamu hizmeti anlayışında köklü bir değişikliği vurgulamaktadır. Yaşanılan süreçte kamu hizmetinin niteliğinde ve finansmanında köklü değişiklikler görülmektedir. Küreselleşme, IMF, Dünya Bankası vb. kuruluşlar, özellikle gelişmekte olan ülkelerde kamu hizmetinin piyasa işleyişine ve kurallarına göre yürütülmesini talep etmektedirler (ÖİK raporu; <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/oik527.pdf>).

3.6. ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemi

Milat'tan binlerce yıl önce Mısır'da, ilk dokümanlı kalite sistemi olarak kabul edilen "The Book of The Dead" kitabının ön sözü yazılmıştır. Bu önsözde ölümden sonraki hayata vücut ve ruhu hazırlamak için gereken süreçler yazılıyordu. On birinci yüzyılda altın ve gümüş karışımının içindeki kıymetli metallerin minimum içeriğini belirtmek için gümüş ve altına resmi ayar damgası koyma sistemi başlandı. Bütün bunlar standardizasyon ve dokümantasyonun tarihinin çok eskilere gittiğini göstermektedir. Kalite tanımlarından biri de standartlara uygunluktur. EN (European Norm) Avrupa Birliği'nde Standartlar arasında harmonizasyonu sağlamak için

oluşturulmuştur. Dünyanın her yerinde standardizasyon kurumlarından birinden akredite olmak demek ürün ve sistemin kalite güvence altında olması anlamına gelmektedir.

Mevcut dünya düzeninde rekabet edebilmek tüm sektörlerde müşteri ihtiyaç ve beklentilerine uygun mal ve hizmet üretiminin sağlanmasıyla gerçekleşebilecektir. Bu da ancak, kuruluşlarda, tasarım aşamasından başlayarak üretim, pazarlama ve satış sonrası hizmetlere kadar tüm aşamaları kapsayan ve sürekli gelişmeyi hedefleyen Kalite Yönetim Sisteminin uygulanmasıyla olacaktır. Günümüzde Kalite Yönetim Sistemi konusunda ISO 9000 Kalite Sistem Standartları 1987 yılında yayımlandığı tarihten itibaren en fazla ilgiyi ve uygulama alanını bulan uluslararası Standartlar haline gelmiştir (<http://www.tse.gov.tr>).

Standardizasyon, belirli bir faaliyetle ilgili olarak ekonomik fayda sağlamak üzere bütün ilgili tarafların yardım ve işbirliği ile belirli kurallar koyma ve bu kuralları uygulama işlemidir (Ağaçlıoğlu, 2001, s.36).

ISO-9000; Uluslararası Standartlar Örgütü'nün (ISO) yayınlamış olduğu Kalite Yönetim Sistem standartlarıdır. Bu standart ürünlerin sağlanması gereken özellikleri değil, ürünlerin üretildiği sistemin sağlanması gereken şartları tanımlamaktadır. ISO 9000 etkin bir kalite yönetim sistemi için gerekli olan en az şartları belirtir (Şireci, 2006, s.68).

3.6.1. Kalite İçin Organizasyon

ISO 9000 terminolojisinde, eğer bir ürün üretiyorsanız, müşteriniz için tedarikçi olmanız ve ürünleri tedarikçilerden sağlamaktasınız. Her tedarikçi mutlaka, ürünün gereksinimleri tam olarak karşılama konusunda emin olmak için kalite sistemini kurmalı, uygulamalı, korumalı ve dokümanle etmelidir. Kalite sistemi uygun ürünleri üretebilmek için uygun süreçleri, prosedürleri ve gerekli talimatları içermelidir. Tedarikçi aynı zamanda, kalite sisteminin doğrulama ve denetleme faaliyetlerinin yönetilebilmesi için eğitilmiş personel ve yeterli kaynakta sağlamalıdır. Genellikle kalite sistemi kalite el kitabı ve kalite plânları olarak dokümanle edilir. Sistemde ayrıca, kalite sistemi faaliyetlerinin uygun bir biçimde yerine getirildiğinin gösterilmesi açısından kalite kayıtlarının neler olduğunun

tanımlanmış olması ve doğru bir biçimde tutulmuş olması gerekmektedir. Yönetim kalite sisteminin etkinliğini belirli aralıklarla gözden geçirmelidir (Kitapçı, 2005).

3.6.2. Kalite Organizasyonu

Kalite herkesin işi olmasına rağmen, günümüzde kaliteyle ilgili işler özel gruplar tarafından yerine getirilmektedir. Bu gruplar kalite güvence (KG) grubu olarak adlandırılır. Kalite güvence grubu, örgüt içerisinde kalite sistemine odaklanmış bir danışman grubu olmaktadır. Kalite sistemi değerlendirilir, gerekli iyileştirmeler için tavsiyelerde bulunur, öneriler getirir. Kalite güvence grubu doğrudan üst yönetime bağlıdır.

Kalite güvence grubu bir danışma grubudur kesinlikle bir kontrol ve denetleme grubu değildir. KG kalite sisteminden sorumlu değildir, sistemi yönetmez ve kalite kontrol yapmaz. Kalite sisteminin plânlanması, organizasyonu, kadrolaşması, yönetilmesi ve kontrolü hem üst yönetimin hem de ara kademelerdeki yöneticilerin sorumluluğudur. KG sistemi denetleyebilir, iyileştirme için tavsiyelerde bulunabilir, iyileştirme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde yardımcı olur. KG esas sorumluluğu yaptığı işin kaliteli olmasıdır. Örgütün müşterileri için ürettiği ürünlerin kalitesinden sorumlu değildir.

Kalite kavramı, araçları ve teknikleri ile ilgi literatür giderek artmaktadır. KG'nin işinin önemli bir bölümü bu literatürü tarayarak yönetime en iyi uygulamaları bulup getirmektir (Kitapçı, 2005).

TS-EN-ISO 9000 Kalite Standartları Serisi, etkili bir yönetim sisteminin nasıl kurulabileceğini, doküman edilebileceğini ve sürdürebileceğini gözler önüne sermektedir. ISO 9000 terimi; ISO 9000:2000, ISO 9001:2000, ISO 9004:2000 olmak üzere üç farklı standardı içerir.

ISO 9000:2000 Kalite Yönetim Sistemleri – Temel Kavramlar, Terimler ve Tarifler. Bu doküman kalite yönetim sistemlerinin temel kavram ve terminolojisini içerir.

ISO 9001:2000 Kalite Yönetim Sistemleri – Şartlar. Bu doküman kalite yönetim sisteminin şartlarını tanımlar ve organizasyonun müşteri gereksinimlerini ve

ürünle ilgili yasal ve mevzuat şartlarını karşılama yeterliliğini göstermek için kullanılır.

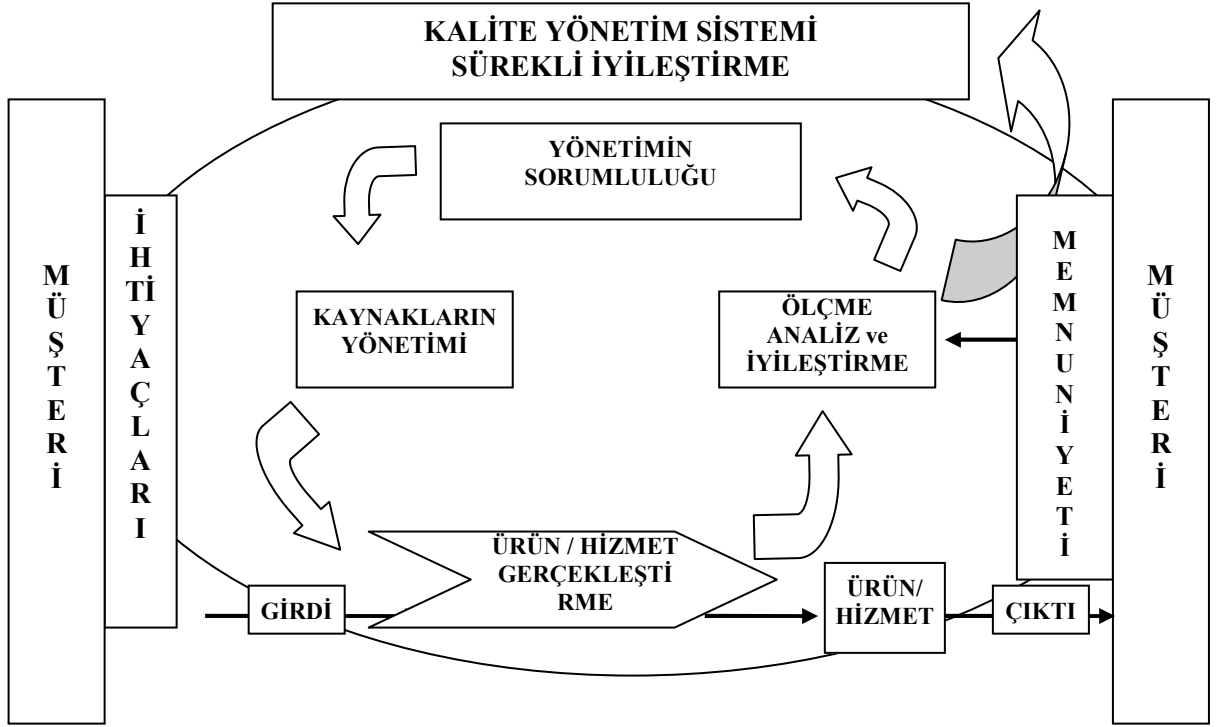
ISO 9004:2000 Kalite Yönetim Sistemleri – Performans İyileştirmeleri İçin Kılavuz. Bu doküman müşteri gereksinimlerini karşılayacak, etkin bir kalite yönetim sistemi oluşturulması, yönetimi ve sürekli iyileştirilmesine rehberlik sağlar. ISO 9000 Standartları ilk olarak 1987 yılında basılmış ve 1994 yılında küçük bir revizyona uğramıştır. 2000 yılında ise güncelleştirilerek tekrar basılmıştır.

ISO 9000 ayrıca her tür kuruluşa uygulanabilecek niteliktedir. Ne yaptıkları ve ne büyüklükte oldukları önemli değildir. Gerek üretim gerekse hizmet temelli kuruluşların dünya standartlarına ulaşmasını sağlar.

ISO 9000 Kalite Yönetim Sistemine bakıldığında 8 ana başlıkta toplanmış olduğu görülecektir. Bu model ile toplam kalite yönetimi tam olarak uygulanması hedeflenmektedir.

ISO 9000:2000 Kalite Yönetim Sistemi, müşteri şartlarını karşılamak amacı ile müşteri tatminini arttırmak için kalite yönetim sisteminin geliştirilmesi, uygulanması ve etkinliğinin iyileştirilmesinde proses yaklaşımını teşvik eder (<http://www.tse.gov.tr/>)

ISO 9000; işletmenin koşullarına uygun bir kalite sistemi oluşturulması ve başka bir örgütün kalite sisteminin değerlendirilmesinde temel olarak kullanılabilen Kalite Yönetim Sistemi modelidir. ISO 9000 işletmelere maliyetlerde düşme, yönetsel ve örgütsel etkinlikte, verimlilikte, işçi-işveren ilişkilerindeki iyileşmede, çalışanların iş doyumunda, çalışanların kalite bilincinde, işletmenin pazardaki güven ve saygınlığında artış sağlayarak önemli bir rekabet üstünlüğü sağlar (Karakoç ve ark., 2003, s.3).



Şekil 3: Kalite Yönetim Sistemi (Kaynak: Maliye Bakanlığı, TKY Kitabı)

Şekil 3'te görülen proses tabanlı kalite yönetim sistemi modeli madde d'den madde h'ye kadar verilen proses bağlantılarını gösterir. (<http://www.iso.org/iso/en/iso9000-14000/understand/qmp.html>)

- Kapsam
- Atıf Yapılan Standartlar
- Terimler ve Tarifler
- Kalite yönetim sistemi
- Yönetim sorumluluğu
- Kaynak yönetimi
- Ürün gerçekleştirme
- Ölçme, analiz ve iyileştirme

Bu gösterime ek olarak “planla-yap-kontrol et-önlem al” olarak bilinen (PYKÖ) metodolojisi bütün proseslere uygulanabilir.

3.6.3. Kalite Yönetim Prensipleri

TS-EN-ISO 9001 standartları Uluslararası Standart Organizasyonu (ISO) tarafından uluslararası Standart olarak yayınlanan ve halen Avrupa Topluluğu ülkeleri ile birlikte bir çok ülkede belgelendirme modeli olarak uygulanmakta olan bir uluslararası Kalite Yönetim Standartları serisidir. Bu standartlar sekiz kalite prensibine dayanmaktadır. Bunlar;

Müşteri Odaklılık: Kuruluşlar müşterilerine bağlıdırlar, bu nedenle müşterinin şimdiki ve gelecekteki ihtiyaçlarını anlamalı, müşteri şartlarını yerine getirmeli ve müşteri beklentilerini de aşmaya istekli olmalıdırlar.

Liderlik: Liderler, kuruluşun amaç ve idare birliğini sağlar. Liderler, kişilerin, kuruluşun hedeflerinin başarılmasına tam olarak katılımı olduğu iç ortamı oluşturmalı ve sürdürmelidir.

Kişilerin Katılımı: Her seviyedeki kişiler bir kuruluşun özüdür ve bunların tam katılımı yeteneklerinin kuruluşun yararına kullanılmasını sağlar.

Proses Yaklaşımı: Arzulanan sonuç, faaliyetler ve ilgili kaynaklar bir proses olarak yönetildiği zaman daha verimli olarak elde edilir.

Yönetimde Sistem Yaklaşımı: Birbirleri ile ilgili proseslerin bir sistem olarak tanımlanması, anlaşılması ve yönetilmesi, hedeflerin başarılmasında kuruluşun etkinliğine ve verimliliğine katkı yapar.

Sürekli İyileştirme: Kuruluşun toplam performansının sürekli iyileştirilmesi, kuruluşun kalıcı hedefi olmalıdır.

Karar Vermede Gerçekçi Yaklaşım: Etkin kararlar, verilerin analizine ve bilgiye dayanır.

Karşılıklı Yarara Dayalı Tedarikçi İlişkileri: Bir kuruluş ve tedarikçileri birbirlerinden bağımsızdır ve karşılıklı yarar ilişkisi, her ikisinin artı değer yaratması yeteneğini takviye eder.

ISO 9001:2000 bir işletmenin “kalite politikası, kalite hedefleri, tetkik sonuçları, verilerin analizi, düzeltici ve önleyici faaliyetler ve yönetimin gözden geçirilmesini kullanarak yönetim sisteminin etkinliğini sürekli olarak iyileştirmesini” şart koşmaktadır (Erkoç, 2004, s.4).

ISO 9001:2000’in şartlarından “Ölçme, Analiz ve İyileştirme” şartının, izleme ve ölçme maddesi içerisinde; müşteri memnuniyeti, iç tetkik, süreçlerin izlenmesi ve ölçülmesi, ürünün izlenmesi ve ölçülmesi şeklinde dört alt başlık bulunmaktadır.

3.7. Toplam Kalite Yönetiminde İç Denetim

Toplam Kalite Kontrol, tüketici isteklerini en ekonomik düzeyde karşılamak amacıyla işletme içindeki pazarlama, mühendislik, imalat ve müşteri hizmetleri gibi çeşitli ünitelerin kalitelerinin oluşturulması, yaşatılması ve geliştirilmesi yolundaki çabalarını birleştirip koordine eden sistemdir. “Ölçülemeyen şey geliştirilemez” TKY’de bir kuraldır. Ancak ölçülebilen değerlendirilir ve yükseltilebilir. Kalitenin yükseltilebilmesi ölçülebilmesine bağlıdır. Aynı biçimde kamu yönetiminde değerlendirilemeyen ölçütlerin konulması kamu hizmetlerinin ölçülememesi sonucunu doğurur. Bu nedenle, ölçüm ve istatistik TKY’nin vazgeçilmez parçalarıdır.

3.7.1. Performans Kriterlerinin Belirlenmesi

Kalite hareketi ile ulaşılmak istenen, iç ve dış müşterilerin tatmin düzeyinin artırılması, verimliliğin daha üst seviyeye çıkarılmasıdır. Bu hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının ölçülmesi, yürütülen kalite hareketinin başarısının tespiti açısından önemlidir. Bu nedenle, öncelikle, performans kriterleri ortaya konmalıdır. Yapılan çalışmaların neticeleri uygun ölçüm teknikleri ile ölçülmeli ve kalite hareketinin başarısı tespit edilmelidir.

Ölçülemeyen performans, iyileştirilemez ve yönetim kalitesini geliştirmek güçleşir. Bu nedenle, kurumların en üst karar mercii olan yönetim kurullarının ve her seviyedeki yönetimin en önemli girdisi, performans raporlarıdır.

Yönetim kurulu üyelerinin şirketin performansını değerlendirme, fırsat ve tehditleri algılayabilme yetkinliğini geliştirebilmeleri toplantı hazırlıklarının doğru bilgilere dayandırılmasıyla sağlanabilir. Bu nedenle, yönetim kurulları için en önemli konulardan birisi de kendilerine sunulan bilgilerin güvenilirliği, tutarlılığı ve kapsamıdır. Organizasyonlarda bu kalite fonksiyonu iç denetim faaliyeti ile yerine getirilir (Argüden, 2008, s.7).

Yönetim raporlarının kalitesini artıran bir diğer unsur da gelecek projeksiyonlarına ve risk analizlerine yer verilmesidir. Bu nedenle, gerek yönetim kalitesini artırılabilmesi, gerekse dünyadaki belli ağlara girebilmek için kurum performansının düzenli olarak raporlanması gerekir. Bu bilgilerin bağımsız üçüncü kişilerce denetlenmesi ve onaylanması raporlara duyulan güveni artırır. Özetle, performans raporlarını geliştirmek, yönetim kalitesini ve yaşam kalitesini geliştirmenin temel taşlarındandır (Argüden, 2008, s.8). Bu bağlamda performans denetimi ile risk değerlendirme yapan iç denetim faaliyeti TKY'nin amaçlarına hizmet eder.

3.7.2. Kalite Denetimi

Kalite Denetimi, kalite ile ilgili çalışmaların ve sonuçlarının planlanan aktivitelerle uyumunu ve uygulamadaki etkinliğini ölçmek için yapılan sistematik, bağımsız incelemedir. Kalite Denetimleri, bir organizasyonda kalitenin ölçülmesini, kalite anlayışının yerleştirilmesini, kalitenin sürekli geliştirilmesini sağlamaktadır (Özkan, 2005 s.45). Kalite kontrolü; kalite standartlarının belirlenmesi ve bu standartların uygulanıp uygulanmadığının ölçülmesidir (Çelikipale, 1993, s.2).

Kalite Denetimlerinin amaçlarından biri yapılması gereken iyileştirmeleri veya düzeltmeleri belirlemektir. Kalite denetimini, süreç hâkimiyeti veya ürün kabulü amacına yönelik “takip” veya “kontrol” çalışmalarıyla karıştırmamak gerekir. Kalite denetimi, uygulanan kalite yönetimi sisteminin etkinliğini değerlendirme ve iyileştirilmesine yönelik çözümler bulma amacıyla kurum içi veya kurum dışı ihtiyaçlar için yapılan denetimlerdir (Tikici, 2004, s.40). Kalite Denetimlerinde amaç; tarafsız bir gözle sistemi inceleyip, zayıf noktaları, eksiklikleri ve hataları belirleyerek önlemler almak ve önlemlerin etkinliğini izlemektir (Taşkın ve ark., 2006, s.97).

İç Denetimler ile Kalite Denetimlerinin bir standarda ve etkinliğe kavuşması amaçlanmaktadır. Kalite Denetimleri kalite sorumluları tarafından gerçekleştirilen denetim türlerindedir. İç Denetim vasıtası ile kalite sistem denetçileri üst yönetim tarafından denetlenmiş olur. İç denetçiler tarafından üst yönetime sunulan raporlar ile kalite uygulamalarının her aşamasında üst yönetim bilgilendirilir, başarılı uygulamalarda üst yönetimin desteği alınmış olur. İç denetçilerin TKY uygulamalarını incelerken faydalanabilecekleri ilk ve en önemli bilgi kaynağı (TKY birim yöneticileri tarafından yapılan incelemeler sonucu oluşturulan) raporlardır. Birer öz değerlendirme niteliği taşıyan bu raporlar sistem hakkında ön bilgi vermektedir. İç denetçiler TKY birim yöneticilerini denetleyerek kendilerine sunulan raporun oluşturulma kalitesi hakkında bilgi sahibi olurlar. Daha sonra TKY sisteminin uygulanış şeklini denetler, belirledikleri eksiklik ve başarısızlıkları rapor haline getirerek üst yönetime sunarlar. Böyle bir denetim sürecinden geçen TKY sistemi, uygulamada karşılaştığı ya da karşılaşılabileceği muhtemel sorunların düzenli biçimde tespit edilmesi ve çözüm seçeneklerinin belirlenerek uygulanmaya konması sonucu “Kaizen, Sürekli Gelişim” felsefesini kendi uygulamalarında da gerçekleştirmiş olacaktır (Özçelik, 2008, s.126).

3.7.3. İç Tetkik

İşletmede kalite ile ilgili tüm faaliyetlerin standardın şartlarına uygunluğunun denetlenmesi TKY’de tetkik diye adlandırılır (Şale, 2004, s.26).

İç Tetkik bağımsızlığı ve objektifliği güvence altına alınmış bir grup tarafından, ifade edilenlerin veya dokümanede edilenlerin uygulanıp uygulanmadığının araştırılmasıdır. Tetkikler hata bulmaya yönelik yapılan; insanların açıklarının arandığı bir uygulama değildir. Tetkiklerin amacı Kalite Sistemi vasıtasıyla problemlerin elimine edilmesidir (Lewinson, 2000, s.11; Aktaran: Şireci, s. 29).

İç Tetkik, Kalite Yönetim Sisteminin şartlarından biridir. İşletmede uygulanan kalite sisteminin etkinliğini ve verimliliğini kontrol etmek amacı ile İç Tetkikler yapılır. Kalite Yönetimi, ürün veya hizmetin, kalite için belirlenen istekleri karşılamak amacıyla, yeterli güveni sağlaması için gereken planlı ve sistematik faaliyetlerin bütünüdür. Kalite Yönetim Sisteminin (KYS) temelinde, ürün ya da hizmetin geçtiği tüm aşamalardaki talimatlar, görev ve sorumluluk tanımlarının

belgelendirilmesi, çalışanların eğitilmesi ve kalite konusunda bilinçlendirilmesi ile kalitenin planlanan düzeyde, en az kaynak kullanımıyla korunması yatmaktadır (Şireci, 2006, s.30).

İç Tetkik; işletmelerin kendi performanslarını değerlendirmek amacıyla bağımsız olarak kendi kendini tetkik etmesidir. Tetkik bağımsız bir grup tarafından, ifade edilenlerin veya dokümanite edilenlerin uygulanıp uygulanmadığının araştırılmasıdır. Tetkikin amacı Kalite Sistemi ile problemlerin giderilmesidir (Lewinson, 2000, s.11; Aktaran: Şireci, s. 29).

İşletme İçi Kalite Sistem Tetkikleri (İç Tetkik) temelde uygunluk tetkikleridir. İşletmenin ortaya koymuş olduğu Kalite Sisteminin uygulanıp uygulanmadığının ve çalışıp çalışmadığının kontrol edilmesidir. İç Tetkikler kalite sistemi üzerinde gerçekleştirilirse Kalite Sistem Tetkiki, ürün üzerinde gerçekleştirilirse Ürün Tetkiki, süreç üzerinde gerçekleştirilirse Süreç Tetkiki olarak adlandırılırlar (Aytimur, 1997 s. 17).

İşletmeler İç Tetkikleri aşağıdaki sebeplerden ötürü uygularlar (Erkoç, 2004, s. 63):

- Uygulanan Yönetim Sistem Standardının gereği olarak,
- Yönetim tarafından kullanılacak bir kontrol mekanizması olarak,
- Çalışanların sisteme dâhil edilmesi için,
- İyi iletişim ve bildirim için,
- Çalışanların bilinçlendirilmesine yardımcı olması için,
- Sürekli gelişmeyi sağlaması için.

İşletmeler, kaliteye ilişkin faaliyetlerinin ve bunlarla ilgili sonuçların öngörülen düzenlemelere uygunluğunu kontrol etmek ve kalite sisteminin etkin olup olmadığını saptamak amacı ile işletme içi kalite sistem tetkiklerinin planlanması ve gerçekleştirilmesi için yazılı ve güncel prosedürler hazırlamalıdır. Kalite Sistem Tetkikleri, tetkiki yapılan faaliyetlerin durumu ve önemi esas alınarak

programlanmalı ve denetimi yapılan faaliyetten doğrudan sorumlu olanlar dışında, tamamen bağımsız personel tarafından gerçekleştirilmelidir (Andaç, 1996, s. 246).

Kalite Sistem Tetkiklerindeki bağımsızlık ilkesi iç denetimdeki kadar geniş kapsamlı ve donanımlı bir ifade değildir. İç tetkikte bağımsızlık; tetkik edilen süreç dışından veya süreçten doğrudan etkilenmeyen kişi veya birimler tarafından tetkik işleminin yapılmasıdır. İşletmelerde İç tetkikin bağımsızlığı TKY biriminin oluşturulması ile sağlanır. İç denetim bölümünün bulunduğu büyük çaplı işletmelerde TKY birimlerinin başkan yardımcılara veya bir bölümün yöneticisine bağlı olmaları nedeniyle, işletme içi kaliteyi denetleyen iç tetkikçilerin, iç denetim standartlarında belirtilen tam bağımsız ilkesine tümüyle sahip olmaları beklenemez. İç tetkikler, iç denetime göre daha dar kapsamlı, daha bağımlı ve daha teknik faaliyetlerdir. İç tetkikin sadece kalite uygulamaları ile ilgili olması nedeniyle İç Denetimlere göre çok daha dar kapsamlıdır. İç denetimin görev alanı; işletme içi tüm faaliyetler ve işletme içi risklerden kaynaklanan tehdit ve fırsatlardır. Kapsam olarak iç tetkikler de iç denetimin çalışma alanı içine girmektedir. İç denetimler ile Kalite Sistem Tetkiklerinin etkinliği ve verimliliğinin artırılması amaçlanır. Tetkik faaliyetlerinin sağlıklı olarak sürdürülmesi ve etkinliğinin korunması için Kalite Sistem Tetkiklerini gerçekleştiren personelin performanslarının iç denetimler ile izlenmesi ve belli aralıklarla değerlendirilmesi yararlı olacaktır. İşletme İçi Kalite Sistem Tetkikçisi olarak eğitilen her personel uzun vadede bu görevi sürdürecektir. Niteliklere sahip olmayabilir veya bir tetkikçi baş tetkikçilik görevinin gerekliliklerini karşılayacak niteliklere sahip olmayabilir. Eğer tetkikçinin performansı izlenmez, gerekli önlemler alınmaz ve tetkikçi kaynak planlaması buna göre yapılmaz ise zaman içinde denetlenen bölümlerden gelen şikâyetler de dâhil olmak üzere bir dizi problem ortaya çıkacaktır (Aytimur, 1995, s.90). İç Denetimler ile sürekli gözden geçirilen ve yenilenen İç Tetkik faaliyetleri daha verimli ve etkin hale gelecektir. Böylelikle iç tetkik faaliyeti ile ilgili muhtemel problemler oluşmadan önlenmiş olacaktır.

3.7.4. Kalite Kontrol

Kalite Kontrol Denetimi; Uygulama sürecini denetleyerek gerekli teşhisi koyar ve zayıf noktaları düzeltmek için izlenecek yolu gösterir. Kalite Kontrol, İç Denetime benzer, fakat arada bazı farklar vardır (Ishikawa, 1997, s.178).

Kalite Kontrol; işletme içinden ya da piyasadan örnekler alarak ürünün kalitesini incelemektir. Ürün kalitesini kontrol eder ve tüketici isteklerini karşılayıp karşılamadığını inceler, bulduğu hataları düzeltir ve ürünün kalite üstünlüklerini artırır. Diğer bir deyişle yalnız “hardware” (elle tutulur) kaliteyi değil PUKO döngüsünün de işlerliğini sağlayan bir denetimdir (Ishikawa, 1997, s.184). İç Denetimde ise Kalite Kontrolün ele alınışı; işletmenin üründe kaliteyi nasıl meydana getirdiğini, yan sanayi bağlantılarının kontrolünü, müşteri şikâyetlerinin nasıl ele alındığını ve üretimin her aşamasındaki kalite güvenliği uygulamalarında kullanılan yöntemleri, yeni ürün geliştirme düzeyinden başlayarak ele alır. İç Denetim, Kalite Kontrol sisteminin ne derece iyi işlediğini belirleyerek işletmenin yinelenen hatalara karşı önlem almasını sağlar, KK sürecinde PUKO döngüsünün işlemlerini ve “software” (işlevsel) kalitenin denetimini sağlar. İç Denetim gelecekte üretilecek ürünlerin kalitesini değerlendirmekte doğrudan rol oynar. Kalite Kontrol ve İç Denetim arasındaki temel fark, İç Denetimde tüm yönetim sisteminin ve sistemin işleyişinin denetlenmesine ağırlık verilmesidir. İç Denetimler, Kalite Kontrollerin istenilen standartlarda ve verimlilikte olmasını sağlamak amacıyla yapılır. Böylelikle üretimde uygulanan Kalite Kontrol sisteminin işleyişinde kalite ve standart sağlanmış olur (Ishikawa, 1997, s.184-185).

3.8. Toplam Kalite Yönetimi’nin Kamuda Uygulanması

20. yüzyılın ikinci yarısından sonra yaşanan teknolojik, ekonomik, sosyal ve siyasal değişimler, tüm dünyayı bir değişim ve gelişim sürecinin içine sürüklemiştir. Bu değişim ve gelişmeler, kamu sektörünün de yeni koşullara uyumunu gerekli kılmıştır. Son yıllarda dünyanın pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkesinde kamu sektörünün sergilediği düşük performans sorgulanmaya başlamıştır. Bunun sonucu olarak kamu yönetiminde başarı ile uygulanabileceğine inanılan bir çok yönetim tekniği son yıllarda “yeni kamu yönetimi” anlayışı içinde incelenmektedir.

Kamuda TKY’nin gündeme gelmesi geleneksel yönetim anlayışlarının toplumun ihtiyaçlarını karşılamaya yetmemesi ile iyice gündeme oturmuştur. Klasik devlet anlayışı yerini refah ve sosyal devlet anlayışına bırakması ile kamu harcamalarında sürekli artışlar olmuş devletlerin üstlenmek zorunda olduğu hizmetlerin sayısı ve nitelikleri çoğalmıştır. Bir yandan artan kamu harcamaları diğer yandan kamu hizmetlerinin finansman kaynaklarında doğal sınırlara ulaşılmış olması

sonucunda devletler, zora dayalı vergi gelirlerini arttıramayınca borçlanma yoluyla kamu giderlerini karşılamak zorunda kalmışlardır. Borçlanmaların artması gelecek nesillerin üstüne ek yükler bindirmiştir. Bir taraftan gelişen refah toplumlarında vatandaşların bilinç düzeyine bağlı olarak kamu hizmetleri de sorgulanır hale gelmiştir.

Küreselleşme olgusu, bilgi ve teknoloji aktarımı ve iletişim alanında çok önemli ve lehimize sonuçlar ortaya çıkarmıştır, ancak ekonomik gelişmesini tamamlayamamış, yeterli sermaye birikimini sağlayamamış ve kurumsallaşma sürecinde eksiklikleri olan Türkiye’de bazı sorunlar da ortaya çıkmıştır. Bu nedenle küreselleşme olgusu, ülkemizdeki enflasyonla birleşince bazı problemlerin daha da ağırlaşmasına neden olmuştur. Bu ortamda insanlar ve kurumlar arası ilişkiler kötüleşmiş, devlete karşı güvensizlik ortamı oluşmuştur.

Türkiye’de de kamu hizmetlerinin kalitesinin düşüklüğü karşı karşıya bulunulan en önemli problemden biridir. Kalite kavramındaki gelişmeler ve bu kavram etrafında örülen yeni yönetim anlayışı, kamu hizmeti sunan kurum ve kuruluşların yönetimi konusunda yeniden düşünmeyi gerektirmektedir.

Yeni kamu yönetimi yaklaşımı özel sektörde geliştirilen yol ve yöntemlerin kamuda da uygulanmasını öngörmektedir. Son yıllarda yönetim yaklaşımları açısından TKY öncelikli bir öneme sahip olduğundan, bu yönetim anlayışının kamu yönetiminde uygulanıp uygulanamayacağı yeni kamu yönetimi anlayışı ışığında değerlendirilmekte ve birçok ülkede TKY uygulamalarına yer verilmektedir (Saraç, 2000, s.72)

Modern ve yeni kamu yönetimi anlayışı, hukuki sorumluluk ve istikrar sorumluluğu ilkeleriyle birlikte performans sorumluluğu ilkesini de gündeme getirmektedir. Performans sorumluluğu, devletin kamu hizmetlerinde etkinliği ve verimliliği sağlayacak kurumlara sahip olması yanında kurum ve kuruluşların kaynakları hizmete dönüştürdüğü iş süreçlerinin analizini ve yeniden tanımlanmasını gerektirir. Verimlilik bu iş süreçlerinin sürekli iyileştirilmesi ile sağlanabilir. Bu anlayış bizi TKY ilkelerine götürür (Gedikli, 2001, s.20). Bir başka anlatımla, her kamu kuruluşunun performans sorumluluğunu yerine getirip getirmediğini sorgulayan süreç bütçe süreci olmalıdır. Bir kamu kuruluşunun bu amaca yönelik

yeniden yapılanması; o kuruluşun iş süreçleri, kaynakları, politika ve stratejileri, ürettiği veriler ve kurumsal yapısı arasındaki karşılıklı etkileşimin yeniden tasarlanması ve yönetilmesi anlamına gelmektedir (Gedikli, 2001, s.8).

Kuruluşların TKY anlayışı içinde iç işleyişlerinin düzenlenmesi ve performanslarının sürekli olarak izlenmesini sağlayacak yapılanmanın temel koşulu, yönetim biçiminin ve anlayışının bir üretim teknolojisi olarak görülerek kaliteyi sağlayacak stratejilerin, yöntemlerin ve kuralların yukarıdan aşağıya kamu kesimi bünyesine aşılmasıdır (Gedikli, 2001, s.8).

Bu sebeple 5018 sayılı Kanunla kamuda mali yönetim ve kontrol sistemi bu anlayış çerçevesinde yeniden dizayn edilmiştir. Uygulanan yöntem ile kamu hizmetlerinde kalite ve tasarrufa yönelik kaynak kullanımı hedeflenmiş ve yönetim birimlerinin merkeziyetçi anlayıştan uzaklaşması, birimlere yetki ve sorumluluk verilerek kendi kararlarını almaları hedeflenmiştir.

Bütçeler makro politikaların uygulanması konusunda etkinliklerini kaybetmeye başladığından sadece toplam harcama miktarını artırıp azaltmadan ziyade harcamaların bileşimi ve etkinliği üzerinde durulmaktadır. Böylece bütçeler sadece harcama aracı olmanın ötesinde bir yönetim aracı olmaya başlamıştır. Bütçeler kamu kurumlarının yaptığı her şeyi kontrol etme imkanı vermektedir. Bütçe bu özelliğinden dolayı, kamu yönetiminin bütüncül bir yaklaşımla ele alınmasını kolaylaştırmakta ve kamu hizmetlerinde kaliteye ulaşmak için önemli bir araç haline gelmektedir (Gedikli, 2001, s.11).

Bir ülkede kamu sektörünün düşük performansı özel sektörün de faaliyetlerini olumsuz olarak etkiler. Bu nedenle kamu sektörünün performansı ülke ekonomisi açısından son derece önemlidir.

OECD tarafından 1994 yılında yapılan bir çalışmada, kamu sektörünü kaliteli hizmet sunmaya zorlayan faktörler şu şekilde ele alınmıştır (Saraç, 2000, s. 72):

- Maliyetlerin azaltılması veya “daha azı ile daha çok iş yapılması” anlayışı nedeniyle hizmet kalitesinin geliştirilmesi konusunda söz konusu olan kaynak sıkıntısı ve bütçe baskısı.

- Hangi hizmetlerin ne şekilde sunulduğunu sorgulayan ve daha iyi hizmet sunumunu talep eden vatandaşlardan gelen baskılar.
- Sorumlu, verimli ve etkin bir kamu sektörünün tüm ekonomik performansı güçlendireceği gerçeği.
- Hizmet kalitesini artırma olanakları sağlayan yeni teknoloji olanakları.
- Kamu yönetimine aktarılabilen özel sektördeki yönetim teknikleri.

Kamu sektöründe niçin kaliteye ihtiyaç duyulmaktadır. Aykın'a göre bu sebepler (Aykın, 2001, s. 1):

- Kamu hizmetleri için ayrılacak kaynakların üst limitlere ulaşması ve daha fazla kaynak ayırmanın ortaya çıkardığı zorluklar.
- Kamu hizmetlerinin kalitesiz sunumu nedeniyle kamuoyundaki genel hoşnutsuzluk.
- Kamunun daha kaliteli hizmet vermesine imkan veren yeni teknolojilerin gelişmesi.
- Kamu kesiminin icraatlarında şeffaflığın sağlanması konusunda kamuoyu ve uluslar arası kuruluşlar tarafından yapılan baskılar.
- Vatandaşların en azından ödedikleri verginin karşılığı olarak kaliteli hizmet alma hakkının bulunması.

TKY'nin kamu sektöründe uygulanmasının en önemli etkisi, şüphesiz sunulan mal veya hizmetin kalitesinin ve verimliliğin artması ile maliyetlerin düşmesidir. Diğer olumlu etkiler ise, artan kalite ile birlikte müşteri memnuniyetinin artması, sunulan hizmet miktarının artması, hizmet harcamalarının azalması ve maliyetlerin düşmesidir. Ayrıca takım çalışması, iletişimin gelişmesi ve sorun çözme yeteneğinin gelişmesi de çalışanların motivasyonunun artmasını sağlamaktadır.

5018 sayılı Kanun, mali yönetim ve kontrol sistemimizin yapısını ve işleyişini yeni bir anlayışla ele almak suretiyle sistemin temel esaslarını düzenlemekte; kamu bütçelerinin hazırlanma, uygulanma ve kontrol işlemlerinin nasıl yapılacağını, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini ve raporlanmasını şekillendirmektedir. Bu kanun ile kamu kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılması, çok yıllık ve performansa dayalı bütçe sistemine geçilmesi, mali yönetim ve kontrol görev ve yetkisinin ilgili idarelere devredilmesi, mali saydamlık ve hesap verebilirlik ilkesinin öngörülmesi, kamu harcamalarında iç ve dış denetimin düzenlenmesi yanında bütçe ve muhasebe uygulamalarında birlik ve bütünlük sağlanması yönünde temel düzenlemeler yapılmıştır (Arcagök ve ark., 2004, s. 3-19).

Kamu mali yönetim ve kontrol sistemi TKY prensiplerine uygun olarak ve Stratejik Yönetimi esas olarak kurgulandığı söylenebilir.

4. İÇ KONTROL

Teftiş, denetim, murakabe (Arapça), revizyon, auditing (İngilizce), expertise (Fransızca) terimlerinin tümünün içeriğinde kontrol anlamı bulunmaktadır. Kontrol, yalnız araştırma ve inceleme ile yetinmez, denetime esas olacak ölçütleri ve fiili sonuçların bu ölçütlerden sapmalarını ile bu sapmaların düzeltilmesi için mümkün olan önlemleri de saptar ve gösterir. Kontrol işini yapan kişiye denetçi (murakıp), kontrolör, auditör, exper, revizör vb. denilmektedir (Kenger, 2001, s.3).

Kurumsal yönetimin amaç ve hedeflerine ve mevzuatına uygun olarak gerçekleştirilmesi, hataların önlenmesi veya düzeltilmesi amacıyla yönetimin oluşturduğu veya yaptığı önlemler bütünü kontrol olarak tanımlanabilir. Diğer bir tanıma göre kontrol, her işin ve her şeyin işletmenin kabul edilmiş düzenine uygun olarak ve emirler çerçevesinde yürüyüp yürümediğini takip etmek anlamına gelir (Dinçer ve ark., 1996, s.15).

Günümüzde kontrol, “faaliyetlerin planlanan ölçüde yerine getirilip getirilmediğinin saptanması ve var ise belirgin sapmaların giderilmesini sağlamak için, faaliyetlerin gözlemlendiği bir süreçtir” şeklinde tanımlanmaktadır (Robbins, 2004, s.373).

4.1. Kontrol Süreci

Kontrol süreci, üç farklı adımdan oluşmaktadır (Robbins, 2004, s.375).

- Planlanan performansın gözden geçirilmesi ve mevcut performansın ölçülmesi,
- Mevcut performans ile standart performansın karşılaştırılması ve herhangi bir performans açığının olup olmadığının saptanması,
- Sapmalar var ise düzeltici yönetsel tedbirlerin alınması kontrol sistemi, planla uygulama sonuçları arasında karşılaştırma yapıp, çeşitli sapmaları muhtemel sebepleri ile birlikte raporlar halinde yetkili

yöneticilere sunmaktadır (Bursal ve ark., 1995, s.214). Bundan sonra yöneticilere düşen görev, hangi sapmalardan kimlerin ne derecede sorumlu olduğunu saptayıp, gerekli düzeltici kararları almaktır. Bu yönüyle kontrol fonksiyonu, işletme faaliyetlerinin her alanında etkisini göstermekte ve faaliyetlerin belirli kanallar içerisinde akışını sağlamaktadır (Cemalcılar, 1985, s.108).

Kontrol faaliyeti, kamudaki fonksiyonlarına ve Avrupa Birliği'nin tasnifine göre, iç kontrol (internal control) ve dış denetim (external audit) olarak iki ana gruba ayrılabilir. İç kontrol de kendi içinde ön mali kontrol (ex-ante financial control) ve iç denetim (internal audit) olarak ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim ise yüksek denetim (supreme audit) karşılığı olarak kullanılmakta ve parlamento adına yapılan bağımsız denetim şeklinde algılanmaktadır (Kesik, 2005/1,s.97).

Günümüz işletmelerde kontrol fonksiyonu, iç kontrol sistemlerinin teşkili ile yürütülmektedir. Bu sebeple iç kontrol sistemi incelenecektir.

İç kontrolün amacı, 1929 krizine kadar dolandırıcılığı ve muhasebedeki suistimalleri ortadan kaldırmak, hırsızlıkları önlemektir. 1949 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü tarafından İç kontrol; “organizasyon planı ve işletme içerisindeki varlıkları korumak, muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini kontrol etmek, işlemsel etkinliği ilerletmek ve emredilmiş yönetim politikalarına katılımı teşvik etmek üzere benimsenmiş tüm koordine yöntem ve ölçüleri kapsayan bir süreçtir.” şeklinde tanımlanarak muhasebe literatürüne girmiştir. Bu tanım 1990'lı yıllara kadar büyük ölçüde kabul görmüştür (Güredin, 2000, s.166).

İç kontrol bir yönetim fonksiyonudur. Organizasyonlar fiziki olarak büyüdükçe, faaliyetleri karmaşıklaştıkça ve işlemlerin sayısı çoğaldıkça, yönetimin; varlıkların korunması, hataların ortadan kaldırılması, gelirlerin saptanması ve bunlara ilave olarak organizasyonun politikasını değerlendirme araçlarını sağlaması amacıyla, süratle güvenilir veriler elde etme bir gerekliliğe dönmüştür (Holmes ve ark, 1975, s.124-125). Bu zorunluluk da işletmelerde kontrol fonksiyonunu iç kontrol ile birleştirmiştir.

İç kontrol aynı zamanda “yönetim kontrolü” (management control) olarak da adlandırılmaktadır. İç kontrol kavramı, mali işlerin yanı sıra mali olmayan işleri ve iç

denetimi de kapsamaktadır. Bu eğilimden hareketle iç kontrol fonksiyonuna zaman içinde atfedilen anlamları incelemek faydalı olacaktır. Geleneksel olarak, muhasebe literatüründe, iç kontrol; muhasebe kontrolleri, görev ve yetki ayrımı, organizasyon yapısı ile ilgili ölçümler, varlıkları ve bilgileri korumak ile ilgili ölçümler ve güvenilirlik testlerine işaret etmektedir (Maijoor, 2000, s.105).

IIA (İç Denetçiler Enstitüsü) 1978 yılında “İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları” adlı bir rapor yayımlamış ve bu raporda iç kontrol konusu geniş olarak ele alınmıştır (Uzay, 1999, s.7). İç denetçiler enstitüsüne göre iç kontrol; (1) işletme içinde elde edilen bilgilerin doğruluk, güvenilirlik ve dürüstlüğü, (2) işletme politikası ve planı ile yasal düzenlemelere uygunluk, (3) işletme varlıklarının korunması, (4) işletme kaynaklarının etkin kullanımı ve (5) işletmece belirlenmiş hedeflere ulaşılması amaçlarına erişmede bir sigorta işlevi görmek üzere düzenlenen kontroller bütününden ibarettir (Chorafas, 2001, s.53). IIA iç kontrol üzerine yürüttüğü çalışmalar neticesinde ulaştığı bulguları 1983 yılında yayımladığı “İç Denetçi” adlı çalışmada aşağıdaki şekilde özetlemiştir (Wilson, 1989, s.17):

- İç kontrol, belirlenmiş amaçlarına ulaşma olasılığını artırmak için işletme yönetimi tarafından yürütülen bir faaliyettir.
- İç kontrol; işletme yönetiminin planlaması, örgütlemesi, ve yönlendirmesi ile meydana gelmektedir.

Başlangıçta iç kontrol, bağımsız denetim için gerekli bir unsur olarak düşünülürken, son yıllarda artan ilgi ile birlikte daha çok işletme yönetimine yönelik bir süreç şeklinde düşünölmeye başlanmıştır (Colbert, 2001, s.2). İç kontrolün, bağımsız denetçilerin finansal tablo denetimi amaçları için kullandığı bir araçtan öte, işletme yöneticilerinin kendi amaçları ve bilgi sistemleri açısından üzerinde önemle durmaları gereken bir konu olması yönü ile de bu yöneliş isabetli olmaktadır (Yılanıcı, 2003, s.40).

Etkin iç kontrol ve kurumsal yönetim aracılığıyla mali raporlamanın kalitesini geliştirmek amacıyla Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) gönüllü kuruluşların bir araya gelmesi ile 1985 yılında kurulmuştur. COSO 1992 yılında yayımladığı “İç Kontrol – Bütünleştirilmiş Yapı” (Internal Control – Integrated Framework) isimli rapor ile iç kontrole bakışı değiştirmiştir (Simmons, 1997, s.6).

Bu raporda iç kontrol yeniden tanımlanmıştır. Raporda iç kontrol “ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygun olma, güvenilir finansal raporlama, faaliyetlerin etkinliği ve yeterliliği olarak gruplandırılan hedeflere ulaşma hususunda uygun güveni sağlamak amacıyla oluşturulmuş, işletmenin yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personeli tarafından gerçekleştirilen bir süreçtir” şeklinde tanımlanmıştır(COSO, <http://www.coso.org/>).

COSO tarafından hazırlanan iç kontrol modeli, Avrupa Birliği ülkeleri başta olmak üzere birçok gelişmiş ülkeye ilham kaynağı olmuştur.

İlerleyen yıllarda Enron ve Worldcom gibi devasa firmalarda yaşanan muhasebe ve denetim skandalları küresel etkiler doğurmuş ve bu firmalara, firmaların sundukları bilgilere ve bu firmaları inceleyen bağımsız denetim birimlerine duyulan güven sarsılmıştır. Bu güveni yeniden sağlamak üzere 2002 yılında ABD’de Sarbanes-Oxley Yasası (SOX) çıkarılmıştır (Mcconnell, 2003, s.50). Yasaya göre işletme yönetimlerinin, her yıl iç kontrol sisteminin etkinliği konusunda rapor hazırlayarak bunu faaliyet raporunun ekinde yayınlamaları öngörülmektedir (Akışık, 2005, s.95). Bu yönüyle SOX’da COSO’dan sonra iç kontrol açısından ikinci bir dönüm noktasıdır.

COSO modeline göre iç kontrol sisteminin ana hedefleri; Organizasyonun etkin ve etkili işler yapmasını, güvenilir mali raporlar hazırlamasını ve mevzuata uyumunu sağlamaktır. Ayrıca, COSO raporu, iç kontrol sistemi unsurlarına en çok açıklık getiren çalışma olduğu için, Basel Bankacılık Komitesi tarafından da düzenlemelerinde tercih edilmiştir (COSO, <http://www.coso.org/>).

Avrupa Birliğinin genişleme sürecinde mali kontrol alanında yapılan çalışmalar COSO modeline dayalı bir iç kontrol sistemi oluşturma sonucunu doğurmuştur. Avrupa Birliğinde üye ve aday ülkelerde buna uygun iç kontrol sistemi oluşturma çalışmaları devam ederken Avrupa Komisyonu iç kontrol standartlarını belirlemiştir (Kesik, 2005/1,s.101).

Avrupa Birliğinde bütçenin idari denetiminin karşılığı olarak, kamu iç mali kontrolü (Public Internal Financial Control, PIFC) kavramı kullanılmaktadır. Kamu iç mali kontrolü, harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuata, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiye uymalarını

sağlamak amacıyla yürütme tarafından uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak tanımlanmaktadır. Bu yaklaşıma göre kamu iç mali kontrolü, hükümetlerin tüm gelir ve giderleri ile varlık ve yükümlülüklerini kapsamaktadır (European Commission, 2002, s.12).

Avrupa Birliği iç kontrolü; “idarenin belirlenmiş amaç ve politikalarına uygun olarak faaliyetlerin etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem, süreç ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.” şeklinde tanımlanmaktadır (European Commission, 2002, 10).

Avrupa Komisyonu’nun iç kontrol standartlarını belirlemesinden sonra Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI) iç kontrol standartları komitesi tarafından 2004 yılında COSO modeli esas alınarak “Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Kılavuzu” (<https://intosai.org>,) çıkarılmış, Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay tarafından “Federal Devlette İç Kontrol Standartları” belirlenerek yayımlanmıştır (<http://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>).

İç kontrol, sadece üst yönetimi değil, tüm personeli kapsamakta olup, bir işletmenin tüm faaliyet alanlarıyla ilgilidir. İç kontrolün etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ve paydaşlara (bakanlar, hükümetler, parlamentolar, halk vs.) güvence sağlanması için, COSO komitesi, diğer komite ve kuruluşların da paylaştığı iç kontrolün alt unsurları konusunda beş temel aşama belirlemiştir. Bunlar (INTOSAI, 2004, s.10; Özeren, 2002, s.5):

- Gözetim
- Bilgi ve İletişim
- Kontrol Prosedürleri
- Risk Değerlendirme
- Kontrol Ortamı

Kontrol Ortamı; organizasyonun iş görme biçimini, genel prensipler karşısındaki duruşunu ve kalitesini ifade eder (Yavuz, 2002, s.42).

Oluşturulan kontrol ortamı, işletmenin faaliyetlerindeki bütünlüğü, etik değerleri, çalışanların uzmanlığına ve bilgi birikimine gösterilen değerle ilgilidir. Bu oluşumdaki en önemli faktörler; işletmenin faaliyet tarzı, yetki ve sorumlulukların dağılımı, organizasyon şeklindedir. Çalışanların kontrol bilincini etkileyen organizasyon tarzının belirlenmesi, bütünlük, etik değerler, sorumluluk v.b. faktörlerin hepsi kontrol ortamını oluşturur. Kontrol ortamı, iç kontrol çerçevesini her yönüyle kapsar, yani; tüm diğer unsurların var olduğu bir ortamdır. Kontrol ortamı, tutum, davranış, farkındalık, yeterlilik ve üslup gibi kavramları içerir. Gücünün çoğunu, yönetim kurulu ve yönetici kadrosunun oluşturduğu tutumlardan alır.

Risk değerlendirme: Örgütün faaliyet hedeflerinin gerçekleştirilmesine yönelik ilgili risklerin yönetim tarafından tanımlanmasını ve incelenmesini kapsar. Bir risk değerlendirme sürecinde her bir ticari faaliyet hedefi, en üst seviyeden (kar eden bir işletme yönetmek) en alt seviyeye kadar (nakdi muhafaza etmek) belgelenir ve daha sonra hedefe ulaşmayı tehlikeye düşüren ya da engelleyen her bir risk tanımlanarak, önem sırasına göre düzenlenir. İşletme ya da kuruluşlar faaliyetleri sırasında çeşitli risklere maruz kalmaktadırlar. Bu risklerin değerlendirmesini iki şekilde yapmak mümkündür (Çoşkun, 2000):

- Operasyonel Risk (Hata, suistimal ve dolandırıcılık olaylarının oluşmasını engelleyici tedbirlerin alınmamasından kaynaklanan riskler)
- İşletme Riski (Karlılık, verimlilik, büyüme v.b. hedefler üzerinde etkili olan riskler)

Kontrol Faaliyetleri: İşletme yönetiminin belirlemiş olduğu politikaların gerçekleştirilmesine yönelik prosedürlerdir. Kontrol faaliyetleri, işletmenin amaçlarının gerçekleştirilmesi sırasında karşılaşılan risklere yönelik gerekli tedbirlerin alınmasıdır. Kontrol faaliyetlerini belirlemek üzere temel teşkil edecek işletme amaçlarını gerçekleştirmek için ilgili risklerin tanımlanması, analiz edilmesidir. Kontrol faaliyetleri, özellikle her bir kontrol hedefine yönelik olarak, yukarıda tanımlanan riskleri azaltmak amacıyla düzenlenir. Kontrol faaliyetleri, ticari

faaliyet hedeflerinin gerçekleştirilmesini ve risk azaltma stratejilerinin yürütülmesini sağlamak amacıyla kullanılan politikalar, kurallar ve uygulamalardır

Bilgi ve İletişim: İşletme içerisinde bilgilerin saptanması, derlenmesi ve elde edilmesi sonucunda, karar alma ve uygulama süreçleri için, raporlama yükümlülükleri yerine getirilmektedir. Bilgi ve iletişim, kontrol faaliyetlerini etkin bir şekilde gerçekleştirebilmelerine izin veren bir biçim ve zaman çerçevesinde, yönetim kadrosu vasıtasıyla çalışanlara talimatları ulaştırarak, iç kontrolü destekler. Bu süreç tam tersi bir şekilde de yani; kurumun en alt seviyesinden başlayarak, kurumun yönetimine ve yönetim kuruluna kadar oluşan sonuçlar, eksiklikler ya da meydana gelen olaylarla ilgili bilginin iletilmesiyle de gerçekleşir.

Gözetim veya Gözlem: İç kontrol sisteminin kendisinden bekleneni zaman içerisinde sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesidir. Gözetim, sürekli izleme, periyodik değerlendirmeler ve ikisinin birleşimi yoluyla mümkündür. Kontrol sisteminin zaman içindeki performansının değerlendirilmesi (sürekli ve periyodik), iç denetim faaliyetleri ile yerine getirilir. İç kontrolün kalitesini zaman içinde süregelen ve özel değerlendirmelerle değerlendirme ve belirleme sürecidir. Gözlem, kurum yönetiminin, çalışanların ve üçüncü tarafların hem içerden hem de dışardan iç kontrol gözetimleriyle gerçekleştirilebilir.

Ülkemizde iç kontrol 5018 sayılı Kanununun 55'inci maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre iç kontrol: “İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçler ile iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür.”

İç kontrolün bir unsuru olan ön mali kontrol (ex-ante financial control) ise mali işlemlere yönelik kontrol faaliyetlerinin bütünüdür. Ön mali kontrol kavramı, ödenek tahsis edilmesi, taahhütler, ihale prosedürleri, sözleşmeler, ödemeler ve fazla/yersiz ödemelerin geri alınması gibi mali karar ve işlemlerin uygulamaya konulmasından önce kontrol edilmesini ifade etmektedir. Bu tür mali

kararlar ancak ön mali kontrol yetkilisi tarafından onaylandıktan sonra işleme konulmaktadır. Ön mali kontrol kavramı bazen “önleyici kontrol” (preventive control) olarak da kullanılmaktadır (Yörüker, 2003, s.2).

Mali işlemlerin ön kontrolünde süreç kontrolü de (ongoing control) yer almaktadır. Süreç kontrolünde, her işlem bir önceki işlemin kontrolünü içerecek şekilde işlemler yürütülür (Yörüker, 2003, s.4).

İç kontrol, idarenin yönetim sorumluluğundadır. Her bir idare, yönetim sorumluluğu çerçevesinde, iç kontrol sistemini oluşturmak, geliştirmek ve gerektiğinde yeniden düzenlemek durumundadır. İç kontrol faaliyetinin önemli bir özelliği de risk esaslı olarak gerçekleştirilmesidir. Buna göre sistemin zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin olarak analiz yapılması, risk alanlarının belirlenmesi ve kontrol faaliyetlerinin bu alanlarda yoğunlaştırılması gerekmektedir.

4.2. İç Kontrol Sisteminin Amaçları

İç kontrol, amaçlarına ulaşabilmek üzere, (1) yönetsel kontrol ve (2) muhasebe kontrolü şeklinde ikiye ayrılmıştır (Güredin, 2000, s.166-167).

- **Yönetsel Kontrol:** Örgütün planı, faaliyetlerin verimliliği ve yönetim politikalarına bağlılıkla ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsamaktadır. Yönetsel kontroller finansal kayıtlarla sadece dolaylı bir şekilde ilgilidir.
- **Muhasebe Kontrolü:** Örgütün planı, varlıkların korunması ve finansal kayıtların güvenilirliği ile doğrudan ilgili tüm yöntem ve yordamları kapsamaktadır. Bu tür kontroller genel olarak; yetkilendirme ve onaylama, kayıt tutma ve muhasebe raporlarının hazırlanması ile ilgili görevlerin, faaliyetler veya varlıkların korunması, varlıklar üzerindeki fiziki kontroller şeklindeki kontrol önlemlerini içermektedir.

İç kontrol, her bir idarenin kendi bünyesinde mali kontrol yetkilileri aracılığı ile gerçekleştirdikleri harcama öncesi kontrolü ve iç denetçileri vasıtasıyla gerçekleştirdiği harcama sonrası denetimi ifade eder. 5018 sayılı Kanuna göre iç kontrol, uluslararası genel kabul görmüş iç kontrol tanımına uygun olarak, mali

yönetimle sınırlı olmayan ve idare üst yöneticisinin sorumluluk alanlarında yapılması gereken her türlü kontrolü kapsayacak şekilde tanımlanmıştır. Kanunda, iç kontrolün amacı:

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini,
- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesini,
- Her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi edinilmesini,
- Varlıkların kötüye kullanılmasının ve israfının önlenmesi ve kayıplara karşı korunmasını sağlamak şeklinde belirtilmektedir.

4.3. İç Kontrolün Unsurları

İç kontrol sisteminin yeterli etkinlik ve güvenilirlikte olması için taşıması gereken unsurlar aşağıda belirtilmiştir (Elitaş, 2004, s.220):

- İyi bir örgüt planı
- İyi bir muhasebe sisteme
- İyi bir çalışma sistemi
- Yeterli sayı ve kalitede personel
- İyi çalışan bir iç denetim bölümü

İç kontrol sisteminden beklenen faydaların elde edilebilmesi için yukarıda sayılan beş unsurun bir arada sağlanması gerekmektedir. Büyük işletmelerde yeterli ve iyi bir iç kontrol sisteminin yararlarının yöneticiler tarafından anlaşılması, iç

kontrolün uzantısı bir kontrol aracı olarak iç denetimin gelişmesine yol açmıştır (Kepekçi, 1982, s.33)

İç kontrol ve iç denetim birbirinden ayrı ama yakından ilişkili iki kavramdır. İç kontrol ve iç denetim 1940'lı yıllardan bu yana var olan ama özellikle son on yılda önemi artan kavramlardır. Ülkemizde bu iki kavram, henüz tam anlamıyla anlaşılmiş ve birbirleriyle ilişkileri net bir şekilde kurulabilmiş değildir

Avrupa Birliğinin mali kontrol mekanizmasına yaklaşımı ise şöyle özetlenebilir. Avrupa Birliği bütçesinin uygulanmasında, 2003 yılında uygulamaya giren Mali Düzenlemeden (Financial Regulation) önce Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından merkezi ön kontrol görevi yürütülmüştür. Bu genel müdürlükte mali kontrolörler tarafından işlemler kontrol edilerek vize edilmek suretiyle ön kontrol görevi yerine getirilmiştir. Avrupa Birliğinin bu uygulaması güney modelinin bir versiyonu olarak değerlendirilebilir. Avrupa Birliği bütçesi uygulamasında 01.01.2003 tarihinden itibaren yeni bir mali düzenleme yürürlüğe konulmuştur (Kesik, 2005/1,s.106).

Bu Mali Düzenleme ile ön kontrol fonksiyonu merkezi işlem olmaktan çıkarılmış, yönetim sorumluluğu çerçevesinde genel müdürlüklere verilmiştir. Ancak, önceden vize uygulaması sistemden çıkarılmamış, önceden vizenin her genel müdürlük içinde gerçekleştirilmesi şeklindeki uygulamaya geçilmiştir. Bu uygulamada ödenek tahsisleri, ödeneklerin dağıtımı, taahhütler, sözleşme prosedürleri, sözleşmelere dayanılarak yapılan ödemeler, yersiz ödemelerin geri alınması işlemleri her genel müdürlük içinde ön mali kontrole tabi tutulmaktadır. Avrupa Birliği, müzakere konularından mali kontrole (Chapter 28- Financial Control) ilişkin olarak aday ülkelerle yapılacak müzakerelerde, bazı temel şartları aramaktadır. Mali kontrol konusunda müzakerelerin açılabilmesi için; kamu gelir ve giderlerini bütünüyle kapsayan kamu iç mali kontrol prensiplerinde yeterli düzeyde ilerleme sağlanması, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının yeterli düzeyde garanti edilmesi, yeterli düzeyde ön kontrol mekanizmaları, harcama birimlerinde iç denetim hizmetleri ve merkezi düzeyde kontrol ve denetim metodolojisinin varlığı aranmaktadır. Müzakerelerin kapatılabilmesi için ise; kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin birincil ve ikincil mevzuatın kabul edilmesi, tatmin edici ön mali kontrol mekanizmaları, harcama birimlerinde iç denetim hizmetlerinin sağlanması ve

merkezi uyumlaştırma birimlerinin kurulması ile ilgililerin eğitim programına tabi tutulması şartları aranmaktadır. İzlemeye alınacak temel konular ise birincil ve ikincil mevzuatın uygulamaya konulması, ön kontrol mekanizmaları, iç denetim hizmetleri ve merkezi uyumlaştırma birimlerinin çalışmaya başlaması, kontrol ve denetim rehberlerinin tamamlanması, katılım öncesi yardımlar için genişletilmiş merkezi olmayan uygulama sisteminin kabul edilmesi olarak sıralanmaktadır (<http://forum.europa.eu.int/Public/irc/budg/Home/main>, “Criteria for opening and provisionally closing Chapter 28”).

Avrupa Birliğine üye ülkelerdeki mali yönetim ve kontrol sistemlerini kuzey model ve güney model olmak üzere ikili bir ayırma tabi tutmak yanlış olmayacaktır. Anglo-sakson modeli olarak da bilinen kuzey modelde yönetim sorumluluğu (managerial accountability) anlayışı hakimdir. Bu yaklaşımda idarenin mali yönetim ve kontrol sistemine idarenin dışından merkezi otoritelerce bir müdahalede bulunulmamaktadır. Güney Avrupa ülkelerinde uygulama alanı bulan ve üç taraflı ön kontrol yaklaşımı (Third Party Ex-ante Control Approach) olarak bilinen güney modelinde ise işlemin yasallığını ve uygunluğunu kontrol eden çoğunlukla Maliye Bakanlığına bağlı personel sistem içinde yer almaktadır. Bu modelde denetim harcamacı kuruluşların dışında örgütlenmiş olup, idarelerin mali yönetim ve kontrol sistemine merkezi otoritelerin (Maliye Bakanlığı) farklı seviyelerde müdahalesi bulunmaktadır. Her iki model de ülkelerin yönetim yapılarıyla doğrudan ilişkilidir. Kuzey modelin yönetime siyasi müdahalenin daha az olduğu ülkelere, güney modelin ise yönetime siyasi müdahalenin kontrol altına alınmadığı ülkelere daha uygun olduğu söylenebilir (Arcagök ve ark., 2004, s.13).

1050 sayılı Kanun’da ön mali kontrol süreci, taahhüt ve sözleşme tasarılarının Maliye Bakanlığı’na vizeye tabi tutulması ve Sayıştay’ın kadro ve ödenek dağıtım işlemlerini vize etmesi ve sözleşmeleri tescil etmesi şeklinde belirlenmiştir. Ancak 5018 sayılı Kanun ile yukarıda bahsedilen ve her iki kuruma ait olan harcama öncesi vize ve tescil yetkileri tümüyle kaldırılmış bulunmaktadır. Bu değişikliğin gerekçesi, 5018 sayılı Kanun ile getirilen yönetim sorumluluğu modeline dayanmaktadır. Bu kapsamda, kamu kaynaklarının kullanılmasında yetki ve sorumluluk birleştirilmekte, diğer bir deyişle 1050 sayılı Kanunda var olan yetkisiz sorumluluk (ita amirinin kural olarak mali sorumluluğunun olmaması ancak tahakkuk memurunun harcamaların

mevzuata uygunluğu bakımından sorumlu tutulması) ya da yetkili sorumsuzluk (ita amirinin harcama işlemini başlatmak ve onaylamak için yetkili olması ancak harcamaının mevzuata uygunluğundan sorumlu olmaması) sorununa son verilmek istenmektedir. Dolayısıyla sorumluluğun hiyerarşik olarak daha yukarılara çekilmesi ve daha da önemlisi kamu hizmetlerinin gördürülmesinde yöneticinin performansının öne çıkması, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde yöneticilere bazı esneklikler tanınması gerekliliğini de beraberinde getirmiştir. Bu kapsamda, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yapılan harcama ve/veya işlem öncesi kontrollerin kaldırılarak, harcama ve/veya işlem sonrası denetimlerin etkinliğinin artırılması amaçlanmıştır (Kesik, 2005/1, s.106).

5018 sayılı Kanunun 60'ıncı maddesine göre, idarelerin stratejik planlarının hazırlanmasını koordine etmek, çok yıllık bütçeyi hazırlamak, bütçe kayıtlarını tutmak, idare gelirlerinin tahsil işlemlerini yürütmek, idare faaliyet raporlarını hazırlamak, ön mali kontrol faaliyetini yürütmek, üst yöneticiye danışmanlık yapmak, idarede iç kontrol sisteminin kurulması ve geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmak üzere kamu idarelerine bağlı olarak strateji geliştirme birimleri kurulmuştur.

5. İÇ DENETİM

İç denetim şirket ve organizasyonlarda son yıllarda en çok aranan fonksiyonların başında gelmektedir. Bu fonksiyon bir ihtiyaçtan kaynaklanmaktadır. Bu ihtiyacı doğuran sebepler (Sawyer, 1995, s.47);

- Sorumluluk ve Hesap Verme
- Vekalet Teorisi,
- Yönetime Danışmanlık ve Yardım Etme,
- Tasarruf İhtiyacı ve
- Hatalı ve Hileli İşlemlere Karşı Korunma gibi nedenlerdir.

Son yıllarda iç denetime olan ilgi kamuda da oldukça artmış bulunmaktadır. Bunun temel nedeni, kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinin ön plana çıkması ve kamuoyunun devletin faaliyetleri hakkında daha çok bilgi edinme ihtiyacını hissetmesidir. İç denetim, kamu idaresinin performansı hakkında yönetime rapor vermekte ve bir sorun varsa yönetimin gerekli önlemleri almasına imkan tanımaktadır. Aynı zamanda iç denetim, uyguladığı denetim teknikleri ile mali disiplini sağlamanın da bir güvencesi olarak görülmektedir. İç denetimin kalitesinin artması, aynı zamanda yüksek denetim (Sayıştay) kurumu tarafından yapılan dış denetimi kolaylaştırarak yardım sağlamaktadır (Kesik, 2005/1,s.97).

Kamu kaynaklarının etkin bir şekilde kullanılmasının garantisinin denetim olduğu konusunda yaygın bir anlayış vardır. Bu yaklaşıma göre, denetimin belirli aşamalardan geçmek suretiyle belirli bir sistematik dahilinde yapılması, denetimin kalitesini güvence altına almaktadır.

5.1. İç Denetimin Tarihsel Gelişimi

İç denetim işlevi, tarihsel süreç içerisinde farklı açılardan ele alınmıştır. Bu bağlamda iç denetimin, tarihsel süreç içerisinde nasıl algılandığının ve nasıl bir

gelişim geçirdiğini anlamak üzere tarih boyunca geçirdiği evrime bakmakta fayda vardır.

Sanayi devrimiyle birlikte iş hayatındaki gelişmeler profesyonellere yetki devrini uygulamaya sokmasıyla birlikte iç denetim mesleğinde de önemli gelişmeleri beraberinde getirmiştir.

A.B.D de şirketler denetim fonksiyonunu dışarıdan denetçi getirmek yerine, içerden çözmeye karar vermişlerdir. Çünkü problemin büyüklüğü, bu işi yapacak ful time birini çalıştırmayı ekonomik olarak mümkün kılar hale gelmişti. Bu ekonomik nedenin yanı sıra iç denetçinin kuruma ve konulara dışarıdan gelen birine göre daha hakim olması da İç Denetim birimlerinin kurulmasında etkili olmuştur. Bu şekilde şirketlerde iç kontrol sistemleri ortaya çıkmış ve yönetimler iyi bir iç denetimin yararlarını görmüşlerdir.

A.B.D 'de ilk iç denetçi kullananlar demiryolu şirketleri olmuştur. Bu denetçilere "Gezgin Denetçi" (traveling auditor) deniliyordu. Bu denetçilerin ana fonksiyonları bilet acentalarına gidip bilet ve para kontrolü yapmaktı. Bu iç denetim fonksiyonunun evriminin nereden başladığının görülmesi açısından ilginçtir.

Önceleri sadece muhasebe ve işletme varlıklarının korunması ile görevlendirilen iç denetçiler, sonraki yıllarda uygunluk denetimi, risk değerlemesi gibi alanlarda da görev alarak mesleğin çalışma alanının gittikçe genişlemesine yol açmış ve kurumsallaşmış işletmelerin ayrılmaz bir parçası halini almışlardır (Uzun, 1999, s.2).

Amerika'da 1933 tarihli Menkul Kıymetler Yasası'nda ve 1934 yılında Menkul Kıymet Borsaları Yasası'nda halka arz edilmiş menkul kıymetlere ilişkin yapılan düzenlemelerde yoğun olarak muhasebeden ve denetimden yararlanılması, işletmelerce muhasebe kayıtlarının doğruluğunun incelenmesi ve muhasebe kontrolleri ile uyum sağlanması için yalnız dış denetimle yetişilemeyeceğinin anlaşılmasına yol açmıştır. Bu yüzden işletmeler iç denetim birimlerini kurmuşlardır. Dış denetim mesleğinin geçmişinin çok eski olmasına rağmen, iç denetim türü 1940'lı yıllardan sonra önem kazanmaya başlamıştır (Gürbüz, 1995, s.50).

Bu yıllarda iç denetim mesleğinin gelişmesinde 1929 yılında başlayan Büyük Ekonomik Buhranın çok önemli etkisinin olduğu aşıkardır. Büyük Ekonomik Buhrandan sonra iş hayatında ortaya çıkan profesyonellere yetki devri nedeniyle iç denetim mesleği hızla gelişmiş ve 1941 yılında ABD’de kurulan İç Denetim Enstitüsü ile kurumsal kimlik kazanmıştır. Modern iç denetimin oluşumu 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) kurulmasıyla gerçekleşmiştir (Kaya, 2005, s.108).

İç Denetimin Sorumlulukları Hakkında Tebliğ İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1947 yılında yayımlanmıştır. 1950’lerde iç denetim faaliyetleri finansal denetimler üzerine odaklanmakta ve iç denetim birimleri ağırlıkla finansal tablolar üzerinde incelemeler yapmaktaydılar.

IIA’nın 1956 yılında yayınladığı rapor (statement) ile İç Denetim birimlerinin yapısı, amaç ve alanı belirlenmiştir (Institute of Internal Auditors, Statement of Responsibilities of the Internal Auditor).

İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ise aynı Enstitü tarafından 1978 yılında yayımlanmıştır. Geçen zaman içerisinde Amerikan İç Denetim Enstitüsü Ahlak Kurallarını kabul etmiş, Profesyonel İç Denetim Uygulaması için Standartları geliştirmiş, devamlı eğitimi sağlayan bir program oluşturmuş, ortak bilgi yapılanması kurmuş ve bireylerin sertifikalı iç denetçi olarak tanınmalarını sağlayan bir sertifika ve sınav programı hazırlamıştır (Kaya, 2005, s.109).

Amerika’da 1977 tarihli Dış Ülkelerde İş Ahlakına Aykırı Davranışlar Yasası (Foreign Corrupt Practices Act) halka açık şirketlerin işlemlerinin yetkili kişilerce gerçekleştirilmesinde ve kayda alınmasında yeterli güvence sağlayacak tatmin edici bir iç kontrol sistemi kurmalarını, finansal faaliyetleri bütün ayrıntılarıyla ve doğru bir şekilde yansıtan muhasebe kayıt sistemleri oluşturmalarını öngörmekteydi. Söz konusu kanun ile öngörülen güvencenin sağlanmasında en kolay yollardan birinin iç denetim birimi kurulması olması nedeniyle pek çok şirket iç denetim kadrolarını oluşturmuş ya da mevcutların ölçü ve kalitelerini arttırmışlardır. Söz konusu düzenleme dışında şirketlerin iç denetim birimleri kurmalarını zorunlu kılan hukuki düzenleme bulunmamasına rağmen, şirketlerin pek çoğu faydalarından ötürü iç denetim uygulamasını gönüllü olarak kabul etmişlerdir (Akarkarasu, 2000, s.16).

1950'lerden önce organizasyonlardaki iç denetim faaliyetleri; finansal denetimlere ve finansal işlemlerin doğruluğunun değerlendirilmesi rolünü üstlenmişti (Chun, 1997, s.248).

İç denetimin tarih içindeki dönüşümünü anlamak, iç denetim mesleğinin gelişimi ve geleceği açısından son derece önemlidir. İç denetimin zaman içinde geçirdiği evrimi kısaca aşağıdaki gibi özetleyebiliriz. 1950'li yıllar işletme varlıklarının korunması 1960'li yıllar işletme verilerinin güvenilirliğinin denetlenmesi 1970'li yıllar uygunluk denetiminin yapılması 1980'li yıllar işletme etkinliğinin denetlenmesi 1990'li yıllar işletme amaçlarına ulaşılması 2000'li yıllar işletmeye artı değer katma. Yukarıdaki özet bilgilerden de anlaşılacağı üzere iç denetim mesleğinin faaliyet alanı zaman içerisinde genişlemiştir (Uzay, 1999, s.2). 2000'li yıllar ile birlikte iç denetimde, artı değer katmak suretiyle işletmeye somut kazanımların sunulduğu bir döneme girilmiştir. 21.yüzyılda işletme yönetiminde iç denetimin proaktif bir rol üstlenmesi gerektiği ortaya çıkmıştır (Uzay, 1999, s.4).

İç denetim, "bir organizasyona hizmet etmek amacı ile, organizasyon içerisindeki faaliyetleri incelemek ve değerlemek için organizasyon bünyesinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetimin uzun yıllar bu tanım çerçevesinde değerlendirilmesine karşın, zaman içinde işletme faaliyetleri ve yapılarında meydana gelen değişimler ile birlikte bu tanımın iç denetim mesleğine yürütülen faaliyetleri tam olarak kapsamadığı görüşünde birleşilmiştir (Bou-Road, 2000, s.182).

Zamanla organizasyonlardaki farklılaşmanın ve karmaşıklığın artması ile yeni yönetsel problemler ortaya çıkmış ve üst yönetim üzerinde yeni baskılar belirlemiştir. Bu baskıların üstesinden gelebilmek için yöneticiler, iç denetçilerden daha fazla profesyonel yardım alma ihtiyacı duymuşlardır. Bu yönetsel problemler şunlardır (Moeller, 2005, s.6);

- Organizasyonla ilgili değişiklikler (Daha fazla yetkilendirme ve sorumluluk üstlenme, bürokratik kademelerin azaltılması, katılımcı ve ekip çalışmasına dayanan bir yönetim anlayışının geliştirilmesi)
- Maliyet yapısıyla ilgili değişiklikler (Küçülme ve genel giderlerin kısılması, süreçlerin kolaylaştırılması, değer yaratmayan faaliyetlerin

ortadan kaldırılması, sistemlerin ve süreçlerin yeniden yapılandırılıp kolaylaştırılması, gereksiz işlerin azaltılması, yeni teknolojilerden yararlanılması, en iyi uygulama örneklerinin adapte edilmesi.)

- Kontrollerle ilgili değişiklikler (Geleneksel kontrol süreçlerinin yeniden dizayn edilmesi, kontrol sorumluluğunun merkezden daha büyük yetkilerle faaliyet düzeylerine kayması, çalışma birimlerinden kendi düzenlemelerini yapmalarının istenmesi.)

IIA, bu gelişmelere paralel olarak mesleğin geleceğine bakışını değiştirecek şekilde 1999'da yeni bir iç denetim tanımlaması yapmıştır. Bu tanıma göre iç denetim: "İşletmelerin operasyonlarını geliştirerek katma değer sağlamak amacıyla oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim aktivitesidir. İç denetim aynı zamanda işletmelerin amaçlarına ulaşması için mevcut risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim işlevlerini değerlendirerek, etkinliklerin artması için sistematik bir yaklaşım getirmeyi amaçlar" (Krogstad ve ark., 1999, s.28; IIA). Bu yeni tanıma göre iç denetim fonksiyonu, bir güvence sistemi olarak, kayıtların doğruluğundan ziyade, organizasyonun eğilimlerini dikkate alan ve organizasyondaki işlemlerin etkinliği ve verimliliği üzerine katma değer oluşturan bir faaliyet olarak görülmektedir (Krogstad ve ark., 1999, s.28).

Önceleri sadece geçmiş uygulamaların kontrolünden ibaret olması yönüyle reaktif bir süreç olan iç denetim faaliyeti, danışmanlık ve değer katma gibi işlevler ile birlikte aynı zamanda proaktif bir süreç haline gelmiştir.

Bağımsız denetim, üçüncü kişilere sunulan finansal bilgilerin dürüstlüğünü saptamaya yönelik iken; iç denetim faaliyetlerin verimliliği ve etkinliği ile ilgilenir (Güredin, 2000, s.15). İç denetim, örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek iç kontrol sisteminin etkin işleyip işlemediğini değerler (Kepekçi, 2000, s.3). İç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlediği için, aynı zamanda bir iç kontrol aracıdır. İç denetimin faaliyet denetimi yönünü ise verimlilik denetimi oluşturmaktadır (Özer, 1997, s.82). İç denetim ile ilgili yapılan tüm tanımlamalardan yola çıkılarak, üst yönetimin kontrol mekanizması olarak iç denetimin kapsamına giren faaliyetleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Venables, 1988, s.7).

- İç kontrolün yeterliliğini sağlamak,
- Kayıtların güvenilirliğini teftiş etmek,
- Yönetim kararlarını zorlayıcı kılmak,
- Hata ve hileleri ortaya çıkarmak ve önlemek,
- Üst yönetime bağlı olarak görev alma,
- Raporlama prosedürlerini yerine getirmek.

Geçmişte iç denetim, yalnızca işletme içerisindeki finansal usullere uygunluk denetimi iken, günümüzde finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda da verimliliğin ve etkinliğin onaylanmasını kapsamaktadır. İç denetim giderek tüm teşebbüs faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve teşebbüsün amaçlarına daha yeterli biçimde ulaşmasına yön verecek şekilde işlemesi gereken bir yönetim aracı haline dönüşmektedir (Kurban, 1997, s.24).

Yapılan son tanımlamalar kapsamında iç denetim, artık işletmedeki iş akışlarından birisi olarak görülmektedir. İşletmedeki tüm bölümlerin yaptığı gibi iç denetim de organizasyona katma değer sağlayan bir birim olmalıdır. Şayet, iç denetim, bağımsız dış denetimin görevlerini tekrarlar ise, organizasyona değer katmamış demektir. Değer katabilmek üzere iç denetçi, daha iyi yönetim uygulamalarına yol açacak gelişmeler için önerilerde bulunmalı ve işletmenin bütün faaliyetlerini incelemelidir (Uzay, 1999, s.209).

Günümüzde iç denetim, daha geniş bir perspektifi kapsamakta ve finansal konularda olduğu kadar finansal olmayan konularda da verimlilik ve etkinlik çalışmaları yürütmektedir.

Geleneksel anlamda iç denetim faaliyetlerinin hedefi, her türlü riski bulmak ve ortadan kaldırmaktır. Başka bir ifadeyle, iç denetim birimi, işletme içerisinde faaliyetlerin önceden belirlenen standartlara, politikalara ve hedeflere uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini kontrol eden bir birimdir (Saka, 2001, s.3).

İç denetim, üst yönetim için aynı zamanda müşavirlik/danışmanlık hizmeti de vermekte ve yönetimin bilgiye dayanan kararlar almasını sağlamaktadır. İç denetim

raporlarında faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği araştırılarak, bu konuda yönetime tavsiyelerde bulunur. Başlangıçta dolandırıcılık, suistimal ve hata olasılıklarını en aza indirmek için öngörülen bir işlev olan iç denetimin kapsamı, zamanla daha genişlemiş ve risk odaklı denetim çalışmaları ön plana çıkmıştır (<http://www.bis.org/>).

İç denetim, mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetlerin gözden geçirilerek değerlemesinin yapıldığı bir denetim türüdür. Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunup korunmadığını, faaliyetlerin saptanmış politikalarla uyum içinde yürütölüp yürütölmediğini araştırmaktır. İç denetim işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedef alır. Bu açıdan çok önemli bir yönetim kontrol aracıdır. İç denetim aynı zamanda işletmede görevli kişilerin tutumu ve davranışlarını da dolaylı olarak denetler (Uzun, 1999, s.17).

Artık, iç denetimden, geriden gelip bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, öne geçip öngörüleleriyle risklerin yanı sıra fırsatları da ortaya koyması beklenmektedir. Esas itibariyle iç denetim; iç sınırlara veya coğrafi sınırlamalara bakılmaksızın bir kurumun faaliyetlerinin tümünü kapsamaktadır. İ denetim faaliyeti; yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin kurumun karşı karşıya olduğu risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve bu risklerle mücadele konularında yeterliliğinin ve etkinliğinin belirlenmesini de kapsamaktadır (ECIIA, 2004, s.27).

İç denetim kurum yönetimine ayna tutarak, işletme körlüğü içerisinde görölmeyen birçok konuyu teşhis ederek çözüm yolları aranmasını sağlamaktadır. Risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim bilgi sistemlerinin ölçölmesinde ve raporlanmasında anahtar rol oynayan iç denetim süreçleri, uluslararası arenada rekabet eden kurum ve kuruluşların piyasalardaki itibar ve imajının da bir göstergesi niteliğine bürünmüştür (Onur, 2006).

Bu günkü anlamda iç denetime aşağıda belirtilen aşamalardan geçilerek ulaşıldığını görürüz (Kaya, 2005, s.112).

- Kurum içinde iç işlemlerin kontrol edilmesi süreci

- İşlem bazlı sürekli denetim anlayışı
- İstatistik yöntemler kullanarak denetim
- Olasılık esasına dayalı bir yaklaşımla denetim
- Anlık belirli noktaların kontrol edilmesine yönelik denetim
- Risk analizine dayalı denetim
- Sistem tabanlı yaklaşımla denetim
- İdari işlemlerin de denetim kapsamına dahil edilmesi
- Yönetim denetimi
- Risk odaklı denetim

Görüldüğü üzere risk odaklı iç denetim günümüzde denetim anlayışının en yeni ve son şeklini teşkil etmektedir. Bütün bu tanım ve açıklamalardan sonra iç denetimin en güncel, en resmi ve kabul gören uluslararası tanımını verelim. “İç denetim; kurumun her türlü etkinliğini geliştirmek, iyileştirmek ve kuruma değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence ve danışmanlık hizmeti vermektir. İç denetçiler, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirerek kurumun hedeflerinin gerçekleştirilmesine yardımcı olurlar” (Institute of Internal Auditors, 2002).

İç Denetçiler Birliğinin tanımına göre İç Denetim Tanımının Unsurları aşağıdaki şekilde belirtilebilir:

- Objektif olunması,
- Güvence ve danışmanlık hizmeti verilmesi,
- Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve değer kazandırmak,
- Kurumun hedeflerinin geliştirilmesine yardımcı olunması,

- Risk yönetimi, iç kontrol süreçleri ve yönetsel süreçlerin denetimi,
- Sistematik ve disiplinli çalışma

Yukarda verilen uluslararası tanımında yer alan kavramlara bakacak olursak; bağımsız ve tarafsız kelimeleri objektif olmayı ifade etmektedir. Bağımsızlık, iç denetim biriminin sahip olması gereken bir nitelik olup, iç denetimin planlanması ve programlanmasında risk değerlendirmesine bağlı olarak en riskli alanlardan başlayarak denetime tabi tutulmasını ve iç denetçinin denetim görevini engellenmeden yapabilmesini ifade etmektedir. İç denetçi denetim faaliyetini gerçekleştirirken meslek etik kurallarına ve belirlenen standartlara uygun olarak davranır. İç denetim kuruma denetim sonucunda elde ettiği verilerle güvence ve danışmanlık sağlar. Denetim sonucunda kurum yönetimi, kurumun amaç ve hedeflerine uygun kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, faaliyetlerinin mevzuata uygunluğu, kurum varlıklarının korunması ve kurum içinde var olan iç kontrollerin yeterli olup olmadığı ve kurumun ürettiği bilgilerin güvenilirliği konularında güvence ve danışmanlık elde eder. Bu güvence ve danışmanlık faaliyeti aynı zamanda devlete, topluma ve kurumla ilgili kişileri ve araştırmacılara karşı da sağlanır. İç denetim, bir kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasına dönük olarak kuruma değer katmaya çalışır. Bu amaçla kurumun amaçlarına yönelik yeni hedefler belirlemede ve geliştirmede yardımcı olur. İç denetçiler yönetimin dışında ve yönetim fonksiyon ve işlem sürecinden ayrı olarak kurum üst yönetimine danışmanlık yapmak amacıyla, düzenlediği raporlarda iyileştirici ve geliştirici önerilere yer verir. İç denetim, sürekli ve disiplinli, risk değerlendirmesine dayanan bir denetim anlayışı benimsediğinden bir kurumda etkin bir risk yönetiminin kurulmasına yardımcı olur (Kaya, 2005, s.113).

5018 sayılı Kanunla mevzuatımıza giren İç Denetim Tanımı IIA'nın tanımına büyük bir benzerlik göstermektedir. "İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak

gerçekleştirilir.” (5018 sayılı Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu 5436 sayılı kanunla değişik 63.m) Bu tanıma göre İç Denetim;

- Kurum içi bir faaliyettir
- İşlemlerin gerçekleştirilmesi sırasında ve sonrasında uygulanır
- Bağımsız ve tarafsız bir faaliyettir
- Kurumu geliştirmeye yönelik tavsiyeler sunar
- Sistemli bir yöntem çerçevesinde gerçekleştirilir
- Risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirir.

İç denetim özellikle iç kontrolün kalitesi konusunda güvence vermeyi hedefler.

5.2. İç Denetimin Amaç ve İşlevleri

İç Denetimin amacı gözden geçirilen faaliyetlerle ilgili nesnel analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve yorumlar yaparak yönetimin tüm üyelerine sorumluluklarını etkili bir biçimde yerine getirmekte yardımcı olmaktır.

İç Denetim bir yönetsel kontroldür, diğer kontrollerin etkinliğini ölçer ve değerlendirir. İç Denetim yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle, İç Denetim yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur.

İç Denetim birimlerinin temel amacı aşağıda yer verilen konularda yöneticileri bilgilendirmek ve onlara yardımcı olmaktır. Bu konular;

- Finansal ve operasyonel bilgilerin doğru ve güvenilir olması, kontrollerin tutarlılığı, yeterliliği, uygulamasının gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi,

- Üst yönetimce konulan politikalara, planlara, ve prosedürlere ne ölçüde uyulduğunun araştırılması,
- Şirketin aktiflerinin varlığının her çeşit zarar ve kayba karşı ne derecede korunduğunun araştırılması,
- Şirket kaynaklarının ekonomik ve verimli bir biçimde kullanılması,
- Yüklenilen sorumlulukların yerine getirilmesinde performans kalitesinin değerlendirilmesi, şeklinde özetlenebilir.

İç denetimin temel görevlerinden biri, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin ve verimli olduğu konusunda üst yönetime objektif bir güvence sağlamaktır (ECIIA, 2004, s.27). Bu işin bir parçası olarak, iç denetim faaliyeti, üst yönetime, sorumluluklarını yerine getirmesi, görevlerini ifa etmesinde yardımcı olmak için danışmanlık yapar, yol gösterir ve işlerin yapılmasına yönelik imkan sağlar. İç denetimin asıl amacının, örgüte yararlı olmak için denetim faaliyetlerini sürdürmek ve örgüt çalışanlarının sorumluluklarını etkin şekilde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmak olduğu ifade edilmiştir (Uzay, 1999, s.36). İç denetim faaliyeti, iç kontrol süreçlerinin riskleri kabul edilebilir bir düzeyde yönetmek için gerektiği gibi çalıştığı konusunda objektif bir güvence vererek yönetimin faaliyetlerine destek olur (ECIIA, 2004, s.23). Modern organizasyonlarda iç denetim faaliyetleri, güvence sağlama (Assurance Services) ve danışmanlık yapma (Consulting Services) şeklinde iki önemli işlevi yerine getirmek suretiyle kuruma ilave değer katmak durumundadırlar (Bou-Road, 2000, s.183).

İç denetimde amaç, teşkilata değer katmak, faaliyetlerin iyileşmesine katkıda bulunmaktır. Hata bulmadan ziyade, süreçlerde bir aksaklık olup olmadığı, kaynakların verimli bir şekilde yönetilip yönetilmediği, kontrol yapılarının iyi işleyip işlemediği gibi konular üzerine odaklanılır. Kişiler değil faaliyetler, hatalar değil süreçler üzerinde yoğunlaşılır. İç denetim faaliyetinin yerine getirilmesi ile birlikte iç denetim faaliyetinin muhtemel getirilerini şu şekilde sıralayabiliriz (European Commission, 2004, s. 12):

- İdarenin faaliyetlerini yıl boyunca izler, üst yönetime değerlendirmeler yapar ve tavsiyelerde bulunur. Yönetimin de gerekli önlemleri alması için imkan sağlar,
- İdarenin faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında ilk elden bilgiler elde eder ve belirlenmiş amaç ve hedeflerin gerçekleşmesi konusunda değerlendirmelerde bulunur,
- İdarenin kalite güvencesine katkıda bulunur; faaliyetler yürütülürken belirlenmiş politikalara, esas ve usullere, ilke ve standartlara uyulup uyulmadığı konusunda güvence sağlar,
- İç denetçiler, yaptıkları analizler, değerlendirmeler ve tavsiyeler ile yönetime çok önemli katkılarda bulunurlar ve dolayısıyla idarenin faaliyetlerine değer katarlar.

5.3. İç Denetim Faaliyet Alanı

İç denetim faaliyet alanı üç alanı kapsar. Bunlar (Kaya, 2005, s.99):

- Risk yönetim süreçlerinin denetimi
- İç kontrol süreçlerinin denetimi;
- Yönetimsel süreçlerin denetimi

5.3.1. Risk Yönetim Süreçlerinin Denetimi

Kamu yönetiminde risk yönetimi kavramı yeni olup, bu kavramla neyi ifade etmek istediğimizin anlaşılması açısından, riskin tanımlanmasına ihtiyaç vardır.

Çin dilinde risk/kriz sözcüğü etimolojik anlamda iki kelimenin bileşiminden oluşmaktadır. Birincisi tehdit (threat) diğeri ise fırsat (opportunity). Riski kurumun hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyecek her türlü olay veya durum olarak tanımlanabilir. Risk, gelecekte oluşabilecek potansiyel problemlere, tehdit ve tehlikelere işaret eder. Aynı zamanda potansiyel fırsatlarda vurgu yapar. Riskin iki temel bileşeni vardır. Belirli bir sonuca ulaşamama olasılığı ya da istenmeyen bir olayın oluşma olasılığı (Yörüker, 2003, s.7)

Başka bir ifade ile riski, bir işletme veya kurumun strateji ve amaçlarına ulaşma yeteneğini olumsuz şekilde etkileyebilecek tehditlerin etkisi ve gerçekleşme ihtimali şeklinde tanımlayabiliriz. Bu riskler (Kaya, 2005, s.100):

Doğal Risk (Inherent Risk): İşlem süreçlerinin doğalarında var olan içsel, doğal risk seviyesidir. Her işlem sürecinin doğasında az veya çok mutlaka bir risk söz konusudur.

Kalıntı Risk (Residual Risk): Riskler uygun iç kontrol yöntemleriyle minimize edilirler. Her işlem sürecinde mevcut iç kontrol uygulamaları sonrası halen mevcut olan artık, kalıntı risk seviyesidir. Riskler oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle minimize edilirler.

Risk terimi, kurumu bütünüyle etkileyebilecek olan mali kayıplar, etik olmayan davranışlar, kurum güvenilirliğinin zarar görmesi ve yasal düzenlemelere aykırı bir olay ya da eylemin kurumu olumsuz bir biçimde etkileyebilmesi olarak ifade edilebilir (Gürkan, 2006, s.5).

Risk yönetimi ise bir kuruma, kurum personeline ve kurum varlıklarına yönelik muhtemel tehlikelerin neler olabileceği hususunda yapılan değerlendirmeler ile bu değerlendirmeler çerçevesinde muhtemel tehlike ve/veya tehlikelerin akılcı bir yöntemle asgariye indirilme süreci olarak tanımlanabilir (Gürkan, 2006, s.7).

Başka bir ifade ile Risk Yönetimi; Kurum hedeflerine ulaşılmasını olumsuz etkileyebilecek her türlü riskin tanımlanması, gerçekleşme olasılığı ve olumsuz etkilerinin ölçülmesi ve uygun iç kontrol yöntemleriyle azaltılmasını içeren sistematik bir yönetim biçimidir (Kaya, 2005, s.106). Risk yönetimi, her türlü riskin tanımlanması, ölçülmesi ve giderilmesini kapsayan sistematik bir yönetim uygulamasıdır.

Bu itibarla, etkin bir iç denetim faaliyeti, ortaya çıkabilecek veya var olan operasyonel riskler (mevzuata uyulmamasından kaynaklanan risk) , insan kaynakları riskleri, teknoloji riskleri, itibar riski, stratejik risk (hatalı yönetim kararlarından, kararların düzgün bir biçimde uygulanmamasından kaynaklanan riskler) ve çevresel

riskler gibi çeşitli risklerin tespit edilmesi ve bunların minimize edilmesi için uygun önerilerin geliştirilmesidir (Özbek, 2005, s.3).

Risklerin minimize edilmesi veya önlenmesi için iç denetim tarafından risk değerlendirmesinin yapılması, yapılan değerlendirme uyarınca risk odaklı denetim planının oluşturulması ve denetimin buna göre yapılması gerekmektedir.

Risk Değerlendirmesi, tüm proseslerde , riskin büyüklüğünü tahmin etmek ve riske tahammül edilip edilemeyeceğine karar vermektir. Sistematik olarak tehlikeleri belirlemek, riskleri ortaya çıkarmak ve riskleri kontrol etmek için uygun nitel veya nicel yöntemler kullanarak yapılan çalışmaların bütünüdür. Riskler oluşma sıklıklarına ve yaratacakları hasara göre ölçülürler ve uygun iç kontrol önlemleriyle minimize edilirler.

Risklerin kontrol edilmesi, azaltılması ve yönetilebilmesi için iç denetimin; kurumun faaliyet alanları ve temel görevlerini göz önünde bulundurarak bunları etkileyen olası riskleri saptaması, bunları sınıflandırması ve ortaya çıkan riskleri ölçmesi gerekmektedir. Risklerin ölçülebilmesi için de yönetim becerisi, iç kontrolün yeterliliği, son denetimden bu yana geçen süre gibi hususlar göz önünde bulundurulurken risk faktörlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Buna göre; Risk yönetimi sürecinde;

- Risklerin tanımlanması,
- Risklerin ölçülmesi,
- Risk politikaları ve uygulama usullerinin oluşturulması ve uygulanması,
- Risklerin izlenmesi ve analizi,
- Risklerin raporlanması,
- Risklerin araştırılması, teyidi ve denetimi gerekmektedir (<http://www.bddk.org.tr/turkce/yayinlarveraporlar/sunumlar/riskmanagementNY.pdf>).

Yukarıda bahsedilen genel değerlendirmelere paralel olarak Yönetmeliğin risklerin değerlendirilmesi başlıklı 37 nci maddesinde, yönetimin, risklerin tanımlanması ve kontrolü için gerekli stratejilerin geliştirilmesinden ve uygulanmasından sorumlu olduğu belirtilerek idarelerin tüm faaliyetlerinin iç denetim birimince kapsamlı bir risk analizine tabi tutulacağı, bu analiz sonuçlarının değerlendirilerek, kamu idarelerinin hizmetlerini etkileyebilecek risklerin, risklilik oranı ve önemine göre ağırlık verilerek sıralanacağı, bu değerlendirme sonuçlarına göre en yüksek risk içeren alan ve konulardan başlanarak iç denetim planı ve uygulamaya ilişkin programlar hazırlanacağı hükme bağlanmıştır (Gürkan, 2006, s.4).

İç denetim, yapılan risk değerlendirmesi çerçevesinde kurumun hiyerarşik yapısı, (birimler, şubeler) kurum stratejik planında yer alan hedefler, ana işlem süreçleri ve önemli projeler dikkate alarak risk odaklı denetim planlaması yapar (Özbek, 2005). Yapılan planlama sonucunda denetim konuları belirlenir. Söz konusu denetim konuları, taşıdıkları risk değerlerine göre önceliklendirilerek yüksek risk alanları belirlenir. Buna göre de yılı içinde yapılacak olan denetimin hangi alandan veya departmandan başlanılacağı belirlenir.

Yönetmeliğin 36 ncı maddesinde de belirtildiği üzere denetim, kamu idarelerinin en riskli alanlarından başlamak ve iç denetim imkanları dikkate alınmak suretiyle, iç denetim uygulamalarından bir veya birkaçı birlikte programa alınmak suretiyle yapılır.

Risk odaklı denetim planı, asgari her yıl tekrarlanır. Yapılan denetimlerde kararlaştırılan kontrol uygulamalarının kurumca yerine getirilip getirilmediği iç denetim tarafından takip edilir. Yerine getirilmeyen kontrol önlemleri üst yöneticiye düzenli olarak raporlanır.

Denetimin risk odaklı yapılması, denetim faaliyetinin geçmişin hatalarını arama amaçlı ve münhasır bir işlem veya şahsa odaklı yürütülmesi yerine, gelecekte kurumun daha iyi yönetilmesine çevrilmesinin en kısa ifadesidir. Bu kavram denetimin kaynaklarının sınırsız olmadığını ve münhasıran denetimin de bir kaynak tükettiğini, denetlenmesi gereken birim ve süreçlerin her birinin ayrı ve farklı risklere maruz bulunduğunu ve denetlenecek birim ve süreçlerin göreceli olarak farklı önem

derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanır. Risk odaklı denetim sürecinde, yıllık denetim programının (buna yıllık denetim planı da denmektedir) risk odaklı olarak yapılması gerekir. Bunun için Kurumun denetim önceliklerinin neler olduğunun belirlenmesi, denetlenecek işlem süreçlerinin tespit edilerek kurumun tam bir risk haritasının çıkarılması ve denetim kaynaklarının en riskli faaliyetlerden başlanılarak denetimin programlanması gerekir. Buna makro risk analizi veya kurumun genel risk analizi denilir. Bu program kapsamında yer alan, münhasır bir iç denetim faaliyeti ile görevlendirilen iç denetçinin denetim faaliyetinin başlangıcında yapacağı bireysel denetimlerde risk analizi dediğimiz mikro risk analizi çalışması vardır. Denetim çalışma planında yer verilecek bu çalışmayla denetlenen faaliyete ilişkin risklerin tanımlanması, mevcut iç kontrollerin değerlendirilmesi ve risklerin giderilmesine yönelik iç kontrol uygulamalarının geliştirilmesi hedeflenir (Kaya, 2005, s.106).

Risk odaklı denetim, denetim faaliyetinin odak noktasının geçmiş faaliyetlerden geleceğin yönetilmesine çevrilmesinin günümüzdeki ifadesidir. Risk odaklı denetim denetim kaynaklarının sınırsız olmadığını, denetlenecek birim faaliyetlerinin farklı risklerle karşı karşıya olduğu ve denetlenecek birim faaliyetlerinin göreceli olarak farklı önem derecesine sahip olduğu varsayımlarına dayanır. Risk odaklı denetim iki türlü yaklaşımı içerir (Kaya, 2005, s.102):

- Yıllık Denetim Planının Risk Odaklı Olarak Yapılması (Makro Risk Analizi): Denetim önceliklerinin belirlenmesi ve denetim kaynaklarının en riskli faaliyetlerden başlatılmasını hedefler.
- Bireysel Denetimlerde Risk Analizi (Mikro Risk Analizi): Denetlenen faaliyete ilişkin risklerin tanımlanması, mevcut iç kontrollerin değerlendirilmesi, risklerin giderilmesine yönelik iç kontrol uygulamalarının geliştirilmesini kapsar

Bir organizasyonun karşı karşıya kaldığı risk faktörleri ise şunlardır:

- İç kontrol sisteminin kalitesi
- Faaliyetlerin karmaşıklığı ve sayısı

- En son denetimden itibaren geçen süre
- Faaliyetler, süreçler, insan kaynakları, ve yönetimde (ve benzeri alanlardaki) son değişiklikler
- Mevzuat/İmaj
- Varlıkların nakde dönüşebilmesi / yolsuzluk ihtimali
- Kurum üzerindeki baskılar
- Yönetimin yeterliliği ve yeteneği

5.3.2. İç Kontrol Süreçlerinin Denetimi

Gerek uluslararası standartlar gerekse 5018 sayılı Kanun hükümleri uyarınca üst yönetici;

- Kurumun mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinden,
- Kurum kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan,
- Bu kaynakların kayıp ve kötüye kullanılmasının önlemesinden,
- Yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için gerekli önlemlerin alınmasından,
- Mali raporlarda yer verilen bilgilerin doğruluğundan, sorumludur.

Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca ilgili kamu idaresinin üst yöneticisi, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu kapsamında, yukarıda bahsedilen hususları içermek üzere yetkisi dahilinde bütçe ile tahsis edilmiş kaynakların, planlanmış amaçlar doğrultusunda ve iyi mali yönetim ilkelerine uygun olarak kullanıldığını ve iç kontrol sisteminin işlemlerin yasallık ve düzenliliğine ilişkin yeterli güvenceyi sağladığını kamuoyuna açıklamakla yükümlü kılınmıştır.

Bu itibarla, üst yöneticinin kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanıldığı hususunda gerekli güvenceyi verebilmesi için iç kontrol süreçlerini değerlendirerek söz konusu süreçlerinin yeterliliği ve etkinliği hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Üst yöneticinin bu bilgiye sahip olabilmesi ve gerekli tedbirleri alabilmesi için iç denetimin, kurumda uygulanan iç kontrole ilişkin süreçlerdeki hata ve riskleri ortaya koyması gerekecektir. Bu da ancak iç denetim tarafından iç kontrole ilişkin süreçlerinin denetlenmesi suretiyle gerçekleştirilebilecektir (Gürkan, 2006, s.4).

5.3.3. Yönetim Süreçlerinin Denetimi

Bir kurumun yönetim süreçleri; kurumdaki rolleri ve davranışları belirleyen, sorumlulukları tanımlayan, hedefler ve stratejiler geliştiren, kurumsal performansı ölçen, kuruma özgü ve sürekli değişen bir kültürün tezahürüdür. Bu kültür, kurumun benimseyip dile getirdiği, cevaz verdiği değerleri, davranışları ve rolleri şekillendirir; kurumun topluma karşı sorumluluklarını yerine getirmek konusundaki hassasiyetini bir başka deyişle, özenli veya kayıtsız olma eğilimini ortaya koyar. Bu nedenle, yönetim süreçlerinin kendisinden beklenen amaca ne kadar hizmet edebileceği, büyük ölçüde kurum kültürüne bağlıdır. Buna göre (Gürkan, 2006, s.4);

- Kurum içinde gerekli etik ve diğer kurumsal değerlerin geliştirilmesinin,
- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirliğin,
- Risk ve kontrol bilgilerinin kurumun gerekli alanlarına etkili bir şekilde iletilmesinin,
- İç ve dış denetçilerin ve kurum faaliyetleri arasında eşgüdümün ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletiminin

sağlanması şeklinde ifade edilebilecek yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi için, iç denetim, mevcut riskler, olaylar, karşılaşılan zayıflıklar ve bunlardan korunma ve kontrol iyileştirmeleri ya da yeni koruma ve kontrol uygulamaları hususunda kuruma tavsiyede bulunur (TİDE, 2004, s.93).

5.4. İç Denetimin Kapsamı

İç denetimin yüklendiği yeni anlama göre esas olan, görev yapılan idarenin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmektir. Bu durumda, iç denetim, kamu idarelerinin temel hedeflerine ulaşmasında, genel ilkelerinin uygulanmasında önemli bir rol üstlenmektedir. Kamu idarelerinin yurt dışı ve taşra dahil tüm birimlerinin işlem ve faaliyetleri denetim kapsamındadır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte (İDÇUY), söz konusu denetim alanı şu şekilde belirlenmiştir:

- Kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi,
- Risk yönetimi için öneriler geliştirilmesi ile risk değerlendirme ve risk yönetim metotlarının uygulama ve etkinliğinin incelenmesi,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlama amaçlı performans değerlendirmelerinin yapılması ve idarelere önerilerde bulunulması,
- İdarenin faaliyet ve işlemlerinin mevzuata, belirlenen hedef ve politikalara uygunluğunun denetlenmesi,
- Muhasebe kayıtları ile mali tabloların, doğruluğu ve güvenilirliğinin incelenmesi,
- Üretilen bilgiler ile kamuoyuna açıklanan her türlü rapor, istatistik ve mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve zamanındalığının sınanması,
- Elektronik bilgi sistemi ve e-Devlet hizmetlerinin yönetim ve sistem güvenilirliğinin gözden geçirilmesi, faaliyetlerini kapsar (bkz: Kamu İç Denetim Birim Yönergesi)

Görülebileceği üzere, “Mevzuata Uygunluk Denetimi”, “Mali Denetim” gibi bilinen denetim alanları yanında, kamu idaresinin iç kontrol sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi olan “İç Kontrol Sistemi”, “Risk

Yönetimi”, “Performans Değerlendirmesi”, “Bilgi Teknolojileri Denetimi”, “Sistem Denetimi” (Sistem Denetimi: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.) gibi tamamen yeni denetim alanları, iç denetim ile kamu alanına girmektedir (Akçıl, 2006).

5.5. İç Denetim Uygulaması

Kamu idarelerinde iç denetim, denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılır. Ayrıca, bir faaliyet veya konu tüm birimlerde denetim kapsamına alınabilir. Gerek kamu idarelerinde gerek özel sektör uygulamalarında, iç denetim aşağıda belirtilen beş temel faaliyet uygulamasını kapsar. İç denetim faaliyet alanına giren denetim türleri şunlardır:

- Uygunluk denetimi
- Mali denetim
- Performans denetimi
- Bilgi teknolojisi denetimi
- Sistem denetimi

Uygunluk denetimi: Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir. (İDÇUE hk.Yönetmelik 8/a.m) Uygunluk denetimi (compliance, regularity, propriety audit) , kurumun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Denetimin konusu, kurumun mali işlemleri ve faaliyetleridir. Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar, geniş bir kitleye değil, çoğunlukla sınırlı sayıda ilgili ve yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır.

Mali denetim: Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin

değerlendirilmesidir. (İDÇUE hk.Yönetmelik 8/c.m) Mali denetim, denetçilerin çalışmalarının finansal öğelerini kapsamaktadır: hesapların ve bunların dayanağını oluşturan finansal sistemlerin ve süreçlerin (kamu sektörünün spesifik bölümleri dahil olmak üzere, kamu parasının öngörölmüş amaçlar için harcanmış olup olmadığı) ve kurumsal yönetişimin finansal yönlerinin, örneğin iç kontrolün, risk yönetiminin, dürüstlüğün ve iyi davranış kurallarına uygunluğun denetlenmesidir.

Finansal denetim, (finansal tablolar denetimi, mali tablolar denetimi, auditing) bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar. Bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleridir. Bu denetim bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütölür. Denetimin konusu, ortaklara veya ilgili kamu kuruluşlarına verilen finansal tablolardır (The World Bank, 1995, s. 43-46).

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Birliğı (INTOSAI) , düzenlilik (mali) denetimi ifadesini kullanmakta ve düzenlilik denetimini şu şekilde tarif etmektedir:

- Denetlenen idarelerin mali kayıtlarının incelenmesini ve değerlendirilmesini, mali tablolarının doğrulanmasını,
- Kamu idaresinin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanmasını,
- Mali işlemlerin yürürlükteki mevzuata uygunluğunun denetlenmesini,
- iç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesini, e) Denetlenen idarede alınan kararların dürüstlük ve toplumsal kurallar bakımından denetlenmesini kapsar (Yöröker, 2003, s. 3).

Mali denetim ve uygunluk denetimin ikisine birden düzenlilik denetimi adı verilir. Düzenlilik denetimi sorumlu kurumların;

- Finansal hesap verme sorumluluklarının, finansal kayıtların incelenmesi, değerlendirilmesi ve finansal tablolar hakkında görüş belirtilmesi ve doğrulanmasını;

- Finansal sistemlerin ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere denetlenmesini;
- Bir bütün olarak devlet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanmasını, iç kontrol fonksiyonunun denetimini;
- Denetlenen kuruluşlarca alınan idari kararların doğruluğunun ve uygunluğunun denetimini;
- Denetimden doğan veya denetimle ilgili olan ve açıklanması gereken konuların rapor edilmesini kapsar.

Performans denetimi: Genel bir tanıma göre, verimlilik, etkenlik ve tutumluluk sağlamaya yönelik olarak, mali veya mali olmayan olayların, faaliyetlerin bağımsız, sistemli ve objektif olarak incelenmesidir.

Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerini, bunların planlama, uygulama ve izleme aşamalarındaki çalışmalarını tutumluluk, verimlilik ve etkenlik açısından araştıran denetim biçimidir (Yörüker, 2003, s.15).

“Denetlenen kurum kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğini anlamak için faaliyetlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir (Sayıştay Başkanlığı, 2002, www.sayistay.gov.tr).

Performans denetimi, bir örgütün faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlemek amacıyla bu faaliyetlerle ilişkili usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini kapsar. Faaliyet denetiminde, denetçilerden tarafsız gözlemlerde bulunması ve belirli faaliyetlerin ayrıntılı analizini yapması beklenir. Faaliyet denetiminde, faaliyet sonuçları verimlilik standartlarıyla karşılaştırılır ve örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşp ulaşmadığı ölçülür. Denetimin kapsamı, örgütün tamamı veya bir bölümü, bir şubesi ya da üretim, finans, pazarlama gibi bir fonksiyonu olabilir.

Performans denetimi yargısal bir faaliyetle sonuçlanmayan, hedef tayini ve planlaması yapılan, tamamen teknik ve objektif olmasına azami özen gösterilen, ilgililerin görüşlerini de içeren, yönetimle ilgili özel noktaları değil, aynı zamanda

örgütlenme ve yönetim faaliyetlerini de kapsayan, idarenin siyasî kararlarının eleştiri konusu yapılmadığı, alınan siyasî kararların verimliliğinin, tutumluluğunun ya da etkinliğinin araştırıldığı bir çalışma yöntemidir (Sayıştay Başkanlığı, 2002, s.3, www.sayistay.gov.tr).

Performans denetiminin unsurları şunlardır (Kubalı, 1998, s.37):

Verimlilik (Efficiency): Verimlilik, kullanılan girdilerle elde edilen çıktılar arasındaki ilişkiyle ilgili bir kavramdır. Verimlilik, mal, hizmet ve diğer sonuçlarla ifade edilen çıktılar ile bunları üretmekte kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Verimlilik, en az girdi ile en fazla çıktının elde edilmesidir. Burada dikkat edilmesi gereken husus verimlilik arttırılırken kalitenin düşürülmemesidir (Sayıştay Başkanlığı, 2002, s.1, www.sayistay.gov.tr).

Etkililik: Hedeflenen faaliyetlerin öngörülen zamanda ve öngörülen oranda gerçekleşip gerçekleşmediği yani, işlerin zamanında ve hedeflenen düzeyde yapılıp yapılmadığının ölçüsüdür. Etkililiğin ölçülmesinde “çıkıtı” ile “sonuç” arasında ayırım yapılır. Çıkıtı, örgüt içerisinde belirli girdilerin işlenmesi ile elde edileni gösterirken, sonuç dışsal etkileri de ifade eder. Kamu kuruluşları açısından örneklendirilir işe, işin yapılması kadar, yapılan işin toplumsal bir sorunu çözmüş olması da gerekir. Çıkıtı ve sonuç göstergeleri birbirine karıştırılmamalıdır. Çıkıtı ve sonucun aynı kavramı ifade edebildiği durumlar da olmasına rağmen, iki gösterge birbirinden ayrıdır. Örneğin bir faaliyetin çıktısı gerçekleştirilen yol iken sonucu kaza sayısındaki azalmadır. Ya da yapılan aşı miktarı çıkıtı iken çocuk ölüm oranındaki azalma sonucu ifade eder. Eğer bir faaliyet programa uygun olarak gerçekleştirilmiş ancak sonuç alınamamış ise faaliyet ve kaynaklar etkili olamamış demektir.. Performans değerlendirmesinde dikkat edilmesi gereken husus, çıktıların faaliyetlerle ilişkilendirilmesi, sonuçların ise stratejik amaçlara karşılık gelmesidir Kalitenin Denetlenmesi kavramı, verimlilik, tutumluluk ve etkililik üretilen mal ve hizmetin kalitesinin düşürülmesi anlamına gelmez. Kalite, öncelikle müşterinin memnuniyetine dönük üretim yapmak anlamına gelir. Pazarda rekabetin aynı kalitedeki mallar arasında olacağı kabul edildiğinde, kalitenin düşürülmesiyle performans sağlanmış olmaz (Kubalı, 1998, s.40).

Tasarruf yada Tutumluluk: Kaynakların yeterli miktarda, gerekli zamanda ve en az maliyetle sağlanması anlamına gelmektedir. Uygun düzeydeki kaliteyi de

gözeterek kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir. Bu kavram fiziksel ve malî kaynaklar kadar insan kaynaklarını ve bilgiyi de kapsayan bir kavramdır. Tutumluluk, kaynakların elde edilmesiyle ilgilidir. Tutumluluk konusu ele alınırken, kaynakların doğru zamanda, doğru yerde, doğru miktarda, doğru kalitede ve doğru maliyetle elde edilip edilmediği saptanmaya çalışılır. Tutumluluk, aynı kalitedeki kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesiyle ortaya çıkar. Ancak tutumluluk en ucuz anlamına gelmez (Sayıştay Başkanlığı, 2002, www.sayistay.gov.tr).

Tutumluluk kavramının idarenin amaçları ile birlikte değerlendirilmesi gerekir zira en ucuz teklif her zaman kurumun amaçlarına uygun hizmeti verecek teklif olmayabilir. Tutumluluk, uygun düzeyde kaliteyi de göz önünde bulundurarak bir faaliyet için kullanılan kaynakların asgariye indirilmesidir. Etkinlikten ödün verilmesi suretiyle gerçekleştirilen tutumluluk kabul görmez (Sayıştay Başkanlığı, 2002, s.16, www.sayistay.gov.tr).

Bilgi teknolojisi denetimi: Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

Sistem denetimi: Denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

Ekonomik denetim: (bütünleşik denetim, sistemci denetim, economic audit, systematic audit, overall audit), finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bir denetim türüdür.

Ekonomik denetim kapsamında; bir taraftan kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığı, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ayrıntılı bir inceleme yapılmak yoluyla ortaya konulmakta, öte yandan kuruluşa tahsis edilen kaynakların tüm işletme fonksiyonları dikkate alınarak rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik, ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı ölçülmekte ve bu doğrultuda önerilerde bulunmaktadır.

5.6. İç Denetimin Bağımsızlığı

İç denetim faaliyetinin bağımsız olması gereği uluslararası iç denetim standartlarındandır. Bu çerçevede, iç denetçilerin, iç denetim faaliyetine ilişkin görevlerini yerine getirirken bağımsız olarak hareket edecekleri yönetmelik hükmü ile güvence altına alınmıştır.

Kurum içi bağımsızlık Türkiye İç Denetim Enstitüsü tarafından yayımlanan Uluslararası İç Denetim Standartlarında; iç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının tayin edilmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmalıdır, şeklinde ortaya konulmuştur. Bu bağımsızlık, iç denetimin faaliyetlerini yerine getirmesi anlamında olup, idari teşkilat içinde iç denetim, faaliyetinin sorumluluklarını yerine getirmesine imkan sağlayan bir yönetim kademesine bağlı olacaktır. Bu alanda düzenleme yapan Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nda iç denetimin bağlı olduğu makam, genel anlamda üst yönetici olarak hükme bağlanmıştır.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun söz konusu fonksiyonel bağımsızlığın bir güvencesi olduğu düşünülmektedir.

5.7. İç Denetimde Etkinlik

İç denetim yönetsel bir kontroldür; diğer kontrollerin etkinliğini ölçer ve değerlendirir (Uzay, 1999, s.1). İç denetim, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamada yararlanılan bir yönetim aracıdır. Bu nedenle iç denetim yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur. İşletmelerin yönetim sürecinde taşıdığı önem nedeniyle iç denetim biriminin performansını artıracak yönde hareket edilmelidir. Geleneksel olarak iç denetimin performansı, IIA'nın belirlediği standartlar temel alınarak değerlendirilmektedir. Bu standartlar beş grup halinde sınıflandırılmıştır. Bunlar (Chun, 1997, s.249):

- Bağımsızlık
- Mesleki Yeterlilik

- Çalışmanın Kapsamı
- Denetim Çalışmasının Faaliyetleri
- İç Denetim Departmanının Yönetimi

İç denetim fonksiyonunun kendisinden beklenenleri etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için bağımsızlık, organizasyonel yapı ve tarafsızlık koşullarının sağlanması gereğine işaret etmiştir. İşletmedeki organizasyon yapısı ve iç denetçi konuşlandırılması, iç denetçinin bağımsız bir şekilde tarafsız inceleme ve değerlendirmeler yapmasına imkan verecek bir biçimde oluşturulmalıdır. Yukarıdaki ifadede de anlaşılacağı üzere iç denetim biriminden etkin bir biçimde faydalanmak için işletmelerde denetim komitelerinin oluşturulması ve iç denetim birimi ile bu komitenin iletişim halinde olması gereği ortaya çıkmaktadır. Bu gereğin yerine getirilmesi için denetim komitesi ve bu komite ile iç denetim birimi arasındaki ilişkiler üzerinde önemle durulmalıdır.

5.8. Denetim Komitesi ve İç Denetim ile İlişkisi

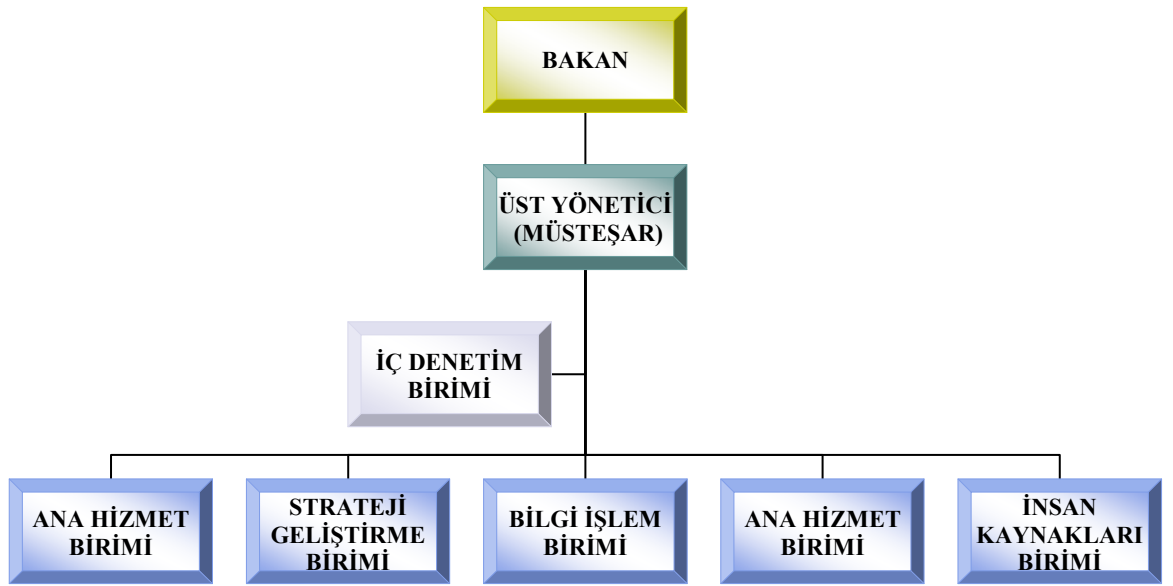
Vekalet teorisi çerçevesinde işletme sahipleri ve hissedarlar, işletme yönetimince sağlanan bilgilerin kalitesini ve güvenilirliğini sağlamak üzere bağımsız denetçiler ve denetim komitesi olmak üzere iki birimden faydalanmaktadırlar (Sarens, 2005, s.4). Karar verme sürecinde, bu birimlerden denetim komitesinin yönetim kuruluna sunduğu bilgiler en kullanışlı ve faydalı olanıdır. Bu komiteler; iç kontrol sisteminin etkinliğini, finansal raporlamanın güvenilirliğini, faaliyetlerin mevzuat ve kurumsal yönetim ilkelerine uygunluğunu gözetme sorumluluklarını yönetim kurulu adına üstlenmişlerdir. Denetim komitesi, yönetim kurulu ile iç denetim birimi arasında ciddi bir köprü görevi görmektedir (Öksüz, 2005, s.14). Dünya’da ve ülkemizde kurumsal yönetim ilkeleri ile ilgili var olan düzenlemeler ve bundan sonraki muhtemel gelişmeler dikkate alındığında kurumların yönetim kurullarında, denetim komitelerinde ve iç denetim birimlerinde büyük sorumluluklar bulunmaktadır. Yönetim kurulları denetimle ilgili sorumluluklarını denetim komiteleri aracılığı ile yapmaktadırlar ve denetim komiteleri de iç denetim biriminin gerçekleştirdiği faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yönetildiğinin gözetimini

üstlenmektedir. İç denetim biriminin denetim komitesine destek vermek üzere üstlendiği rolleri aşağıdaki biçimde sınıflandırılmıştır (Bishop, 2000, s.48,49):

- Denetim komitesine doğru bilgi akışını kolaylaştırma ve denetim komitesince istenen özel proje ve araştırmaları gerçekleştirme faaliyetlerini içine alan “Genel Yardım”,
- İç ve dış raporlamada objektifliğin sağlanması ve finansal raporların kalitesine ilişkin değerlendirmeler yapmak suretiyle “Finansal Raporlama Yardımı”,
- İç kontrollere ilişkin incelemeler yaparak iç kontrollerin yeterliliği, etkinliği, amaçlara ulaşılma derecesi ve risklerin ortaya konulması faaliyetlerini içine alan “Risk ve Kontrol Yardımı”.

Denetim komitesi ve iç denetim yönetimdeki yanlılıkları ve yolsuzlukları önleme amacıyla birleşmişlerdir. Bu amaca hizmet etmek üzere denetim komitesi, iç denetime destek olmalı ve birimin bağımsızlığının sağlanması ve örgüt içindeki statüsünün artırılması doğrultusunda iç denetim birimine katkı sağlamalıdır. Yönetim kurulunun bir alt komitesi olan denetim komitesi, işletmelerin hilelere karşı korunması ve kurumsal yapılarının geliştirilmesinde önemli bir rol üstlenebilir (Yılancı, 2003, s.30). İç denetim ve denetim komitesi arasındaki ilişki, organizasyonun kurumsal bir şekilde yönetilmesinde temel esaslardan olan “hesap verilebilir hale gelme” sorumluluğunu güçlendirecektir. Günümüzde iç denetimin faaliyet alanı işletmenin bütününe yayılmış durumdadır. Avrupa Komisyonu 1996 yılında yayımladığı “Green Paper on Auditing” (Denetimde Yeşil Sayfa) adlı çalışmada “Güçlü bir iç denetim fonksiyonu olmayan işletmeler, denetim komitesinin sorumluluğunu yerine getirebilmesi için gerekli bilgileri sağlamakta yetersiz kalacaktır” ifadesine yer vermiştir (Uyar, 2005, s.23). Denetim komitesi ile iç denetim birimi arasında sıkı bir ilişki ve iletişimin var olması çok önemlidir ve iki birimden birinin etkinliği, diğerinin etkinlik derecesine de tesir etmektedir (Goodvin ve ark., 2001, s.113). İç denetim konusunda kamuda yapılan düzenlemelere baktığımızda; 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanununun 66. maddesi hükmünce Maliye Bakanlığına bağlı olarak “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” nun kurulduğu görülmektedir. Kurul, kamu idarelerinin iç

denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere; iç denetime ilişkin standart ve yöntemleri, meslek ahlak kurallarını, değişim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek, risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek, eğitim programları hazırlamak, iç denetim raporlarını değerlendirmek, kamu idarelerinde çalışacak iç denetçi sayılarını belirlemek gibi görevleri yerine getirmek amacıyla oluşturulmuştur (Gül, 2005, s.48). Aynı şekilde İç Denetim Koordinasyon Kurulu iç denetim birimlerinin işleyişlerini 5 yılda kontrol etme görevleride vardır.



Şekil 4: İç Denetim Organizasyon Şeması

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri 5018 sayılı Kanununun 67. maddesinde sayılmıştır:

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, kamu idarelerinin iç denetim sistemlerini izlemek, bağımsız ve tarafsız bir organ olarak hizmet vermek üzere aşağıdaki görevleri yürütür:

- İç denetime ilişkin denetim ve raporlama standartlarını belirlemek, denetim rehberlerini hazırlamak ve geliştirmek.
- Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.

- Kamu idarelerinin denetim birimleri ile işbirliğini sağlamak.
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunmak.
- Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.
- İç denetçilerin eğitim programlarını düzenlemek.
- İç denetçiler ile üst yöneticiler arasında görüş ayrılığı bulunması halinde anlaşmazlığın giderilmesine yardımcı olmak.
- İdarelerin iç denetim raporlarını değerlendirerek sonuçlarını konsolide etmek suretiyle yıllık rapor halinde Maliye Bakanına sunmak ve kamuoyuna açıklamak.
- (Değişik: 22/12/2005-5436/10 md.) İşlem hacimleri ve personel sayıları dikkate alınmak suretiyle idareler ile ilçe ve belde belediyeleri için iç denetçi atanıp atanmayacağına karar vermek.
- İç denetçilerin atanmasına ilişkin diğer usulleri belirlemek.
- İç denetçilerin uyacakları etik kuralları belirlemek.
- (Ek: 22/12/2005-5436/10 md.) Kalite güvence ve geliştirme programını düzenlemek ve iç denetim birimlerini bu kapsamda değerlendirmek.

5.9. Uluslararası İç Denetim Standartları

İç denetim fonksiyonunun sağlıklı ve kendisinden beklenenleri amaca uygun şekilde yerine getirebilmesi ve ortamdan ortama ve kişiden kişiye değişmemesi için, belli normlar dahilinde yürütülmesi önem arz etmektedir. Bu doğrultuda IIA27 bünyesinde 1974 yılında oluşturulan “Profesyonel Standartlar ve Sorumluluklar Komitesi” (PSRC) iç denetim standartlarını belirlemek için çalışmaya başlamış ve neticede Endüstri, Banka, Hükümet, Sigorta ve akademik çevrelerin temsilcilerinden teşekkül eden komite bir dizi standart belirlemiştir. 1978 yılında IIA yönetim kurulu

bu standartları son şekli ile kabul etmiştir. Bununla birlikte söz konusu Komite, 1981 yılından itibaren iç denetimin yürütülmesi ile ilgili yaptırım gücü olmayan soru-cevap şeklinde düzenlenen “Denetim Kılavuzları”nı yayınlamaya başlamıştır. Bu kılavuzlarda, iç denetimin rolünü ve sorumluluklarını belirlemek ve iç denetim faaliyetleri için geliştirici, yol gösterici doğrultuda temel alınacak ortak bir temel ve standart oluşturmak amaçlanmıştır. Standartların oluşturulmasında aşağıdaki hususlar dikkate alınmıştır:

- Yönetim Kurulu üyeleri, kurumun iç kontrol ve performans kalitesinin yeterliliği ve etkinliğinden sorumludur.
- Yöneticiler, kurumun denetimi ve performansı hakkında objektif değerlendirmeler ve analizler yapma, tavsiyelerde bulunma, danışma ve bilgi almada iç denetime güvenmelidir.
- Dış denetçiler kendi denetimlerini yaparken, iç denetçilerin bağımsız ve kaliteli denetimlerinin sonuçlarını kullanırlar.

Tüm bu hususlar ışığında standartların amaçları;

- İç denetim uygulamasını olması gerektiği gibi temsil eden temel ilkeleri tanımlamak,
- Katma değerli iç denetim faaliyetlerini teşvik etmeye ve hayata geçirmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak,
- İç Denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmak.

IIA tarafından belirlenen ve sürekli olarak güncellenen iç denetim mesleki standartları önceleri 100’lü kod sistemi uygulanarak 5 genel ve 25 özel standarttan oluşmaktaydı. Bu kod sistemine göre; genel standartlar; bağımsızlık, mesleki uzmanlık, faaliyet alanı, iç denetim çalışması ve iç denetim biriminin yönetilmesidir. İç denetçiler denetim yaparken bağımsız olmalıdırlar. İkinci olarak iç denetim uzman bir anlayışla ve profesyonel bir itina ile gerçekleştirilmelidir. Üçüncü standart yani

faaliyet alanı; genel denetim çevresinin görünen sorumluluklarını yerine getirirken çalışmanın kalitesinin ve iç denetim organizasyon sisteminin yeterliliği ve etkinliğinin tetkiki ve değerlendirme konusunda uyum içinde olması gereğine dayanmaktadır. Dördüncü genel standart olan iç denetim çalışması; içinde yer alan 4 maddeyi içerir; iç denetimin planlanması, bilginin tetkiki ve değerlendirilmesi, yönetime ve otoritelere bilgi aktarımı ve tavsiyelerin takip edilmesidir. Son genel standartta ise iç denetim biriminin yönetilmesinde dikkat edilmesi gerekli olan hususlarının tespiti yapılmıştır.

“Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları”nın (Standartlar) , iç denetim hizmetlerinin temel ilkeleri üzerinde yapılan titiz çalışma, istişare ve müzakerelerin sonucu oluşturulmuştur. Tüm iç denetçiler, çalışmalarını Standartlara uygun olarak yapmakla yükümlüdür. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler (CIA’ler) “IIA Etik Kuralları”na (IIA's Code of Ethics) uygun davranacaklarını taahhüt ederler; bu Standartlara bağlılığı da gerekli kılar. Standartlar, Meslekî Uygulama Çerçevesi’nin (Professional Practices Framework) bir bölümünü oluşturur.

2004 yılı Ocak ayından itibaren geçerli olmak üzere, IIA’nın İç Denetim Standartları Kurulu (Internal Auditing Standards Board) tarafından önemli ölçüde tadil edilen Standartlar, günümüzün risk yönetimi ve kurumsal yönetim (governance) gerekliliklerini karşılayacak şekilde ve danışmanlık faaliyetlerine ve görev sonuçlarının kurum dışı taraflara sunulması konularına temas edecek şekilde güncellenmiştir.

Standartlar, Nitelik (Attribute) , Performans (Performance) ve Uygulama (Implementation) standartlarından oluşur. ‘Nitelik Standartları’ ve ‘Performans Standartları’ tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, ‘Uygulama’ Standartları güvence ve danışmanlık faaliyetleri gibi belirli görev türlerine tatbik edilir. Nitelik ve Performans Standartları; Uygulama Önerileri (Practice Advisories) ve Geliştirme ve Uygulama Yardımları (Development and Practice Aids) gibi ilgili kılavuz niteliğindeki diğer araçlarla daha iyi anlaşılabilir.

5.10. 5018 sayılı Kanunun Getirdiği Yenilikler

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile esas itibariyle “yönetim sorumluluğu” modelinin benimsendiğini söylemek mümkündür. 5018 sayılı Kanunla mali yönetim ve kontrol sistemimizde yeni bir harcama öncesi kontrol mekanizması kurulmaktadır. Bu yeni düzenlemenin getirdiği değişiklikleri ana hatları itibariyle aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

- 5018 sayılı Kanunun 81 inci maddesinin (b) bendiyle, Sayıştay tarafından yapılmakta olan harcama öncesi kontrol görevi sona erdirilmiştir.
- Maliye Bakanlığınca yapılan taahhüt ve sözleşme tasarılarının vizesi kaldırılmaktadır.
- Ödeme emri (5018 sayılı Kanuna göre ödenek gönderme belgesi) düzenleme, vize etme ve ilgili yerlere gönderme görevi kamu idarelerine devredilmektedir.
- Kesin hesap hazırlama, bütçe içi ödenek aktarması yapma, genel bütçe kapsamı dışındaki kamu idarelerinde muhasebe hizmetini yürütme ve bütçe kayıtlarını tutma gibi bazı görevler de kamu idarelerine devredilmektedir.
- Maliye Bakanlığına bağlı birimlerce ödeme aşamasında yapılan uygunluk kontrolü kaldırılmakta, harcama öncesi kontrol görevi idarelere devredilmektedir. Böylece, harcama öncesi kontrol görevi, ödeme aşamasında yapılan kontrol olmaktan çıkarılmakta, taahhüt aşamasında gerçekleştirilen, risk analizine dayalı, danışma niteliği de taşıyan önleyici bir kontrol haline getirilmektedir.
- Düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak mali yönetim ve kontrol sistemi için Maliye Bakanlığına uyumlaştırma, koordinasyon, rehberlik, eğitim, standart ve yöntemleri belirleme gibi görevler verilmektedir.

5018 sayılı Kanunun getirdiği mali kontrol modeline göre, her bir kamu idaresinde mali işlemleri yürüten Strateji Geliştirme Başkanlıkları kurulması, harcama öncesi kontrolün üst yöneticiye bağlı olarak çalışacak mali kontrol yetkilileri tarafından yapılması, muhasebe hizmetlerinin muhasebe yetkilisince gerçekleştirilmesi ve harcama sonrasında iç denetimin de yine üst yöneticiye bağlı olarak çalışacak iç denetçiler tarafından yapılması gerekmektedir. Bu fonksiyonları ifa edecek personel, kural olarak, kamu idarelerinin personeli olacaktır. Ancak bu kuralın iki istisnası bulunmaktadır. Birincisi, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin merkez dışı birimlerinde harcama öncesi kontrol görevi il defterdarlıkları tarafından yerine getirilecektir. İkincisi ise hazine saymanlıkları hariç olmak üzere, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin muhasebe yetkililerinin Maliye Bakanlığınca atanmasıdır. İdarelerce yapılacak harcama öncesi kontrol iki aşamada gerçekleştirilecektir. Strateji Geliştirme Başkanlıkları ve harcama birimleri tarafından işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında süreç kontrolü yapılacak, mali kontrol yetkilileri tarafından da taahhüt aşamasında vize/uygun görüş vermek suretiyle harcama öncesi kontrol gerçekleştirilecektir. Kanunda harcama öncesi kontrolün ödenek tahsis edilmesi, yüklenmeye girişilmesi, ihale yapılması, sözleşme yapılması, mal veya hizmetin teslim alınması, işin gerçekleştirilmesi, ödeme emri belgesi düzenlenmesi ve harcama yetkilisi tarafından alınacak benzeri mali kararları kapsayacağı, bu görevin idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde mali kontrol yetkilisi tarafından yapılacağı hükme bağlanmıştır. Mali kontrol yetkilisi alınacak mali kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol edecektir. Mali kontrol yetkilisi tarafından vize edilen veya uygun görüş verilen mali işlemler gerçekleştirilecek, vize edilmeyen veya uygun görülmeyen işlemler ise gerekçeli bir yazı ile harcama yetkilisine bildirilecektir. Harcama yetkilisinin yazılı ısrarı halinde, mali kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine bildirilmek şartıyla işlem gerçekleştirilecek, ancak bu durumda harcama yetkilisi kişisel sorumluluk üstlenmiş sayılacaktır. Harcama yetkilisinin kişisel sorumluluk üstlenerek gerçekleştirdiği işlemler mali kontrol yetkilisi tarafından en geç beş iş günü içinde ilgili üst yönetici, Maliye Bakanlığı ve Sayıştay'a bildirilecektir. Mali kontrol yetkilileri verdikleri uygun görüş ve yaptıkları vizelerden sorumlu olacak, ancak bunların sorumluluğu görevleri gereği incelemeleri gereken belgelerle sınırlı olacaktır. Mali yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin merkezi uyumlaştırma görevi Maliye

Bakanlığına verilmiştir. Buna göre tüm kamu idarelerinde mali yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin standart ve yöntemler Maliye Bakanlığınca belirlenecektir. Merkezi uyumlaştırma görevi çerçevesinde, mali kontrol yetkilileri tarafından kontrole tabi tutulacak kararların kamu idarelerinin merkez ve merkez dışı birimleri itibariyle tutar ve türleri, kontrol, uygun görüş ve vize süreleri ile bunlara ilişkin işlemlerin usul ve esasları, risk alanları dikkate alınarak Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir. Yine merkezi uyumlaştırma görevine paralel olarak, mali kontrol yetkililerinin Maliye Bakanlığınca görevin niteliği dikkate alınarak mesleki konularda eğitime tabi tutulmaları, bu eğitimi başarıyla tamamlayanlara sertifika verilmesi öngörülmüştür. Sertifika alamayanlar kamu idarelerinde bu kadrolara atanamayacaklardır. Mali kontrol yetkililerinin çalışma usul ve esasları Maliye Bakanlığınca hazırlanacak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak yönetmelikle düzenlenecektir. Mali kontrol yetkililerinin nitelikleri, atanmaları ve görevden alınmaları da Kanunda düzenlenmiş bulunmaktadır. Kanunun 59 uncu maddesinde mali kontrol yetkilisi olarak atanacakların atanma şartları sayılmış, fonksiyonel bağımsızlıklarını sağlamak amacıyla görevden alınmaları da belediyeler dışında Maliye Bakanlığının, belediyelerde ise belediye meclisinin uygun görüşünün alınması şartına bağlanmıştır. Diğer taraftan, anılan Kanunun 58 inci maddesinin son fıkrasında, “Harcama yetkilisi, mali kontrol yetkilisi veya muhasebe yetkilisi sıfat ve görevinden ikisi aynı kişide birleşemez. Bu görevleri yürütenler, bu Kanunda belirtilen görev ve yetkileri dışında harcama sürecinde başka görev alamazlar.” denilmek suretiyle mali kontrol yetkililerinin harcama öncesi kontrol görevi dışında görev yapmaları önlenmiştir (Yörüker, 2003, s.13-16).

5.11. İç Denetim Mesleği

İç denetim mesleği iç denetçiler tarafından yerine getirilen standartları olan profesyonel bir meslektir.

İç denetimin genel amacı, bir işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. Bu kapsamda, bir iç denetçi işletme faaliyetlerini bağımsızca inceler ve yönetimi bilgilendirir, onlara öneriler sunarak danışmanlık yapar, analiz ve değerlendirmelerini aktarır (<http://www.tide.org.tr/tide.html>). İç denetim süreci, işletme içinde kurmaylık görevini üstlenmiş iç denetçiler tarafından yürütülür (Güredin, 2000, s.15). İç

denetçiler, organizasyon bünyesindeki iç denetim hizmetini gerçekleştirmek üzere işletme tarafından istihdam edilmiş kişilerdir (Arens, 2003, s.7). İç denetçilerin; performansı, etkinliği ve farklı faaliyet ve departmanların tanımlanan yönetsel politikalara uyumunu değerlendirmesi ve bunu yaparken de bağımsız bir şekilde hiçbir merciinin etkisinde kalmamaları beklenmektedir

İç denetim ve iç denetçi, kurumlar için bir köprü fonksiyonu görmeli, organizasyon içinde yön ve yol gösterme imkanları olmalı. Yani hem teknolojiden yararlanılmalı, hem de bu teknolojinin kontrolünden sorumlu olunmalı (Uzun, 1999, s.5).

Yönetim anlayışında meydana gelen gelişmeler, yasal düzenlemeler ve rekabet, iç denetçilerin görev ve sorumluluklarını sürekli arttırmaktadır (Uyar, 2005, s.27).

Denetlenebilecek alanları, bunlara ilişkin risk faktörlerini ve bunların önemini değerlendirmek iç denetçinin görevidir (Eşkazan, 2005, s.32).

İç denetçiler işletmenin iç bilgi sistemini incelemekte, sistemin yönetimin belirlediği direktiflerin yerine getirilip getirilmediği ile ilgili bilgileri toplamakta ve üretim faaliyetlerine ilişkin sonuçların yönetime raporlanmasında etkili bir düzenlemenin olup olmadığını tespit etmektedirler (Tuan ve ark., 2004, s.2). İç denetçi, kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirilmesi ve etkinliğe katkı sağlamada önemli bir rol oynamaktadır (COSO, 2003, s.4). İç denetçiler hem mali hem de mali nitelikte olmayan işlemleri kapsamak üzere geniş bir yelpazede faaliyetlerini sürdürmektedirler.

Bir iç denetim sürecinin amaçlarına ulaşabilmesi için iç denetçiler bir dizi faaliyet yerine getiriler. Bu faaliyetler şunlardır (Güredin, 2000, s.10):

- Finansal kontrollerin, muhasebe kontrollerinin ve diğer faaliyetler ile ilgili kontrollerin sıhhatini, yeterliliğini ve uygulanmasını dikkatle gözden geçirerek değerlemek ve uygun maliyetli etkin kontrol sistemlerini geliştirmek ve uygulamak.
- Faaliyet ve işlemlerin belirlenmiş politikalara, planlara ve yönergelere uygunluğunu sorgulamak.

- İşletmenin varlıklarının her türlü zararlara karşı korunmakta olduğunu araştırmak.
- Yönetimin düzenleyip sunduğu her türlü bilginin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak.
- Üstlenilen sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili faaliyetlerin (başarının) kalitesini araştırmak.
- Faaliyetlerle ilgili gerekli iyileştirme işlemlerini yönetime tavsiye etmek.

İç denetçinin görevleri 5018 sayılı Kanun'un 64'üncü maddesinde sayılmıştır.

Bunlar;

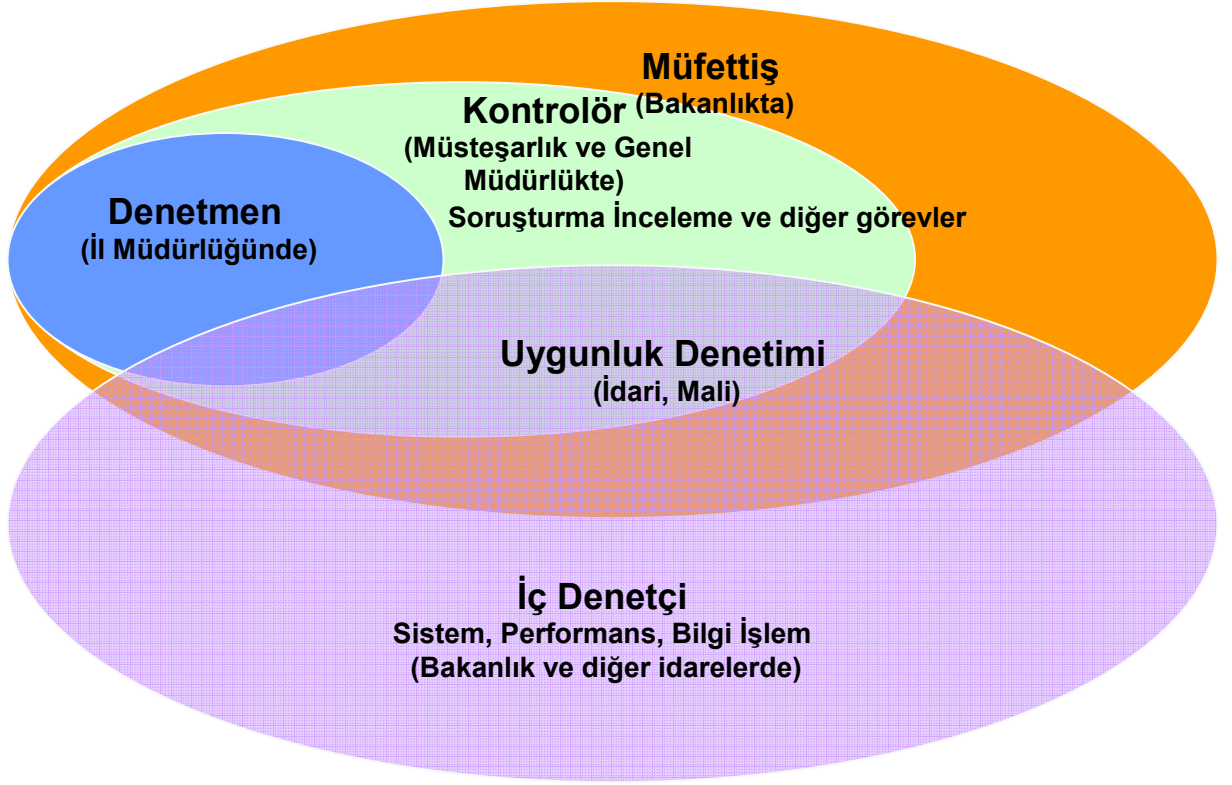
- Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek,
- Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,
- İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek,
- Mali yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konuda önerilerde bulunmak,
- Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak,
- Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.

İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirmektedir. İç denetçinin, görevinde bağımsız olması ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilememesi ve yaptırılamaması Kanun'da güvence altına alınmıştır.

Öte yandan, iç denetçilerin, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunması, bu raporların üst yönetici tarafından değerlendirilmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile Strateji Geliştirme Başkanlıklarına verilmesi, iç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemlerin, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilmesi yine Kanunun 64'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır.

İç denetçilerin, iç denetim faaliyeti dışında diğer görevleri de vardır. Bu görevleri, yönetim süreçlerinin denetlenmesi, geleceğe yönelik bilgi üretilmesi, IT bilgi teknolojileri denetimi, danışmanlık faaliyetleri, kurumun geliştirme ve yenilik projelerine katkı sağlama, performans ölçümü ve verimlilik analizi olarak sayabiliriz.

5018 sayılı Kanununla birlikte İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile kamu kurum ve kuruluşlarında iç denetim birimleri kurulmuş olup faaliyet alanı yukarıda açıklanmıştır. Aynı zamanda diğer teftiş birimleri faaliyetlerine devam etmektedirler. Bu yapı düzenlilik denetimi diye adlandırılan mali ve uygunluk denetim alanının hem geleneksel denetim birimleri hem de iç denetim birimlerinin faaliyet alanlarının çakışmasına neden olmaktadır. Aşağıda bu çakışma şekil yardımı ile gösterilmiştir. Şekilden de anlaşılacağı üzere geleneksel denetim birimleri sistem, performans ve IT denetimi yapamamakta, denetim faaliyetleri işlem bazlı, geçmiş yörüngeli ve hata bulmaya endekslidir. Bu denetim faaliyetleri tabidir ki günümüz ihtiyaçlarını karşılamaktan uzaktır. Sonuç odaklı olmadığından faaliyetin vatandaş ihtiyaç ve beklentilerini karşılayıp karşılamadığı denetlenememektedir. Bu durum kuruma değer katma, kurumu geliştirme ve kurum amaçlarına ulaşmada üst yönetime yardımcı olma fonksiyonlarını yerine getirmekten uzaktır. Yani geleneksel denetim teknik ve terminolojisi kalite aracı olamayacaktır. Oysa yukarıda da ifade edildiği üzere günümüz dünyasında paradigmal değişiklikler ile zihniyet değişimine ayak uyduramayan sistemler varlıklarını muhafaza edemeyeceklerdir.



Şekil 5: İç denetimin faaliyet alanı (Kaynak: İsmail Hakkı Çakır, İç Denetçiler Eğitim Sunuları)

İç denetçilerin odaklanmaları gereken konular aşağıdaki biçimde özetlenebilir.

- İç denetçilerin, iç denetim fonksiyonunu, kurumun amaçlarına, önceliklerine ve stratejik hedeflerine odaklanmalarına ve çabalarını geçmiş yerine gelecek üzerinde yoğunlaştırmalarına yardımcı olur.
- İç denetçiler, kuruma katma değer sağlayan danışmanlıklarıyla, kurumun sorunlarına çözüm getirir ve gerekli değişiklikleri önerir.
- İç denetçiler, kurumun karşılaştığı temel risklerin yönetimi için kontrol sistemleri tasarlar. Ayrıca, kurumun işlevsel etkinliğini, etkililiğini ve

ekonomikliğini değerlendirmek için gerekli kriterlerin nasıl geliştirileceğini öğrenirler.

- Denetim faaliyetinin etkili bir şekilde planlanması, organizasyonu ve zaman yönetimi için teknikler edinerek uzmanlaşabilirler.
- Denetim esnasında kullanacakları takım oluşturma yeteneklerini zenginleştirerek, iletişimin denetim sürecindeki önemini daha iyi kavrarlar.
- Mali denetim araçları ile mali denetimin esasları konusunda uzmanlıklarını arttırmaları, mali bilgilerin yıl içerisindeki akışı konusunda bilgi sahibi olurlar, bir mali denetimin nasıl planlanacağına dair becerilerini geliştirirler, mali tablolarla ilgili standartları öğrenerek yolsuzluk göstergelerini nasıl tanımlayacaklarını kavrarlar.

Etkin bir yönetim kontrol aracı olan iç denetim faaliyetini yürüten iç denetçiye yönetim tarafından bir takım imkanların sağlanması ve iç denetçinin de bir takım nitelikleri haiz olması gerekmektedir. Bu imkanlar ve nitelikler şu şekilde sıralanabilir (Kepekçi, 1982, s.42-46):

- İç denetçilerin görevleri, yetki ve sorumlukları üst yönetim tarafından yönetmelik, genelge veya benzeri bir yazılı dokümanla tanımlanmalıdır.
- İç denetçilerin bağımsızlığı sağlanmalıdır.
- İç denetçiler gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmalıdırlar.
- İç denetçiler denetim çalışmalarını yürütmede, mesleğin gerektirdiği
- dikkat ve özeni göstermelidirler.
- İç denetçi atılgan ve önder olmalıdır.
- İç denetçi dürüst olmalıdır.
- İç denetçi tamamen önde olmalıdır.
- İç denetçi az ve öz olmalıdır.

- İç denetçinin başarılı olabilmek için aşağıdaki işlemleri yapabilmesi gerekir:
- Problem çözme yeteneklerine başvurma,
- Problem çözmede bilginin rolünü anlama,
- Tümevarım ve tümdengelim muhakemelerini kullanma
- Karar verme sürecini anlama.

Yazılan işlemleri yapabilmesi için bir iç denetçinin, muhasebe ve finans yanında çeşitli alanlarda işletme yönetimi bilgi ve yetilerine sahip olması gerekmektedir.

İç denetim fonksiyonunun kapsamını kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturmaktadır. Bu çerçevede yukarıda özetlenen faaliyetleri gerçekleştirmek üzere iç denetim elemanları (Özeren, 2002, s.1-2):

- Finansal ve operasyonel bilgilerin ve bu bilgilerin tanımlanmasında, ölçülmesinde, tasnif edilmesinde ve raporlanmasında kullanılan yöntemlerin doğruluğunu ve güvenilirliğini araştırmalı.
- Kuruluşun faaliyetleri ve raporları üzerinde önemli etkileri olan politikalara, planlara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlamak amacıyla oluşturulan sistemleri incelemeli ve kuruluşun bunlarla uygunluk içinde olup olmadığını belirlemeli,
- Varlıkları koruma yöntemlerini gözden geçirmeli, uygun olduğunda, aynı tür varlıkların mevcudiyetini kontrol etmeli,
- Harcanan kaynakların tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirmeli,
- Sonuçların saptanan amaçlara ve hedeflere uygun olup olmadığını ve faaliyet ve programların planlandığı gibi yürütülüp yürütülmediğini araştırmak üzere faaliyet ve programları incelemelidirler.

5.12. İç Kontrol ile İç Denetim Arasındaki İlişki

İç Kontrol ve İç Denetim birbirinden farklı kavramlardır. İç Kontrol süreçlerin içinde tasarlanmış kuralları ifade eden sistemdir. İç Denetim ise bu İç Kontrol sisteminin varlığını, etkinliğini, yerindeliğini ve kalite düzeyini değerlendirerek yönetimi bilgilendiren bir faaliyettir (Uzun, 2008).

İç kontrol organizasyonun işleyişine entegre edilmiştir; iç kontrol, her bir çalışanın işini tanımlayacak, çalışma yöntemlerini belirleyecek, bilgi sistemlerini oluşturacak, yardımcılarının faaliyetlerinin gözetleyecek olan birim yönetiminin doğal bir görevidir. İç kontrolü gerçekleştirenler fonksiyonel açıdan bağımsız değildirler.

İç kontrol, belirli zamanlarda devreye giren denetimden farklı olarak, sürekli bir görevidir. İç kontrol belirlenmiş her bir işlem sırasında gerçekleştirilir ve işlemin uygunluğuna onay verir.

Etkili bir İç Kontrol sisteminin oluşturulmasında İç Denetim önemli bir faktördür. İç Denetim; bir örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla örgüt içinde oluşturulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç Denetim örgüt içindeki bireylerin sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olmak amacıyla, onlara incelediği faaliyetlerle ilgili bilgiler ile yapılan analizler ve değerlendirmelerin sonuçlarını sunar, tavsiye ve önerilerde bulunur. İç Denetim, makul bir maliyetle kontrolün etkililiğini artırmayı amaçlar (Doyrangöl, 2001, s.56).

Asıl amacı, işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunduğunu, faaliyetlerin belirlenen politikalara uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak olan İç Denetim faaliyeti, işletmedeki kontrollerin etkililiğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi hedef alır. Böylelikle de etkin bir İç Kontrol sisteminin yaratılmasına yardımcı olur. İç Denetim fonksiyonunun yeterli ve etkili bir şekilde yürütülmesi, yönetimin hedeflerinin gerçekleşmesinde bir güvence oluşturur. Güçlü bir İç Denetim, işletmedeki kontrol mekanizmalarının sağlıklı çalışmasını sağlar ve dolayısıyla operasyonel risklerin, hilelerin ve gelir kayıplarının oluşmasını

engelleyerek işletmenin verimliliği ve rekabet gücünün artmasına katkıda bulunur (Güredin, 2000, s.176).

Sistemin işlerliğinin etkin olarak sürdürülebilmesi ve değişen ekonomik şartlara uyum sağlayabilmesi; sistemin faaliyetlerle birlikte sürekli olarak denetlenmesi ve işletmenin yeterli ve yetersiz olduğu yönlerinin tespit edilmesi ile mümkündür. Diğer bir deyişle; İç Kontrol sisteminin denetlenerek yöneticilere raporlama yapılması gerekmektedir. Bu denetimler işletmenin finansal bilgilerinin doğruluğunu ve dürüstlüğünü sağlamaktan sorumlu İç Denetim bölümlerince gerçekleştirilir (Biçer, 2006, s.3).

İç denetçi yaptığı inceleme ve değerlendirmeler sonrası, işletme yönetimine sistem hakkında çeşitli önerilerde bulunur. Bu öneriler özellikle sistemin zayıf bulunan noktalarında düzeltme yollarını gösterme amacı taşımaktadır (Bozkurt, 1985, s. 18).

İç Kontrol ile İç Denetim arasındaki ilişki incelendiğinde, İç Denetimin işletmenin hedeflerine ne kadar ulaştığının tespiti olan kontrol çalışması sonrası, uygulanan bu kontrol sisteminin etkinliğinin ve verimliliğinin tespiti amacı ile yapılan planlı ve sürekli bir faaliyet olduğu anlaşılmaktadır. İç Kontrol, İç Denetim öncesi hedeflere ulaşmak için alınan bazı önlemlerdir. İç Denetim ise bu hedeflere ulaşma derecesi veya sapmaların tespiti faaliyetidir. İç Kontrol sisteminin işletme amaçlarına uygun olarak çalışıp çalışmadığı İç Denetim birimi tarafından denetlenir. Bazı eski kaynaklarda İç Denetim bölümü, İç Kontrol sistemi altında yer alan ve sadece kontrol sisteminin kalite güvence birimi gibi çalıştığı anlatılmaktadır. Bunun nedeni olarak; İç Denetimin tarihi süreç içinde değişen rolü ve işletme yöneticilerinin Kontrol ve Denetim kavramlarını algılama ve uygulama hatalarının etken olduğu söylenebilir (Özçelik, 2008, s.104).

Klasik Denetim ve Kontrol anlayışı, zamanla ihtiyaca ve rekabet şartlarına bağlı olarak değişim göstermiş, Denetim proaktif bir hal alarak yönetime riskler ve fırsatlar konusunda danışmanlık hizmeti vermeye başlamıştır. İç Denetim bu şekilde gelişerek, standartlara, ilkelere, kalite güvencisine ve mesleki kariyere sahip bir uzmanlık dalı haline gelmiştir (Özçelik, 2008, s.105).

6. ULUSLARARASI ALANDA İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM

Uluslararası uygulamalara bakıldığında denetimde; merkeziyetçi ve adem-i merkeziyetçi yaklaşım şeklinde iki farklı modelden bahsedilebilir. Avrupa Birliğinde de, güney (merkeziyetçi) model ve kuzey (adem-i merkeziyetçi) model adı altında iki tür model uygulandığı görülmektedir. Merkeziyetçi modelde, maliye bakanlığının, bütçe hazırlığı ve uygulamasındaki ağırlığının yanı sıra ön mali kontrolleri harcamacı idarelerde bulunan kendi personeli vasıtasıyla yerine getirdiği görülür. Türkiye’de 5018 sayılı Kanun uygulamasından önce harcamacı idarelerde bulunan Maliye Bakanlığı’na bağlı bütçe dairesi başkanları ve saymanlar vasıtasıyla ön mali kontroller gerçekleştiriliyordu. Merkeziyetçi modelde iç denetim, maliye bakanlığına bağlı olarak çalışan denetim elemanları tarafından yerine getirilir; daha çok ön mali kontrolü yapan birim (ön mali kontrolör vs.) üzerinde yoğunlaşılır ve genellikle yapılan iç denetim faaliyeti mali denetim şeklinde cereyan eder. Adem-i merkeziyetçi modelde ise, kamu kaynaklarını kullanma konusunda sorumluluk tümüyle harcamacı kamu idaresine aittir ve aynı zamanda klasik nakit yönetiminden modern bütçe yönetimine doğru bir yöneliş söz konusudur. Bu modelde bakanlık üst yöneticisi ile harcama yetkilisinin sorumluluğu ön plana çıkar. İç denetim, kamu idarelerine bağlı iç denetçiler eliyle yürütülür ve kaynakların etkin, iktisadi ve verimli kullanımından emin olmak için belirlenen esas ve usullere, mevzuata, politikalara, yönetime ve tüm kontrol sistemine odaklanır. Bunun için de iç denetim, ön mali kontrol süreçleri, sistem, performans ve bilgi sistemlerinin denetimi üzerinde yoğunlaşır (Diamond, 2002, s.10).

Merkeziyetçi modelde, mali işlemlerin mevzuata uygunluğu önemli iken, adem-i merkeziyetçi modelde yönetsel sorumluluk öne çıkar. Dolayısıyla, adem-i merkeziyetçi modelde ön mali kontroller bütçe uygulamasının içine monte edilmiştir. Ancak bu modelde, maliye bakanlığı standartları belirler ve iç denetimi koordine eder. Merkeziyetçi modelin yönetime karşı siyasi müdahalenin kontrol altına alınamadığı, adem-i merkeziyetçi modelin ise siyasi ve yönetsel sorumluluğun ayrıştığı, yani yönetime karşı siyasi müdahalenin asgari düzeye indiği ülkelerde uygulandığı söylenebilir (Pratley, 2004, s.195). Bu modelin yaygın kullanımını

İngiltere ve Hollanda'da görmek mümkündür. İngiltere'de, her harcamacı kamu idaresinin üst yöneticisi harcama sorumluluğunu üstlenmektedir. Maliye bakanlığı tarafından yayımlanan standartlara göre iç denetim gerçekleştirilmektedir. İç denetçiler, üst yöneticiye karşı sorumludur ve raporlarını doğrudan üst yöneticiye verirler. İç denetim, kaynakların etkin ve verimli kullanılması, politikalara ve mevzuata uyum, varlıkların korunması, verinin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda güvence sağlar. Hazine kamu idarelerinde yürütülen iç denetimin etkinliğinin sağlanmasından sorumludur. Hollanda da bazı küçük farklarla birlikte benzeri iç denetim sistemine sahiptir. Merkeziyetçi modelde, maliye bakanlığı her harcamacı kamu idaresinde yer alan kendi personelinin ön mali kontrolü yoluyla doğrudan her harcama işlemine müdahale eder. Maliye bakanlığının iç denetçileri, tüm kamu harcama ve gelirlerinin mali denetimini yürütmekten sorumludur ve denetçiler, raporlarını doğrudan maliye bakanına sunar. Buna karşılık her harcamacı kamu idaresinin de iç denetçisi vardır. Ancak burada harcamacı kamu idaresinin bağlı ve ilgili kuruluşları, bu idarelerin iç denetçileri tarafından denetlenir. Modelin uygulama alanı bulunduğu ülkeler, Fransa, Portekiz, Lüksemburg ve İspanya'dır (Diamond, 2002, s.26-27). Avrupa Birliği'ne aday ülkelere bir çoğu güney modeline yakın sistemler uygulasa da bu ülkelerin iç kontrol sistemleri Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde değişime uğramakta ve kuzey modeline doğru bir değişim yaşanmaktadır.

ABD'de adem-i merkeziyetçi model uygulanmakta, ABD Sayıştay (Government Accounting Office-GAO) , Kongre'ye bağlı olarak çalışmakta ve Kongre tarafından belirlenen önceliklere kamu idarelerinin uyup uymadıklarını ve dolayısıyla idarelerin performansını ölçerek dış denetim fonksiyonunu yerine getirmektedir. Buna karşılık iç denetçi, idare yönetimine karşı sorumludur ve denetim sonuçlarını idareye rapor etmektedir (OECD, 2004, s. 473-475).

Bir de karma model diyebileceğimiz, merkeziyetçi ve adem-i merkeziyetçi modelin birlikte kullanıldığı ve uygulamasını Almanya'da gördüğümüz model mevcuttur. Almanya'da iç denetçi dış denetim sisteminin bir ajanı gibi görevini yerine getirmektedir. Yani bu ülkede, ülkemizdeki Yüksek Denetleme Kurulu'na benzer bir yapılanma görülmektedir (OECD, 2004, s.246). Ülkemizde Yüksek Denetleme Kurulu, Başbakan'a bağlı olarak çalışan ancak raporlarını doğrudan

TBMM'ye sunan bir kuruldur. Yani bu kurul, yürütmeye bağlı, yasama adına KIT ve benzeri bağımsız bütçeli kurumları denetleyen bağımsız bir kuruldur. Almanya örneğine bakıldığında iç denetçiler, yürütme içinde yer alırken, Almanya Sayıştay'ının gözetim ve kontrolünde, bu yüksek denetim kurumunun belirlemiş olduğu standartlar ve ilkelere göre denetim yapmakta ve denetim sonuçlarını da yine aynı yüksek denetim kurumuna sunmaktadır.

Doğal olarak her iki modelin kendine göre yararlı ve sakıncalı yanları vardır. Merkezîyetçi modelin yararlı yönleri, iç denetim sisteminin maliye bakanlığı eliyle yürütülmesi halinde iç denetim faaliyetinin tek elden daha iyi yürütüleceği, belirlenen ilke ve standartlara, bakanlığa bağlı iç denetçiler eliyle daha kolay uyulacağı ve harcamacı kamu idarelerine bağlı olmayan iç denetçilerin bağımsızlığının daha kolay sağlanacağı şeklinde özetlenebilir. Merkezîyetçi modelin sakıncalı yanları ise, sorumluluk maliye bakanlığı ve kamu idaresi arasında bölüneceği için kontrol sisteminin hesap verebilirliğini zedeleyecek, iç denetimin etkinliğini azaltacak ve iç denetçiler, ilgili idareler tarafından maliye bakanlığının birer ajanı gibi görüleceği için yakın işbirliği gerçekleşmeyecektir. Bütün bunların sonunda merkezîyetçi modelde, kamu idareleri mali yönetim sorumluluğunu kendi sorumluluk alanı içinde görme-yecekler; bir anlamda ülkemizde 1050 sayılı Kanunun uygulandığı dönemde görüldüğü gibi, kendilerinin “mali yönetim sisteminin gerçek sahibi” olmadıklarını düşüneceklerdir (Kesik, 2005, s.105).

6.1. İngiltere Örneği

Anglo-Saxon geleneğe sahip olan ülkelerde Kamu Maliyesi Hukukun değil, ekonominin bir dalı olarak algılanır. Bu yüzden de adı Kamu Ekonomisidir. Bu anlayışa bağlı olarak, pek çok uygulama hukuki tasarruf biçiminde olmayan, yani mevzuat sayılmayan dokümanlarla yönetilip yönlendirilmektedir. Bu dokümanlar el kitapları, rehber ve kılavuzlar gibi adlarla çıkarılan ve ilgili idare çalışanlarını yönlendirmeyi, işlerinde onlara yol göstermeyi, işlerini en kolay ve etkin nasıl yapabileceklerini tarif etmeyi hedefleyen; ancak bizdeki gibi mevzuat da sayılmayan idari direktiflerdir. Her idare kendi hizmet özelliklerine ve yönetim anlayışına göre, kendi faaliyet alanlarıyla ilgili el kitapları ve kılavuzlarını geliştirip hizmete sunar. Muhasebe El Kitabı, Taşınmaz Mal Yönetimi Kılavuzu, Varlıkların Elden Çıkarılması Rehberi bunlardan birkaçıdır. Bu tür bir yönetim yaklaşımında iyi

uygulama örnekleri önem kazanır. Yani bir kamu idaresi, çerçeve hukuk düzenlemelerinin içinde kalmak şartıyla, kendi yönetim prosedürlerini geliştirip oluştururken ve bu süreçleri rehberlere ve el kitaplarına dönüştürürken, aynı alanda faaliyet gösteren yurtiçi-yurtdışı, özel-kamu her türden kuruluşun ve meslek örgütlerinin tatminkar sonuçlar verdiği kanıtlanmış deneyimlerinden de yararlanır. Bu yolla oluşturulan prosedürler mevzuat sayılmaz. Hal böyle olunca da bir muhasebe hatası veya satınalma prosedürlerine aykırılık, denetim cephesinden bakıldığında, cezalandırılması gereken ve dolayısıyla da denetçiler tarafından verdiği zararı sorumlusuna ödettirmek için hararetle peşine düşülen bir hukuk ihlali sayılmaz. Aktarılan biçimdeki bir yönetim anlayışının egemen olduğu bir ortamda, denetim sonucunda bulunan hatalardan önemli sayılanlarının, düzeltici tedbirler alınmak üzere raporlanması denetimin doğal bir sonlanma biçimidir.

İngiltere’de departmanların hedefleri ve göstergeleri performans sözleşmelerinde belirlenmekte ve hedef kaynak bağlantısı performans sözleşmeleri yoluyla gerçekleşmektedir. Kamu kurumları hazine ile, kamu kesiminde performansın yönetilmesinde önemli bir role sahip olan departmanlara ait sonuç hedeflerini içeren ve üç yılı kapsayan tarzda kamu hizmet sözleşmeleri yapmaktadır. Hükümet kaynakların dağıtım sürecini yıllık performans hedeflerinin oluşturulması süreci ile birleştirmiştir. Bütçe pazarlıkları/müzakereleri çoğunlukla sonuçlara bağlıdır. İngiltere’de siyasal hesap verme sorumluluğunun bir yansıması olarak, performans esaslı bütçe hedefleri kamuoyuna duyurulmalarının yanı sıra parlamentonun ilgili komisyonlarında da görüşülmektedir.

İngiltere’de denetim mekanizması Ulusal Denetim Ofisi, Kuzey İrlanda Denetim Ofisi, İngiltere Yerel Yönetimler ve Ulusal Sağlık Hizmetleri Denetim Komisyonu ve İskoçya Hesap Komisyonu olarak adlandırılabilir. Yapılan kamusal denetimler sadece kamusal hesapları içermemekte, aynı zamanda parasal değerlerin korunmasına yönelik konular da içermektedir. Yasama kurallarını içeren denetim aynı zamanda parlamento ve hazine yönetimine de güç vermektedir. Yapılan kamusal denetimler sonucunda denetim raporları parlemantolara sunulmaktadır (<http://www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm>).

İngiliz Sayıştay’ı dünyada ilk kurulan Sayıştay olarak değerlendirilmektedir. “Auditor Exchequer” olarak 1314 yılında kurulmuştur. 1866 yılında ise Maliye

Bakanlığı ve Denetim Departmanları Kanunu çıkarılmıştır. Bu kanunla genel denetçilik görevi oluşturulmuştur. Bu kanunda tüm harcamaların denetlenmesi istenmiş ve genel denetçinin görevi belirlenmiştir ancak kamu harcamalarının sürekli artışı sonucunda 1921 yılında değişiklikler yapılmış ve kamusal harcamaların hepsini değil, örnekleme yapılarak bir bölümünün denetlenmesi gerektiği vurgulanmıştır.

1983 yılında çıkarılan “National Audit Act” (Ulusal Denetim Kanunu) ile “National Audit Office” (Ulusal Denetim Bürosu) kamu fonlarının kullanımıyla ilgili olarak parlamenter denetimi sağlamak amacı ile oluşturulmuştur. Bu düzenleme yapılmadan önce yüksek denetim, mali denetim ve uygunluk denetimini içeriyordu. Bu düzenleme ile verimlilik, etkinlik ve tutumluluk faktörleri de eklenmiştir (Karataş, 2005, s.216). İngiltere’de yüksek denetim “Komptrolör ve Genel Denetçi”nin bulunduğu yüksek denetim organı içinde yer alan bir denetim kurumu tarafından yürütülmektedir. Komptrolörler ve Genel Denetçiler Avam Kamarası’nın önerisiyle kraliçe tarafından atanır. Ulusal denetim bürosu, denetim faaliyetine Komptrolör ve genel denetçinin yanında yardım etmektedir. Ulusal denetim bürosu altı birime ayrılmaktadır, bu birimler performans denetimi ve düzenlilik denetimlerini yerine getirir. Ulusal denetim bürosunun değişik bakanlıklarda ofisleri bulunmaktadır. Dolayısı ile harcamanın yapılması ile denetlenmesi arasında geçen süre kısalmış olmaktadır (Karataş, 2005, s.217).

Verimliliğin artırılması için denetim elemanlarının görev yerindeki kurumlar ile kaynaşmalarını engellemek için, görev yerleri her beş senede bir değiştirilmektedir. Ulusal Denetim Bürosu, yapılan denetimler sonucunda raporlar hazırlamaktadır. Hazırlanan bu raporların bir ön çalışma aşaması bir de tam çalışma aşaması bulunmaktadır. Ön çalışma, tam çalışmanın gerçekleşip gerçekleşmeyeceğinin tespit edilmesi aşamasıdır. Tam çalışma ise detaylı bir alan çalışmasıdır (<http://www.nao.gov.uk/about/role.htm>). Elde edilen, raporlanacak durumlar ile ilgili kanıt toplama aşamasıdır. Ulusal Denetim Bürosu, hazırladığı raporları Kamu Hesapları Komisyonuna sunar. Komisyon Ulusal Denetim Bürosunun verdiği rapor doğrultusunda denetim yapılan kuruluş ile görüşür, ilgili görüşmelerden elde ettiği izlenimleri değerlendirerek hazırladığı raporu parlamentoya sunar. Komisyonun hazırladığı raporun yaptırım gücü yoktur komisyon sadece tavsiyelerde bulunur (Karataş, 2005 s.218). Uygulanan performans

denetimi ve düzgün yapısı ile Ulusal Denetim Bürosu birçok ülkenin örnek aldığı bir örgüttür (Kaya, 2006, s.76).

İngiltere’de kamu yönetiminin denetimi birkaç yoldan yapılmaktadır. Denetim sisteminde; esas olarak iç denetim yapısı göze çarpmaktadır. Kamu birimlerinde denetim komitesi başkanı ve iç denetim yöneticisi denetim için kurulan birimlerin başındaki kamu görevlileridir. Ayrıca, 1961’den itibaren “Parlamento Komiseri” adıyla anılan ombudsman benzeri bir kurum kamu yönetiminin denetiminde faaliyet göstermektedir. Parlamento Komiseri, kraliçe tarafından parlamentoya yazılan bir mektup ile atanır. Parlamento Komiseri Avam Kamarası ve Lordlar Kamarası üyesi olamaz. Komiser görevini yasalara uygun bir şekilde yaptığı sürece görevi 65 yaşına kadar görevinin başında kalır (Kaya, 1992, s.36). İngiltere’de yüksek denetim sistemi olarak Westminstermodel öngörülmüştür. Kamu yönetiminin yüksek denetimi için kurulan kurumda, uzmanlaşmış denetim elamanlarından yararlanılarak parlamentolara periyodik raporlar hazırlanmaktadır. İngiltere’de kamu yönetiminin en önemli birimini yerel yönetimler oluşturmaktadır. İngiltere, yerel yönetimlerde ademi merkeziyet usulüyle yönetimi sağlayan ilk ülke olma özelliğini de taşımaktadır. Ayrıca Avrupa ülkeleri arasında bu durumunu devam ettiren ve başarılı olan ender ülkelerden birisidir (Munro, 1986, s.115). İngiltere bu başarısını kurmuş olduğu yerel yönetim sistemine bağlıdır. Her ne kadar özerklik çok fazla olsa da, yerel yönetimler üzerindeki merkez denetimi ağırlığını her zaman hissettirmiştir. İngiliz yerel yönetimleri, ülke, üniter devlet statüsünde bulunmasına rağmen, örneği başka ülkelerde görülmeyen bir özelliğe sahiptirler. Yerel yönetimlerin yargı yetkisi bulunmaktadır (Nadaroğlu, 1978, s.193).

İngiliz yerel yönetimlerin bu en önemli özelliği, bu birimleri oldukça ayrıcalıklı bir konuma getirmektedir. İngiltere’de yerel yönetimlerin denetimi daha çok mali alanda olmaktadır. Bu alanda iki denetim türünden bahsedilebilir. Bunlardan iç denetim, genelde yerel yönetimin mali işler müdürlüğü bünyesinde, ilgili birimde inceleme yapmak, öneride bulunmak ve koruyucu önlemler almak üzere yaratılan bir hizmet olup, üst düzey yönetimden bağımsız olarak çalışır.

Son yıllarda ülkede yapılan iç denetim, performans denetimi ve değerlendirmesini de kapsamına almaya başlamıştır. Ülkede ayrıca, yerel yönetimler için; görevleri hesapların doğruluğu ve yasallığı hakkında rapor vermek, iç denetim ile mali

denetimin yetersizliğini gözden geçirmek, iç denetimin etkinliğini incelemek, performans denetimini sağlamak için gerekli genel düzenlemeleri gözden geçirmek olan dış denetçiler bulunmaktadır. Bakanlıkça atanan dış denetçiler, denetimleri ile ilgili sonuçları yasama organının temsilcilerine rapor eder. Dış denetçi raporlarında, hesapların, harcamaların yasa hükümlerine uygun yapıp yapılmadığını, gelirlerin yasalara göre elde edilmesini, gerekli muhasebe kurallarına uyulup uyulmadığını, yönetimin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığını açıklığa kavuşturmaya çalışırlar (CDLR, 1995, s.97).

İngiltere’de Maliye Bakanlığı içerisindeki iç denetim birimi, tüm kamu harcamalarının ve gelirlerinin mali kontrolünden sorumlu değildir; ancak diğer bakanlıklardaki yönetim kontrolü (iç kontrol) sistemlerinin etkin bir mali kontrolü sağlayacak şekilde yerine getirilmesini sağlamaktan sorumludur.

Ülkede yerel yönetimler üzerindeki dış denetim de iki şekilde gerçekleşmektedir.

Birincisi ilçe teftişidir. Ülke ilçelere bölünmüştür ve bir ilçe müfettişi, her bir ilçe yönetiminin hesaplarını denetlemek üzere atanır. Dış denetimin ikinci şekli muvafakatlı teftiştir. Burada bakan, yerel muhasebe şirketlerinde çalışan görevliler arasından seçilen müfettişi onaylar. Bu müfettişler, yerel yönetimlerin toplamakla yükümlü oldukları vergileri yeterince toplayamadıkları zaman, konuyu bakana rapor etmek zorundadırlar. İngiltere’de bu sisteme 1983 yılında yeni bir denetim kurulu daha eklenmiştir. Bu teftiş kurulu, sanayi odasından, yerel yönetim ve ticaret odalarından gelen, hükümet tarafından atanmış 15 üyeden oluşur. Böyle bir kurul oluşturmanın amacı, müfettişlerin bağımsızlıklarını artırmak, sisteme daha çok özel sektör kökenli müfettişleri getirmek ve yerel yönetimler maliyesinde etkinliği artırmaktır. Kurul incelemelerine karşılık olarak her yerel yönetim bakanına yıllık muhasebe raporu sunar. İngiltere yerel yönetimlerin teftişi bakımından on beş bölgeye ayrılmıştır. Her bölgenin başında bir bölge müfettişi bulunur. Bölge müfettişine yeterli sayıda kıdemli müfettiş, yardımcı müfettiş ve sekreterlik kadrosu yardım eder. Müfettişler, merkezde İçişleri Bakanlığı bünyesinde yer alan ancak teknik olarak ondan ayrı bir birim olan Bölgesel Hesap Müfettişliği Teftiş Kuruluna bağlı olarak çalışırlar (Özarlan, 1994, s.196-197).

6.2. Fransa Örneği

Türkiye'nin idari sistem olarak örgütlenmesinde esas aldığı Kıta Avrupası ülkelerinden Fransa'da iç denetim Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığına Bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesinin (MAEC) sorumluluğu altında yürütölmektedir.

Ulusal düzeydeki denetim faaliyetleri, Ulusal Denetim Komitesinin yardımı ile Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından programlanmakta ve gözetilmektedir. Yapılmakta olan denetim faaliyetleri Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesinin (M.A.E.C.) sorumluluğunda olup, bazı ulusal konular ise Bölgesel Eğitim Kontrol Dairesi (M.R.F.C.) ve yerel denetçiler sorumluluğu altındadır. Ayrıca birkaç Bakanlığı kapsayacak şekilde gerçekleştirilecek denetimlerde Bakanlıklar arası denetim programlama komitesi toplanmaktadır. Komite üyeleri ilgili bakanlardan oluşmakta ve komitenin başkanlığını da Maliye Bakanı yapmaktadır. MAEC ile bağlantı kurulması için Muhasebat Genel Müdürü de bu komitenin içerisinde yer alır. Bu komitenin başlıca görevi ortaklaşa yapılan denetim programlarının düzenlenmesi ve izlenmesi görevini yürütmektir.

Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve diğer Bakanlık ve kamu kuruluşlarında salt "iç denetçi" kadro ve ünvanı bulunmamaktadır. İç denetimin bir misyon olup bu fonksiyonu "müfettiş" (Inspecteur Principaux Auditeurs (IP) ve Inspecteur Auditeurs (IA)) unvanlı denetçiler yerine getirmektedirler. Her kamu kurumundaki muhasebe ve finans işlemlerinin denetimi, Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığı'na bağlı Inspecteur Auditeurs unvanlı denetim elemanlarınca yürütölmektedir. iç denetim kamu kurum ve kuruluşlarının muhasebe ve finans ile ilgili faaliyetleri kapsamında yapılmaktadır. Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığında ve bazı diğer Bakanlıklarda genel müfettiş unvanlı teftiş kurullarına bağlı müfettişler çalışmakta ve bunların görev alanı bir bütün olarak kurumun faaliyetlerini, idari iş ve işlemlerin denetimi ile mali işlemlerin denetimini kapsamaktadır.

6.2.1. Fransa İç Denetimin Organizasyonel Yapısı

1. Ulusal Denetim Komitesi

Muhasebat Genel Müdürünün başkanlığında, Komitesi Birim Yöneticileri, Müdür Yardımcıları, Genel Müdür tarafından seçilen çok sayıda genel hazine ödeme yetkilileri (TPG) ile denetim konusunda uzman olan ve dışarıdan seçilen bir kişi ile toplanır. MAEC'in yöneticisi komitenin sekreteryaya görevini üstlenir. Ulusal Denetim Komitesi yıllık programlama kapsamı (Kasım veya Aralık) ve sonuç analizi kapsamı (Mart veya Nisan) olmak üzere yılda 2 kez toplanır. Muhasebat Genel Müdürü, Ulusal Denetim Komitesinin de yardımıyla, iç kontrolün ve iç denetimin çerçevesini belirlemektedir. Komite tarafından belirlenen politikalar MAEC, bölgesel denetim komiteleri ve bölgesel eğitim kontrol daireleri tarafından izlenmektedir. MAEC yöneticisi öngörülen programdan elde edilen sonuçlar ve kendisinin önemli gördüğü bütün konular hakkında Genel Müdüre ve Ulusal Denetim Komitesinedüzenli olarak hesap verir.

2. Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi (MAEC)

Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı olarak 2001 yılında kurulan Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi (MAEC), Ulusal denetim politikasının yönlendirilmesi ve Denetim görevlerinin gerçekleştirilmesi faaliyetlerini yerine getirmektedir. MAEC Muhasebat Genel Müdürüne ulusal denetim politikasını önerir. Genel Müdürün önerilen denetim politikasına ilişkin yönlendirmeleri doğrultusunda, iç kontrolün ve denetimin ana hatlarını belirler. Ayrıca MAEC denetim görevlerini ve konularını içeren yıllık ulusal denetim programı tasarısını hazırlamaktadır. Gerekli olması halinde, iç kontrol ve denetim alanlarında yıllık yönlendirmeler gerçekleştirir.

3. Bölgesel Denetim Komitesi

Bölgenin genel hazine ödeme yetkilisinin (TPG) başkanlığında toplanan bölgesel denetim komitesi; bölgenin genel hazine ödeme yetkililerinden, bölgesel mali sorumlularından ve MRFC'nin yöneticisinden meydana gelmektedir. MRFC'nin yöneticisi sekreteryaya görevini yürütür. Yılda en az iki kez toplanır. Bölgesel Eğitim

Kontrol Dairesi (MRFC) bölgesel düzeyde ulusal iç kontrol ve denetim politikasının olmazsa olmaz bağlantısıdır.

4. Bölgesel Kontrol Eğitim Dairesi (MRFC)

MRFC'nin yöneticisi bölgesel denetim politikasını, ulusal yönlendirmeler ve bölgesel denetim komitesi tarafından kararlaştırılanlar çerçevesinde gerçekleştirir ve koordine eder:

MAEC'in direktiflerini ve taleplerini denetçilere ve yerel iç kontrolden sorumlu olan yetkililere iletir. Bölgesel komitenin hazırlığını, uygulamalarını ve sekretaryasını sağlar; özellikle bölgesel denetim programını hazırlar ve bu programın uygulanmasını koordine eder.

Bölgesel denetim programının yıl içerisinde izlenmesini sağlar. iç denetçilerle bilgilendirme toplantıları gerçekleştirerek, denetçilere teknik ve yönetsel destek sağlar. Yıllık faaliyet raporunu düzenler

MRFC Yöneticisi ayrıca bölge denetçilerini gözetler: Kalite girişimi kapsamında yerel denetçilerin kamu hazinesinin meslekli standartlarına uymalarını ve faaliyetlerini ulusal plan kapsamında ve bölgesel düzeyde tanımlanan hedeflere uygun olarak gerçekleştirmelerini sağlar. Yerel denetçiler tarafından gerçekleştirilen ulusal ve bölgesel denetim konularının kalitesini gözetler. Denetimler konusunda Muhasebat Genel Müdürlüğü ile yerel birimler arasındaki bağlantıyı sağlayan MRFC, yerel düzeyden gelen bilgilerin ele alınmasını ve özetlenmesini sağlayarak bu bilgiler arasından önemli gördüklerini MAEC'e iletir.

5. Yerel Denetçiler

Her yerel birimde, genel hazine ödeme yetkilisi (TPG) denetimlerden sorumludur. Bu görev için denetçilerin yardımını alır: Bu tip Kamu Hazinesi bünyesinde bir müfettiş (veya birkaç müfettiş) veya bir asistanı (veya asistanlar) ile Yerel Maliye Tahsildarları denetim görevine katılmaktadır.

6.2.2. Fransa’da İç Denetim Metodolojisi

Yukarıda kısaca bahsettiğimiz üzere Fransız iç denetim sisteminde rol alan aktörlerin başında Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesi (MAEC) yer almaktadır. Gerek iç denetimle ilgili politikaların belirlenmesi gerekse ulusal denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi MAEC’in sorumluluğu altındadır.

2001 yılında kurulan ve ulusal düzeyde iç kontrol ve iç denetim politikalarını belirleme sorumluluğunu üstlenen MAEC, iç denetim alanında çalışma yöntemini belirleyebilmek için diğer özel kuruluşlar ile karşılaştırmalar yapmış ve yaptırmıştır. Özellikle Price Water House Coopers ile çalışmalar yürütülmüş ve diğer ülkelerdeki uygulamalara da bakılmıştır. Örneğin Kanada da ve Amerika Birleşik Devletlerinde uygulanan yapılara bakılmış ve oradaki Maliye Bakanlıkları bünyesinde iç denetim organizasyonlarındaki uygulamalar gözlemlenmiştir.

Hesapların onaylandığı mercii ile denetim birimleri arasındaki ilişkiler incelenmiş bu süreçte kontrolün ve denetimin ne kadar önemli olduğu da görülmüştür. Şu an itibariyle MAEC bünyesinde mevcut denetim anlayışının belirlenmesinde baz aldıkları bazı uluslararası belgelerin bulunduğu, bunlardan birincisi IIA (Uluslararası İç Denetim Enstitüsü) ve ikincisi olarak ta ISA (Uluslararası Denetim Standartları) tüm dünyada kabul gördüğü gibi Fransız Kamu yapısında da kabul görmüş ve geçerli olan yardımcı kaynaklardır. ISA (Uluslararası Denetim Standartları) IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından oluşturulmuş olup sektörlere göre uygulanan farklı standartlardır.

Fransız standartı olarak adlandırılan CNCC (Ulusal Hesap Komiserliği) standartı ISA’nın 27.kısımında bulunan ISA 610 başlıklı “Bağımsız Denetimde İç Denetim Çalışmalarından Yararlanılması” bölümünden meydana gelmiştir. Burada Hesap Komiseri iç denetim faaliyetlerini ve denetim prosedürlerine özgü olası etkileri de dikkate almaktadır.

1- Denetim Yöntemleri

MAEC tarafından uygulanan denetim yöntemleri; düzenlilik denetimi, performans denetimi ve prosedür denetimleri olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır.

Düzenlilik Denetimi: Düzenlilik denetimin amacı iş ve işlemlerin ve prosedürlerin uygulanabilir hukuki standartların tümüne uygunluğunu sağlamaktır. Mali ve mali olmayan denetim olarak ayrılır. Düzenlilik denetimi mali verilerle ilgili olduğunda mali denetim olarak adlandırılır (mali organizasyonlar ve prosedürler, mali operasyonlar hesaplar, Örneğin kamu harcamalarının yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu). Tam tersi durumda söz konusu olan mali olmayan bir denetimdir (örneğin, personel yönetiminin yasalar ve yönetmeliklere uygunluğu).

Performans Denetimi: Performans denetimi 3 E analizi (Etkinlik, Ekonomiklik, Etkililik) ile mevcut ve benimsenen göstergelerin doğruluğunu değerlendirir (yani imkânların hedefler doğrultusunda en uygun kullanımını, yapıların tutarlılığını, yöntemleri, yönetimin ciddiyetini, yönetimin kalitesini ve sonuçları değerlendirir).

Faaliyet sonuçlarının 3 E' ye göre analiz edilmesi:

Etkinlik analizinin amacı belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı sorusuna cevap verebilmektir (öngörü/gerçekleştirme karşılaştırması). Bu analiz özelliikle denetlenen birimin hizmetlerinin kalitesine odaklanmaktadır (örneğin: muhasebe bilgilerinin içeriği ve güncelliği, paydaşlarla ilişkilerin kalitesi);

Ekonomiklik analizinin amacı hedeflere ulaşmak için kullanılan imkânların, fonların verimlilik veya bir faaliyetin sonuçları bağlamında asgariye indirgenmiş olup olmadıkları sorusuna cevap verebilmektir;

Etkililik analizinin amacı belirlenen hedeflerin uygun maliyetlerle geliştirilmelerinin mümkün olup olmadığı sorusuna cevap verebilmektir (imkân/gerçekleştirme karşılaştırması).

Performans denetimi kapsamında yer alarak, yönetimin denetimi iki açıdan oluşmaktadır:

Denetlenen birimin yöneticisi tarafından tanımlanmış olan bir politikanın varlığı ve kuruluşun stratejisiyle tutarlılığı; Bu politikanın alanda etkin bir şekilde uygulanması (Biliniyor mu? Anlaşıyor mu? Uygulanıyor mu? Uygulanabilir mi?);

Ayrıca Performans denetimi kapsamında yer alan strateji denetimi kuruluşun politikalarının ve stratejilerinin genel tutarlılığın değerlendirmesi olarak kabul edilmektedir.

Prosedür Denetimi: Ya düzenlilik denetimi (mali veya mali olmayan) ya da performans denetimi kapsamında yer alan prosedür denetimi (kuruluşlar veya sistem denetimi) birimin işleyişiyle ilgilenmektedir. Mali konulara yönelik düzenlilik denetimi konusunda, prosedür denetimi iç kontrolün, mali prosedürlerin ve muhasebe analizine yoğunlaşacaktır. Bu analiz denetçinin tespitlerinin ve tavsiyelerinin desteklenmesi amacıyla kanıt niteliğindeki bilgilerle doğrulanmaktadır. Bu prosedür denetimi operasyonlara yönelik bir uygunluk denetimine veya bir muhasebe denetimine yol açabilir (Uzun, 2007, s.1-5).

6.2.3. Denetim ve İç Kontrol

İç kontrol düzenlemesini oluşturan 3 temel nokta bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi yapı, süreç ve organizasyon, ikincisi belgelendirme yani iç kontrolün gerçekleştirilmesinde mutlaka belge dayanaklarının olması gerektiği, üçüncü olarak ta gerçekleştirilen her türlü kontrol faaliyetlerinin mutlaka izlenebilirliğinin sağlanmasıdır. İç kontrol sorumluları da iç kontrol düzenlemesinin doğru bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla iç kontrol referans belgeleri ile prosedür rehberleri oluştururlar. Bu düzenleme içerisinde iç denetimin olabilmesi için öncelikli olarak bir risk haritası çıkartılır aslında bu çalışmalara kısaca fransızca olarak kısaltılmış ve her biri belirli konulara tekabül eden ORCA çalışmaları denilmektedir. ORCA yöntemi (Objectifs, Risques, Controles, Adequation) en başta Hedefler yani ulaşılacak olan hedefleri anlama, ikincisi Riskler yani hedeflerin ulaşılmasını engel olabilecek risklerin tespit edilmesi, üçüncü olarak Kontroller yani tespit edilmiş riskleri azaltmak için veya bertaraf etmek amacıyla gerçekleştirilen kontrolleri tespit etme, ve dördüncüsü de Denklik yani yapılan kontrollerin riskler ve uygulamalar doğrultusunda bir karşılaştırılması yapılarak değerlendirmeler yapılır. Dolayısı ile bütün bu çalışmalar yapıldıktan sonra bir denetim cevabı oluşturulur ve buna bağlı olarak ta bir çalışma programı belirlenir (Uzun, 2007, s.7-8).

7. 5018 SAYILI KMYKK İLE İÇ KONTROL VE İÇ DENETİM SİSTEMİNİN ISO 9000 KALİTE YÖNETİM SİSTEMİNE ENTEGRE EDİLMESİ

5018 sayılı Kanun ile getirilen mali yönetim ve denetim sisteminin kalite yönetim sistemine uygun olup olmadığı, şartlarını taşıyıp taşımadığı değerlendirilecektir.

7.1. Kapsam

Kanunun 2. md.'si kapsam maddesidir. Buna göre kanunun kapsamına giren kurumlar ve istisnaları belirtilmiştir.

7.2. Atıf Yapılan Standartlar

Uluslararası iç denetim standartları ile muhasebe standartlarına atıf yapılmıştır.

7.3. Terimler ve Tarifler

Kanunun 3. md.'sinde Kanun'da geçen terimlerin tanımı yapılmıştır.

7.4. Kalite Yönetim Sistemi

Mali yönetim sistemine ait birincil mevzuat olan Kanun çıkarılmış, takip eden dönemde de ikincil ve üçüncül mevzuat olan Yönetmelik, Tebliğ ve Genelgeler yayımlanarak dokümente edilmiştir. Kayıtların kontrolü ve arşivlemesi kaç yıl saklanacağı üçüncül mevzuatta belirtilmiştir. Kamu iç denetim standartları, iç denetçilerin çalışma usul ve esasları ve ilgili yönetmelik İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından diğer İkincil ve üçüncül mevzuat Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmış ve dökümente edilmiştir. Maliye Bakanlığı çıkardığı merkezî yönetim harcama belgeleri yönetmeliği ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde malî işlemlerin gerçekleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesi kapsamında, harcamalarda ödeme belgesine bağlanacak kanıtlayıcı belgelerinin şekil ve türlerini belirlemiştir.

Böylelikle Mali yönetim sistemine ait her türlü harcama ve ödeme belgeleri ve ekleri Maliye Bakanlığınca dokümente edilmiştir.

7.5. Yönetim Sorumluluğu

Çalışmanın başında da belirtildiği gibi gerek sekizinci kalkınma planı gerekse 2001, 2002, 2003 programlarında gerekse Kanun gerekçesinde vatandaş odaklılığa vurgu yapılmıştır. Kanun stratejik plan, hedefler ve faaliyet raporları ile bunların kamuoyuna açıklanması mecburiyeti getirmiştir.

5018 sayılı Kanun ile Mali Yönetim ve Denetim Sistemimize yönetim sorumluluğu ilkesi hakim olmuştur. Kanun ile sistemdeki aktörlerin sorumlulukları tanımlanmıştır. Buna göre siyasi sorumlu Bakan, Başbakan ve TBMM'ye karşı sorumlu, üst yönetici ise yönetim sorumluluğu kapsamında Bakan'a karşı sorumludur. Kanunda sorumluluk ve yetkiler şöyle tanımlanmıştır. Buna göre ” Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili veya ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur.” Denilerek Bakanların sorumluluğu ve “ Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne karşı sorumludurlar.” Denilmek suretiyle sorumluluğun kime karşı olduğu belirtilmiştir. Aynı şekilde üst yöneticilerin sorumluluğuda “Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.” denilerek ifade edilmiştir.

“Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, strateji geliştirme başkanlığı, mali kontrol yetkilisi ve iç denetçiler ile muhasebe yetkilisi

aracılığıyla yerine getirirler.”denilmek suretiylede sistemin diğer aktörleri ve kime karşı sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Kanun yönetim temsilcisi olarak Müsteşarı yada kurumun en üst yöneticisini yetkili temsilcisi olarak atanmıştır. Çünkü kurumun iç kontrol ve iç denetim birimleri müsteşara bağlıdır.

Yönetimin gözden geçirme girdisi Stratejik plan ile bütçeleri, gözden geçirme çıktısı ise faaliyet raporları ile kesin hesaplardır.

İdare faaliyet raporu, Sayıştaya verilir ve üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanır. Merkezi yönetim kapsamındaki idarelerin ve sosyal güvenlik kurumlarının bir mali yıldaki faaliyet sonuçları, Maliye Bakanlığınca hazırlanacak Genel Faaliyet Raporunda gösterilir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, merkezi yönetim bütçe kanununun uygulama sonuçlarını onama yetkisini kesin hesap kanunuyla kullanır.

Kesin hesap kanunu tasarısı, muhasebe kayıtları dikkate alınarak, merkezi yönetim bütçe kanununun şekline uygun olarak Maliye Bakanlığınca hazırlanır. Bu tasarı, bir yıllık uygulama sonuçlarını karşılaştırmalı olarak gösteren değerlendirmeleri içeren gerekçesiyle birlikte izleyen mali yılın Haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve bir örneği Sayıştaya gönderilir.

Yönetimin gözden geçirilmesi iç kontrol ve iç denetim faaliyetleri ve ile yerine getirilmektedir. Nitekim iç denetim faaliyetlerinin kapsamına risk yönetim süreçlerinin denetimi, iç kontrol süreçlerinin denetimi ile yönetim süreçlerinin denetimi girmektedir. Çıktısı ise hazırlanan raporlardır.

7.6. Kaynak Yönetimi

Mali yönetim sisteminin gerekli kaynağın nasıl elde edileceği ve kullanılacağı ilgili mevzuatında gösterilmiştir.

Mali yönetim sisteminde istihdam edilecek personel, nasıl temin edileceği ve nitelikleri Kanun'da belirtilmiştir. Nitekim İç denetçilerin nitelikleri ve atanması

Kanunun 65.md.'sinde düzenlenmiştir. Ancak Kanun'un geçici 5. md. ile Kanunun yürürlüğe gireceği tarihe kadar atanabilecekler ile atanacaklarda aranan nitelikler belirtilmiştir. Buna göre iç denetçi olarak atanacaklar için 5. md. d bendinde "Sayıştay Denetçisi, Başbakanlık Müfettişi, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçisi, Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı, Bütçe Kontrolörü, Muhasebat Kontrolörü, Gelirler Kontrolörü, Milli Emlak Kontrolörü, Tasfiye İşleri ve Döner Sermaye İşletmeleri Kontrolörü, Hazine Kontrolörü kadrolarında çalışmakta olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kamu idarelerinde İç Denetçi, Bakanlık, Müsteşarlık, Başkanlık ve Genel Müdürlüklerde Müfettiş veya Kontrolör olanlar ile daha önce en az beş yıl bu görevlerde bulunanlar, kendi idarelerinde, özel bütçeli idarelerde, mahalli idarelerde ve sosyal güvenlik kurumlarında İç Denetçi, Muhasebe, Milli Emlak ve Vergi Denetmenleri, Belediye Müfettişi ve Hesap İşleri Murakıbbı olanlar ile bu görevlerde daha önce en az beş yıl bulunanlar, mahalli idarelerde İç Denetçi," olarak atanabilecekleri belirtilerek bu kadrolara atanmalarda keyfiliğin ve rastgele atama yapılmasının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Ancak burada ifade edilmelidir ki iç denetim mesleki bir disiplindir ve profesyonel bir meslektir. Dünyanın her yerinde bu meslek yapılan sınav sonucu verilen sertifikalardan sonra iç denetçi ünvanı alınmaktadır. Burada geçici de olsa sınav ve sertifika verilmeden atama yapılması Kanunun ruhuna ve meslek ilkelerine uygun düşmemiştir.

7.7. Ürün Gerçekleştirme

ISO 9000 Kalite Yönetim Sisteminin 7. md.'si 4734 ve 4735 sayılı Kamu İhale Kanunu ile Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa atıf yapmaktadır.

7.8. Ölçme, Analiz ve İyileştirme

7.8.1. Müşteri memnuniyeti

Müşteri beklenti ve ihtiyaçlarına ait bilgiler müşteri memnuniyeti, öneri ve şikâyetlerinin izlenmesiyle tespit edilir. Bu bilgilerin elde edilmesi için anketler, görüşmeler, toplantılar ve yazılı/sözlü şikâyet ile önerilerden oluşan iletişim kaynakları kullanılmaktadır. Bilgi edinme Kanunu kapsamında iletilen şikâyetler için kurumların internet sayfaları kullanılmaktadır. Kısaca Bilgi Edinme Kanunu müşteri

memnuniyetinin iletilmesinde bir kanal olarak kullanılmaktadır. Ancak müşteri memnuniyetinin sağlanması ve izlenmesi Sistemin en zayıf yönünü oluşturmaktadır. Bunun için anket v.s. ile geri bildirim sağlanması gerekir. Ancak böyle bir geri bildirim nasıl yapılacağı gibi hususlar Kanun ile düzenlenmemiş daha çok vatandaş memnuniyeti soyut bırakılmıştır.

7.8.2. İç tetkik

Kurumun mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinden ve yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulması için gerekli önlemlerin alınmasından ve Mali raporlarda yer verilen bilgilerin doğruluğundan Üst yönetici sorumludur. Üst yönetici bu sorumluluğunu İç denetim birimi vasıtasıyla yerine getirir. Bu sebeple iç denetimin, kurumda uygulanan iç kontrol süreçlerindeki hata ve riskleri ortaya koyması gerekecektir. Bu da ancak iç denetim tarafından iç kontrole ilişkin süreçlerinin denetlenmesi suretiyle gerçekleştirilebilecektir.

İç denetim faaliyeti sürekli bir faaliyettir. Proaktiftir. Harekete geçmek için emir ve talimat beklemez. İç denetim planı yapılırken üst yöneticisinde görüşleri alınır. Planlama sırasında kurumun risk alanları tespit edilir ve önceliklendirilir. En son denetimin üzerinden ne kadar süre geçtiği denetim planlamasında dikkate alınır. İç denetimin görevlerinden biri iç kontrol süreçlerinin etkin çalışması denetlemektir. İç denetim bu sebeple makro risk analizi dediğimiz kurumun karşı karşıya kalabileceği riskleri önceliklerine göre değerlendirecektir. Denetim bir plan çerçevesinde gerçekleştirilecektir. Bu denetimlerde dikkat edilecek hususlardan biride en son denetimin ne zaman yapıldığı ile ilgilidir. Aynı zamanda bu denetimlerdeki denetim sonuçları dış denetim birimi ile de paylaşılabilir.

Tetkikçilerin seçimi ve uygulanan tetkik prosesinin objektifliğini ve tarafsızlığını sağlamalıdır. Tetkikçiler kendi işlerini tetkik etmemelidir. Kanun İç denetim faaliyetlerinin iç denetçiler tarafından yerine getirileceğini belirtmiş, ayrıca iç denetçilerin nitelikleri ve atanmalarını düzenlemiştir. Aynı şekilde Kanunla iç denetimin bağımsız ve objektif bir şekilde icra edileceği ifade edilmiş, iç denetçilere görevleri haricinde bir iş verilemeyeceği güvence altına alınmıştır. Böylelikle iç denetçilerin bağımsızlığı sağlanmış olmaktadır.

II.cil mevzuat olan iç denetçi çalışma usul ve esaslarına dair yönetmelik bu denetimlerin planlaması yerine getirilmesi, sonuçların nasıl ve ne sürelerde hangi makamlara sunulacağı ile muhafazasını düzenlenmiştir. Raporlar doğrudan İç denetçiler tarafından üst yöneticiye sunulacak, raporların bir örneğinde üst yönetici tarafından 2 ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilecektir.

Üst yönetici iç denetim raporlarına göre tespit edilen uygunsuzlukların ortadan kaldırılması için uygun tedbirleri almaktan sorumludur. İç denetçiler de denetim raporlarının sonuçlarının izlenmesinden ve düzeltici önlemlerin yerine getirilip getirilmediğini edecektirler.

7.8.3. Proseslerin izlenmesi ve ölçülmesi

Mali Yönetim sistemi içerisinde bütçe ve stratejik planlamanın izlenmesinden ve ölçülmesinden kamu idareleri ile birlikte iki kurum, Devlet Planlama Teşkilatı ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. Süreçlerin izlenmesi ve ölçülmesi stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme ile sağlanmaktadır. Kanununun 9. md.'si kamu idarelerinin stratejik planlarını ve bütçelerini hangi esaslara göre hazırlayacaklarını göstermektedir. Kanuna göre “Kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlarlar.

Kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar.”

“Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.”

Süreçler kanunla düzenlenmiştir. Ancak DPT ve Maliye Bakanlığı bunlara yönelik usul ve esasların belirlenmesinde yetkilidirler.

Burada kısaca Mali yönetim sisteminin çevriminden bahsetmemizin konuya açıklık getirecektir. Ulusal düzeyde orta vadeli program DPT tarafından, orta vadeli mali plan Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanır. Bütçe çağrısı ve bütçe hazırlama rehberinin Maliye Bakanlığı, Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberi ise Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığınca hazırlanıp Haziran ayının sonuna kadar Resmi Gazetede yayımlanmasını takiben Kamu idareleri, stratejik planları ile bütçe gelir ve gider tekliflerini Maliye Bakanlığına gönderirler. Konsolide edilen Merkezi Yönetim Bütçe tasarısı mali yıl başından en az yetmişbeş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur ve mali yıl tamamlanmadan önce kanunlaşır.

7.8.4. Ürünün izlenmesi ve ölçülmesi

Mali Yönetim Sisteminde Ürünün izlenmesi Mali kontrol yetkilisinin görevidir. Mali kontrol yetkilisi, alınacak mali kararların kullanılabilir ödenek tutarı, bütçe tertibi, ayrıntılı harcama programı ile harcamanın bütçe ve gider mevzuatına uygunluğunu kontrol eder. Mali kontrol yetkilisi tarafından vize edilen veya uygun görüş verilen mali işlemler gerçekleştirilir.

Mali Yönetim Sisteminde Ürünün Ölçülmesi Muhasebe hizmetleri ile gerçekleştirilir. Bu konuda yetkili kişi muhasebe yetkilisidir. Muhasebe yetkilisi, muhasebe hizmetlerin yapılmasından ve muhasebe kayıtlarının usulüne uygun, saydam ve erişilebilir şekilde tutulmasından sorumludur. Muhasebe yetkilileri işlemlerine ilişkin defter, kayıt ve belgeleri muhafaza eder ve denetime hazır bulundurur.

Mali Yönetim Sisteminde Ürünün izlenmesi ve ölçülmesi harcama yetkilisinin görevidir. Harcama yetkilisinin görev ve sorumluluğu Kanun’u 32. md.’sinde düzenlenmiştir. Buna göre “Bütçelerden harcama yapılabilmesi, harcama yetkilisinin harcama talimatı vermesiyle mümkündür. Harcama talimatlarında hizmet gerekçesi, yapılacak işin konusu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödeneği, gerçekleştirme usulü ile gerçekleştirmeyle görevli olanlara ilişkin bilgiler yer alır.” hükmü yer almakta 33.md.’nde ise giderin gerçekleştirilmesi düzenlenmektedir.

Buna göre giderin yapılabilmesi “iş, mal veya hizmetin belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak alındığının veya gerçekleştirildiğinin, görevlendirilmiş kişi veya komisyonlarca onaylanması ve gerçekleştirme belgelerinin düzenlenmiş olması gerekir. Giderlerin gerçekleştirilmesi harcama yetkilisinin ödeme emri belgesini imzalaması ve tutarın hak sahibine ödenmesiyle tamamlanır. Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatı üzerine; işin yaptırılması, mal veya hizmetin alınması, teslim almaya ilişkin işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli belgelerin hazırlanması görevlerini yürütürler.” denilerek harcamanın ve ödemenin nasıl ve hangi şartlarda kimlerin sorumluluğunda gerçekleştirileceği açıklanmaktadır.

7.8.5. Uygun olmayan ürünün kontrolü

Uygun olmayan ürünün kontrolü ön mali kontrol ile gerçekleştirilmektedir. Bu husus Kanun’un 58.md.’nin 4. bendinde “Harcama öncesi kontrol sürecinde uygun görülmeyen veya vize edilmeyen işlemlerin gerekçesi harcama yetkilisine yazılı olarak bildirilir. Harcama yetkilisinin ısrarı halinde, mali kontrol yetkilisine ve muhasebe yetkilisine yazılı olarak bildirilmiş olması kaydıyla mali işlemler gerçekleştirilir. Bu durumda harcama yetkilisi, kişisel sorumluluk üstlenmiş sayılır ve bu işlemler en geç beş iş günü içinde mali kontrol yetkilisine ilgili üst yönetici ile Maliye Bakanlığına ve Sayıştaya bildirilir.” Denilerek uygun olmayan ürünün kontrolünün nasıl yapılacağı açıklanmıştır. Kanun yönetim sorumluluğu ilkesi ile hazırlandığından uygun görülmeyen işlem harcama yetkilisinin sorumluluğu üstlenmesi ve yazılı bildiri ile gerçekleştirilmektedir. Bu durum mali kontrol yetkilince üst makamlara bildirilmektedir.

7.8.6. Veri analizi

Veri analizi kamu hesaplarının Kanunda belirlenmiş muhasebe ilkelerine göre tutulması ile sağlanır. Veri analizinde sayısal bilgilerin yanında faaliyet raporu ile iç denetim raporlarının büyük önemi vardır. Mali Yönetim Sistemine göre birim yöneticisi birim faaliyet raporunu hazırlar ve üst yöneticiye sunar. Üst yönetici birim faaliyet raporlarını konsolide ederek idare faaliyet raporunu hazırlar. Bu raporda;

- Bütçe gelir ve gider hedefleri ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenleri,

- Yıl sonundaki varlık ve yükümlülüklerin durumunu gösterir cetvel ile bunlara ilişkin bilgiler,
- İdarelerin stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürüttükleri faaliyetler ile belirlenmiş performans kriterlerine göre hedef ve gerçekleşme durumları hakkında genel değerlendirmeler yer alır.

Bu raporlar, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanır

Ürünün kontrolü Faaliyet raporları ve kesin hesap kanunlarının TBMM tarafından görüşülüp kabulü ile gerçekleştirilir.

7.8.7. İyileştirme

İç denetçilerin görevleri arasında denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmakta vardır. İç denetçiler raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunmaktadırlar. Böyle olunca sürekli iyileştirme görevi üst yöneticinin görevleri arasındadır. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile strateji geliştirme birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir. Düzeltici faaliyetler harcama öncesi kontrol ile önleyici faaliyetler ise iç denetim faaliyetleri ile yerine getirilir. Önleyici faaliyeti iç denetim ve iç kontrol birlikte sağlamaktadır. Bu faaliyetlerin varlığı önleyici faaliyet olarak değerlendirilmektedir. Düzeltici faaliyetler olarak ise iç denetim faaliyeti bunu sağlamaktadır. Yapılan mali, uygunluk ve performans denetimleri düzeltici fonksiyon icra etmektedir. Karşılaşılan düzensizlikler raporla üst yöneticiye iletilmekte üst yöneticide bu raporları ilgili birim yöneticisi ve strateji geliştirme birimine gereğini yapmaları üzere göndermektedir

8. İÇ DENETİM İLE TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ ARASINDAKİ ETKİLEŞİM

İç Denetim ile TKY birbirini karşılıklı olarak etkileyen iki çağdaş kavramdır. Aynı ve benzer amaçlara sahiptirler. Hep daha iyi ikisinde ortak amacıdır. Tarihi süreç içerisinde birbirine yenilikler katarak birbirlerini etkileyen yönetim fonksiyonları olmuşlardır.

İç Denetim ile TKY uygulamaları 1900'lü yılların başından itibaren karşılıklı olarak birbirini günümüze kadar etkilemiş ve gelişimlerine katkı sağlamışlardır. Yönetim anlayışındaki değişim sonucu oluşan TKY anlayışı denetim kavramına yeni açılımlar sağlamış, denetim de hep yenilediği uygulama ve standartları ile TKY'nin uygulanmasına ve başarısına olumlu etki sağlamıştır (Özçelik, 2008, s.106).

8.1. İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarına Etkisi

İç Denetimin tarihsel ve fonksiyonel gelişimine bakıldığında, ciddi mesleki bir disiplin haline geldiği; süreçleri, prosedürleri analiz eden, gözden geçiren, değerlendiren, iyileştirilmesi yönünde öneriler getiren, risk analizi yapan, sadece işletme yönetimine değil işletme içi ve dışı tüm çıkar gruplarına hizmet veren bir fonksiyona dönüştüğü görülmektedir. Böyle bir gelişim gösteren İç Denetim fonksiyonunun, Toplam Kalite Yönetimi uygulamalarını da destekleyici ve geliştirici özelliğinin bulunduğu söylenebilir (Uzun, 1997, s.181).

İç Denetim, standartlaştırılan süreçler yardımıyla gerçekleştirdiği denetim sonucunda elde ettiği bilgiler ışığında oluşturduğu tavsiyeleri ile TKY uygulamalarının etkinliği ve verimliliğini artırmaktadır. Böylelikle yönetimin belirlediği hedeflere ulaşılmasına yardımcı olmaktadır. İç Denetimin TKY uygulamalarına olan etkisinin anlaşılabilmesi için, İç Denetim uygulamalarının TKY sistemine müdahale ettiği noktaların tespit edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda İç Denetimin faaliyet alanının belirlenmesi gerekmektedir. İç Denetim temel olarak; finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimini kapsar (Argüden, http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/022001/10869/3, 10.11.2007).

Bankalarda uygulanan bilgi sisteminin denetimi de İç Denetimin kapsamına girmektedir. Etkin İç Denetim sistemi, işletmenin tüm önemli faaliyetleri hakkında güvenilir bilgi sistemlerinin olmasını gerektirir. Bilginin elektronik ortamda saklanması ve kullanılmasına olanak veren bilgi sistemleri aynı zamanda güvenilir olmalı, bağımsız olarak izlenmeli ve değişen koşullara uygun düzenlemeler yapılarak desteklenmelidir. Finansal Denetim, işletme kayıtlarının doğru ve zamanında tutulması ve bu kayıtlara dayalı olarak hazırlanan finansal ve yönetim raporlarının doğruluğu ve güvenilirliğini garanti altına almak için yapılır. Uygunluk Denetimi, işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin kanunlara, yönetmeliklere, işletmenin politika ve prosedürlerine uygun olarak gerçekleştirildiğinden emin olmak üzere yapılır (Özçelik, 2008, s.107).

Faaliyet Denetimi ise gelecek odaklı olup, işletme stratejilerinin uygulanması, misyonunun benimsenmesi ve vizyonuna ulaşabilmesi için gerçekleştirdiği faaliyetlerin doğru seçildiğini, bunların verimli ve etkili bir şekilde uygulandığını garanti altına almak üzere gerçekleştirilir. Faaliyet Denetimi, ürün kalitesinden, müşteri memnuniyetine; gelir artırımından, gider kontrolüne; suistimallerin önlenmesinden, varlıkların korunmasına; sağlıklı çalışma şartlarının sağlanmasından, kurumsal sosyal sorumluluk konusundaki uygulamalara kadar çok geniş bir alanı kapsar. Hedefi, işletmenin geleceğe hazırlanmasını sağlamak ve risk alanlarını tespit ederek bunların kontrol altına alınmasını sağlayacak önerileri geliştirmektir. İç Denetim, tüm paydaşların hak ve çıkarlarını korumak ve güvence altına almak için kurum ile ilgili tüm süreçlerin iyileştirilmesi, insan kaynağının gelişimi, performans ve verimliliğin artırılması, iç iletişimin geliştirilmesi, kalitenin artırılması ve işletmeye değer katma konularında faaliyet gösteren Kurumsal Yönetimin bir unsurudur. Kurumsal Yönetim, iş süreçlerinde ve paydaşlarla ilişkilerde; eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk yaklaşımıyla işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği, raporlama güvenilirliği, düzenlemelere uygunluğu ve paydaşların hak ve çıkarlarının korunmasını hedeflemektedir. Kurumsal Yönetim İlkeleri, tanımı ve ilişkileri birlikte değerlendirildiğinde; tüm paydaşların hak ve çıkarlarının korunduğu bir güvence yaklaşımı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu güvencenin sigortası olarak da İç Denetim görülebilmektedir (Uzun, [www.deloittehttp://webcast.deloitte.com.tr/Secure/PresentationList.aspx#](http://webcast.deloitte.com.tr/Secure/PresentationList.aspx#)).

Toplam Kalite Yönetimi işletme paydaşlarına işletme faaliyetleri konusunda Kalite Güvence hizmeti sunmaktadır. İç Denetim de yönetim faaliyetlerinden biri olan TKY uygulamalarının kalitesini güvence altına alma ve geliştirme faaliyetidir. TKY çerçevesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin tespiti ve geliştirilmesi için gerekli önlemlerin belirlenip uygulanmaya konması İç Denetim faaliyeti sonucu gerçekleşmektedir.

TKY felsefesi açısından düşünülünce kamu sektöründe kalite kontrol departmanlarının olmaması kalite güvence sistemini temin edecek ve bu fonksiyonu yerine getirecek birim olarak iç kontrol ve iç denetimin görev yapabileceği böylelikle kuruma katma değer katabileceğidir.

8.2. İç Denetimin TKY'ne Etkisi

İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimine etkisi, Faaliyet Denetimi ve Uygunluk Denetimi kapsamında gerçekleşmektedir. İşletmede uygulanan Toplam Kalite Yönetiminin işletmeye sağladığı olumlu etkileri, sebep olduğu maliyetlerin boyutu ve uygulandığındaki başarı seviyesinin denetimi, Faaliyet ve Uygunluk Denetimi ile gerçekleştirilir. İç denetçilerin işletmede uygulanan Toplam Kalite Yönetimini değerlendirebilmeleri için öncelikli olarak TKY'nin ne olduğunu bilmeleri, buna bağlı olarak da işletmedeki uygulama biçimini değerlendirmeleri gerekir. İşletmelerde uygulanan TKY faaliyetlerinde temel amaç; işletme içerisindeki her süreçte en iyi kalitenin yakalanmasıdır. Bu amaca ulaşmak için TKY sistemi içerisinde Kalite Güvence Sistemi, Kalite Kontrol ve Muayene gibi faaliyetler ve uygulamalar kullanılır (Özçelik, 2008, s.107).

Kalite Güvencesi, tasarımdan dağıtıma ve dağıtımdan sonrasına kadar, ürün kalitesinin belirlenmesi ve güvence altına alınmasıdır. Bu ise, organizasyonun her kademesinde özen ve dikkat gerektiren bir kalite yönetimi ile mümkündür. Kalite Güvence Sistemi (KGS) TKY'ne geçişin başlangıcı olarak kabul edilir. TKY'nin temel düşünce felsefesi, hata bulmaktansa hatayı önlemeye çalışmak olarak ifade edilebilir.

TKY'nde Kalite Kontrolü sürecin sonunda bir Kalite Kontrol birimi tarafından değil, her aşamada bütün çalışanlar tarafından gerçekleştirilmektedir

(Küçük, 2004, s. 15). Toplam Kalite Yönetiminde geçmişte kalan olayların kontrolü değil, gelecekte yapılacak işlerin planlanması önemlidir. TKY ile muhtemel problemlerin önceden belirlenmesi ve önlemlerin alınması için “sürekli gelişme” ve bu kapsamında İç Denetimlerden de yararlanarak önlemlerin alınması ve performansın artırılması hedeflenir (Şimşek ve ark., 2002, s. 44).

Kalitenin sürekli artırılması amacıyla süreç geliştirme çalışmalarında uygulanan kontrol ve denetimlerin etkinliğinin devamlılığı ve gelişimi için, bu kontrol ve denetimlerin de denetlenmesi gerekmektedir. İşletmelerde bu fonksiyon İç Denetim birimleri ile gerçekleştirilmektedir. En son değerlendirme bilgisi olarak müşterilerin düşünceleri kullanılmaktadır. Müşteri memnuniyetinin sağlanması ve şikâyetlerinin en aza indirilmesi için süreç içinde uygulanan ilgili kontrol ve denetimlerin bir standarda ve kaliteye oturtulması gerekmektedir. Bunların sağlanmasında iç denetçiler, denetleyici ve yönlendirici olarak görev yaparlar.

8.3. İç Denetimin Etki Alanı

Kalite sistemine yönelik İç Denetimlerinin hedefleri şunlardır (Baybars, 1999, s. 896-897).

- Kalite sisteminin ilgili standart ve yönetmeliklere uygun olup olmadığının, belirlenmesi,
- Yazılı yöntem ve talimatlara uygun çalışıp çalışmadığının kontrolü,
- Mevcut kalite sisteminin ve bu çerçevede gerçekleştirilen faaliyetlerin ve alınan önlemlerin belirlenmiş hedeflere ulaşmadaki etkinliğinin incelenmesi,
- İncelenen kalite sisteminin uygunluğuna ilişkin bilgilerin sınıflandırılması ve belgelendirilmesi,
- Yönetime alınacak tedbirler ve öneriler hakkında denetim sonu raporunun hazırlanması,
- Uygulamaya konan önerilerin etkinliğinin denetiminin ve değerlendirmesinin yapılmasıdır.

9. SONUÇ

İç denetim alanında Türkiye’de yapılan yasal düzenlemelere bakıldığında; iç denetimin kapsamının sadece finansal yapı ile ilişkilendirildiği iç kontrol sistemi ile özdeş olarak değerlendirildiği gözlenmektedir. Bu durum ülkemizde iç denetimin henüz modern anlamı ile ele alınmadığının bir göstergesidir. IT denetimi ve sistem denetimi iç denetçilerin görev alanlarında sayılmasına rağmen iç denetçilerin nitelikleri arasında bu denetimleri yapabilecek kişiler sayılmamaktadır. Yani iç denetçilerin humanware denilen donanıma sahip olmadıkları gözlenmiştir.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu ile Bakanlar Kurulu arasında bağ kurulamamıştır. Oysa iç denetim sisteminde, raporların yönetim kuruluna iletimi denetim komitesi vasıtasıyla olmaktadır. Kararlarının alınmasında belirleyici olan doğru ve güvenilir bilgi iç denetim raporları ile verilerin analiz edilmesi ile sağlanabilecektir.

Hizmet sektöründe kalite ölçütlerinin belirlenmesindeki güçlükler kamuda da aşılabilmiş değildir.

İç denetçilerin objektiflik ve tarafsızlık ilkeleri doğrultusunda denetim yapmaları beklenir. İç denetçiler denetim faaliyetleri sırasında, uluslararası mesleki standart ve etik kurallara uymak zorundadırlar. Bu faaliyetler, başlangıcından sonuçlanıncaya kadar her bir adımı önceden belli olan kurallar, ilkeler, rehberler çerçevesinde yürütülür. Yapılan her bir işlem ve eylem yazılıdır, belgelenir. Böyle olunca mesleklerinin icrası esnasında iç denetçilerin kalite araçlarını kullanmaları ile yönetime ve çalışanlara rehberlik yaptıkları düşünülebilir.

İç denetim tarafından kurumun faaliyetleri konusunda verilen güvence, kamuoyu, diğer kurumlar ve uluslararası ajanlara karşı önem arz etmektedir. Bu güvence kurumun yönetim süreçleri, kontrol süreçleri ve faaliyetlerini kapsadığı için sunulan hizmetlerin kalitesi hususunda asgari bir güvence sağlamaktadır.

Kamuda kalitesizliğin sonuçları tüm toplumu ilgilendirdiğinden faturası ağır olmaktadır. Nitekim 2001 yılında Merkez Bankasının da sorumluluğu bulunan

likidite krizinin faturası, bir gecede yarı yarıya fakirleşen bir toplum olmak olmuştur. Bu sebeple dış ve iç yatırımcılar ile kamuoyunun baskısı sonucu Merkez Bankasında ve bankalarda iç denetim birimleri kurulmuştur.

Bankacılık sektörü ile kamu sektörü başkasının parasını kullanmaları nedeniyle birbirlerine benzemektedirler. Bu kesimlerde yönetim fonksiyonunu yerine getiren yöneticiler bu fonksiyonu, kar ve risk başkalarına ait olmak üzere yerine getirmektedirler. Bu sebeple hesapverme sorumluluğu ve denetim dengesi başka kesimlerden daha çok bu sektörlerde daha bir öneme sahiptir.

İç Denetim faaliyeti de bir yönetim fonksiyonu olduğundan biriminin kendisi de, en az 5 yılda bir bağımsız kuruluşlar tarafından “Kalite Güvencesi” kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Yani, iç denetim kendisini de tarafsız ve bağımsız kuruluşların değerlendirmesine açmak durumundadır. Bu gün itibariyle, bu değerlendirme kamuda İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yapılacaktır.

İç denetim, nesnel güvence sağlamaktadır. Bu güvence, kurum içine ve kurum dışına, kurum içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olduğu; kurumun risk yönetimi, iç kontrol sistemi ve işlem süreçlerinin etkin bir şekilde işlediği; üretilen bilgilerin doğruluğu ve tamlığı; varlıklarının korunduğu; faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve mevzuata uygun bir şekilde gerçekleştirildiği yönündedir.

Yolsuzluk ve suistimallerin tesbiti ve önlenmesi önu açık bırakılmış konulardan biridir. Kamu kaynağının büyüklüğü ve genellikle bu kaynağın özel kesime göre daha suistimallere açık oluşu dikkate alınır ya iç denetimin görevleri arasına dahil edilmesi ya da ayrı bir yolsuzlukla mücadele biriminin kurulması önem arz etmektedir. Yolsuzlukla mücadelenin özel ihtisas gerektirdiği gözardı edilmemelidir.

İç denetimin, kalite'nin geldiği son nokta olan sunulan hizmetin müşteri beklenti ve ihtiyaçlarının ötesinde memnuniyetinin karşılanmasına yönelik çabalara dolaylı katkı sağlayabileceği ancak bu etkinin yönetimle sınırlı olacağı ve yönetimi aşamayacağı değerlendirilmektedir.

Kamu mali yönetim sisteminde yapılan değişikliklerin başında şüphesiz zihniyet değişimi gelmektedir. Bu da kurum kültürü ile alakalı bir husustur. Ancak

vatandaş odaklı bir yönetim anlayışı zihniyet değişimine bağlıdır. Aslında kamu yönetiminin sahipliğinin kime ait olduğunun çalışanlarca kabullenilmesi ile bu alanda hayli mesafe alınacağı düşünülebilir.. Yönetimin sahibi vatandaş mı, siyasiler mi yoksa bürokratlar mı? Bunun bir kültüre dönüşmesi ve algılanması ile müşteri odaklı TKY ilkeleri kamuda uygulanabilecektir.

İç denetim detaylı ve genel kabul görmüş standartları, etik kuralları, uygulama rehberleri ile kamu yönetiminde kısa zamanda büyük önem kazanmıştır ve kamuda kaliteli hizmet sunumuna yararlı olacaktır.

Geçmiş ve mevzuata odaklı denetim sistemimizin uluslararası uygulamalar paralelinde geliştirilmesi sağlanmalıdır. Geleneksel denetim sistemlerinin çağın ihtiyaçlarına ve vatandaşların kamu idarelerinden beklentilerine olumlu katkılarının olmayacağı değerlendirilmiştir.

Vatandaşların ihtiyaç ve beklentilerini anlayacak, gereksinimlerini bilecek, çalışanların yeteneklerini ve düşüncelerini yönetime katabilecek, bir sistemin kurulması ile TKY ilkeleri kamu yönetimine adapte edilmiş olacaktır.

İç denetim faaliyetleri kamunun insan kaynakları kalitesine anlamlı bir katkı yapacak enstrümanlara sahip değildir. İnsan faktörü ve liderlik problemi iç denetimin boyutlarını aşan şekilde kamuda devam etmektedir.

Çalışmada riski, IT sistemlerini, iç kontrol süreçlerini, çevre ile ilişkileri, performansı ve kaliteyi değerlendiren iç denetim, bir yönetim felsefesi olan TKY içindeki yeri ve rolü ile değerlendirilmiştir.

Günümüzde iç denetim, bireye ve hataya dayalı yaklaşımdan, organizasyona, sürece ve sisteme odaklı bir yaklaşıma dönüşmüştür. Diğer bir ifadeyle, işin doğru yapılıp yapılmadığı yerine, doğru işin yapılıp yapılmadığı da denetlenmektedir. Bu yönüyle de kalite amaçları ile iç denetim amaçları birbirine yaklaşmaktadır.

İç denetim, denetim alanı itibariyle çok geniş bir kapsama alanını içerse de; özü, yapısı, fonksiyonları ve denetim sonuçları yönlerinden örgütün üst yönetimiyle sınırlıdır. Çünkü iç denetçiler örgütün bizzat kendi personelidir, bu nedenle iç denetçiler üst yönetimin belirlediği çerçevede içerisinde denetim fonksiyonu yerine getirmek durumundadırlar. Yapısı gereği iç denetim, örgüt üst yönetiminin

kararlarına, planlarına, programlarına, hedef ve stratejileri ile iç ve dış mevzuata uygunluk dışında bir denetim fonksiyonu üstlenemezler.

Ülkemizde yaşanan 2001 mali ve ekonomik krizi, batıda yaşanan finansal skandallarla benzer yasal düzenlemelerin yapılmasına sebep olmuştur. Batıda şirketler için zorunluluğa dönüşen iç kontrol ve iç denetim enstürumanları ülkemizde kamu kuruluşlarında kurulmuş ve işler hale dönüştürülmüştür. Kamuda iç denetim birimlerinin tam işler hale gelmesi ile geçmiş kötü deneyimlerin bir daha yaşanmaması için bir güvence oluşturulabilecektir.

Bu bağlamda denetim alanında da 5018 sayılı KMYKK ile değişikliklere gidilerek dönemsel yapılan teftiş denetimi yetersiz bulunup sürekli ve yerinde denetimi içeren bir sistem kurulmuştur. Bu anlamda kamu kurumlarının bünyesine enjekte edilen bu iki enstürumanın kamu hizmetlerinde yaşanan kalite probleminin çözümü için de uygun araçlar olup olmadığı yönetim-denetim döngüsünde incelenmeye çalışılmıştır.

Demokrasilerde vatandaş memnuniyetinin nihai olarak ölçüldüğü yer seçim sandıklarıdır. Burada vatandaş dönemi içinde siyasi iktidarın performansını ve yaşam kalitesindeki memnuniyet yada memnuniyetsizliği seçimler yoluyla değerlendirmektedir. Asıl geri bildirim seçimlerdir. Bu alan TKY felsefesi açısından sorunlu bölgedir. Çünkü vatandaşın yönetim yetkisini devrettiği siyasiler, kamu hizmetlerinin kaliteli yürütülmesine dair tüm yetkilerini yönetici sınıf olarak bürokratlara devretmiştir. Bu yetki devri ise kamuda hesap verme sorumluluğu ile dengelenmeye çalışılmıştır.

Bütün çalışmamızın sonucu; Mali yönetim ve kontrol sistemini ISO 9000 prensipleri çerçevesinde analiz ettiğimizde sistemin büyüklüğü, kamuda uygulama zorlukları, vatandaş memnuniyetinin ölçüm ve tespitindeki güçlüklerle rağmen sistemin TKY ilkelerine uygun tasarlandığı gözlenmektedir.

Mali yönetim sistemi ISO 9000 şartları çerçevesinde analize tabii tutulduğunda sistemin, şartları taşıdığı görülmektedir. Buda TKY sisteminin kamuda, uygulanamayacağına dair kanının doğru olmadığını göstermektedir. Mali sistemin Kalite Yönetim Sistem testinden geçerli not alması elbetteki belgelendirme yani akreditasyon kurumlarının işidir. Analizimizdeki pozitiflikte kamuda her bir işlemin

yazılı yapılması, kayıtların titizlikle tutulması v.s. gibi kamuya ait yüzyılların getirdiği birikimin de olumlu katkısının olduğu düşünölmektedir. Ancak bu durum sistemin tasarım aşamasında TKY ilkelerine göre hazırlandığı gerçeğini değiştirmemektedir.

KAYNAKÇA

- AĞAÇLIOĞLU, Nevin, **Kalite Yönetim Sistemleri ve Madencilik Sektöründeki Yorumu**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi, 2001.
- AKARKARASU, Nihat, **Halka Açık Şirketlerde İç Denetim ve Denetim Kurullarının Etkinleştirilmesi İçin Öneriler**, İstanbul, 2000.
- AKÇIL, Mustafa, **Kamu Mali Yönetiminde İç Kontrol Sistemi**, 2006.
- AKTAN, C.Can, **Devlet Yönetiminde Toplam Kalite**, Türk İdare Dergisi, S.422, Mart 1999.
- AKIŞIK, Orhan, **İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı.14, Ocak 2005.
- ALACADAĞLI, Esmeray, YAVUZYİĞİT, Hikmet, **Bürokratik Kültürümüz ve TKY Felsefesinin Uygulanabilirliği**, İller ve Belediyeler, S. 638, 1998.
- ANDAÇ, Atilla, **Çağdaş Kalite Anlayışı İçerisinde ISO 9001 Kalite Güvencesi Sistemi Standardının Yorumu ve Uygulama Örnekleri**, İstanbul, Çağlayan Kitapevi, 1996.
- ARCAGÖK, M. Sait, YÖRÜK Bahadır, Maliye Dergisi, Sayı:145 Ocak-Nisan 2004, **Management Control/Internal Control Public Expenditure Management Manual for Europe**, OECD, Paris, 2003.
- ARCAGÖK, M. Sait, YÖRÜK, Bahadır, ORAL, Esin, KORKMAZ, Umut, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda Öngörülen Düzenlemeler**, Bütçe Dünyası, Sayı:18, s.3-19, 2004.
- ARENS, Alvin A.,ELDER, Randal J.,BEASLEY, Mark S., **Essentials of Auditing and Assurance Services on Integrated Approach**, Pearson Education Inc, New Jersey, 2003.
- ARGÜDEN, Yılmaz, **Ölçülmeyen Performans, İyileştirilemez**, Kalite Dergisi, Mayıs 2008.

- AYKIN, Hasan, **Kalite Yolculuğu Ya da TKY**, Ankara, 2001.
- AYDEMİR, Birol, **Stratejik Yönetim ve Bütçe**, 20. Maliye Sempozyumu Denizli, 2005.
- AYTİMUR, Selçuk, **Kalite Sistem Dokümantasyonu**, KALDER, 1997.
- AYTİMUR, Selçuk, **Daha İyi Bir Kalite Sistemi İçin Kuruluş İçi Kalite Sistem Denetimi**, Denetçinin El Kitabı, Kalder Yayınları, Yayın No: 6, Ocak 1995.
- BAŞER, Uğur, Üretim Yönetimi ve Pazarlama Doktora Programı, http://posta.marmara.edu.tr/~dogancan/doktora/sunumlar/ugur_tky_surec.ppt, 2007.
- BAYBARS, Ömer, **Pazarlama İlkeleri / Global Yönetimsel Yaklaşım Türkiye Uygulamaları**, 8. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, Ocak 1999.
- BISHOP, William G., Dana R. HERMANSON, Paul D. LAPIDES ve Larry E.RITTENBERG, **The Year of Audit Committee**, Internal Auditor, 2000.
- BİÇER, Ali Altuğ, **İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü ve Bir Uygulama**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi SBE, 2006.
- BOZKURT, Nejat, **Muhasebe Denetiminde Parasal Birim Örneklemesi Yöntemi ve Bir Uygulama**, İstanbul, Marmara Üniversitesi Yayın No: 419, 1985.
- BOU-ROAD, Giselle, **Internal auditors and a value-added approach:the new business regime**, Managerial Auditing Journal, Vol.15,No.4, 2000.
- BURSAL, Nasuhi ve ERCAN, Yücel, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Avcıol Matbaası, 1995.
- ÇAKIR, İsmail Hakkı, **İç Denetçiler Eğitim Sunuları**, Maliye Yüksek Eğitim Merkezi, 2006.
- ÇETİN, Kadir, **Toplam Kalite Yönetimi Felsefesi ve Temel Unsurları**, Milli Eğitim Dergisi, S:155-156, 2002.

CEMALCILAR, İlhan, İNAL, C. Coşkun, BAYAR, Doğan ve ÖZALP, Şan, **İşletmecilik Bilgisi**, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 1985.

CDLR, **Yerel Yönetimlerde Mali Yönetim, Fransa ve İngiltere Örneği**, Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1995.

CHORAFAS, Dimitris N., **Implementing and Auditing the Internal Control System**, Polgrave Macmillan, Great Britain, 2001.

CHUN, Cai, **On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions**, Managerial Auditing Journal, Vol.12, No.4,5, 1997.

COLBERT, Janet L. Ve Paul L. BOWEN, **A Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78**, Information Systems Audit and Control Association, 2001.

COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES (COSO), SEC 1287, Brussels, 26 November 2003.

COŞKUN, Arif, **Performans ve Risk Denetim Kavramları**, Sayıştay Yayınları, Ankara, 2000.

ÇELİKPALE, Feray, **Toplam Kalite Kontrolü**, Bursa, Busiad Yayınları, 1993.

ÇOBAN, Hilmi, DEYNELİ, Fatih, **Kamuda Kalite Artırma Çabaları Ve Performansa Dayalı Bütçeleme**, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi S: 39, 2006.

ÇUKURÇAYIR M. Akif , EROĞLU, H. Tuğba, **Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanmaya Farklı Bir Yaklaşım: Verimlilik ve Başarı Karnesi**, Sayıştay Dergisi, Sayı:53, 2004.

DEMİNG, W. Edwards, **Out of the Crisis**, Cambridge University Press, 1994.

DEVEBAKAN, Nevzat, **Sağlık Hizmetlerinde Algılanan Hizmet Kalitesi ve Ölçümü**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2001.

DIAMOND, Jack, **The Role of Internal Audit in Government Financial Management: An International Perspective**, IMF Working Paper: WP/02/94, Washington, D.C, 2002.

DİNÇER, Ömer ve Y. FİDAN **İşletme Yönetimine Giriş**, Beta, İstanbul, 1996.

DOYRANGÖL, Nuran Cömert, **Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi İç Denetim Fonksiyonu**, Lebib Yalkın, İstanbul, 2001.

DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Yayın No: 2517, Ankara, 2000.

ECIIA, **Internal Control and Internal Auditing: Guidance for Directors, Managers and Auditors**, ECIIA, Amsterdam, 2004.

EFİL, İsmail, **Yönetimde Kalite Çemberleri ve Uygulamadan Örnekleri**, Bursa Uludağ Üniversitesi Yayınları, 1996.

ELİTAŞ, Cemal , **Kontrol Önlem ve Yordamlarının İç Denetçi Açısından Rolü ve Önemi**, İç Denetim, S:8, 2004.

EREN, Veske, **Kamu Mali Denetimi ve Yeminli Mali Müşavirlik**, Vergi Sorunları, Nisan 2003.

ERKOÇ, Zafer, **Kalite Yönetim Sistemleri İç Tetkik Rehberi**, 1. Basım, İstanbul, Beta Yayınları, Eylül 2004.

EŞKAZAN, Ali Rıza, **Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında İç Denetim**, İç Denetim, S:12, 2005.

EUROPEAN COMMISSION, **Compendium of Public Internal Financial Control: Internal Audit Legislation in the New Member States and Applicant Countries**, Brussels, 2004.

EUROPEAN COMMISSION, **Glossary of Definitions Used by the Commission in the Framework of Public Internal Financial Control**, Brussels, 2002.

GEDİKLİ, Bülent, **Kamu Harcama Yönetiminde Kalite**, İstanbul, 2001.

- GOODWIN, J. ve YEO, T.Y., **Two Factors Effecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore**, International Journal of Auditing, Vol.5, No.2, 2001.
- GÖKBUNAR, Ramazan, KAYALI, Cevdet A., **Kamu Yönetiminde Toplam Kalite Uygulamasının Olanakları**, 2005.
- GÖZLÜ, Sıtkı, **Üretim, Verimlilik ve Toplam Kalite Yönetimi**, İstanbul Üniform Matbaacılık, Eylül 1994.
- GÜL, Hasan, **Kamuda İç Denetim Sunum Notları**, Maliye Bütçe Kontrolörleri Derneği, 2005.
- GÜLEN, Fikret, **Dış Denetim Sistemi Nasıl Tasarlanmalı**, Ankara, Nisan 2003, http://www.tesev.org.tr/etkinlik/denetim_f_gulen_dis_denetim_sistemi.doc, Erişim: 05.04.2005.
- GÜRBÜZ, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, Bilim-Teknik Y., İstanbul, 1995.
- GÜREDİN, Ersin, **Denetim**, 10. Basım, Beta Basım Yayım Dağ. A.Ş., İstanbul 2000.
- GÜRKAN, Nazmi Zarifi, **İç Denetimin Faaliyet Alanı**, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi S:39 Ağustos 2006.
- HOLMES, Arthur W. ve OVERMYER, Wayne S., **Denetim, Muhasebe Denetimi Standartları ve Yönetimi**, Cilt.1 Çeviren: Oğuz GÖKTÜRK, Bilimsel Yayınlar Derneği, İstanbul, 1975.
- HUNT, V.Daniel, **Quality Managemet For Government**, ASQC Quality Press, Wisconsin, 1993.
- İMAİ, Masaaki, **Kaizen, Japonya'nın Rekabetteki Başarısının Anahtarı**, İstanbul, 1997.
- İRMİŞ, Ayşe, **Kobi'lerin Yönetim ve Örgüt Sorunları Denizli'de Bir Araştırma**, VI. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiri Kitabı, Eskişehir, 1998.

INTOSAI, **Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector**, INTOSAI, Brussels, 2004.

ISHIKAWA, Kaoru, **Toplam Kalite Yöntemi**, İstanbul: KALDER Yayınları, 1997.

KARATAŞ, Mehmet, **Yüksek Denetim: Tanımı, Özellikleri, Örgütlenmesi ve İngiltere'deki Uygulaması**, Vergi Sorunları, Sayı: 196, Ocak 2005.

KARAKOÇ, Nihat ve BIYIKLILAR, N. Özge, **İşletmelerdeki ISO 9001 Uygulamalarının İşgöreni Güçlendirme Üzerindeki Etkilerini' Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Öneri Dergisi, Cilt.5, Sayı.19, Ocak 2003.

KARSLI, Mehmet Dursun, **Yönetmelik Etkinlik**, Pegema Yayıncılık, Ankara, 2004.

KARYAĞDI, Nazmi, **Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi**, Ankara Sanayi Odası, 2001.

KAYA, H. Abdullah, **İç Denetim Sistemi 20. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Yeniden Mali Yapılanma**, Ağustos 2005.

KAYA, Ali, **Devlet Denetleme Kurulu**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Bölümü Doktora Tezi, İstanbul, 1992.

KAYA, Burçin, **Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi ve Uluslararası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2006.

KENGER, Erdal, **Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, Şubat 2001, http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm, Erişim : 14.01.2006.

KEPEKÇİ, Celal, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü** Eskişehir İ.İ.B.A., Eskişehir, 1982.

KEPEKÇİ, Celal, **Bağımsız Denetim 4. Baskı**, Siyasal, Ankara, 2000.

KESİK, Ahmet, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi**, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 2005.

KİTAPÇI, Hakan, **Toplam Kalite Yönetimi Ders Notları**, 2005.

KROGSTAD, J. Ridley ve RITTENBERG, L., **Where we're going?**, Internal Auditor, October, 1999.

KUBALI, Derya, **Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Sayıştay Yayını, Ankara, 1998.

KURBAN, İbrahim, **İç Denetim Fonksiyonunun Etkinliği İçin Kurum İçi Düzenlemeler**, İç Denetim Enstitüsü Yayınları, No:13, Mayıs 1997.

KÜÇÜK, Orhan, **Standardizasyon ve Kalite**, 2. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2004.

LEBLEBİCİ, Doğan Nadi, ÖKTEM, Mustafa Kemal, AYDIN, Mehmet Devrim, **Türkiye’de Kamu Kesiminde Bilgi Teknolojileri Uygulamaları ve E-Bürokrasi: Örgütsel Dönüşüm Üzerindeki Etkiler**, Kamu Yönetiminde Kalite 3. Ulusal Kongresi, TODAİE Yayını: 319, Ankara, 2003.

LEWINSON, William, **ISO 9000 At The Front Line**, ASO (American Society of Quality), 2000.

LEWIS P.S., GOODMAN S. H., PATRICIA M.F., **Management: Challenges in The 21. Century**, Minneapolis, 1995.

MAIJOOR, Steven, “**The Internal Control Explosion**”, International Journal of Auditing, 4:101-109, 2000.

MALİYE BAKANLIĞI, **TKY Kitabı**, Maliye Yüksek Eğitim Başkanlığı, 2006.

MASTERS D. G., **Total quality management**, <http://askeric.org.plwebcgi/optain.pl>, 1996.

MCCONNELL, J. ve G.Y. BANKS, **How Sarbanes-Oxley will Change the Audit Process?**, Journal of Accountancy, Vo.196, No.3, 2003.

MİYAUCHİ, Ichiro **Japonya’da Kalite Yönetimi.**, MESS Yayınları, No:31, İstanbul, 1999.

- MOELLER, Robert, **Brink's Modern Internal Auditing**, John Wiley&Sons, Sixth Edition, New Jersey, 2005.
- MUNRO, W. Bennet, **İngiliz Belediyelerinin Tarihi**, Türk İdare Dergisi, S.202, Ocak-Subat 1986.
- NADAROĞLU, Halil, **Yerel Yönetimler, Felsefesi, Ekonomisi ve Uygulaması**, İstanbul, 1978.
- OBSORNE, David ve GAEBLER, Ted, **Reinventing Governmet: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector** Çeviren: V. Daniel Hunt, 1993.
- ODABAŞI, Yavuz, **Satış ve Pazarlamada Müşteri İlişkileri Yönetimi**, Sistem Yayıncılık, Ankara, 2000.
- OECD, Public Management Service, Background, Paper, **OECD Üyesi Ülkelerde Hizmet Kalitesi Girişimleri Sempozyumu**, Kasım 1994, aktaran: H Melih Aral, Kamu Hizmetlerinde Kalite, 5. Ulusal Kalite Kongresi, KalDer, İstanbul, 1996.
- OECD, **The Legal Framework for Budget Systems, An International Comparison**, OECD, Paris, 2004.
- ONUR, Altay, **İç Denetimlerin Önemi**, 2006
http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=604 06.12.2006.
- ÖKSÜZ, Fuat, **İç Denetim Departman Yönetiminde Etkinlik ve Verimlilik, İç Denetim- Aysberg**, Yaz 2005, S:12, 2005.
- ÖZARSLAN, Mustafa, **İngiltere'de Yerel Yönetimler Maliyesi**, Türk İdare Dergisi, S:404, Eylül 1994.
- ÖZBEK, Çetin, **Mali Dönüşüm Proje Çalışma Grubu Sunum Notları**, Ankara, 2005.
- ÖZER, Hüseyin, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Sayıştay Yayını, Ankara, 1997.

ÖZEREN, Baran, **İç Kontrol: Kamusal Hesapverme Sorumluluğu İçin Bir Yapı Oluşturulması** (Yayımlanmamış Bilgi Notu), Sayıştay Başkanlığı Araştırma ve Tasnif Grubu, Ankara, 2002.

ÖZEVREN, Mina, **Toplam Kalite Yönetimi Temel Kavramlar ve Uygulamalar**, Alfa Basım, İstanbul 1997.

ÖZÇELİK, Hayrettin, **İşletmelerde Toplam Kalite İç Denetim İlişkisi** Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi Kocaeli Üniversitesi, 2008.

ÖZKAN, Yılmaz, **Toplam Kalite**, Sakarya, Sakarya Kitapevi, Mart 2005.

ÖZTÜRK, Azim, **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Nobel, Adana, 2002.

PANDE Peter S. NEUMAN Robert P. ve CAVANAGH Roland R., **Six Sigma Yolu**, Çev.Nafiz GÜDER, Klan yayınları, İstanbul, 2003.

PRATLEY, Alan, **Public Expenditure Management Manual for Europe**, (Çev. Bahadır Yörük), Maliye Dergisi, Sayı:145, Ocak-Nisan 2004.

ROBBINS, Stephen P. ve David A. DECENZO, **Fundamentals of Management**, Prentice Hall, New Jersey, 2004.

ROSS, Johnson ve William O. Winchell, **Production and Quality** Amerikan Society for Quality Control, 1989.

SAKA, Tamer, **İç Denetim Mesleği, Bankacılık ve Risk Yönetimi**, İç Denetim Dergisi, 2001.

SARAÇ, Özgür, **Kamu Yönetiminde Toplam Kalite** MPM Verimlilik Dergisi, 2001/ 4. Sayı 4, 2001.

SARAÇ, Özgür, **Türk Vergi Yönetiminde Toplam Kalite**, İzmir, 2000.

SARENS, Gerrit ve De BEELDE, Ignace, **Interaction between internal audit and different organizational parties: An analysis of expectations and perceptions” nal auditing practices: New Roles and Influencing Variables. Evidence from exented case studies.**, Working Paper, December, 2005.

- SAWYER, Lawrence B., **An internal audit philosophy**, Internal Auditor, August, 1995.
- SIMMONS, Mark R., **COSO Based Auditing**, The Internal Auditor, December, 1997.
- ŞALE, İsmail, **Adım Adım Toplam Kalite Uygulamaları** Ankara: Seçkin Yayınları, 2004.
- ŞİMŞEK, Muhittin, **Toplam Kalite Yönetimi**, Alfa Yayınları, Temmuz 2001.
- ŞİMŞEK, Muhittin ve NURSOY, Mustafa, **Toplam Kalite Yönetiminde Performans Ölçme**, İstanbul, Hayat Yayıncılık, Mayıs 2002.
- ŞİRECİ, Oğuzhan, **Kamu Kurumlarında TS-EN ISO 9001: 2000 Kalite Yönetim Sisteminin Kurulması ve Örgütsel Verimlik Üzerine Etkisi: Devlet Meteoroloji İşleri Genel Müdürlüğü Uygulaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi SBE, Konya, 2006.
- TAKAN, Mehmet, **Hizmet Sektöründe Toplam Kalite Yönetimi ve Önemi**, Banka ve Ekonomik Yorumlar , Ağustos 1998.
- TARIM, Mehveş, **Hizmet Organizasyonlarında Kalite**, Ankara, 2000.
- TAŞKIN, Ercan, Kenan Mehmet Ekinci, **Toplam Kalite Yönetimi ve Kamu Sektörü**, 1. Basım, Ankara: Turan Kitabevi, Ekim 2006.
- TBMM, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Raporu**, Ankara 2000.
- TBMM, **Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı Genel Gerekçesi**, Ankara 2003.
- THE WORLD BANK, **Financial Accounting Reporting and Auditing Handbook**, Office of the Drector Loan Defertment, January, 1995.
- TİKİCİ, Mehmet, **Toplam Kalite Yönetim Tekniği Olarak Kıyaslama**, Ankara, Nobel Yayınları, Eylül 2004.

TUAN, A. Kadir ve SAĞLAR, Jale, **İç Denetçinin Örgüt İçindeki Yerinin Denetim Faaliyetleri Açısından Önemi**, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Yıl: 4, S:11, Ocak 2004.

TÜTÜNCÜ, Özkan, **Kar Amacı Gütmeyen Yiyecek İşletmelerinde İş Doyumunun Analizi**, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi, Cilt 2, S:3, 2000.
<http://www.sbe.deu.edu.tr/Yayinlar/dergi/dergi06/tutuncu.html>.

TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ (TİDE), **Uluslararası İç Denetim Standartları**, 2004.

UYAR, Süleyman, **İç Denetçi ile Denetim Komitesi Arasında Nasıl Bir İlişki Olmalıdır?**, İç Denetim, S:12, 2005.

UYGUÇ, Nevin, **Hizmet Sektöründe Kalite Yönetimi Stratejik Bir Yaklaşım**, Dokuz Eylül Yayınları, 1998.

UZAY, Şaban, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi, Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma**, SPK Yayınları, No: 132, Ankara, 1999.

UZUN Ali Kamil, **İç Denetimin Toplam Kalite Yönetimindeki Yeri ve Uygulamadan Örnekler**, 6. Ulusal Kalite Kongresi, Toplam Kalite Yönetimi ve Ekonomi Yönetiminde Kalite, Kalder, Kasım 1997.

UZUN, Ali Kamil, **Organizasyonlarda İç Denetim Fonksiyonu ve Önemi**, Active Finans ve Bankacılık Dergisi, Nisan-Mayıs 1999.

UZUN, Ali Kamil, **Kurumsal Yönetim ve İç Denetimin Kalite Güvencesi**, [www.deloittehttp://webcast.deloitte.com.tr/Secure/PresentationList.aspx#](http://webcast.deloitte.com.tr/Secure/PresentationList.aspx#) (17.03.2008).

UZUN, Fuat **İç Denetim Ve Fransa Uygulamsı**, Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi EYLÜL 2007.

VENABLES, Julian, IMPEY, Ken, **Internal Audit, Butterworths**, London. 1988.

TAYLOR, W. Frederick, **Bilimsel Yönetimin İlkeleri**, Çizgi, Konya, 1997.

WILSON, J. D., ROOT S. J., **Internal Auditing Manual**, Second Ed. New York, 1989.

YANG K., EL-HAİK B., **Design for Six Sigma A Roadmap for Product Development**, McGraw Hill Companies, United States of America, 2003.

YAVUZ, Salih Tanju, **İç Kontrol Fonksiyonu'nun Bileşenleri**, Bankacılar Dergisi, S:42, 2002.

YILANCI, Münevver, **İç Denetim**, Osmangazi Üniversitesi Yayınları, No: 086, Eskişehir 2003.

YÖRÜKER, Sacit, **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Tasarısı Hakkında Notlar** (Yayımlanmamış Bilgi Notu), Ankara, 2003.

İnternet Erişimleri

<http://www.abank.com.tr>Uzun, www.deloitte.com

<http://www.bddk.org.tr/turkce/yayinlarveraporlar/sunumlar/riskmanagementNY.pdf>.

<http://www.bis.org>.

<http://www.coso.org>

<http://www.deloitte.com.tr/webcast.deloitte.com.tr/Secure/PresentationList.aspx>

<http://www.die.gov.tr>, Erişim:26.05.2007.

<http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/oik527.pdf>.Erişim:12.11.2007.

<http://forum.europa.eu.int/Public/irc/budg/Home/main>.

<http://www.gao.gov/special.pubs/ai00021p.pdf>.

<http://intosai.org>.

<http://www.iso.org/iso/en/iso9000-14000/understand/qmp.html> Erişim: 25.07.2005

<http://www.kalder.org/page.asp?PageID=696#M%FCkemmelli%F0in%20Temeli%20Olarak%20Kavramlar>>, 2007.

<http://www.kaliteofisi.com>, Erişim: 20.02.2007.

http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/022001/10869/3
Erişim:10.11.2007

<http://www.nao.gov.uk/about/role.htm>.

<http://www.public-audit-forum.gov.uk/popa.htm> Erişim:12.01.2006.

<http://www.sayistay.gov.tr>.

<http://www.tide.org.tr>.

<http://www.tse.gov.tr>.