

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

147068

KAMU KESİMİ PERFORMANS DENETİMİ

VE TÜRKİYE UYGULAMASI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Selçuk BAKKALOĞLU

OCAK-2004

TRABZON

147068

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

**KAMU KESİMİ PERFORMANS DENETİMİ
VE TÜRKİYE UYGULAMASI**

Selçuk BAKKALOĞLU

Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimleri Enstitüsü'nce

Bilim Uzmanı (Maliye)

Unvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez'dir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 09.01.2004

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 26.01.2004

Tezin Danışmanı : Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

Jüri Üyesi : Doç. Dr. İhsan GÜNAYDIN

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Yusuf ŞAHİN

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. M. Alaaddin YALÇINKAYA

Ocak-2004

TRABZON

0.SUNUŞ

00.Önsöz

Devletlerin toplumsal yaşamının neredeyse tüm alanlarındaki görev ve sorumluluklarının niteliksel ve niceliksel olarak değişerek artması, hem kamu yönetiminin hem de denetiminin yeni koşullara ve ihtiyaçlara cevap verebilecek şekilde yenilenmesi gereğini doğurmuştur. Söz konusu yenileşme çabalarının geldiği son nokta olarak değerlendirilen performans denetimi ve Türkiye uygulamaları da bu tez çalışmasının konusu olarak belirlenmiştir.

Bu çalışmayı gerçekleştirirken, performans denetimi kavramının Türkiye’de Sayıştay Başkanlığı gibi bir kaç istisnai kurum ve kuruluş dışında yerleşmemiş olması ve bu konuda yapılan çalışmaların azlığı, alan çalışmasında bir takım zorluklara neden olmuştur.

Yüksek lisans eğitimim süresince beni yetiştiren, bu tez çalışmasının gerçekleşmesi için geniş bilgi birikimi ile bana yol gösteren ve her türlü desteği veren danışman hocam Sayın Prof. Dr. Osman PEHLİVAN’a, yüksek lisans eğitimim ve tez çalışmam sırasında bilgi, deneyim ve görüşlerinden faydalandığım hocam Sayın Doç. Dr. Ahmet ULUSOY’a, kaynak desteği ve önerileri ile bana destek olan Uludağ Üniversitesi Maliye Bölümü Araş. Gör. Sayın Tolga DEMİRBAŞ’a, hayatımın her aşamasında, her koşulda yanımda olan sevgili ailemin tüm fertlerine ve değerli eşim Zekiye BAKKALOĞLU’na teşekkür ederim.

Trabzon, Ocak 2004

Selçuk BAKKALOĞLU

01. İçindekiler

Sayfa Nr.

0. SUNUŞ

00. nsz	III
01. İçindekiler	IV
02. zet	VIII
03. Summary	IX
04. Tablolar Listesi	X
05. Şekiller Listesi	XI
06. Kısaltmalar Listesi	XII

GİRİŞ	1-2
-------------	-----

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GENEL OLARAK DENETİM	3-31
10. Denetim Kavramı	3
100. Denetim Kavramıyla Benzer Kavramlar	3
101. Denetim Kavramının Tanımı	4
11. Denetim Standartları, Süreci, Teknikleri ve Amacı	6
110. Denetim Standartları	6
1100. Temel Önergeler	7
1101. Genel Standartlar	8
1102. Çalışma Standartları	10
1103. Raporlama Standartları	16
111. Denetim Süreci	17
1110. Planlama	18
1111. Uygulama	18
1112. Raporlama	19
112. Denetim Teknikleri	19

113. Denetimin Amaçları	21
12. Denetim Türleri	23
120. Niteliği Yönünden Denetim Türleri	23
121. Denetimi Gerçekleştiren Kesimler Yönünden Denetim Türleri	24
122. Statüsü Yönünden Denetim Türleri	25
123. Uygulandığı ve Kapsadığı Zaman Yönünden Denetim Türleri	28
124. Konusu ve Amacı Yönünden Denetim Türleri	29

İKİNCİ BÖLÜM

2. PERFORMANS DENETİMİ	32-83
20. Performans Denetiminin Tanımı ve Özellikleri	32
200. Performans Denetiminin Tanımı	32
201. Performans Denetiminin Özellikleri	34
21. Performans Denetiminin Ortaya Çıkış Nedenleri, Amacı ve İncelediği Konular	35
210. Performans Denetiminin Ortaya Çıkış Nedenleri	36
211. Performans Denetiminin Amaçları	38
212. Performans Denetiminin İncelediği Konular	39
213. Performans Denetimi ile Hukuka Uygunluk Denetimi Arasındaki Farklar	41
22. Performans Denetiminin Unsurları	43
220. Verimlilik Kavramı ve Denetimi.....	43
2200. Verimlilik Kavramı	43
2201. Verimlilik Denetimi	44
221. Etkinlik Kavramı ve Denetimi.....	45
2210. Etkinlik Kavramı	45
2211. Etkinlik Denetimi	46
222. Tutumluluk Kavramı ve Denetimi	47
2220. Tutumluluk Kavramı	47
2221. Tutumluluk Denetimi	47
23. Performans Denetimi Unsurlarının Birbirleri ile Olan İlişkileri ve Yeni Unsurlar	48
230. Performans Denetimi Unsurlarının Birbirleri ile Olan İlişkileri	48
231. Performans Denetiminde Yeni Unsurlar	50
24. Performans Denetimi Teknikleri ve Süreci	50

240. Performans Denetimi Teknikleri	50
241. Performans Denetimi Süreci	54
2410. Planlama	54
2411. Uygulama (Yürütme)	56
2412. Raporlama	61
2413. İzleme	62
25. Performans Denetimi ve Performans Değerlendirmesi	63
250. Performans Değerlendirmesinin Tanımı	63
251. Performans Değerlendirmesinin Amacı	64
252. Performans Değerlendirmesinin Yararları	65
26. Performans Değerlendirmesinin Performans Denetiminden Farkı	66
27. Performans Denetimi ve Performans Ölçümü	67
270. Performans Ölçümünün Tanımı	67
271. Performans Ölçümünün Nedenleri	68
272. Performans Ölçülerinin Temel Özellikleri	70
28. Bazı Ülkelerde ve Avrupa Birliği'nde Performans Denetimi	71
280. Kanada'da Performans Denetimi	71
281. Amerika Birleşik Devletleri'nde Performans Denetimi	74
282. Almanya'da Performans Denetimi	75
283. İngiltere'de Performans Denetimi	77
284. Fransa'da Performans Denetimi	78
285. İtalya'da Performans Denetimi	79
286. Avrupa Birliği'nde Performans Denetimi	80

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. PERFORMANS DENETİMİNİN TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ	84-135
30. Performans Denetimi Açısından Türk Kamu Yönetimi, Mali Yönetimi ve Denetimine Genel Bakış	84
300. Kamu Yönetimi ve Performans Denetimi	84
301. Mali Yönetim ve Performans Denetimi	89
302. Kamu Denetimi ve Performans Denetimi	104
3020. Yüksek Denetim	109

30200. T.C. Sayıştay Başkanlığı	109
30201. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu	115
3021. Dış Denetim	117
30210. Devlet Denetleme Kurulu	117
30211. Başbakanlık Teftiş Kurulu	119
30212. Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu	120
3022. İç Denetim	122
3023. İç Kontrol	124
31. Performans Denetiminin Türkiye Uygulamasında Karşılaşılan ve Karşılaşılması	
Muhtemel Sorunlar	125
32. Performans Denetiminin Türkiye’de Başarıyla Uygulanması İçin Yapılması	
Gerekenler	131
4. SONUÇ VE ÖNERİLER	136-142
YARARLANILAN KAYNAKLAR	143-155
ÖZGEÇMİŞ	

02. Özet

Son yıllarda tüm dünyada devletlerin, toplumsal hayat üzerindeki görev ve sorumluluklarında niteliksel ve niceliksel artışlar yaşanmıştır. Devletlerin görev ve sorumluluklarında ortaya çıkan bu artış kamusal kaynak yönetimi ve denetiminde de yeniden yapılanma gereğini doğurmuştur. Bu yapılanma içerisinde kamu denetimi konusunda da bir dizi değişiklik yapılması zorunlu hale gelmiştir. Artık, yasalara veya önceden belirlenen kurallara uygunluğun araştırılmasını ön planda tutan klasik denetim sistemlerinin yerini, asgari olarak verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterleri çerçevesinde şekillenen ve gelişmiş bir denetim türü olan performans denetimi almaya başlamıştır.

Bu tez çalışmasında, özellikle gelişmiş ülkelerde kullanılmakta olan performans denetiminin, denetim sistemimizdeki yeri ve gerekliliği ortaya konularak; performans denetiminin tanımı, özellikleri, ortaya çıkış nedenleri, amacı, unsurları, unsurlarının birbirleriyle olan ilişkileri ve yeni unsurları, teknikleri, süreci, Avrupa Birliği ve bazı ülke uygulamaları, uygunluk denetimi ile arasındaki farkları, performans denetimi açısından Türk Kamu Yönetimi, Mali Yönetimi ve Denetiminin son dönemde kanunlaşan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı da dikkate alınarak değerlendirilmesi, performans denetiminin Türkiye uygulamasında karşılaşılan ve karşılaşılması muhtemel sorunları ve performans denetiminin Türkiye’de başarıyla uygulanması için yapılması gerekenleri içeren konular incelenmektedir.

Yapılan değerlendirmeler neticesinde, performans denetiminin Türkiye’de de süratle uygulanmaya başlamasının son derece yararlı olacağı sonucuna ulaşılmış ve bunun için yapılması gerekenler ile uygulama güçlükleri ve alternatif çözüm yolları ortaya konulmuştur.

03. Summary

Recently, there has been a qualitative and quantitative increase of responsibilities and duties of the countries all over the world in social life. This increase has led to the necessity of re-construction in resource management and auditing. Therefore, a series of change have been indispensable in public auditing in the re-construction. Well then, conventional auditing systems which emphasizes the investigations for the appropriateness to law and such rules have been replaced with performance auditing which is a well-developed auditing type and shaped with the criteria of efficiency based on a minimum level, effectiveness and economy.

In this study, performance auditing, which has been especially used in developed countries, its role and necessity in our auditing system have been underlined; its definition, properties, reasons why it appeared, aims, elements, the relationship of its elements, new elements, techniques, process, practice in EU and some other countries, differences from the appropriateness auditing, Turkish good management in terms of performance auditing, the evaluation of public management and auditing considering the latest law, numbered 5018, Public Finance Management and Controlling Law and Public Management Basic Law Proposal, the problems which have been faced and probable to be faced in the practice of performance auditing in Turkey, and topics needed to be done in order to put performance auditing into practice successfully in Turkey have been studied.

As a result of this study, the conclusion that Turkey should implement performance auditing very quickly has been reached and what is needed to be done in order to implement this new system, its difficulties in practice and alternative solutions have been stated.

04. Tablolar Listesi

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1.	Hukuka Uygunluk Denetimi ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması.....	42
2.	Performans Ölçümünün Yararları ve Nedenleri	69
3.	Sayıştayın Tamamlanan (1-5) ve Devam Eden (6-8) Performans Denetimi Çalışmaları	113

05. Şekiller Listesi

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1.	Performans Denetimi Unsurlarının Birbirlerini Kapsama Sıralaması	49
2.	Kanıtların Kategorileri	58
3.	Performans Denetimi Uygulamalarının Aşamaları	114



06. Kısaltmalar Listesi

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountants
ASOSAI	: Asian Organization of Supreme Audit Institutions
BYDK	: Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu
DDK	: Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
EUROSAI	: European Organization of Supreme Audit Institution
GAO	: General Accounting Office
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions
KAYA	: Kamu Yönetimi Araştırma Projesi
MPM	: Milli Prodüktivite Merkezi
MEHTAP	: Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi
MUK	: Muhasebe-i Umumiye Kanunu
NAO	: National Audit Office
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TODAİE	: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
VFM	: Value For Money

GİRİŞ

Son yıllarda devletlerin toplumsal yaşamın bir çok alanında özellikle de ekonomik ve sosyal alandaki görev ve sorumlulukları, gerek toplumsal beklentiler gerekse değişen ulusal ve uluslararası iktisadi ve siyasi ilişkiler nedeniyle gerçek anlamda artmıştır.

Devletlerin görev ve sorumluluklarında ortaya çıkan bu artış, kamusal hizmetlerin görülebilmesi için daha fazla kaynak sağlanması ve bu kaynakların geleneksel sistemlerde olduğundan daha dikkatli kullanılması gerekliliğini ortaya çıkartmıştır. Gerçekten de devletler artan kamusal ihtiyaçlara cevap verebilmek için halktan topladıkları vergi gelirlerini de arttırmak zorunda kalmıştır. Bu durum ise, kamuoyunu devletlerin topladıkları gelirleri nasıl, nereye ve niye harcadığı gibi soruların cevaplarını aramaya yöneltmiştir.

Toplumda hesap sorma anlayışında yaşanan bu gelişme, devletlerin kaynak yönetimini ve denetimini sadece yasalara uygunluk kriterleri çerçevesinde sürdürmesini olanaksız kılmış ve yeni arayışlara girmelerine yol açmıştır.

Değişen ve gelişen bu şartların gerekliliklerini yerine getirebilecek, kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve kullanılmasının kamuoyuna en yüksek faydayı sağlayacak şekilde gerçekleştirebilecek bir denetim sistemi olarak performans denetimi, mevcut denetim sistemleri arasında ön plana çıkmıştır.

Bu kapsamda hazırlanan tez çalışmasının ilk bölümünde denetim olgusunun; tanımı, standartları, süreci, teknikleri, amaçları ve türleri konu edilmiştir.

İkinci bölüm; performans denetiminin tanımı, özellikleri, ortaya çıkış nedenleri, amacı, incelediği konuları, uygunluk denetimi ile arasındaki farkları, unsurları, unsurlarının birbirleriyle olan ilişkileri ve yeni unsurları, teknikleri, süreci, performans

değerlendirmeleri, performans ölçümü ile performans denetiminin bazı ülkelerle Avrupa Birliği uygulamalarının incelenmesinden oluşmaktadır.

Üçüncü bölümde ise, Performans denetimi açısından Türk Kamu Yönetimi, Mali Yönetimi, ve Denetimine genel bakış, performans denetiminin Türkiye uygulamasında karşılaşılan ve karşılaşılması muhtemel sorunlar ve performans denetiminin Türkiye’de başarıyla uygulanması için yapılması gereken faaliyetleri açıklayan konular yer almaktadır.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. GENEL OLARAK DENETİM

Tez çalışmasının bu bölümünde denetim kavramının tanımı, denetim kavramıyla benzer kavramlar, denetim standartları, süreci, teknikleri, amaçları ve türleri incelenmektedir.

10. Denetim Kavramı

Denetim kavramının tanımına geçmeden önce, konuya açıklık kazandırmak ve uygulamada yaşanan kavram kargaşasını önlemek amacıyla denetim kavramıyla eş anlamlı olarak kullanılan bazı terimlerin gerçek anlamlarının açıklanmasında yarar vardır.

100. Denetim Kavramıyla Benzer Kavramlar

Denetime yakın ancak tam olarak aynı anlama gelmeyen kavramların başında revizyon, kontrol ve teftiş gelmektedir.

Revizyon: Latince “Revidere” sözcüğünden gelmektedir. İnceleme olgusuyla yakın ilişkisi bulunan bu kavram tekrar bakmak, incelemek ve kontrol etmek anlamına gelmektedir. Revizyon, gerçekleştirilmiş işlemlerin ve bunlara ait kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesi suretiyle yapılır (ÖZER, 1997, s.11).

Kontrol: Latince “Contrarotula” sözcüğünden gelmektedir. Genelde işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır (ALTUĞ, 2000, s.2). Kontrol, önceden tespit edilen amaçlar doğrultusunda hareket edilip edilmediğinin, organizasyonun amaçlarıyla bu amaçlara ulaşılmasında kullanılacak yol ve yöntemlerin veya hukuki araç ve gerecin tam anlamıyla uygulanıp uygulanmadığının, o olayla tam olarak ilişkilendirilip ilişkilendirilmediğinin test edilmesi işlemidir (ERTEKİN, 1999, s.2).

Revizyon ve kontrol terimleri çok yakın anlamlara sahip olmalarına rağmen amaç noktasında birbirlerinden ayrılmaktadır. Gerçekten de kontrol kavramının amacı içinde, bir organizasyondaki hatalı unsur ve uygulamaları bulup bunları düzeltmek için alınan tedbirleri belirlemek yer almakta iken, revizyonun genel anlamda amacı ise sadece hataları tespit etmek olmaktadır.

Teftiş: Latince “Inspicere” sözcüğünden ve Arapça “Fetş” kökünden gelmektedir. Bir organizasyondaki iş ve işlemlerin, o organizasyonun elemanları tarafından kanunlara ve önceden belirlenmiş kurallara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini, yönetimin uygulamalarına karışmadan, belirlemek için yapılan faaliyetler olarak açıklanabilir.

101. Denetim Kavramının Tanımı

Denetim, sosyal bilimlerin çeşitli alanlarında birbirinden az da olsa farklılıklar içeren değişik tanımlarla açıklanmaya çalışılmıştır. Bu tanımlardan bazılarını şu şekilde sıralamak mümkündür:

Denetim, iki büyüklük arasında karşılaştırma yapmak; bunun sonucunu değerlendirmek ve hüküm vermektir (ATAY, 1997, s.8).

Denetim, genel bütçe içinde yer alan ve almayan kamu fonları ile faaliyetlerinin yönetiminin ve denetlenenlerin geliştirilmesi hedefi çerçevesinde, bunların muhasebeleştirilmelerinin değerlendirilmesi için finansal ve finansal olmayan bilgilerin toplanmasına, analiz edilmesine yönelik işlemleri kapsayan sistematik bir faaliyet olarak tanımlanır (ÖZEREN, 2002, s.2).

Faaliyetin planlanması, programının yürütülmesi ve denetçi bulgularının raporlanmasıyla denetim, bilgi üretme ve denetimi yaptıran tarafından karar verme şeklinde gerçekleşen bir süreçtir (ALTUĞ, 2000, s.3).

Denetim, iktisadi faaliyetler ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden belirlenmiş değerlendirme kriterlerine uygunluğunu araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara ulaştırmak amacıyla tarafsız bir şekilde nitelikli kanıt toplamayı ve bu kanıtları yine tarafsız bir gözle

değerlendirmeyi içeren sistematik bir süreçtir (CARMICHEAL-WILLINGHAM-SCHALLER, 1996, s.4).

Olması beklenenle gerçekleşenin, tarafları dışındaki bir kişi veya grup tarafından karşılaştırılmasını ve sonuçların raporlanmasını içeren özel bir inceleme sistemidir ki bu sistem hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesini sağlamada ve izlemede kamusal ve özel kontrol mekanizmalarının bir parçasıdır (FLINT, 1988, s.5).

Görüldüğü gibi denetim kavramı değişik şekillerde tanımlanabilmektedir. Denetimin tanımını yaparken mutlaka kullanılması gereken, yani denetim tanımının değişmez özellikleri arasında yer alan şu unsurları saymak mümkündür;

-Karşılaştırma

-Normali veya olması gerekeni gösteren bir değerlendirme, karşılaştırma ölçütünün varlığı

-Görev ve hesap verme sorumluluklarından doğan tanımlanmış bir ilişkinin varlığı

-Denetçinin bağımsızlığı

-Denetim kanıtları

-Denetimin sistematik bir süreç oluşu

Bu özellikler dikkate alındığında denetimi hesap verme sorumluluğuna dayanan, bağımsız kişi veya kişilerce, önceden belirlenen standartlara göre normalin ve istenilenin dışındaki olayların ortaya çıkarılması için uygulanan sistematik bir süreç olarak tanımlamak mümkün olacaktır.

11. Denetim Standartları, Süreci, Teknikleri ve Amacı

110. Denetim Standartları

Denetim standartları, denetim sisteminin gereği gibi uygulanarak sonuçlandırılması ve değerlendirilmesi için sahip olması gereken kalite, geçerlilik, doğruluk, zamanlılık ve güvenilirlik gibi unsurlardan oluşan evrensel düzeyde genel kabul görmüş prensipler ve niteliklerdir.

Başka bir ifadeyle denetim standartları, denetim elemanlarının denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken uymak zorunda oldukları, denetim mesleği ile ilgili meslek kurum, kuruluş veya örgütleri tarafından yayımlanarak genel kabul gören meslek ilke ve kurallarıdır. Denetim standartları denetim uygulamalarında izlenecek kural ve prensiplerin tümü olarak değil sadece asgari ölçütleri olarak değerlendirilmelidir. Gerçekten de denetim faaliyetleri karşılaşılan olayın özelliğine göre, ancak genel kabul görmüş denetim standartlarına bağlı kalınarak yapılmalıdır. Denetimin başarısı ve sonuçlarının etkinliği uygulanan denetimin ve denetçilerin sahip olduğu standartların düzeyi ile doğrudan ilişkilidir.

Ayrıca denetim standartları denetlenen kuruluşlar için, denetimcilerin yargılarını ve denetim metotlarını hangi temelde oluşturduklarını önceden açık bir şekilde ortaya koyarak bu kuruluşlar için de bir güven kaynağı olma amacına da hizmet etmektedir (BERGGREN, 1987, s.41).

1947 yılında, Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından yapılan çalışmalar ve değerlendirmelerin ardından bir dizi denetim standardı yayımlanmıştır.

Yayımlanan bu standartlar, bir çok ülke tarafından yerinde ve doğru bulunarak kabul edilmiş ve günümüze değin çok büyük bir değişime uğramadan gelmiştir. Bunun yanı sıra bir çok ülkenin, ilgili kurum ve kuruluşları denetim standartları ortaya koymuş ve uygulamıştır.

Türk Sayıştayı'nın da üyesi olduğu Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Birliği (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) denetim konusunda yaptığı genel kabul gören uluslararası düzeydeki başarılı çalışmalarla denetim standartları konusunda söz sahibi olmuştur.

INTOSAI, denetim standartları ile ilgili olarak yaptığı uzun yıllara dayanan ve uluslararası çevrede genel kabul gören çalışmaları üzerinde, yargısal yetkileri olan denetim birimlerinin gerekliliklerini de dikkate alarak bir takım değişiklikler yapmış ve bu değişiklikleri ve denetim metodolojisi ile uygulamalarına ilişkin son tespitlerini içeren görüşlerini ortaya koyan bir belge olma özelliğini taşıyan INTOSAI Denetim Standartları'nı Ekim 1991 tarihinde Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) INTOSAI'nin yetkili organlarının gerçekleştirdiği bir toplantıda onaylanarak yayımlamıştır.

Genel olarak devletlerin denetim örgütleri tarafından yayımlanmış denetim standartlarına bakıldığında, bu standartların birbirlerinden çok farklı özellikler ve koşullar taşımadıkları görülmektedir.

Denetim standartlarını temel önermeler, genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartları başlıkları altında incelemek mümkündür (Sayıştay, 1997a, s.2).

1100. Temel Önermeler

Denetim standartlarının ilki olan temel önermeler denetim standartlarının genel çerçevesini çizmektedir.

Temel önermeler şunlardır (YÖRÜKER, 2003a, s.15,16):

-Kamu kaynaklarını yöneten kişilerin ve kuruluşların kamuoyuna hesap vermeleri yolundaki talep açıkça ortaya çıkmış olduğundan bir hesap verme sorumluluk sürecini yürürlüğe konulmasına ve etkili bir şekilde işletilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

-Devletteki yeterli bilgi, kontrol değerlendirme ve raporlama sistemleri hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesini kolaylaştırır. Üst yöneticiler finansal raporların ve diğer bilgilerin doğruluğundan ve yeterliğinden sorumludur.

-İlgili makamların; devlet ihtiyaçlarına uygun finansal raporlama ve bildirim ile ilgili genel kabul gören muhasebe standartlarının ilanını ve denetlenen kurulların spesifik ve ölçülebilir amaçlarını ve performans hedeflerini oluşturmalarını sağlaması gerekir.

-Genel kabul gören muhasebe standartlarının sürekli ve istikrarlı bir şekilde uygulanması mali durumun ve faaliyet sonuçlarının dürüst bir şekilde sunumuna neden olmalıdır.

-Yeterli ve nitelikli iç kontrol sisteminin varlığı hata ve uygunsuzluk riskini en aza indirir.

-Yasal düzenlemeler, denetime tabi faaliyetlerin kapsamlı bir değerlendirmesi için gerekli olan bütün verilere erişimde, denetlenen birimlerle iş birliğini kolaylaştırır.

-Bütün denetim faaliyetleri denetim biriminin başkanın görev ve yetkisi dahilinde olmalıdır.

-Denetim birimi ile denetlenen birim arasındaki çıkar çatışmasından kaçınılmalıdır.

1101. Genel Standartlar

Genel Standartlar, denetim biriminin ve denetim elemanlarının sahip olmaları gereken nitelikleri, çalışma usullerini ve çalışma sonuçlarının etkin bir şekilde değerlendirilebilmesi için var olması gereken koşulları ortaya koymaktadır.

Genel standartları mesleki yeterlilik, mesleki özen ve bağımsızlık olmak üzere üç kısımda incelemek mümkündür (Sayıştay, 1997a, s.8).

1-Mesleki yeterlilik

Mesleki yeterlilik ilkesi, denetim faaliyetlerinin gerekli eğitim ve yetenek düzeyine sahip olanlar tarafından bağımsız bir şekilde, mesleki hassasiyet içinde yapılmasının gerekliliğini açıklamaktadır.

Yüklenilen denetim görevinin tabiatı ne olursa olsun denetim, bu görevin niteliği, zorluğu ve kapsamı ile orantılı eğitim ve tecrübeye sahip denetim elemanları eliyle yerine getirilmelidir (Sayıştay, 1997a, s.11).

Ayrıca bu ilke, denetim elemanlarının özellikle mesleki konularda bilgi ve tecrübelerini arttırarak kendi yeterlik seviyeleri ile verimliliklerini üst düzeyde tutmalarını ve denetim faaliyetlerinde, genel kabul görmüş denetim standartlarına uymaları gerekliliğini içermektedir.

2-Mesleki özen

Mesleki özen ilkesi denetim uygulamasının denetimin planlaması, denetim kanıtlarının belirlenmesi, toplanması ve değerlendirilmesi ile denetim bulgularının, sonuçlarının ve tavsiyelerinin raporlanması aşamalarının her birini gerçekleştirirken denetçinin, gerekli dikkati göstermesinin önemini işaret eder (Sayıştay, 1997a, s.12).

Denetçinin görevi denetim faaliyetlerini, sahip olduğu uzmanlığını özenle ortaya koyarak gerçekleştirmektir. Başka bir deyişle mesleki özen denetçinin denetim görevinin her aşamasında, denetim standartlarını sağlaması ve onlara eksiksiz olarak uyması demektir.

Özen ilkesi sadece denetçinin değil aynı zamanda denetim biriminin de uyması gereken bir ilkedir. Yani denetim birimi de denetim standartlarına uygun denetim faaliyetleri yürütülmesi için gerekli olan özeni göstererek alınması gerekli tedbirleri almakla yükümlüdür.

3-Bağımsızlık

Denetim faaliyetlerinin hiçbir etki, talimat, yönlendirme veya baskı olmaksızın gerçekleştirilmesi anlamına gelen bu ilke denetim mesleğinin en önemli gerekliliklerinden biridir. Bu standart, yukarda belirtilen koşulların eksikliği durumunda denetim faaliyetlerinin hiç bir geçerliliği olmadığını açıklar.

Bağımsızlık standardının denetim birimleri ve denetçiler ile ilgili olarak ortaya koymak istediği temel yapı, denetim birimlerinin ve denetçilerin görevlerini yerine getirirken, devletin yönetim şeklinin ne olduğuna bakılmaksızın yasama, yürütme ve diğer organlarından tam anlamıyla bağımsız olmasıdır.

Dolayısıyla denetçinin ve denetim uygulamalarının hem yasamadan hem de yürütmeden yeterli derecede bağımsız olması, denetimin gerçek anlamda olması gerektiği gibi uygulanabilmesi ve sonuçlarının inandırıcılığı bakımından vazgeçilmez bir gereklilik olmaktadır (YÖRÜKER, 2003a, s.16).

Genel olarak bakıldığında bağımsızlık ilkesi; denetim biriminin denetim konusunun belirlenmesi sırasında yapacağı işlemlerde bağımsız bir şekilde hareket edebilmesini, denetim görevini gereği gibi yerine getirebilmesi için gerekli olan mali ve/veya fiziki imkanlara sahip olmasını, hem denetim biriminin hem de denetim elemanlarının görev, yetki ve sorumlulukları uyarınca gerekli gördükleri tüm bilgi ve belgelere ulaşabilmeleri için gerekli yasal ve diğer düzenlemelerin yapılmasını, denetim elemanlarının mesleki güvencelerinin yasal düzenlemelerle belirlenmesini ve denetçilerin denetledikleri birimin çalışanları ile tarafsızlıklarının etkilemesine yol açması muhtemel herhangi bir ilişkiye girmemelerini içermektedir.

1102. Çalışma Standartları

Çalışma standartları denetim elemanlarının denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken izlemesi gereken yöntem ve usulleri genel kabul görmüş denetim ilkeleri çerçevesinde belirlemektedir.

Çalışma standartları değişik sınıflandırmalar yapılarak incelenebilmekte ise de bu bölümde; planlama, iç kontrollerin değerlendirilmesi, denetim kanıtlarına ulaşılması, gözetim ve gözden geçirme ve hukuka uygunluk başlıkları altında incelenmiştir.

1-Planlama

Çalışma alanı standartlarından olan planlama, denetim uygulamasına başlanılmasından önce denetim faaliyetlerinin aşamalarını belirleyen bir denetim planının denetçiler tarafından hazırlanması gereğini ortaya koyar.

Etkin bir denetim uygulamasının başarılabilmesi için ileri seviyede bir planlama yapılması gereklidir (MORSE, 1987, s.13).

Denetim planı hazırlanmasındaki amaç, denetim görüşünü desteklemek üzere yeterli miktarda, uygun kanıtların maliyet-etkin tarzda toplanmasını sağlayacak bir denetim yaklaşımını oluşturmaktır (YÖRÜKER, 2003b, s.29).

Denetim planının çerçevesini işgücü, zaman ve kaynakların etkin kullanımının tasarlanması oluşturmaktadır. Bunların yanı sıra denetim planını hazırlayacak denetim elemanı denetimin yapılacağı birimin fonksiyonları ile idari ve mali yapısı ile ilgili olarak gerekli ve yeterli düzeyde veri toplamalıdır.

Planlama ilkesinin gereklilikleri arasında en önemlilerinden biride programlamadır. Programlama, seçilen denetim yaklaşımının istenilen biçimde uygulamaya konulması amacıyla denetçiler tarafından izlenecek prosedürleri açıklamaktadır (YÖRÜKER, 2003b, s.51).

Planlama ilkesinin gerekliliklerini ortaya koyan aşamaları arasında şu hususlar sayılabilir (Sayıştay, 1997a, s.17):

-Denetlenen organizasyon ve onun yapısı hakkında bilgi toplamak ve bu sayede denetlenecek konuların önemliliğine ve taşıdıkları risk unsuruna karar verebilmek.

-Denetimin hedefini ve kapsamını olabildiğince gerçekçi olarak belirlemek.

-Ön analizler yaparak uygulanacak denetim yaklaşımının ne olacağına karar vermek ve yapılacak sorgunun kapsamı ile niteliğini belirlemek.

-Denetimi planlarken tespit edilen bazı önemli sorunlara dikkat çekmek.

-Denetim için uygulanabilir bütçe hazırlamak.

-Denetim programı hazırlamak.

-Muhtemel personel ihtiyaçlarını ve denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek ekibi belirlemek.

-Denetlenen kuruma denetim alanı, hedefi ve denetimin değerlendirilme standartları hakkında bilgi vermek ve gerekiyorsa onlarla bu konularda görüşme yapmak.

Gerçekten de, yukarıda belirtilen asgari nitelikleri üzerinde taşımayan bir planı olmaksızın başlatılan bir denetim uygulamasının nitelikli olmayacağı ve etkin sonuçlar sağlamayacağı açıktır.

2-İç kontrollerin değerlendirilmesi

İç kontrollerin değerlendirilmesi; iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin dolayısıyla denetim riskinin belirlenmesinden sonra denetim faaliyetlerinin kapsamının ne olacağının ve denetim konusunun hangi düzeyde ayrıntılara inilerek gerçekleştirileceğinin karara bağlanması anlamına gelmektedir.

Denetlenen birimin nitelikleri yüksek iç kontrollerinin varlığı denetim raporunun risklerini azaltır.

İç kontrollerin değerlendirilmesi, denetimin amacı ve türü esas alınarak yapılmalıdır. Yürütülen denetimin, uygunluk denetimi olması durumunda denetlenen birimin; yasalar ve önceden belirlenmiş kurallar uyarınca iş ve işlemlerinin yapılmasını sağlayan iç kontrolleri üzerine yoğunlaşılırken denetimin performans denetimi olması durumunda ise, iş ve işlemlerin etkinlik, verimlilik ve tutumluluk unsurları kapsamında yürütülmesi konusunda yardımcı olan iç kontrolleri dikkate alınmalıdır (Sayıştay, 1997a, s.12).

3-Denetim kanıtlarına ulaşılması

Bu ilke, denetim elemanının denetim uygulaması sonucunda ulaştığı görüşünü, önerilerini ve tespitlerini kısacası denetim faaliyetleri neticesinde ulaştığı denetim sonucunu destekleyici yeterli sayıda ve nitelikteki kanıtların toplanması gerekliliğini belirtmektedir.

Denetim kanıtları, yeterli, konuyla ilgili ve denetim amaçlarına uygun olmalıdır (ASOSAI, 2000, s.79).

Denetim kanıtlarının niteliğini, objektifliği, doğruluğu, nesnelliği, ve zamanlılığı belirler.

Denetim elemanı denetim kanıtlarını, denetlenen kurum veya kuruluşlardan elde edebileceği gibi başka kurum veya kuruluşlardan da elde edebilir. Ayrıca denetim kanıtları denetlenen kurum veya kuruluşun çalışanları tarafından denetçiye sunulabileceği gibi denetçi denetim standartları çerçevesinde uygulayacağı yöntemlerle de denetim kanıtlarına ulaşabilir.

Denetim elemanı ulaşacağı denetim kanıtlarının yeterliğini iç kontrollerin niteliğine, denetim konusunun özelliğine ve denetim sonucunu destekleme güçlerine göre belirleyecektir.

Denetim kanıtları; fiziksel kanıtlar, sözel kanıtlar, dokümanter kanıtlar ve analitik kanıtlar olmak üzere dört ana grupta toplanabilir (GÜLEN, 1999, s.XVII/1):

-Fiziksel Kanıtlar; denetlenen birimin faaliyetleri ile ilgili kimselerin, olayların, iş ve işlemlerin doğrudan gözlenmesiyle elde edilir. Dokümantasyonu kolay olmakla birlikte, kullanılan örneklerin tipik olmaması ve kullanım alanının sınırlı olması gibi olumsuz yönlerde içermektedir.

-Sözel kanıtlar; denetim sırasında çalışanlardan veya ilgili diğer kişilerden alınan sözlü veya yazılı bilgi ve belgelerdir. Kanaat ve görüşlerin toplanmasına ve diğer yazılı ve sözlü

bilgilerin çabuk ve kolay bir şekilde elde edilmesine imkan verirken, kaydedilmesinin ve analizinin zorluğu ile kanaat ve düşüncelerin subjektif olma risklerini de taşımaktadır.

-Dokümanter kanıtlar; inceleme ve araştırmaların, dosyalar ve belgeler üzerinden yapılması ile ulaşılan kanıtlardır. Başka kurumlardan elde edilebilmesi sayesinde objektif olması ve güvenilirliği ile kullanımının kolaylığı gibi olumlu yanlarının yanı sıra, fiziki olarak çok yer tutması, çok zaman alması ve yanlış yorumlama yapılmasına sebep olabilmesi gibi olumsuz özellikleri de bulunmaktadır.

-Analitik kanıtlar; denetim sırasında elde edilen verilerin analizi, karşılaştırılması ve bunlar hakkında bir yargıya varılmasıyla ulaşılan kanıtlardır. Rakamsal olmasının verdiği güvenin yanı sıra anlaşılmasının kolaylığı olumlu yönleri olurken, çok zaman alması ve uzman yardımı gerektirmesi gibi nedenlerden dolayı da bazı zorlukları bulunmaktadır.

4-Gözetim ve gözden geçirme

Gözetim fonksiyonunun yerine getirilmesi, denetimin amaçlarının gerçekleşmesini ve denetim çalışmasında kalitenin korunmasını sağlaması açısından yaşamsaldır (YÖRÜKER, 2003a, s.25).

Gözetim ve gözden geçirme, her kademedeki denetim elemanının denetim konusu üzerindeki çalışmalarının bu çalışmalarını engellemeyecek ve diğer denetim standartlarının ihlal edilmesi gibi sonuçlar doğurmayacak bir biçimde, uygun konum ve yeterlilikteki başka bir denetçi tarafından, hem esas hem de metod odaklı olarak gözden geçirilmesini kapsamaktadır.

Bu ilkeye göre, denetim çalışmalarının her aşaması denetimin sonucuna ulaşılmasından önce daha kıdemli bir denetçi tarafından gözden geçirilmelidir. Bu sayede denetim faaliyetine daha fazla birikim ve değerlendirmenin katılması sağlanmış olacaktır.

Belgelendirilmiş denetim faaliyetleri gözden geçirilen denetçinin mesleki yeterliliği ne kadar yüksek olursa olsun aşağıda belirtilen hususları sağladığı için gözetim ve gözden geçirme yerine getirilmesi gerekli bir ilkedir (YÖRÜKER, 2003a, s.25):

-Denetçi veya denetim ekibi tarafından, denetim planının tutarlı ve açık bir şekilde anlaşılmasını sağlar.

-Denetimin, genel kabul görmüş denetim standartları ile denetim biriminin yine genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde yapısal özellikleri de dikkatte alarak oluşturduğu denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesini sağlar.

-Denetimin, bir değişikliğe izin verilmedikçe denetim planına ve bu plandaki faaliyet adımlarına göre yürütülmesini sağlar.

-Denetçi tarafından hazırlanan çalışma kağıtlarının denetim neticesinde düzenlenecek raporun sonuç, öneri ve kanaatlerini yeterli şekilde destekleyecek kanıtları içermesini sağlar.

-Denetçinin başta belirlenen denetim amaçlarını gerçekleştirmesini sağlar.

-Denetim raporunun nitelikli sonuçları, tavsiyeleri ve gerekli olduğu takdirde kanaatleri içermesini sağlar.

5-Hukuka uygunluk

Bu ilkeye göre denetim elemanı hangi denetim türünü uyguluyor olursa olsun, denetim kapsamındaki olay veya faaliyetlerde var olması muhtemel, yasalara ve diğer kanuni düzenlemelere aykırılıkları ortaya çıkaracak yöntem veya yöntemleri belirlemelidir.

Hukuka uygunluk ilkesinin gerekliklerine genel olarak bakıldığında bu ilkenin; denetim uygulamasında kullanılacak mevzuatın net bir şekilde belirlenmesini, böylece denetim uygulamasının daha etkin olmasının sağlanmasını ve denetimin genişletilmesi gerektiği durumlarda, ilerde meydana gelmesi muhtemel yargısal işlemlere de engel olmayacak şekilde denetimin yürütülmesini ve yetkili organlara danışılmasını içerdiği görülmektedir.

1103. Raporlama Standartları

Raporlama standardının ortaya konulmasındaki amaç denetçi bağımsızlığına müdahale etmek değil sadece raporlama işlevine bir birliktelik getirmek ve denetçilerin rapor yazım yöntem ve tekniklerinden yararlanmasını sağlamaktır.

Genel anlamda uygunluk denetiminde, yasalara ve düzenlemelere aykırı faaliyetler rapor konusu yapılırken, performans denetiminde ise kaynaklarının elde edilmesi, harcanması ve belirlenen amaçlara ulaşması için yapılan faaliyetler verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurları çerçevesinde incelenerek raporlanır.

Uygulanan denetim türü ne olursa olsun denetim raporu kullanıcılarını dikkate almaksızın hazırlanmamalıdır. Bu durum, raporların ortaya koyduğu önerilerin ve tespitlerin gereğinin yapılmaması sonucunu doğurabilmektedir.

Raporlama standartlarını ortaya koyan genel kabul görmüş ilkeler arasında (Sayıştay, 1997a, s.21,22):

- Raporun kapsamının kolay anlaşılır olması, belirsizliklere yer vermemesi, yalnız yeterli ve ilgili denetim kanıtına dayanan bilgileri içermesi ve bağımsız, objektif, doğru, tam ve yapıcı özellikte olması,

- Raporun, uygunluk testine tabi olan konular için olumlu teminat, teste tabi olmayan konular için ise olumsuz teminat veren bir beyan içermesi,

- Raporda okuyucunun konuları diğer bildirim ve başka kaynaklardan sağlanan bilgilerden ayırt edebilmesine yardımcı olmak üzere, uygun başlıklar kullanılması,

- Raporda okuyucuya, hangi tarihe kadar yapılan işlemlerin veya vuku bulan olayların etkilerinin denetçi tarafından dikkate alındığını belirten bilgilerin ve raporun düzenlenme tarihinin bulunması,

- Raporda, denetimin hedefinin ve kapsamının belirtilmesi ve dolayısıyla denetimin gayesinin ve sınırlarının tanımlanması,

-Raporların ulusal menfaatler ve milli çıkarlar dikkate alınarak ilgililere denetçi tarafından hazırlandığı biçimiyle sunulması,

-Raporlarda, raporun dağıtımı ile ilgili resmi usullerin bulunmaması halinde muhatapların açıkça belirtilmesi,

-Raporda, konunun net bir şekilde belirlenmesi, denetlenen kurumun adının, idare hesabının kapsadığı tarihin ve devrenin belirtilmesi,

-Raporda, denetimin dayandığı kanun ve diğer mevzuat ile sonuç ve kanaate esas olan mevzuatın belirtilmesi,

-Raporda, denetimin yürütülmesinde uygulanan denetim standartlarının veya uygulamalarının belirtmesi dolayısıyla da raporu okuyanların, denetimin genel kabul görmüş usullere uygun olarak yerine getirilmiş olduğuna inanmasının ve güvenmesinin sağlanması,

-Raporun okuyucuya, kullanıcıya ve özellikle gerekli tedbirleri alması gerekenlere, en yüksek faydayı sağlaması açısından, derhal gönderilebilmesi için en kısa sürede kullanıma hazır hale getirilmesi,

Gibi konular yer almaktadır.

111. Denetim Süreci

Denetim, önceki bölümlerde yapılan tanımlarda da belirtildiği gibi sistematik bir süreçtir. Bu süreç denetim konusunun tanımlanmasını, uygulamanın planlanmasını, kanıtların elde edilmesini ve değerlendirilmesini bu değerlendirmeler sayesinde de denetim yargısına ve denetim sonuçlarına ulaşılmasını içermektedir.

Denetim süreci asgari olarak planlama, uygulama ve raporlama aşamalarından oluşmaktadır.

1110. Planlama

Denetim sürecinin ilk aşaması olan denetimin planlanması, denetçinin denetim faaliyetlerini oluşturan iş ve işlemleri nasıl, nerede ve ne zaman gerçekleştireceğini önceden belirleyerek denetim amaçlarına en etkin bir şekilde ulaşmasını sağlayan bir araçtır.

İstenilen nitelikte bir denetim faaliyetinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan denetim planının hazırlanabilmesi, aşağıda sayılan işlemlerin gerçekleştirilmesi ile mümkün olabilecektir (ÖZER, 1997, s.27):

- Denetimin amaçlarının belirtilmesi.
- Denetim öncesi denetlenecek birimle ilgili olarak ön araştırma yapılması ve dokümanların gözden geçirilmesi.
- Denetim ölçütlerinin yani denetim kriterlerinin belirlenmesi.
- Denetim faaliyetlerinin hangi sebeplerden ötürü gerekli olduğunun açık bir şekilde ortaya konulması.
- Denetim risklerinin belirlenmesi.
- Denetim stratejilerinin tespit edilmesi.
- Önemliliklerin belirlenmesi.
- Denetimin uygulama aşamalarının yerine getirilmesinde, her bir aşama için ayrı ayrı süreler belirlenmesi.

1111. Uygulama

Uygulama aşaması, denetim planında öngörülen adımların atılarak denetim faaliyetlerinin sonuçlandırılmasıdır.

Uygulama aşamasının en önemli unsuru, denetim faaliyetlerinin her aşamasının kaydının tutularak belgelendirilmesi ve denetçinin denetim sonucuna ulaşmasında temel kaynağı olan çalışma kağıtlarının hazırlanmasıdır.

Denetim uygulamasının ilkelerini şu şekilde sıralayabiliriz (ÖZER, 1997, s.26):

-Denetim planına uygun olarak, atılacak adımları belirleyen ayrıntılı bir denetim programının hazırlanması.

-Çalışma kağıtlarının hazırlanması.

-Denetim kanıtlarının toplanması ve çözümlenmesi.

-Denetim kanıtlarının değerlendirilmesi.

-Denetim sonuçlarının denetim konusunun özelliğine göre denetlenen birim yöneticileri ile birlikte değerlendirilmesi.

1112. Raporlama

Raporlama, denetim uygulaması sonunda, denetçinin incelediği konunun tespit edilen özellikleri ile önceden belirlenen denetim kriterlerinin birbirleriyle karşılaştırılması sonucu elde edilen verilerin ve denetim uygulamasının gerekli görülen diğer aşamalarının yer verildiği yazılı bir rapor düzenlenerek, ilgililere sunulmasıdır.

112. Denetim Teknikleri

Denetim uygulamasında kullanılan bir çok teknik vardır. Bunlardan en önemlileri ise rutin kontrol, kanıtlarının incelenmesi, gözlem, sorgulama, analiz, mutabakat, inceleme ve personelin değerlendirilmesidir.

1-Rutin kontrol

Belgelerin sayısal olarak kontrol edilmesi anlamına gelmektedir. Ancak gelişen teknolojiyle birlikte eski geçerliği kalmayan bir yöntemdir.

2-Kanıtlarının incelenmesi

Denetim konusu içinde kalmak kaydıyla mali olan veya olmayan işlemlerin yazılı kayıtları ve bunları destekleyen belgeleri üzerinde yapılan kontrollerdir.

3-Gözlem

Denetlenen birimin kayıtlarında belirtilen durum ile fiilen var olan durumun karşılaştırılmasıdır. Bir mal ambarında ki eşyaların sayılarak elde edilen sonuçların kayıtlardaki rakamlarla karşılaştırılması şeklinde, uygulama örneği verilebilecek bir denetim tekniğidir.

4-Sorgulama

Denetim konusunda bilgi, açıklama veya teyit gibi hususları gerektiren durumlarda, denetlenen birimin çalışanlarından sözlü veya yazılı olarak bilgi alınması şeklinde uygulanan bir denetim tekniğidir.

5-Analiz

Denetçiler, elde ettikleri denetim kanıtları üzerinde, denetim hedefleri içerisinde bulunan belli bir olayın doğruluğunu veya yanlışlığını ve nedenlerini ortaya çıkarmak için, temel testler de denilen bir dizi işlem yapar. Bu işlemlere genel olarak analiz denilmektedir.

Diğer bir ifadeyle analiz, konunun içeriğinin, anlamının ve eğilimlerinin daha açık olarak anlaşılabilmesini sağlamak amacıyla denetim uygulamaları süresince elde edilen denetim verilerinin ve bilgilerinin bir dizi işlemten geçirilerek yeni kanıtlar üretilmesi faaliyetidir (COŞKUN, 2000, s.4).

Bu testlerin geçerliği ve güvenilirliği genelde denetlenen birimin iç kontrollerinin niteliğine bağlıdır. Denetçi, iç kontrollerin güvenilirliğini değerlendirerek bu testlerin kapsamını daraltacak veya genişletecektir.

6-Mutabakat

Genelde ödeme ve tahsil işlemleri ile ilgili olarak denetlenen birimin, işlemlerini yaptığı banka veya diğer bağımsız kaynaklardan toplanan verilerle, denetlenen birimden elde edilen kayıtların ve işlemlerin karşılaştırılması suretiyle yapılan bir dış doğrulama tekniğidir.

7-İnceleme

Denetlenen birimin mali olan veya olmayan işlemlerinin doğruluğunun ve mevzuata uygunluğunun değerlendirilmesi işlemdir.

8-Personelin değerlendirilmesi

Personelin değerlendirilmesi, denetçinin denetim konusu ile ilgili olarak görev alan personel üzerinde yaptığı değerlendirme çalışmalarını ifade eder.

Bu teknikle ilgili olarak var olan iki görüştten biri olan klasik görüş, çalışanların sadakati, çalışma hırsı, görünüşü, çevresiyle olan ilişkileri gibi subjektif niteliklerin değerlendirilmesini savunurken, diğer görüş olan modern görüş ise subjektif niteliklerden çok değerlendirmenin, çalışmaların sonuçlarına göre objektif kriterlere dayandırılarak yapılmasını savunur (ÖZER, 1998, s.92).

113. Denetimin Amaçları

Denetim olgusunun ortaya çıktığı dönemde hukuk devleti ilkesinin gerektirdiği şartların gerçekleştirilmesi en önemli gereklilik sayıldığından o dönemde denetim faaliyetlerinin temel amacıda hukuka uygunluğun sağlanması olmaktadır ancak, devletlerin görev ve sorumluluklarının kapsamındaki artış ile sosyal ve ekonomik devlet anlayışının gelişmesi

sonucunda denetimin temel amaçları da kalkınma planlarına uygunluk, kamu kaynaklarının verimli ve etkin kullanımı yönünde şekillenmiştir (İNAN, 1984, s.93).

Ayrıca, denetim uygulamalarında esas alınan, mevzuat olarak da adlandırılan yasa, tüzük ve yönetmeliklerin (yazılı hukuk kurallarının) ve uygulanması gereken diğer kural, ilke ve norm standartların zaman içinde değişen ve gelişen koşullar içerisinde ortaya çıkan yeni ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmesi durumunda, gerekli değişikliklerin yapılmasının ilgili ve yetkili makam ve mercilere önerilmesi de denetimin amaçları arasında yer almaktadır (ULUKAVAK, 1999, s.13).

Denetimin amaçlarını, özel amaçlar ve genel amaçlar olmak üzere iki ana başlık altında toplamak mümkündür.

1-Denetimin Özel Amaçları

Denetim faaliyetlerinin kapsadığı konulara göre bu faaliyetlere özel amaçlar yüklemek mümkündür. Örneğin bir çok fonksiyonu ve dolayısıyla bir çok dışsal etkisi bulunan bir kuruluşun bu fonksiyonlarından sadece birinin denetim konusu yapılması özel bir denetim olacaktır.

Denetimin özel amaçlarına; konusu yasal işlemler ve eylemler olan hukuksal denetimin amacı uygulamaların yasalara uygunluğunun sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi, konusu kurumun çevresel faaliyetleri olan çevre denetiminin amacının ise ilgili birimin çevreye karşı olan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin belirlenmesi, başka bir örnek olacaktır (DEMİRBAŞ, 2000, s.16).

2- Denetimin Genel Amaçları

Denetimin genel amaçları arasında, karar alma konumunda olanlara gerekli bilgilerin sağlanması, hesap verme sorumluluğunun bir gereği olarak uygulanması, idari işlemlere yeni açılımlar kazandırması, hata ve yanlışlıkları ortaya çıkarması ve bunları önleyici çözüm yolları göstermesi gibi hususlar sayılabilir.

12. Denetim Türleri

Denetim türlerini nitelik, konu, amaç, kapsam ve zaman gibi değişik kriterlere dayanarak sınıflandırmak mümkündür. Bu çalışmada denetim türleri niteliği yönünden, denetimi gerçekleştirilen birim yönünden, konusu ve amacı yönünden, uygulandığı ve kapsadığı zaman yönünden ve statüsü yönünden sınıflandırılmıştır.

120. Niteliği Yönünden Denetim Türleri

Niteliği yönünden denetim türleri, yargısal denetim, yasama denetimi ve yürütme denetimi şeklinde sınıflandırılabilir.

1-Yargısal denetim

Bu denetim türü, dar kapsamlı oluşu ve çoğu kez istenilen süratte netice verememesi nedeniyle eleştiri konusu yapılmaktadır.

Yargısal denetim, yapılan işlemlerin mevzuata uygun olması durumunda aklama, aksi halde ise cezai hükümler verilmesi ile sonuçlanır.

2-Yasama denetimi

Demokratik sistemlerde halk tarafından seçilen parlamentolar, devlet işlerinin yürütülmesi amacıyla yetkilerini devrettikleri yönetsel organları her zaman denetleme sorumluluğuna ve yetkisine sahiptirler.

Bir başka deyişle ulusal iradenin temsilcisi sıfatıyla hukuk kurallarını koyan siyasal organların, bu kuralları uygulamakla yükümlü bulunan yönetimi sürekli gözetimi ve denetimi altında bulundurması, asli işlevlerinin bir parçasıdır (KÖSE, 2000, s.10).

Yasama organı yukarıda belirtilen denetim işlevini; yasa koyarken, değiştirirken veya kaldırırken, bütçe kanunu veya benzeri şekillerde, yönetim birimlerinin başı olan bakanların meclise karşı olan sorumlulukları ile ayrıca anayasada yer alan diğer yöntemlerle yerine getirebilmektedir.

Bunun yanı sıra yasama adına başka kurum ve kuruluşların yaptığı denetim faaliyetleri de bulunmaktadır.

3-Yürütme denetimi

Hiyerarşik ve idari teftiş şeklinde gerçekleşen, yönetim birimlerinin kendi kendilerine gerçekleştirdikleri denetime yönetsel denetim denilmektedir (ÖZER, 1998, s.101). İdari teftiş adı altında da uygulanan bu denetim türü kısaca; planlama, teşkilatlandırma, haberleşme, koordinasyon, sevk ve yönetimle ilgili iş ve işlemler ile kararların yürütme yetkisine sahip organ adına denetlemesi olarak açıklanabilir (KÖSE, 2000, s.11).

Bu kapsamda yapılan denetimlerin konusunu esas olarak, göreve ilişkin olsun ya da olmasın, kamu görevlilerinin suç oluşturan eylemlerinin ve işlemlerinin soruşturulması oluşturmaktadır (BİÇER-GÜNEY, 2000, s.20).

Yürütme denetimi, hem iç denetim hem de dış denetim şeklinde gerçekleştirilebilmektedir.

121. Denetimi Gerçekleştiren Kesimler Yönünden Denetim Türleri

Denetim, denetimi gerçekleştiren birimlerin kamu kesiminde veya özel kesimde bulunmaları göz önünde bulundurularak kamu kesimi denetimi ve özel kesim denetimi olarak ikili bir sınıflandırmayla değerlendirilebilir.

1-Kamu kesimi denetimi

Kamu kesimi denetimi; hem kamusal kurum ve kuruluşlarda hem de özel kesim kurum ve kuruluşlarında kamu düzeninin korunması ve kamusal gerekliliklerin sağlanması amacıyla, kamu kesiminde örgütlenmiş denetim birimleri tarafından bu kurum veya kuruluşların faaliyetlerinin ve organizasyonlarının denetlenmesidir.

Kamu kesimi denetim faaliyetleri de devlet anlayışındaki gelişmelere paralel olarak gelişmiş ve kapsamı içerisine mali denetim ve hukuka uygunluk denetiminin yanı sıra,

performans denetimini, bilgisayar tabanlı denetimi, program değerlendirmesi, çevresel etkilerin değerlendirilmesi gibi sistemleri de almıştır.

2-Özel kesim denetimi

Özel hukuk kuralları çerçevesinde, kamu kurum veya kuruluşlarından bağımsız bir şekilde kurulan denetim organizasyonlarının gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri özel kesim denetimini oluşturmaktadır. Ayrıca bu denetim kapsamına, özel sektörde faaliyet gösteren ve özel mülkiyet konusu olan kuruluşların, kendi faaliyetlerini kendi bünyelerinde oluşturdukları birimlerce denetlemeleri de girmektedir.

Özel denetim kuruluşları da denetim elemanı işe alma ve yetiştirme gibi iş ve işlemlerini yasalara uygun olarak gerçekleştirmek zorundadırlar.

122. Statüsü Yönünden Denetim Türleri

Denetimi gerçekleştiren birimin statüsü açısından değerlendirildiğinde denetim; iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim şeklinde sınıflandırılabilir.

1-İç denetim

Kurum veya kuruluşun kendi bünyesi içinde yapılandırılmış denetim birimleri tarafından, faaliyetlerinin başta belirlenen amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin bağımsız bir şekilde araştırılması olan iç denetim değişik şekillerde tanımlanmıştır.

İç denetim, bir kuruluşun fonksiyonlarını geliştirmek ve faaliyetlerine katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız bir denetim faaliyeti olup kuruluşa güvence ve danışma olanağı sağlayan bir denetim türüdür (YÖRÜKER, 2001, s.4).

Bir başka ifadeyle iç denetim, kuruluşun amaçlarının gerçekleşmesine yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun kendi içerisinde yapılandırılmış bağımsız bir denetim fonksiyonudur (ÖZEREN, 1999, s.3).

Değişik şekillerde tanımlanabilen iç denetimin amacını; bir kuruluşu yönetmekle görevli kimselerin bu görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerinde onlara yardımcı olmak (UZAY, 2003, s.71) veya kurum çalışanlarına incelenen faaliyetler ile ilgili olarak yapılan analizler ve değerlendirmeler sonucu belirlenen görüşler, tavsiyeler ve elde edilen nitelikli bilgiler sayesinde yol göstermek, olarak ortaya koymak mümkündür (ÖZEREN, 2000, s1).

Genel olarak iç denetimi; sadece mali olayları değil aynı zamanda mali olmayan olayları da kapsamına alan, kamu veya özel kesim varlıklarının, korunup korunmadığını, yetkili organlarca belirlenen amaçların gözetilip gözetilmediğini, gerek kuruluşun kendi yönetmeliklerine ve iç tebliğlerine gerekse ülke düzeyinde yürürlükte olan mevzuata uyulup uyulmadığını, denetleyen sistematik bir süreç olarak tanımlayabiliriz.

2-Dış denetim

Özel sektör ve kamu sektöründe uygulanmakta olan dış denetim, gerçekleştirildiği birimin elemanı olmayan, denetlenen kurum veya kuruluştan bağımsız bir şekilde örgütlenmiş denetim birimlerinin denetçileri tarafından gerçekleştirilen denetim türüdür.

Dış denetim, kurum veya kuruluşların kendi örgütsel hiyerarşileri ile ilgisi olmayan ve bu hiyerarşi dışındaki denetim birimleri tarafından yapılan denetimdir (İNAN, 1997, s.43).

Özel kesim uygulamasında dış denetim faaliyetleri özel denetim şirketleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Denetim talebi denetim uygulamasının yapılacağı birimden gelir. Bu talep üzerine bazı kurallar çerçevesinde yapılan anlaşma veya sözleşme uyarınca yürürlükteki yasalara uyulmak kaydıyla denetim faaliyeti gerçekleştirilir.

Genellikle denetlenen işletmelerin finansal tabloları üzerinde yapılan bu denetim söz konusu işletmelerin finansal tablolarının gerçek durumlarını ilgililere açıklayan bir fonksiyon üstlenmiştir. Bu denetim türünde asıl kapsam finansal işlemler olmakla birlikte, denetim uygulamaları performans odaklı da olabilmektedir. Bu denetimi gerçekleştiren denetçiler bazen muhasebecilerle karıştırılırlar, oysa denetçiler muhasebe bilgilerini kullanan, konunun uzmanı kimselerdir.

Kamu kesiminde yapılan dış denetimin türü ise uygunluk ve performans denetimi olabilmektedir. Bu denetimi yapan denetçiler, denetledikleri kurumların elemanı olmamaktadır. Denetim sonuçlarını bağlı oldukları kamu denetim kurumu başkanlığına ve ilgili mercilere raporlarlar.

Kamu kesimi dış denetim birimleri fonksiyonlarına göre yapılandırılırlar. Bu denetim birimlerinin yetki ve sorumluluk alanları bağlı oldukları kamu kuruluşunun statüsüne, denetim alanlarının büyüklüğüne göre belirlenmektedir.

3-Yüksek Denetim

Yüksek denetim, uygulaması açısından anayasal dayanağı bulunan ve meslek mensuplarına yasalarla mesleki güvenceler tanınan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamento adına yapılan denetimdir (Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, 2003, s.5).

Yüksek denetim kavramının değişik tanımları ve değişik ülkelerdeki uygulama özellikleri arasındaki ortak noktaları şu şekilde sıralamak mümkündür:

-Yüksek denetim halk tarafından seçilen parlamenterlerin oluşturduğu meclisler adına gerçekleştirilir.

-Yüksek denetim kurumlarında çalışan ve denetim faaliyetlerini gerçekleştiren denetim elemanlarının yasalarla belirlenmiş mesleki güvenceleri bulunmaktadır.

-Yüksek denetim kurumları ve uygulamayı gerçekleştiren denetçiler, denetim uygulamalarının her aşamasında tam bir bağımsızlık altında görevlerini yerine getirirler.

-Yüksek denetim birimleri, denetim uygulamaları açısından bağımsızlıkları yanında idari ve mali özerkliğe de sahiptirler.

-Yüksek denetim kurum ve denetçilerinin görev ve yetkileri bulundukları ülkelerin anayasalarında düzenlenmiştir.

-Yüksek denetim işlevsel anlamda yasama, yürütme veya yargı erklerinin içinde yapılandırılmamıştır.

Yüksek denetim kurumları Fransa, Hollanda, Japonya ve İspanya gibi ülkelerde kurul tipi modelde yapılandırılırken İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri ve İsrail gibi ülkelerde ofis tipi modelde yapılandırılmıştır.

123. Uygulandığı ve Kapsadığı Zaman Yönünden Denetim Türleri

Denetim uygulandığı ve kapsadığı zaman açısından da uygulamadan önce yapılan denetim, uygulama sırasında yapılan denetim, uygulamadan sonra yapılan denetim, sürekli denetim ve süreksiz denetim olarak sınıflandırılabilir.

1-Uygulamadan önce yapılan denetim

Kamusal veya özel bir işlemin veya kararın hayata geçirilmesinden önce, muhtemel yanlışlıkların, hataların ve kusurların ve sonuçların belirlenerek, bunların meydana gelmesinin önlenmesi amacıyla uygulanır.

Uygulamadan önce yapılan denetimin gerekliliği konusunda bazı tartışmalar olmuşsa da, Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Birliği'nin 1989 yılında yayımladığı denetim standartlarında uygulama öncesi denetimin bağımsız denetim elemanları eliyle yaptırılmasının gerekliliğini ortaya koyan açıklamasıyla bu denetim türünün gerekliliği de kanıtlanmıştır.

2-Uygulama sırasında yapılan denetim

İşlem veya faaliyetler başladıktan sonra, ancak sonuçlanmasından önce bunlar üzerinde yapılan denetim uygulamalarıdır.

Başka bir deyişle, işlem ve olayların yürütülmesi sırasında başvuru bu denetimde kamu kaynaklarının kullanılmasında mevzuata aykırı veya verimsiz-tutumsuz uygulamalar araştırılır (ALTUĞ, 2000, s.3).

3-Uygulamadan sonra yapılan denetim

Alınan kararlar çerçevesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin uygulanmasından sonra ortaya çıkan sonuçlar üzerinde yapılan denetimdir. Bu denetim, yapılmış olan hataları düzeltmeye ve sorumluları ortaya çıkarmaya yönelik bir denetim türü olarak uygulanmaktadır.

Hukuka uygunluk, mali doğruluk ve performans denetimi de uygulamadan sonra yapılabilir.

4-Sürekli denetim

Denetim uygulamasının denetim konuları üzerinde belirli aralıklarla, periyodik olarak yapılmasıdır. Bu denetim türünde denetime tabi alanın periyodik aralıklar dışında denetimsiz bırakılması söz konusu olmamaktadır.

5-Süreksiz denetim

Denetim kararını veren organın isteği üzerine gerçekleştirilen önceden belirlenebilen bir zamanlaması olmayan denetim türüdür.

Süreksiz denetimin belirleyici özelliği, denetimin düzenli aralıklarla veya önceden belirlenmiş tarihlerde yapılmamasıdır.

124. Konusu ve Amacı Yönünden Denetim Türleri

Konusu ve amacı yönünden denetim türlerini geleneksel bir denetim türü olan uygunluk denetimi, gelişmiş bir denetim türü olan performans denetimi ve yine gelişmiş bir denetim türü olan ekonomik denetim olarak sınıflandırabiliriz.

1-Uygunluk denetimi

Uygunluk Denetimi genel olarak, denetim konusu olan uygulamaların, mevzuata ve yasal olarak yapılmış düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesidir. Bu nedenle uygunluk denetimine hukuka uygunluk denetimi demek de mümkündür.

Mali açıdan bakıldığında hukuka uygunluk denetimini, gelir toplama ve harcama yetkisine haiz yürütme organının bu görevlerini yerine getirirken mali kanunlara ve bütçe kanunlarına uygun olarak hareket edip etmediğinin kontrol edilmesi olarak tanımlamak mümkün olacaktır (DOĞANYİĞİT, 1993, s.34).

Konuya genel olarak bakıldığında düzenlilik denetimi, biçimsel denetim, yasallık denetimi veya mali doğruluk denetimi şeklinde de adlandırılan bu denetim sisteminde kamusal faaliyetlerin, mali doğruluk ve yasalara uygunluk çerçevesinde denetlenmekte olduğu görülmektedir.

2-Performans denetimi

Devletlerin gerçekleştirdikleri fonksiyonları ile ilgili olarak meydana gelen gelişmeler kamu kaynaklarının asgari olarak verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde yönetilmesi ve denetlenmesi gereğini doğurmuştur.

Performans denetimi; denetlenen kamu kurum ve kuruluşlarının kendi sorumlulukları altında bulunan kamusal nitelikteki kaynakları verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde kullanıp kullanmadıkları hususunda ilgililere bağımsız bir şekilde bilgi ve öneriler veren, yine kamusal alanda verimliliğe, tutumluluğa ve etkinliğe ulaşmak için yapılan çalışmalarını geliştirmede denetlenen kurumlara yol gösteren ve yardımcı olan bir denetim sistemidir (COŞKUN, 1997, s.6).

Performans denetimi özel kesim uygulamalarını da kapsayacak şekilde; kaynakların başta belirlenen kurallara uygun kullanımının yanı sıra verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterleri dikkate alınarak kullanılıp kullanılmadığını araştıran ve uygulamaların bu kriterler çerçevesinde gerçekleştirilmesinin sağlanabilmesi için çözüm önerilerini ortaya koyan bir denetim süreci şeklinde tanımlanabilir.

3-Ekonomik denetim

Ekonomik denetim, uygunluk ve performans denetim tekniklerinin birlikte uygulandığı çağdaş bir denetim türüdür.

Ekonomik denetim kapsamında; bir taraftan denetimi yapılan birimin, finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ayrıntılı bir inceleme yapılarak ortaya konulmakta, diğer taraftan kuruluşa tahsis edilen kaynakların, tüm işletme fonksiyonları da dikkate alınmak suretiyle, rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik, karlılık ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı ölçülmekte ve bu doğrultuda önerilerde bulunmaktadır (Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, 2003, s.1).

Tez çalışmasının bu bölümünde denetim kavramının tanımı, denetim kavramıyla benzer kavramlar, denetim standartları, süreci, teknikleri, amaçları ve türleri inceleme konusu yapılmıştır.

Sonraki bölüm ise performans denetiminin tanımı, özellikleri, ortaya çıkış nedenleri, amacı, incelediği konular, uygunluk denetimi ile arasındaki farklar, unsurları, unsurlarının birbirleriyle olan ilişkileri ve yeni unsurları, teknikleri, süreci, performans değerlendirmesinin tanımı, amacı, yararları performans denetiminden farkları, performans ölçümünün tanımı, nedenleri, temel özellikleri ile performans denetiminin bazı ülkelerle Avrupa Birliği'ndeki uygulamalarının incelenmesinden oluşmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. PERFORMANS DENETİMİ

Bu bölümde; performans denetiminin tanımı, özellikleri, ortaya çıkış nedenleri, amacı, incelediği konular, uygunluk denetimi ile arasındaki farklar, unsurları, unsurlarının birbirleriyle olan ilişkileri ve yeni unsurları, teknikleri, süreci, performans değerlendirmeleri, performans ölçümü, bazı ülkelerle Avrupa Birliği uygulamaları konu edilmektedir.

20. Performans Denetiminin Tanımı ve Özellikleri

200. Performans Denetiminin Tanımı

Toplumsal ve yönetsel değişikliklerle birlikte denetim kavramı içinde 1940'lı yıllarda yerini almaya başlayan performans denetimi, 1960 yıllarının sonunda ABD, Kanada, İngiltere, İsveç ve diğer bazı ülkelerde uygulanmaya başlanmıştır.

Performans denetiminin tanımını yapmadan önce performans teriminin ne anlama geldiğini açıklamak yerinde olacaktır.

Performans, görev ve kişi ile ilgili olup görevin gereği olarak önceden belirlenen ölçütleri karşılayacak biçimde görevin yerine getirilmesi ve yine önceden belirlenen amaca veya amaçlara ulaşma seviyesidir (OKUTAN, 2002, s.2).

Genel anlamıyla performans önceden belirlenmiş bir amaca yönelik olarak yapılan planlar doğrultusunda ulaşılan noktayı, başka bir deyişle elde edilenleri kalite ve kantite yönleriyle belirleyen bir kavramdır (SONGUR, 1995, s.1).

Performans denetimi tanımlaması çok da kolay olmayan, çok geniş faaliyet alanlarını kapsamına alan bir denetim türüdür (SHAND-ANAND, 1996, s.59).

Gerçekten de kaynakların asgari olarak verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterleri çerçevesinde elde edilmesini korunmasını ve harcanmasını sağlayabilmek için faaliyetlerin bağımsız denetçiler tarafından sistematik ve objektif olarak incelenmesi süreci olan performans denetimi birbirinden çok farklı olmamakla birlikte değişik şekillerde tanımlanabilmektedir. Bu tanımlardan bazıları şunlardır;

Performans denetimi bağımsız, objektif ve sistematik bir şekilde, yönetimin, organizasyonun, programın veya faaliyetlerin idaresinin bakış açılarının; organizasyonun, programların veya faaliyetlerin tutumluluk, verimlilik ve etkinlik kriterleri göz önünde tutularak yönetilmesi ve kurum veya kuruluşun içsel yöntemlerinin tutumluluğunun, verimliliğinin ve etkinliğinin artırılmasını sağlayacak ve izleyecek yeterlilikte olması ile tavsiye edilen yönetim uygulamalarının performansı izleme ve geliştirebilme özelliklerini içermesi yönünde şekillendirerek, belirtilen amaçlar çerçevesinde sorgulanmasını sağlama sürecidir (SCOTT, 1996, s.213).

Bir başka ifadeyle performans denetimi, denetlenen kurum veya kuruluşların kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğini anlamak için faaliyetlerin makul ölçülerle bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir (GÜLEN, 1999, s.2). Başka bir bakış açısıyla Performans denetimi, denetlenen birim, olay veya kişinin planlama, uygulama ve kontrol faaliyetlerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterleri çerçevesinde incelenmesidir (ÖZEREN, 2002, s.10).

Performans denetimi, devlet faaliyetlerinin sistematik olarak belirlenmiş amaçlar çerçevesinde, organize ve objektif olarak incelenmesidir. Diğer bir deyişle performans denetimi, devlet fonksiyonlarının uygulamasının ekonomikliğini, verimliliğini, maliyet etkinliğini ve çevresel etkilerini, etkinlik ölçüm prosedürlerini, hesap verme-sorumluluk ilişkisini, kamusal varlıkların korunmasını ve verilen yetkilere uygun davranılıp davranılmadığının performans denetimi kriterlerine göre incelenmesini ifade eder (YÖRÜKER, 1999, s.6).

Genel olarak bakıldığında performans denetimi, kaynakların sadece yasal düzenlemelere uygun olarak değil aynı zamanda verimlilik, etkinlik, tutumluluk ve çevresel etkiler gibi çağdaş nitelikteki kriterler gözetilerek kullanılıp kullanılmadığını

inceleyen ve bu doğrultuda çözüm önerileri ve alternatifler ortaya koyabilen bir denetim sistemi olarak tanımlanabilir.

201. Performans Denetiminin Özellikleri

Performans denetimi, kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesine olanak sağlayan geleneksel denetim sistemlerinden farklı bazı özellikler taşımaktadır. Bu özellikler arasında aşağıda belirtilen hususlar yer almaktadır.

Performans denetiminin odak noktası yürütmenin ve kuruluşların temel politik tercihlerinin daha ekonomik ve daha rasyonel bir şekilde yaşama geçirilmesi olmaktadır. Performans denetiminin yapıcı ve ek değer yaratıcı bir nitelik taşıdığı ve hatalı uygulamaların sergilenmesinden çok tutumlu, verimli ve etkin kaynak kullanımını güvence altına alacak sistemlerin kurulmasını ve geliştirilmesini ön plana çıkardığı gözlenmektedir. Performans denetiminin amaçları arasında sadece az para harcanması değil, doğru şeylere akıllıca para harcanması yer almaktadır (BARUN ve diğerleri, 2000, s.6).

Bu denetim türünde, denetim yapıcı ve ek değer yaratıcı bir özellik göstermekte ve hatalı uygulamaların ortaya çıkarılmasından çok tutumlu verimli ve etkin kaynak kullanımını sağlayacak sistemlerin kurulması, geliştirilmesi ve uygulanması için yöntem belirleme işlevi ön plana çıkmaktadır (COŞKUN, 2000, s.7).

Performans denetimi sadece denetlenen kurum veya kuruluşun parasal muamelelerini sorgulayarak, kanun, düzen ve usullere uygunluğuna dair yorum yapmakla kalmamakta, aynı zamanda onun performansının işlemsel alanını kapsayan ve ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik görüşleri üzerinde de yorum yapabilen bir özellik taşımaktadır (CHAUDHARY, 1995, s.20).

Performans denetimi, geleneksel denetim teknik ve uygulamalarının aldığı zamana nazaran daha uzun bir süreç içinde, denetim uygulaması öncesi yapılan plan ve programlara bağlı kalınarak gerçekleştirilen bir denetim türüdür.

Performans denetiminin başarı düzeyi, uygulayıcısı olan denetim elemanlarının yeterlik düzeyine ve elde edilen denetim kanıtlarının niteliğine sıkı sıkıya bağlıdır.

Performans denetimi tespit edilen sorunlara çözüm önerileri getirebildiği kadar, aynı zamanda oluşması muhtemel sorunları da belirterek önleyici tedbirler alınmasına da olanak sağlamaktadır.

Genel olarak bakıldığında ise performans denetiminin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (ABİD, 1998, s.121):

-Geleneksel denetiminin esasları arasında yer alan kanıt toplama, belgelendirme, nesnel güvenilirlik, rapor verme ve bağımsızlık gibi genel kabul görmüş denetim standartları performans denetimi için de aynı derecede önem taşır.

-Denetim kanıtları ile ilgili olan uygunluk, doğruluk, yeterlik, geçerlik, güvenilirlik ve yerindelik gibi genel kabul görmüş ve benimsenmiş temel ilkeler performans denetimi için de aynı şekilde geçerli olmaktadır.

-Performans denetimi, diğer denetim türleri arasında kapsamının genişliği ile karakterize edilebilir. Performans denetiminin kapsamının genişliği denetim kapsamındaki bir kurumun bütün faaliyetlerinin, kontrollerinin sistemlerinin ve programlarının tek tek denetim konusu yapılmasını ifade etmez. Denetim, etkinliğin sağlanması için belli bir zaman dilimi içinde ve belirlenen kısımlarda yürütülür.

-Performans denetimi yönetim sistemindeki zayıflıkları belirtmesinin yanı sıra, uygulanabilir gelişme yolları hakkında da yapıcı önerilerde bulunur. Basit olarak analitik olmayıp, geleceğe yöneliktir.

-Performans denetimi, disiplinler arası bir denetim türüdür.

21.Performans Denetiminin Ortaya Çıkış Nedenleri, Amacı ve İncelediği Konular

Kamu kesiminin görev ve sorumluluk alanlarının ve şekillerinin yeniden tanımlanması zorunluluğu artık kamusal faaliyetlerin klasik yönetim sistemleriyle gerçekleştirilmesini ve denetlenmesini olanaksız kılmıştır.

Dolayısıyla yeni denetim sistemleri arayışı ve sonunda da uygulanması kaçınılmaz olmuştur. Bu arayışların sonunda ortaya konulan denetim sistemi ise, yeni koşulların gerekliliklerini karşılayabileceği düşünülen performans denetimi olmuştur.

210.Performans Denetiminin Ortaya Çıkış Nedenleri

Kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olan vergi gelirlerinin, sosyal güvenlik primlerinin, ve diğer kamu kaynaklarının azalmaya başlaması veya bazı nedenlerden dolayı sınırlandırılması, ancak bütün bunlara rağmen kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılması taleplerinin azalmaması, kamu hizmetleri için performans ve verimlilik kavramlarını çok önemli birer olgu haline getirmiştir. Dolayısıyla denetimin özellikle de bu tür kavramları yapısında bulunduran denetimin bu sorunların çözümünde yardımcı bir rol oynayabileceği çok açık bir hale gelmiştir (DANON, 1996, s.165).

Günümüzde her rejimin yapısı içinde bir “hesap verme sorumluluğu” olgusu vardır. Bu olgu temelde denetimin ve dolayısıyla performans denetiminin ortaya çıkış nedenlerindendir. Özellikle demokratik rejimle yönetilen ülkelerde, kamu kaynaklarının kullanımını yönetenlerin ve kullanım kararlarını verenlerin parlamentoya, ama aslında kamuoyuna karşı hesap verme sorumlulukları vardır.

Demokratik rejimlerde devletin üst organlarının hesap verme yükümlülükleri şu sırayı izler (COŞKUN, 2000, s.10):

-Parlamentonun ülkenin yönetiminden ötürü vatandaşlarına karşı yükümlülüğü nedeniyle oluşan hesap verme sorumluluğu.

-Bakanların, bakanlar kuruluna ve bakanlar kurulunun da parlamentoya karşı yürütme organı olma sıfatıyla var olan hesap verme sorumluluğu.

-Bakanlık üst yönetimleri ve teşkilatlarının bakanlık faaliyetlerinden dolayı bakana karşı ve uygulamada parlamentoya karşı var olan hesap verme sorumluluğu.

Performans denetiminin ortaya çıkış nedenlerini kamuoyu beklentilerindeki değişmelerde, yönetim anlayışındaki değişmelerde ve denetim anlayışındaki değişmelerde aramak doğru olacaktır.

1-Kamuoyu beklentilerindeki değişmeler

Dünyada demokrasi anlayışının gelişerek yaygınlaşması, kamuoyunun dolayısıyla temsilcisi sıfatını taşıyanların kamu yönetimine ve sonuçlarına bakışını ve beklentilerini temelden değişmiştir.

Bu gelişmelerin bir yansıması olarak toplumsal bilinç artık kamu kaynaklarının yeterince iyi kullanılıp kullanılmadığı ile ilgilenmeye başlamıştır.

Bilinçli geniş halk kitleleri öncelikle devlet işleyişini daha iyi öğrenmek istemekte, hukuka uygunluktan öte kamu kaynaklarının yerinde, zamanında, tutumlu, etkin kullanılıp kullanılmadığını ve kaynakların bu şekilde kullanılmasında yapılan yanlışlıkları bilmek, bunlara sebep olan koşulların düzeltilmesini ve varsa sorumluların sorumluluklarının saptanmasını istemektedirler (İNAN, 1987, s.21).

Toplumdan gelen bu yaklaşımlar, temelde kamuoyu adına yapılan denetim uygulamalarını söz konusu isteklere cevap verebilecek düzeye ve özelliklere uygun bir yapıya dönüştürme gerekliliğini doğurmuştur.

Geleneksel denetim uygulamaları genelde yasalara uygunluk ve doğruluk çerçevesinde şekillenirken, performans denetimi kavramıyla birlikte kaynak kullanımı; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterleri yönünden de incelenmeye başlanmıştır.

2-Yönetim anlayışındaki değişmeler

Dünyada yaşanan global değişim, bir çok alanda olduğu gibi yönetim anlayışında da yeni beklentileri ve açılımları da beraberinde getirmiştir.

Ekonomik ve mali baskılar tüm dünya ülkelerinin; programlarında, faaliyetlerinde ve hukuki görevlerinde, hükümetlerin sorumlulukları açısından ciddi bir temel gözden geçirme yapmalarına neden olmuştur (ROTH, 1996, s.250).

Gerçekten de devlet yönetimlerinin artık ülkelerin sosyo-ekonomik yapılarında daha fazla sorumluluk yüklenmesi ve faaliyet alanlarının genişlemesi, kıt kaynak kullanımında

rasyonel karar alma gerekliliği, kamu kaynak kullanımındaki fiili artış ve bu kullanımın sonuçlarının değerlendirilmesinde objektif kriterlerin kullanılması gereği gibi olgular, geleneksel yönetim sistemlerinin yenilenmesini zorunlu bir hale getirmiştir.

Değişen yönetim sistem ve uygulamaları, bunlarla uyumlu yeni denetim sistemlerinin kurulması gereğini de beraberinde getirmiştir.

3-Denetim anlayışındaki değişmeler

Geleneksel denetim sistemlerinin yukarda açıklanan gelişmeleri yakalayamaması ve beklentileri karşılayamaması, bu gelişmeler doğrultusunda yeni denetim sistemlerinin oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır.

İlk kez 1977 yılında Lima’da yapılan INTOSAI Kongresinde performans denetimi kavramı kamu denetimi ile birlikte anılmış ve bu durum üye ülke yüksek denetim kurullarına bildirilmiştir.

211.Performans Denetiminin Amaçları

Performans denetimi uygulamalarının amaçları arasında yönetim sistemlerinin ve hesap verme sorumluluğunun değişen koşullar doğrultusunda yeniden tanımlanarak geliştirilmesi ve kıt kaynakların, niteliksel ve niceliksel olarak artan taleplere cevap verebilmesi için, rasyonel kullanımının sağlanması gösterilebilir. Bunların dışında performans denetiminin amaçları arasında şunlar gösterilebilir:

-Yasama organının kontrol ve gözetim sorumluluğunu etkili bir biçimde yerine getirmesinde, parlamenterlere yardımcı olmak (YÖRÜKER-ÖZEREN, 2002, s.4).

-Hesap verme sorumluluğunun geliştirmenin yanı sıra belki de bundan daha fazla olmak üzere, denetim kapsamındaki kişi, faaliyet veya programların performansını geliştirmek (BARZELAY, 1996, s.20).

-Parlamentoya yönetim ile ilgili çalışmalarında tavsiyelerde bulunmak ve kamu fonlarının verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde harcanmasını sağlayan yöntemlerin geliştirilmesine yardımcı olmak (SLOAN, 1996, s.139).

-Kurumların doğru işleri yapıp yapmadıkları ve işleri doğru şekilde ve en az maliyetle yapıp yapmadıklarının araştırılması (DEMİRBAŞ, 2001a, s.5).

-Kamu yönetiminde performansa ilişkin hesap verme sorumluluğunun kurumsal düzeyde ve yöneticiler arasında yerleşmesine ve derinlik kazanmasına katkıda bulunmak ve böylece kamu yönetiminde yenileme ve yeniden yapılanma çalışmalarına hız kazandırmak (ÖZBARAN, 2001, s.12).

Genel olarak bakıldığında performans denetiminin amacı; hesap verme sorumluluğunun tanımını sadece yasal düzenlemelere uygun hareket etmek olmaktan çıkararak performans kriterlerini dikkate alarak uygulamada bulunma sorumluluğunu da kapsar hale getirmek, bu sayede hem yürütme organını yasama organına karşı kamusal kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterleri göz önüne alınarak kullanılıp kullanılmadığı hususunda da hesap vermek durumunda bırakmak hem de idari birimlere, yürütme organına aynı çerçevede hesap verme sorumluluğu yüklemek, böylece de kamusal kaynak kullanımını daha verimli, etkin ve tutumlu bir hale getirmektir.

212. Performans Denetiminin İncelediği Konular

Performans denetiminin konusunu, denetim kapsamında bulunan alanların, performans denetimi unsurları olan verimlilik, etkinlik, tutumluluk, çevresel faktörler ve etik gibi kriter çerçevesinde değerlendirilmesi oluşturmaktadır.

Performans denetiminin inceleme alanını oluşturan konulardan bazılarını şu şekilde sıralamak mümkündür (ÖZER, 1995, s.99):

-Denetlenen birimin yetkisi dahilinde kalan faaliyetleri kendisinden beklenen şekilde yerine getirip getirmediği ve bu faaliyetlerin amaçlarına ulaşp ulaşmadığı.

-Program veya faaliyetlerin ve harcamaların verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde mevzuatın gereklerine de uygun olarak yönetilip yönetilmediği.

-Kaynakların önceden belirlenen seviyede verimli etkin ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı.

-İncelenen alandan sağlanması beklenen gelirlerin toplanıp toplanmadığı ve bu gelirlerin hesaplarının tam olarak ve istekleri karşılayabilecek şekilde verilip verilmediği.

-Kurum veya kuruluşun muhasebe sisteminin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenmiş olup olmadığı.

-Denetlenen biriminin gerçek mali yapısının, hazırlanan mali tablo ve çalışma raporları ile doğru bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı.

Bunların yanı sıra İngiltere Ulusal Denetim Ofisi onbir tane temel performans konusu belirlemiştir (COŞKUN, 2000, s. 62,63):

-Yetki; genel olarak denetlenen kurumun faaliyetlerinin yasal çerçeve içinde yürütülüp yürütülmediği ve özel olarak incelenen alanda yapmış olduğu iş ve işlemler ile ilgili olarak yetkili olup olmadığının belirlenmesi.

-İhtiyaç; kamu sektörünün, denetim kapsamında incelenen alanda kaynak kullanmasına ve harcama yapmasına gerek olup olmadığı, denetlenen kurumun bu kapsamda uygulamalarda bulunmasının haklı ve geçerli nedenlerinin bulunup bulunmadığının belirlenmesi.

-Alternatifler; ihtiyaçların karşılanması anlamında amaçlara ulaşılmasını sağlayacak nitelikte başka seçeneklerin olup olmadığının ve en iyi alternatifin seçilip seçilmediğinin belirlenmesi.

-Metod; faaliyetlerin, planlanıp planlanmadığının, bu doğrultuda organize bir şekilde hareket edilip edilmediğinin ve faaliyetlerin kabul edilir bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin belirlenmesi.

-Standartlar; önceden belirlenmiş amaçlara ulaşmak için ölçütler belirlenip belirlenmediği ve bu amaçlara ulaşılmasında başarılı olmak için idarenin kendine hedefler belirleyip belirlemediğinin tespit edilmesi.

-Zamanlama; işlerin uygun bir şekilde ve gecikmeden yürütülüp yürütülmediğinin ve gereksiz harcamalardan kaçınılıp kaçınılmadığının belirlenmesi.

-Kontroller; tatmin edici bir etkinlik, verimlilik ve tutumluluk düzeyi için yeterli kontrollerin olup olmadığının belirlenmesi.

-Maliyet; kaynakların verimli ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi.

-Maksimum hasıla; gelir-hasıla oranının optimal noktada tespit edilip edilmediğinin belirlenmesi.

-Başarı; amaçlanan hedeflere tam anlamıyla ulaşıp ulaşılmadığının ve hedeflere ulaşılma çabaları sırasında önemli sayılabilecek olumsuz etkilerin veya önceden amaçlanmayan sonuçların ortaya çıkıp çıkmadığının belirlenmesi.

-Dahil edilebilecek başka konular; denetim faaliyetleri kapsamında kalan toplumda oluşmuş (mali olan veya olmayan) ve performans konusu yapılabilecek önemli başka neler olduğunun belirlenmesi.

213. Performans Denetimi İle Hukuka Uygunluk Denetimi Arasındaki Farklar

Geleneksel bir denetim şekli olan hukuka uygunluk denetimi ile gelişmiş bir denetim sistemi olan performans denetimi arasında gerek amaçlar gerek uygulama şekilleri gerekse ulaşılan sonuçlar açısından bir çok farklılıklar bulunmaktadır.

Performans Denetimi ile Hukuka Uygunluk denetiminin birbirleriyle karşılaştırılmaları neticesinde Tablo 1’de yer alan farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Tablo : 1

Hukuka Uygunluk Denetimi ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması

Hukuka Uygunluk Denetimi	Performans Denetimi
1.Denetleyenin, denetlenen birim yönetici ve çalışanlarına karşı üstünlüğü vardır. Denetim eleştirel bir bakış açısıyla, mevzuata aykırı işlemleri, usulsüzlükleri, hataları ve yolsuzlukları ortaya çıkarma amacıyla yapılır.	1. Denetleyenin, denetlenen birim yönetici ve çalışanları ile geleneksel denetim anlayışında var olan, ast üst ilişkisi yoktur. Denetim uygulaması, hukuka uygunluk denetiminin araştırma konularını göz önünde tutarak, denetlenen birimin önceden belirlenmiş genel amaçlara ulaşma derecesi, başarısı ve işlevleri denetim konusu yapılır.
2.Bu denetim türünde denetlenen birimin mali mevzuata karşı durumu önemli olduğundan denetim uygulamasında mali veriler ile mevzuat verileri dikkate alınır.	2.Performans denetiminde tek hedef mevzuata uygunluğun araştırılması olmadığından denetim uygulamasında mevzuatla ilgili olsun yada olmasın denetim planı yapılması aşamasında belirlenen amaçlar doğrultusunda elde edilen veriler kullanılabilir.
3.Denetim alanını, denetlenen birimin ve elemanlarının faaliyetlerini düzenlemelere ve mevzuata uygunluğu ile bu faaliyetlerin doğruluğu açısından incelenmesi oluşturduğundan bu tür denetim dar kapsamlıdır.	3.Performans Denetiminde denetim alanının da kalan konular verimlik, etkinlik ve tutumluluk kriterleriyle de değerlendirildiğinden denetim daha geniş kapsamlıdır.
4.Denetim, genellikle uygulamadan sonra, sorunlar ortaya çıktığında geçmişe yönelik olarak belgeler üzerinden yapılır.	4.Performans denetimi geçmişe değil geleceğe yönelik bir denetimdir. Gelecekteki muhtemel sorunlara karşı uygulamaların nasıl olması gerektiği yönünde tespit ve öneriler sunar.
5.Denetlenen birimlerin, önceden belirlenerek kendilerine hedef olarak gösterilmiş amaçlara ulaşma başarılarını denetim konusu yapmaz.	5.Denetlenen birimlerin, önceden belirlenerek kendilerine hedef olarak gösterilmiş amaçlara ulaşma başarılarını ve yöntemlerini dikkate alır.
6.Bu tür denetim de geleneksel denetim tekniklerini kullanır.	6.Uzmanlık gerektiren gelişmiş denetim tekniklerini kullanır.
7.Denetlenen birimin, hedeflerine ulaşmada mevzuattan veya başka sebeplerden dolayı karşılaştığı zorlukları ve engellemeleri dikkate almaz.	7.Denetlenen birimin, hedeflerine ulaşmada mevzuattan veya başka sebeplerden dolayı karşılaştığı zorlukları, engellemeleri ve performans kriterlerinin yerine getirilmemesinin nedenlerini araştırarak bu konularda çözüm önerileri ortaya koyar.
8.Sadece denetlenen konuyla ilgili olarak durum tespiti yapıldığından statik bir denetim türüdür.	8.Durum tespitinin ötesinde geleceğe yönelik öneriler de içerdiği için dinamik bir yapıya sahiptir.
9.Hukuka uygunluk denetiminin kriteri mevzuat hükümlerdir.	9.Performans denetimi kriterleri mevzuat hükümleri ile sınırlı değildir.
10.Hukuka uygunluk denetimi uygulamalarında kullanılan yöntemler genelde her denetim konusu için aynıdır.	10.Performans denetimi uygulamalarında her farklı konu için değişik bir yöntem uygulanabilir.
11.Denetim kriterlerinin objektif olma özelliği yüksektir.	11.Kullanılan kriterlerinin objektif olma özelliği hukuka uygunluk denetimi kriterlerine göre daha azdır.

22. Performans Denetiminin Unsurları

Performans denetimi, faaliyet, proje, iş, işlem veya benzeri denetim konuları üzerinde uygulanırken bazı temel unsurlar üzerine şekillenir. Bu unsurlar arasında geleneksel denetimin tek kriteri olan yasal düzenlemelere uygunluğun yanı sıra asgari olarak verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarının değerlendirilmesi de bulunmaktadır.

220. Verimlilik Kavramı ve Denetimi

2200. Verimlilik Kavramı

Prodüktivite veya üretkenlik olarak da adlandırılabilen verimlilik kavramı en basit tanımıyla bir üretim faaliyetinde çıktının girdiye oranıdır. Bu kapsamda görece bir kavram olmayan verimlilik incelenen karar birimlerinin verimliliklerini birbirlerinden bağımsız olarak ölçme imkanı sağlamaktadır (TARIM, 2001, s.11).

Verimlilik, çıktılarla (mal hizmet ve diğer sonuçlar) bunları üretmekte kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi tanımlamakta, belli bir girdi ile maksimum çıktı elde edilmesi veya belirli bir çıktının minimum girdi ile elde edilmesi anlamına gelmektedir. (GÜLEN, 1999, s.II/1). Başka bir yaklaşımla verimlilik, belirli seviyedeki çıktı düzeyine ulaşmak için gereken girdilerin en aza indirilmesiyle yada belirli girdilerle çıktı düzeyinin en üst seviyeye çıkarılmasıyla ilgili bir kavramdır (KAYA-ARAL, 2000, s.14).

Verimliliğin matematiksel açıklaması olarak; $\text{verimlilik} = \frac{\text{Çıktı}}{\text{Girdi}}$

Şeklinde ortaya çıkan bu matematiksel ilişkiye göre verimlilik bir üretim ya da hizmet sürecinin belli bir dönemi sonunda ulaşılan çıktı düzeyi ile bu üretimi gerçekleştirmek amacıyla kullanılan girdi miktarının birbirine oranlanmasıyla elde edilen bir katsayıdır (AKAL, 1998, s.18).

Belirlenen bir çıktı düzeyine en az maliyetle ulaşılması veya eldeki mevcut kaynaklarla daha yüksek düzeyde bir çıktı elde edilebilmesi faaliyetleri anlamına gelen verimlilik, parasal değerlerle ifade edilebilen veya hesaplanabilen bir kavramdır.

2201. Verimlilik Denetimi

Verimlilik denetimi, organizasyonun fonksiyonlarını, yöntemlerini ve girdilerini en uygun biçimde çıktı haline getiren program unsurlarını özellikle de maliyetleri dikkate alarak değerlendiren bir sistemdir (BARZELAY, 1996, s.22).

Verimlilik denetiminde, denetçi denetim uygulamasını, denetim kapsamındaki faaliyetler sonucu elde edilen çıktıları dikkate alarak gerçekleştirir.

Bu bakış açısı ile denetçi var olan çıktı düzeyinin belirli bir girdi ile daha tatminkar bir seviyeye çıkarılıp çıkarılamayacağı sorusunun cevabını arar ve denetim faaliyetlerini de bu çerçevede şekillendirir.

Verimlilik denetiminin hedefleri arasında aşağıda belirtilen değerlendirmelerin yapılmasını sayabiliriz (Sayıştay, 1997b, s.10):

-Kurum veya kuruluşların çalışmalarının yada denetim konusu faaliyetlerinin sonucunda ulaşılan verimlilik düzeyinin makul standartlarla karşılaştırılması.

-Verimlilik düzeyinin ölçülmesinde ve raporlanmasında kullanılan sistem ya da prosedürlerin yeterliliğinin ve güvenilirliğinin belirlenmesi.

-Kurum veya kuruluşların verimliliklerini daha üst seviyelere çıkarmak için yaptığı çalışmaların ve uygulamaya koyduğu sistemlerin değerlendirilmesi.

-Kurum veya kuruluşların; yönetim süreçlerinin, bilgi ve faaliyet sistemleri ile uygulamalarının ilgili birim için verimlilik elde edilmesinde yardımcı olup olmadığının belirlenmesi.

Verimlilik denetiminde; temel yönetim süreçleri, sistemler, verimliliğin sağlanmasında önemli olan uygulamalar ve işlemler denetçi tarafından dikkate alınacak başlıca faktörlerdir (Sayıştay, 1997c, s.4).

Özel olarak kamusal açıdan bakıldığında, verimlilik denetimi kamu kurum veya kuruluşunun denetlenmekte olan faaliyet yada programının yönetiminde, girdi kaynakların verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesidir (Sayıştay, 1997d, s.21).

221. Etkinlik Kavramı ve Denetimi

2210. Etkinlik Kavramı

Gelişen devlet anlayışı ile birlikte kamusal kurum ve kuruluşların sorumlulukları da artmış ve yerine getirdikleri kamusal görevlerini, niteliksel ve niceliksel olarak artan talepler karşısında, daha az kaynak kullanarak gerçekleştirmek zorunluluğu ile karşı karşıya kalmışlardır.

Devletlerin gerçekleştirdikleri pek çok hizmet parasal değerlerle ölçülebilecek özelliğe sahip değildir. Ancak kamusal faaliyetlerin değerlendirilmesi, bu faaliyetlerin süre gelen yöntemlerle devam ettirilip ettirilmemesine veya daha faydalı bir faaliyetle değiştirilip değiştirilmemesine ya da tamamen ortadan kaldırılıp kaldırılmamasına karar verilmesi açısından, bir zorunluluktur.

Bu noktada verimlilik kavramı söz konusu kamusal faaliyetlerin değerlendirilmesinde yetersiz kalmış bu yüzden de verimlilikten daha geniş bir kavram olan etkinlik (etkenlik) kavramı bu tür faaliyetleri ve sonuçlarını değerlendirmek üzere kullanılmaya başlanılmıştır.

Etkinlik, bir faaliyetin sonuçlarının önceden belirlenmiş kriterleri hangi ölçüde karşıladığının belirlenmesidir (KAYA-ARAL, 2000, s.12).

Etkinlik aslında bir organizasyonun gerçekleştirmek istedikleri ile gerçekleştirebildikleri arasında yapılan bir karşılaştırmadır. Bu ilişki;

$$\text{Etkenlik} = \frac{\text{Gerçekleşen Çıktı (Sonuç)}}{\text{Beklenen Çıktı}}$$

Eşitliği ile gösterilebilir (AKAL, 1998, s.18). Diğer bir ifade ile etkinlik, bir organizasyon tarafından gerçekleştirilen iş ve işlemler ile ilgili parasal değerlendirmelerin

ötesinde ancak bunları da kapsayacak bir biçimde, bir amacın yerine getirilmesindeki uygulamaların başarı derecesi olarak tanımlanabilir.

2211. Etkinlik Denetimi

Etkinlik denetiminde, denetim konusu olan kurum veya kuruluşların işlemleri ile belirli faaliyetleri sonucunda, önceden belirlenen amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı inceleme konusu yapılır.

Uygulamada kaynakların verimli ve tutumlu olarak kullanılması halinde bile istenilen sonuçlara ulaşamadığı görülebilmektedir. İşte etkinlik denetimi verimlilik ve tutumluluk kriterlerinin sağlandığı şartlarda bile istenilen sonuçlara ulaşamamasının gerekçelerini ve çözüm yollarını araştırmaktadır.

Etkinlik denetimini gerçekleştiren bir denetçi şunları dikkate almalıdır (KHAN, 1990, s.14-15):

-Denetlenen birim tarafından belirlenen hedeflerin kesin olduğu kadar uygulanabilir bir şekilde tanımlanıp tanımlanmadığı ve daha da önemlisi bu hedeflerin ölçülebilir olup olmadığı,

-Hedeflerin gerçekçi bir şekilde tayin edilip edilmediği, (bu hedeflerin hükümetten fazladan ödenek alabilmek için tayin edilmiş olması ihtimaline karşın)

-Hedeflerin, güvenilir olarak değerlendirilen, tahmin ve gerçeklere ne ölçüde dayandırıldığı,

-Hedeflere ulaşılmasında ne ölçüde başarılı olunduğu,

-Hedeflere ulaşılması için seçilen politik araçların detaylı alternatif analizlere dayandırılıp dayandırılmadığı,

-Denetlenen birimde yaşanan gelişimin, bu birimin faaliyet ve politikalarına bağlı olup olmadığı,

-Denetlenen birimin siyasi araçlarının etkinliğini gösterecek tatmin edici bir düzenlemeye sahip olup olmadığı.

222. Tutumluluk Kavramı ve Denetimi

2220. Tutumluluk Kavramı

Verimlilik ve etkinlik kavramlarıyla yakın ilişkisi olan tutumluluk kavramı ancak bir amaca ulaşılmasında, alternatif yolların veya yöntemlerin olması durumunda geçerliği olabilecek bir kavram olmaktadır.

Tutumluluk uygun kaliteyi dikkate alarak, faaliyetler için kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesi olarak açıklanabilir (COŞKUN, 1997, s.5). Başka bir ifadeyle tutumluluk bir iktisadi işlem sürecinde girdi olarak kullanılan kaynakların en düşük maliyetle ancak uygun kalite ve miktarda kullanılmasıdır (BATIREL, 1992, s.38).

Tutumluluk aynı zamanda üretim sürecinde, çıktıların girdilere oranlamasıyla ortaya çıkan bir büyüklük olarak değerlendirilebilirken, geniş anlamıyla tutumluluk amaçlanan hedeflerin kalitesinden ve miktarlarından vazgeçmeden hedeflere daha az maliyetle ulaşılması olarak tanımlanabilir.

2221. Tutumluluk Denetimi

Tutumluluk denetiminde denetçi, kaynakların elde edilişini tutumluluk açısından değerlendirirken, aynı zamanda kaynakların uygun miktarlarda, doğru ve uygun alanlardan, uygun zamanda, uygun maliyetle ve uygun şekilde elde edilip edilmediğini araştırır (KHAN, 1990, s.6-7).

Tutumluluk denetiminde denetçi yukarıda belirtilen şartların varlığını araştırırken var olan durumu, önceden belirlenen makul standartlarla karşılaştırmak durumundadır.

Tutumluluk kriteri çerçevesinde sağlanan kaynakların uygun miktarda olup olmadığının belirlenmesinde, faaliyetin istenilen nitelikte gerçekleştirilmesi için gerekli olan optimal kaynak miktarının sağlanıp sağlanmamış olduğu dikkate alınacaktır.

Kaynakların uygun alanlardan sağlanıp sağlanmadığına karar verilirken, alternatif kaynak alanlarının, amaçlara ulaşılmasında sağlayacağı katkı düzeyi karşılaştırmalı olarak belirlenmektedir.

Kaynakların uygun zamanda sağlanıp sağlanmadığını tespit etmek için, söz konusu kaynağa ihtiyaç duyulduğu anda kullanılmaya hazır olup olmadığına bakılacaktır.

Uygun maliyetin sağlanıp sağlanmadığının tespitinde, kaynağın amaçları sağlayabilecek özelliklere sahip olma koşulu altında, en az harcama ile elde edilip edilmediği araştırılacaktır.

Kaynakların uygun biçimde temin edilip edilmemiş olduğunun belirlenmesi ise söz konusu kaynağın kalitesinin istenilen amaçlara ulaşılmasında yeterli olup olmadığının tespiti ile mümkün olacaktır.

23. Performans Denetimi Unsurlarının Birbirleri İle Olan İlişkileri ve Yeni Unsurlar

Performans denetimi unsurları birbirleriyle, olayların özelliklerine göre bazen uyumlu bazen de çelişkili bir ilişki içinde bulunmaktadır.

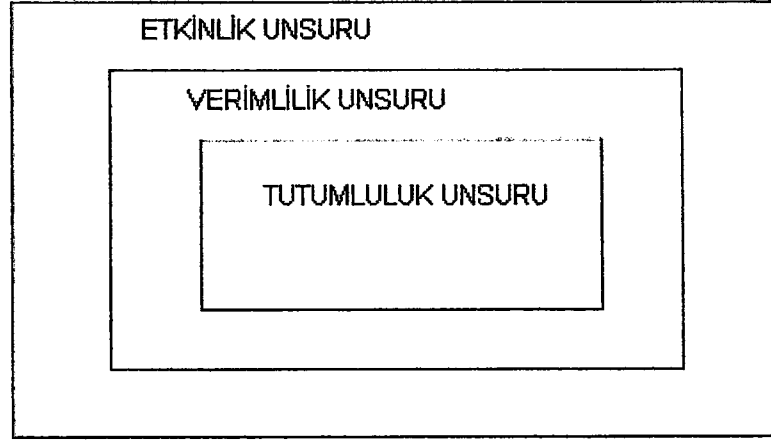
Performans denetimi unsurları arasında yaşanan bu değişik ilişkilerin olumsuz etkilerini azaltma ve değişen şartların gereğini yerine getirebilme amacı performans denetimi unsurları arasına başka bazı unsurların girmesini de kaçınılmaz kılmıştır.

230. Performans Denetimi Unsurlarının Birbirleri İle Olan İlişkileri

Performans denetimi unsurlarının başında gelen verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramları birbirleriyle oldukça yakın ilişkiler içindedir.

Tutumlu davranılması verimlilik artışına yol açarken, verimlilik ise etkinliğin sağlanmasında önemli bir gösterge olmaktadır. Bu ilişkilerde verimlilik tutumluluktan etkinlik kavramı da verimlilik ve tutumluluk kavramlarından daha geniş kavramlardır (DEMİRBAŞ, 2001b, 99).

Bu üç unsurun yukarda açıklanan ilişkileri Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil : 1

Performans Denetimi Unsurlarının Birbirlerini Kapsama Sıralaması

Verimlilikle tutumluluk arasındaki ilişkiye daha detaylı bakıldığında, aynı miktar ve kalite düzeyindeki çıktıya daha az maliyete ulaşılmasının istenilen bir sonuç olduğu, bunun da tutumlulukla dolayısıyla verim artışıyla mümkün olabileceği görülecektir.

Ancak, faaliyetlerde görülebilecek verim artışı her zaman ve sadece tutumluluktan kaynaklanmayabilir. Başka değişkenlerle de verimlilik artışı sağlayabilir. Bu da verimliliğin tutumluluktan daha geniş bir kavram olduğunun bir göstergesidir.

Etkinlik ve verimlilik arasındaki ilişkide şu şekilde ortaya çıkmaktadır, verimlilik bir sonuca ulaşmak için yapılan işlemlerin, izlenen yolların doğru olup olmadığını ortaya koyarken, etkinlik ise yapılan işin gerekli olup olmadığını incelemekte ve doğru işlerin doğru metodlarla yapılabileceği noktada faaliyetlerin başarısını belirlemektedir.

Bu kavramların birbirleriyle zıt bir ilişki içine girmesi de olasıdır. Özellikle kamusal faydanın söz konusu olduğu durumlarda tutumluluk, etkinlik pahasına göz ardı edilmek zorunda kalabilmektedir.

231. Performans Denetiminde Yeni Unsurlar

Performans denetiminin unsurları, Türkiye’de verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarının baş harflerinden oluşan “VET” ile, yabancı birçok ülkede ise bu kavramların İngilizce karşılığı olan efficiency, effectiveness ve economy kelimelerinin baş harflerini işaret eden “3E” ile tanınarak literatüre girmiştir (DEMİRBAŞ 2001b, s.103).

Bazı sosyal bilimciler ve uluslararası örgütler, performans denetiminin temel üç unsuru olan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarının zamanla bu denetim türünü açıklamakta yetersiz kaldığını öne sürerek, performans denetimi kavramını açıklamak için yeni unsurlar ortaya koymuşlardır.

Bu yeni unsurlar arasında; kamusal hizmetlerin ve fonksiyonların denetiminin adil, eşit, genel kabul görmüş etik kurallara saygılı ve çevreye duyarlı olarak yerine getirilmesini sağlayacak adalet (equity), eşitlik (equality), etik (ethics) ve çevre kavramları (environment) sayılabilir.

24. Performans Denetimi Teknikleri ve Süreci

240. Performans Denetimi Teknikleri

Performans denetimi uygulamalarında bir çok teknik kullanılabilmekte ise de bu tekniklerden ön plana çıkanlar arasında anket, doküman toplama, mülakat, gözlem, örnekleme, zaman serileri, performans göstergeleri, proje analizleri, sistem analizleri, sapma analizleri, uzman tanıklığı ve karşılaştırma testleri yer almaktadır

1-Anketler

Geniş kapsamlı, standardize bilgi toplama yöntemi olan anket; objektiflik, ucuz maliyet ve analiz kolaylığı gibi pozitif özelliklerinin yanı sıra kompleks konularda bilgi toplamaya uygun olmayışı, uygulamada bazı soruların cevapsız bırakılması, bazen gerçek cevap verilip verilmediğinin bilinmemesi ve anket formunun hazırlanmasında karşılaşılabilen subjektif sorular belirlenmesi gibi olumsuz özellikleri de bünyesinde taşıyan bir performans denetim tekniğidir.

Aynı sorulara farklı kişilerden yanıt almak için hazırlanan anketin tasarımında aşağıdaki kriterler dikkate alınmalıdır (GÜLEN, 1999, s.XVII/4):

- Hangi konuda bilgi toplanacağını belirlenmesi,
- Sorulara yanıt aramaktaki temel amacın ne olduğunu belirlenmesi,
- Ne tür yanıtların gelebileceği hakkındaki öngörünün belirlenmesi,
- Anket çalışmasının kaç kişiyi kapsayacağını belirlenmesi,
- Anket çalışmasının denetlenen kurum veya kuruluşta nasıl bir etki yaratacağının düşünülmesi,
- Anket sonucunda elde edilen verilerin analiz yapmaya uygun bir yapıda olup olmadığının belirlenmesi,
- Anket sonucunda elde edilen yanıtların analizinin hangi yöntemlerle ve nasıl yapılacağını belirlenmesi,
- Anket sonuçlarının hazırlanacak denetim raporunda nasıl kullanılacağını belirlenmesi,
- Anket çalışmasının uygulama yöntemlerinin belirlenmesi,
- Anket yanıtlarının ne zaman alınacağını belirlenmesi,
- Ankette cevap verilmeyen soruların yanıtlarının izlenip izlenmeyeceğinin, izlenecekse nasıl izleneceğinin belirlenmesi,
- Anket uygulamasının gerçekleştirildiği topluluğun büyük olması durumunda, istatistiksel yöntemleri kullanarak sonuçlar çıkarabilecek uzmanlığa veya uzmanlara sahip olup olunmadığının belirlenmesi.

2-Döküman toplama

Denetim konusuyla ilgili olarak, denetlenen birimden veya konuyla ilgili olarak başka kurum veya kuruluşlardan yazılı belge elde etme tekniğidir.

3-Mülakatlar

Mülakat tekniğinin uygulaması, denetim kapsamındaki kişilerle birebir veya topluca yapılan görüşmelerde, önceden hazırlanmış sorulara cevap aranması yahut denetim konusundaki sorumluluklarını ve düşüncelerini anlattırma şeklinde olabileceği gibi benzer başka şekillerde de yapılabilir.

Mülakat tekniğinin uygulanmasında, benzer sorulara olabildiğince çok kişiden cevap alınabilmesine, soruların muhatapları tarafından anlaşılabilir olmasına, soruların amaçlarının önceden belirlenmesine ve sorulacakları kişilerin yerinde seçilmesine önem gösterilmelidir.

4-Gözlem

Gözlem tekniğinde, hangi iş veya işlemlerin ne zaman ve nasıl gözlemleneceği hususlarını içeren, iyi bir planlama yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde bu teknikten beklenen sonuçların alınması çok zorlaşacaktır.

Ayrıca gözlem sonuçları, ilerde denetim sonucunu destekleyecek sağlam kanıtlar oluşturacakları düşünülerek kaydedilmelidir.

5-Örnekleme

Denetim konusunun veya kapsamının geniş olması durumunda denetim konusuna giren tüm uygulamaların incelenmesinin zaman ve maliyet unsurları gibi nedenlerle fiziksel olarak imkansız olması durumunda, denetim konuları içerisinden durumun genel özelliğini ortaya çıkarıp doğru bir denetim sonucuna ulaşılmasını sağlayacak nitelikteki uygulamaların inceleme kapsamına alınarak denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesini sağlayan bir tekniktir.

Örnekleme tekniği, denetimin konusuna veya amacına göre örneklerin amaçlı veya rasgele seçimine dayandırılabilir (ÖZER, 1997, s.105).

6-Zaman Serileri

İstatistik metotları içeren bu teknik, denetlenen kurumun genel eğilimini ve yönetsel değışikliklerle bu eğilimden sapmalarını ortaya çıkarmakta oldukça etkin bir şekilde kullanılır.

7-Performans Göstergeleri

Denetim konusu içinde kalan girdi-çıktı ve etki verilerine uygulanan metotlarla faaliyetlerin performans denetimi unsurlarına ulaşılma başarısını ölçmek için kullanılan bir tekniktir.

8-Proje Analizleri

Gerçekleştirilen yatırımlarla önceden belirlenen doğrultuda hareket edebilme başarısı gösterilip gösterilmediği ile başta belirlenen hedeflere ne oranda ulaşıldığının tespitinde yararlanılan bir tekniktir.

9-Sistem analizleri

Denetim konusuyla ilgili olarak kullanılan bilgisayar sistemlerinin her boyutunun incelenmesidir.

10-Sapma analizleri

Genel eğilimden ayrılmaları ortaya çıkarma amacıyla kullanılan bir performans denetim tekniğidir.

11-Uzman tanıklığı

Uzman tanıklığı denetim elemanlarının, rapor bulgularını destekleyebilmek veya tartışma konusu olması muhtemel konularda uzmanlardan görüş alarak rapor sonuçlarını güvenilir hale getirebilmek için kullandıkları tekniklerden birisidir.

Ancak denetçi görüşüne başvuracağı uzmanın, mümkün olduğu kadar denetleyen ve denetlenen taraflarla herhangi bir ilişkisinin bulunmamasına ve uzmanlık konusundaki yeterliğinin her iki tarafça da kabul edilebilir düzeyde olmasına dikkat etmelidir.

12-Karşılaştırma testleri

Sonuçların çözümsel incelenmesi ile değişimlerin hem parasal hem de yüzde bazında birbirleriyle karşılaştırılması ve mali olan veya olmayan verilerin birlikte veya ayrı ayrı kullanılarak ön tahmin testlerinin gerçekleştirilmesi tekniğidir (KUBALI, 1999, s.57).

241. Performans Denetimi Süreci

Performans denetimi süreci; planlama, uygulama (yürütme), raporlama, ve izleme aşamalarından oluşmaktadır. İzleme aşaması performans denetimi sürecini geleneksel denetim süreçlerden ayıran en önemli özellik olarak ortaya çıkmaktadır.

2410. Planlama

Denetim kavramının gerekli unsurlarından olan planlama performans denetimi süreci için de önemli bir aşamadır.

Bu aşamada, denetlenen birim hakkındaki gerekli bilgileri toplayarak bir hazırlık çalışması yapılır, denetimin verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde yürütülmesi için kabul edilebilir bir güvence düzeyi sağlamak ve denetim hedefini gerçekleştirmek amacıyla bir denetim programı hazırlanır (ÖZEREN, 2002, s.2).

Denetim programlarının içeriğinde ise denetim hedeflerinin, denetim kriterlerinin, denetim metodlarının ve özel talimatların belirlenmesi yer almaktadır (KHAN, 1989, s.11-12).

Planlamanın, performans denetimi için vazgeçilmez bir gereklilik oluşunun sebepleri arasında, denetçilerin denetim uygulaması sırasında maddi ve maddi olmayan kaynaklarını rasyonel kullanmalarını ve gelecekte karşılaşılması muhtemel sorunlara hazır olmalarını sağlayarak önceden kesin olarak bilinemeyen olayların denetim uygulamasının başarısını olumsuz yönde etkileme riskini en aza indirebilme özelliği bulunmaktadır.

Planlamayla denetim uygulamasında önemli sonuçlar doğurması olası gözükmeyen konuların denetim kapsamından çıkarılması ve maliyetlerin azaltılması gibi rasyonel kararlar alınması sağlanabilecektir (KHAN, 1988, s.1).

Planlama aşaması stratejik planlama ve ön inceleme kavramlarıyla birlikte değerlendirilmelidir.

1- Stratejik planlama

Performans denetimi sürecinin ilk basamağı olan stratejik planlama, denetim kapsamındaki kuruluş hakkında sürekli bir veri akışı ile bilgi toplama ve denetim uygulamasının yapılacağı denetim alanlarının belirlenmesi sürecidir.

Stratejik planlamanın gerekliliğini ortaya koyan faydalarını, şu şekilde sıralamak mümkündür:

-Stratejik planlama sayesinde uygulanacak denetimin kapsamı ile ilgili olarak ön belirlemeler yapılabilmesi.

-Sonuçları itibariyle kamu yönetimine olumlu katkıları olacak denetim alanlarının belirlenmesini sağlaması.

-Veri kaynaklarla gerçekleştirilebilecek en etkin denetim çalışmasının ortaya konmasını sağlaması.

-Denetim konusu ile ilgili risklerin belirlenmesini ve bunların gerektiği şekilde değerlendirilerek denetim uygulamasının en az riskle gerçekleştirilmesini sağlaması.

Stratejik planlama aşamasında genel olarak hangi konuların denetim kapsamına alınacağı, gerekçesi ve hangi kaynaklarla yapılabileceği uzun vadeli olarak belirlenir (DEMİRBAŞ, 2000, s.119).

2-Ön inceleme

Ön inceleme aşaması, stratejik planlama ile denetim birimi başkanlığına sunularak onaylanan denetim çalışması tasarısının, daha etkin bir performans denetiminin gerçekleştirilmesi amacıyla daha detaylı olarak tekrar değerlendirilmesidir.

Denetim elemanının ön incelemesi, onu geciktirmeden, ayrıntılı analiz ve araştırma gerektiren gerçek problem sahalarına yöneltecek ve böylece şu anda tatminkar yürüten işlemler üzerinde takılarak zaman kaybetmesini önleyecek şekilde tasarlanmalıdır (MORSE, 1987, s.12).

Ön inceleme aşamasında, denetim kapsamındaki kurum veya kuruluşun amaçları ve bu amaçları gerçekleştirmek için yaptığı iş ve işlemleri belirlemek ve bunların ışığında da denetimin kapsamını ortaya koymak, denetim problemini saptamak, denetim probleminin çözümü için toplanması gereken bilgileri ve bu bilgilerin hangi teknik kullanılarak elde edileceğine karar vermek, denetim kriterlerini belirleyerek elde edilecek verilerin bunlarla karşılaştırılmasını sağlamak, denetim sonucunda ortaya çıkacak muhtemel etkileri saptamaya çalışmak ve denetlenen kurum veya kuruluşun yöneticileriyle iletişim halinde olmak ve onların görüşlerini de dikkate almak, ön plana çıkan hususlar olmaktadır.

2411. Uygulama (Yürütme)

Denetim biriminin yetkili birimlerinden alınan çalışma planı onayı üzerine bu planda yer alan hususların denetçi ya da denetçiler tarafından yerine getirilmesi aşamasıdır.

Performans uygulamasını gerçekleştiren bir denetim elemanı aşağıda belirtilenleri yerine getirmelidir (SANDBERG-LARSSON, 1996, s.198):

-Nitelikli bir denetçi tatmin edici iletişim kabiliyetlerini ekonomi veya sosyal bilimlerdeki yeterlilikleri ile birleştirebilmelidir.

-Denetçi tüm denetim programı boyunca denetlenenlerle aktif olarak iletişim halinde olmalı, bulduğu kanıt, bilgi ve bulguların ve yaptığı önerilerin yeterli kalitede olduğunu garantilemelidir.

-Denetçi taslak raporun, denetim kapsamında gerçekleştirilen mülakatların ve görüşme detaylarının muhafazasını sağlamalıdır.

-Denetçi raporun son halinin basımından önce elde ettiği denetim kanıtlarının, analizlerinin ve denetim görüşünün doğru ve uygun şekilde belgelendirildiğini denetlenen tarafından da doğrulanmasını sağlamalıdır.

-Denetçi raporunda belirttiği önerilerini ve düşüncelerini destekleyici; başlangıç noktalarına, kullandığı denetim metodlarına, elde ettiği materyallere ve temel iddialara yer vermelidir.

Performans denetiminin uygulama aşaması denetim kanıtlarının toplanmasını, belgelendirilme ve dosyalamayı, veri analizlerini ve denetim sonucunun hazırlanmasını içermektedir.

1-Denetim kanıtı toplanması

Gerçekçi ve etkili bir denetim raporu için yeterli ve elverişli kanıtların elde edilmesi ve rapor sonucunun bu kanıtlar ışığında oluşturulması gereklidir.

Denetim kanıtları dört sınıfa ayrılır (HAN, 1989, s.4):

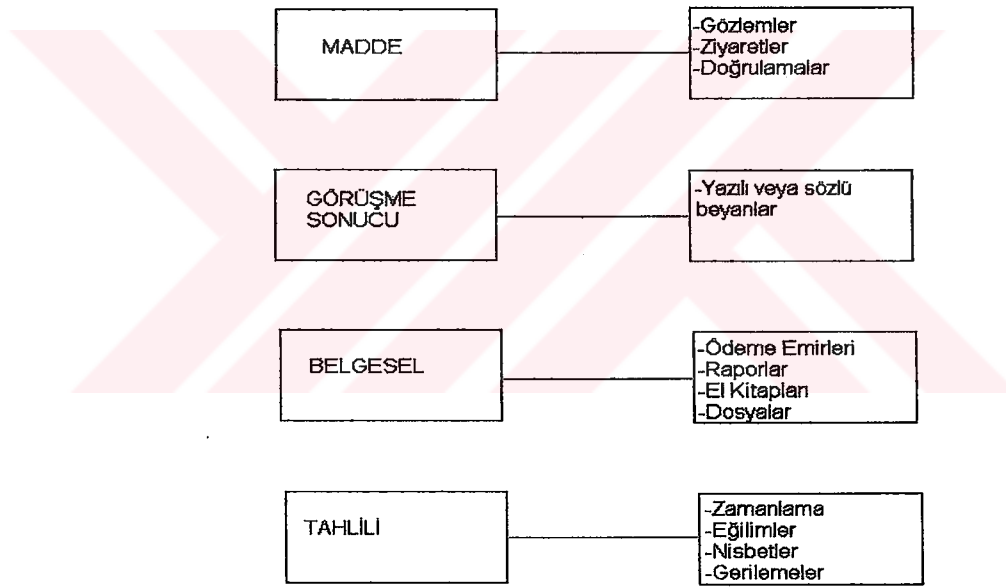
-Maddi kanıtlar; denetim uygulamaları sırasında yapılan gözlemler ve araştırmalar sonucunda ulaşılan kanıtlardır.

-Görüşmeler sonucu elde edilen kanıtlar; denetim kapsamında denetlenenlerle veya denetim konusuyla doğrudan yada dolaylı olarak ilgisi bulunan kişilerle yapılan sözlü veya yazılı temaslar yoluyla ulaşılan kanıtlardır.

-Belgeler; dosyalar, raporlar, el kitapları ve talimatlar gibi yazılı kanıtlardır.

-Tahlili kanıtlar; önceden ulaşılmış kanıtların analiz edilmesi sonucunda elde edilen kanıtlardır. Performans denetiminde, maliyet ve buna karşı sağlanan faydanın analizi, bu kanıt sınıfının en yaygın örneği olmaktadır.

Yukarıda ayrıntılarıyla açıklanan bu ayrım Şekil 2’de de gösterilmektedir.



Şekil : 2

Kanıtların Kategorileri

Kaynak: HAN, 1989, s.4

Denetim kanıtlarının yeterli miktarda olması kanıtların rakamsal ölçüsünü ifade ederken, elverişlilik ise denetim kanıtlarının nitel ölçüsünü belirtmektedir (YÖRÜKER-ÖZEREN, 2002, s.39).

Performans denetiminde kanıt toplama süreci ise aşağıda belirtilen aşamalardan meydana gelmektedir (YÖRÜKER, 1999, s.47):

-Denetim prosedürlerinin veya testlerinin tasarlanması.

-Belirlenen prosedürlerin veya tasarlanan testlerin uygulanması suretiyle kanıt toplanması.

-Kanıtların analizi ve başta belirlenen kriterlerle karşılaştırılarak ortaya çıkan sonuçların performans değerlendirilmelerinin yapılması.

-Elde edilen kanıtların değerlendirilmesi, ek kanıt ihtiyacı olup olmadığına karar verilmesi, ek kanıt ihtiyacı duyulması durumunda 1. adıma dönülmesi veya kanıtların performansı ölçmek için gerekli ve yeterli olup olmadığına karar verilmesi.

2-Belgelendirilme ve dosyalama

Belgelendirme, denetim elemanının denetimin planlama ve yürütme aşamalarındaki faaliyetlerini yazılı olarak ortaya koymasısıdır. Bu işlem çalışma kağıtları hazırlayarak gerçekleştirilir.

Çalışma kağıtları, denetim uygulaması sırasında denetçi tarafından elde edilen ve ortaya çıkarılan, gerektiği takdirde işlemde geçirilen bilgilerin gösterildiği kayıtlardır (ÖZEREN, 2002, s.22).

Çalışma kağıtlarının hazırlanmasında ve kullanılmasında şu asgari standartlara uyulması gerekmektedir (T. C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, 2002, s.183):

-Çalışma kağıtlarında, denetim elemanları tarafından denetim faaliyetleri kapsamında yapılan her görüşme, görüşülen kişinin adı, konumu ve görüşme tarihi de açıkça yazılarak belirtilmelidir.

-Çalışma kağıtlarında, genel nitelikte olmamak kaydıyla elde edilen tüm bilgi ve belgelerin kimden veya hangi kaynaklardan alındığı, elde edikleri zamanda belirtilerek, açıkça gösterilmelidir.

-Çalışma kağıtlarında, denetçi tarafından ulaşılan alt kanaat ve sonuçlar için kanıt olarak gösterilmek üzere dosyalanan tüm görüşme, bilgi ve belge alıntıları, orjinallerine atıf yapılmak suretiyle yer almalıdır.

-Çalışma kağıtlarında, denetçi tarafından denetim uygulaması sırasında yapılması gereken işlemleri göstermek için alınan notlar ve konuyla ilgili olarak belirlenen sorular mutlaka cevaplanmalı, karşılıksız bırakılmamalıdır.

Bunlarla birlikte denetim elemanı her denetim faaliyeti için ayrı bir dosya hazırlamalıdır. Dosyalama; mülakat formları ve notları, istatistikler, mektuplar, çalışma kağıtları ve proje günlüğü ile benzeri yazılı kaynakların denetim elemanının kendi arşivinde bulundurulması anlamındadır (DEMİRBAŞ, 2000, s.135).

Proje günlüğü, denetim faaliyetlerinin plana ve programa uygun olarak yapıldığının veya yapılmadığının, uygulama zamanlarının da gösterilerek kaydedildiği bir denetim belgesidir.

3-Veri analizi

Performans denetimi uygulaması sırasında elde edilen veriler üzerinde bir takım analizler uygulanmak suretiyle bu verilere denetim amaçlarına hizmet edebilir nitelikler kazandırılmaktadır. Ancak bu takdirde ulaşılan veriler, performans denetimi için anlam ifade eder bir hale gelebilmektedir.

Denetim uygulamasında toplanan veriler üzerinde yapılan analizler aslında 3 ana amacı gerçekleştirmek gayesiyle gerçekleştirilir (KHAN, 1991, s.10-11):

-Bir durumu, olayı veya faaliyeti tanımlamak.

-Durum, olay veya faaliyetlerin muhtemel sebepleri hakkında kesin açıklamalar yapmak.

-Proje veya programların gelecekteki sonuçlarını önceden tespit etmek.

Analiz teknikleri arasında finansal analizler, model kurma, neden analizleri, öncesi ve sonrası çalışmaları, çıktı bütçelemesi ve istatistiksel analizler yer almaktadır.

4-Denetim sonucunun hazırlanması

Denetim sonucunun hazırlanması, denetimin yürütülmesi sırasında elde edilen kanıtlar ve diğer bulgular neticesinde denetçinin bağımsız olarak denetim sonucunu oluşturarak, gerekli tavsiye ve önerileri belirlemesidir.

2412. Raporlama

Her denetim faaliyeti sonucunda denetçi, bulgularını ortaya koymak üzere; kapsamı kolay anlaşılır olan, belirsizliklere yer vermeyen, sadece yeterli güvenilir ve ilgili denetim kanıtlarına dayanan bilgileri içeren, bağımsız, objektif, doğru, tam ve yapıcı nitelikte olan bir rapor düzenler (KUBALI, 1999, s.58).

Bir performans denetim raporu okuyucusuna, denetçinin görüşünün şekillendiği temelleri anlamasına olanak sağlayan, gerçekleri ve kanıtları sunmalıdır (ASOSAI, 2000, s.51). Performans denetim raporu, planlama, uygulama ve raporlamayı içeren kapsamlı bir çalışmanın nihai sonucudur (ÇELİKTAŞ, 2002, s.67).

Genel olarak bakıldığında performans denetimi raporlarının aşağıda belirtilen özellikleri taşımakta olduğu görülecektir:

-Denetim faaliyeti sonucunda denetim elemanınca varılan görüş ve ulaşılan sonuçların net bir şekilde ortaya konulması.

-Denetlenen birimin uygulamalarında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurlarına göre gerçekleştirilmeyen faaliyetlerin belirtilmesi.

-Ortaya çıkarılan hataların, usulsüzlüklerin ve benzeri durumların düzeltilmesi ve tekrarlanmaması için gerekli önerilerin belirtilmesi.

-Denetlenen birimin yöneticisinin veya yöneticilerinin görüşlerine yer verilmesi.

Denetim uygulamasının anlatımı olan denetim raporlarının, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak hazırlanması çok önemlidir. Aksi takdirde denetim uygulaması çok başarılı olsa bile sonuçları anlamında etkin olması olanaksız olacaktır. Çünkü raporun güvenilirliği olmayacağından, içinde yer alan öneri ve görüşler dikkate alınmayacak ve uygulamalarda göz önünde bulundurulmayacaktır.

Ayrıca raporlarda asgari olarak denetimin kapsamı, verilerin değerlendirilmesinde kullanılan kriterler, ulaşılan sonuç, tespit edilen aksaklıklar, yönetimin beyanları ile denetlenen kuruluştaki mevcut olan durumla olması gereken ideal durum arasındaki farklar ve bu farkların nedenleri açıkça ortaya konulmalıdır (GÜÇLÜ, 1995, s.83).

Denetim raporlarında; denetim nedenleri, ulaşılan denetim kanıt ve bulguları ile ulaşıma biçimleri, denetim sonucu varılan görüş ve öneriler okuyucuların anlamasına olanak sağlayacak bir şekilde yer almalıdır.

2413. İzleme

Performans denetimini, diğer denetim türlerinden ayıran özelliklerden biri olan izleme aşaması, denetçiler tarafından hazırlanan raporların ilgili yerlere gönderilmesinden sonra raporların gereğinin yapılıp yapılmadığının takip edilmesi ve denetçilere durumla ilgili bilgi verilmesini içerir.

İzleme sayesinde raporların etkinliği ve caydırıcılığı artmaktadır. Raporun sunulduğu merciler raporun gereğinin yapılıp yapılmadığının izleneceğini bildiğinden daha hassas ve dikkatli davranacaktır.

Ayrıca performans denetiminin vazgeçilmez bir aşaması olan izleme fonksiyonun amaçları arasında yer alan aşağıdaki hususları saymak mümkündür (COŞKUN, 1997, s.72):

-Denetlenen kurumun, denetim raporunda yer alan tespitlere ve önerilere cevap olarak bildirdiği değişiklikleri ne ölçüde gerçekleştirdiğinin belirlenmesi.

-Denetim faaliyeti sonucunda denetlenen birimde meydana gelen değişikliklerin ne ölçüde gerçekleştirilen denetim ile ilgisi olduğunun belirlenmesi.

-Denetim faaliyetleri sonucunda denetlenen birimde meydana gelen ek katkıların ortaya konulması.

25. Performans Denetimi ve Performans Değerlendirmesi

Performans değerlendirmesi aslında performans denetiminden farklı bir kavram olmakla birlikte bu denetim türüyle bir çok yönden benzer özellikler taşımakta ve yakın ilişkide bulunmaktadır.

Kurum, kuruluş veya organizasyonların her seviyedeki çalışanlarının, çalışmalarının değerlendirilebilmesi için yapılan incelemeler süreci olan performans değerlendirmesi, devletin toplumsal yaşamın her alanındaki görev ve sorumluluklarının artmasının bir gereği olarak kamusal alanda da uygulanan bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Performans değerlendirmesi sadece uygulandıkları birimin çalışanları için değil aynı zamanda yöneticileri ve fonksiyonlarının tamamı için de yapılabilmektedir.

Performans değerlendirilmesi ücret politikalarının belirlenmesinden görev tasarımlarının yapılmasına kadar bir çok alanda işlevsel olarak kullanılmaktadır.

250. Performans Değerlendirmesinin Tanımı

Performans değerlendirmesi, performans esaslı yönetim ve denetim uygulamaları için kullanılan bir sistemdir. Bu sistem bir çok yazar tarafından farklı açılardan değerlendirilerek tanımlanmıştır. Bu tanımlardan bazıları aşağıda belirtilmiştir.

-Performans değerlendirmesi, kamu işletmelerinin etkinliği konusunda güvenilir bir sonuca ulaşarak, verimliliklerini arttıracak nitelikte öneriler ortaya koyabilmek amacıyla, güçlü ve zayıf yönlerini sebepleri ile birlikte belirten periyodik ve sistematik bir incelemedir (ABİD, 1998, s.111).

-Performans değerlendirmesi gerçek anlamda ortak bir çalışmayla, gerek başarisız sonuçlarda gerekse başarılı sonuçlarda sorumluluğun paylaşımına, eğitime ve gelişmeye olanak sağlayan dinamik bir sistemdir (BARUTÇUGİL, 2002, s.178).

-Farklı bir ifadeyle performans değerlendirmesi, personelin çalışmalarındaki başarisının o çalışmanın gerektirdikleriyle karşılaştırılarak değerlendirilmesi surecidir (OKUTAN, 2002, s.3).

-En genel hatları ile performans değerleme kişinin yapacağı işe ve bu işe için sahip olduğu potansiyel niteliklere gore kişisel olarak analiz edilmesi ve onun işini önceden belirlenen amaçlara oranla, başarma derecesinin belirlenmesidir (ERDOğAN, 1991, s.155).

-Performans değerlendirmesi sürekli izleme programı veya ölçümleme şeklinde olsun karşılaştırmalara dayanmaktadır. Standartlar, hedefler veya kıyaslamada kullanılacak ölçütler, karşılaştırmalar için temel oluştan bir sistemdir (KAYA-ARAL, 2000, s.16).

Genel olarak bakıldığında performans değerlendirmesi, bir işi yapmakla gorevlendirilenin veya o gorevlinin çalıştığı kurum veya kuruluşun tamamının tanımlanmış fonksiyonlarını yerine getirirken gerçekleştirdiği çalışmaların, o gorev için önceden belirlenen başarı standartları ile karşılaştırma ve lme yoluyla değerlendirilmesi surecidir.

251. Performans Değerlendirmesinin Amacı

Performans değerlendirmesinin amaçları, çalışanları mevcut ve geçmişte yaptıkları çalışmalar ile ilgili olarak değerlendirmeyi ve geleceğe yonelik olarak geliştirmeyi, bunların yanı sıra değerlendiren ile değerlenen arasında iyi bir iletişim, işbirliği ve yardımlaşmayı sağlamayı içermektedir (KAHYA, 2002, s.2).

Başka bir bakış açısıyla performans değerlendirmesi uygulamalarının amaçlarını ikiye ayırmak mümkündür. Bunlardan ilki iş performansı hakkında bilgi edinmek olurken ikincisi ise çalışanların iş tanımlamalarında ve iş analizlerinde saptanan standartlara ne ölçüde yaklaştığına ilişkin geri besleme sağlamaktır (PALMER, 1993, s.9-10).

Bunların dışında performans değerlendirmesinin amaçları arasında; kurum yönetimine personelinin özelliklerini daha iyi tanınmasına ve dolayısıyla kurumun daha etkin idare edilmesine olanak sağlaması ve personelin kurum çalışmaları kapsamında kendi yeterliklerini ve eksikliklerini görmesine imkan vermesi de gösterilebilir.

252. Performans Değerlendirmesinin Yararları

Performans değerlendirme kişi düzeyinde bireysel psikolojik bir ihtiyaçken, kurum veya kuruluşların insan kaynakları yönetimi açısından; çalışanların başarılarını ve başarısızlıklarını ortaya koyması, daha sonraki çalışmaların daha iyi bir planlamayla düzenlenmesi kadar çalışanların motivasyonu bakımından da çok önemli bir gereklilik olmaktadır (YILDIZ, 2001, s.24).

Organizasyonları performans değerlendirme yapmaya iten nedenler yada değerlemeden beklenen yararlar arasında şunlar sayılabilir (BARUTÇUGİL, 2002, s.181-182):

-Performans değerlendirmesi yöneticiye, hem organizasyonun faaliyetleri kapsamında yapılan iş ve o işi gerçekleştiren personel hakkında önemli bilgiler verirken hem de gerçek anlamda işi anlamasını ve personeli tanımmasını sağlar.

-Performans değerlendirmesi sayesinde faaliyet sonuçları ve bu sonuçlardan beklenenler hakkında yönetici ve çalışan arasında birbirlerinin beklentilerini ve isteklerini anlama çerçevesinde iyi bir iletişim kurulduğu zaman, söz konusu beklentilerin en üst düzeyde karşılanması yönünde geliştirilmiş yöntemler ve yeni fikirlerin ortaya konulması ve uygulanması için yeni fırsatlar yaratılmış olur.

-Çalışanların çalışmalarına ilişkin performansları objektif ve gerçekleri yansıtacak şekilde değerlendirildiğinde, çalışanlar işi gerçekten nasıl yaptıklarını anlarlar ve işleri konusunda endişe duymaktan kurtulurlar.

-Çalışanlar performansları hakkında zamanında, olumlu geri bildirim aldıklarında çalışmalarında ki verimlilikleri ve yapmakta oldukları iş ile ilgili tatminleri artar.

-Performans değerlendirmesi sonucunda fark edilen, organizasyon faaliyetlerine yönelik olumlu katkılar konuşularak, bu bağlamda ki doğru uygulamalar pekiştirilir ve çalışanların yüksek performansları teşvik edilir.

-Performans değerlendirmeleri çerçevesinde yöneticiler ve çalışanlar arasında iki yönlü iletişim kurulduğunda organizasyonun amaçları çalışanlar tarafından açık ve net bir şekilde anlaşılır, bu sayede çalışanların gerekli alanlara gerektiği biçimde odaklanması dolayısıyla hem tek tek çalışanların hem de bir bütün halinde organizasyonun başarılı olması kolaylaşır.

-Düzenli olarak yapılan performans değerlendirmeleri ile ilgili toplantılar çalışanlara, yöneticiler tarafından işin kalitesinin nasıl algılandığı konusunda bir anlayış sağlar ve bu anlayış çalışanların işin kalitesi ile ilgili olarak yöneticiler tarafından yapılacak değerlendirmeler hakkındaki beklentilerinde sürpriz yaşamalarını engeller.

-Profesyonel olarak performans değerlendirmesi sisteminin uygulanmasını ve sonuçlarının değerlendirilmesini öğrenmek, yönetim becerilerinin geliştirilmesi ve sorumluluğun arttırılması için çok iyi bir hazırlıktır.

-Performans değerlendirmelerinin sonuçlarına bakarak yapılan ücret standartlarının saptanması ve başarı artışlarının ödüllendirilmesi işlemlerinin daha kolay ve objektif olacağı çalışanlarca da daha rahat kabul edilecektir.

-Performans değerlendirme sayesinde çalışanlar hakkında terfi kararlarını vermek, yeni görevler ve transferler için nitelikli elemanlar seçmek kolaylaşır.

26. Performans Değerlendirmesinin Performans Denetiminden Farkı

Performans değerlendirmesi ile performans denetimi birbirleriyle yakın anlamlar içermelerine rağmen aslında farklı iki kavramdır.

Performans değerlendirmesi sistemi ile performans denetimi arasındaki başlıca farklılıklar şunlardır (ABİD, 1998, s. 111):

-Performans denetiminde yönetimin verilerinin doğruluğu da araştırma konusu yapılırken, performans değerlendirmesi sürecinde bu veriler üzerinde kurum dışındaki denetçiler tarafından da denetlenmiş olduğu varsayımı altında yeni bir işlem yapılmaksızın değerlendirmeler yapılmaktadır.

-Kamusal alanda gerçekleştirilen performans değerlendirmeleri kamu iktisadi kuruluşlarını kapsarken, performans denetiminde kamusal kurum ve kuruluşların tümü denetim kapsamına alınabilmektedir.

-Performans değerlendirmeleri tek tek işlemler üzerinde yoğunlaşırken, performans denetimi sadece kaynakların yönetimi üzerinde değil daha geniş olarak makro düzeyde faaliyet proje ve programların etkisi üzerinde de durmaktadır.

27. Performans Denetimi ve Performans Ölçümü

Performans ölçümü, performans denetimi ve performans değerlendirmeleri ile ayrı düşünülmemesi gereken, onların destekleyicisi olan bir olgudur.

Bir performans değerlendirme sisteminin iyi olup olmadığını gösteren şey performansı ölçmede kullanılan sistemdir (PALMER, 1993, s.32).

270. Performans Ölçümünün Tanımı

Performans ölçümü, performans denetimlerinin ve performans değerlendirilmelerinin gerektiği gibi yapılabilmesi ve istenilen nitelikteki sonuçlara ulaşılabilmesi için kullanılması gerekli bir ölçüm sistemidir.

Performans ölçümü terimini açıklamadan önce performans ölçüsünün ne olduğunu belirtmek yerinde olacaktır.

Performans ölçüsü, belirli bir dönem içerisindeki faaliyetlerin sayılar ile ifade edilmesidir (ARAL, 2001, s.2).

Performans ölçüsü, genel anlamda inceleme konusu yapılan performansın, bazı yönlerinin direkt olarak sayısal ifadesidir (Sayıştay,1997e, s.8).

Performans ölçümü ise belirli bir dönem süresince bir kurum veya kuruluş tarafından ya da bir program altında yürütülen faaliyetlerin üzerinde yapılan sistematik çalışmalar sonucunda elde edilen verilerin rakamlarla ifade edilmesidir (ARAL, 2001, s.9).

Teknik bir ifade ile performans ölçümü, bir kurum veya kuruluşun kullandığı kaynakları, ürettiği ürünleri ve hizmetleri, elde ettiği sonuçları gözlemleyebilmesi ve takip edebilmesi için sistematik bir biçimde veri toplaması, toplanan bu verileri analiz etmesi ve raporlanması süreci olarak tanımlanabilir (YÖRÜKER ve diğerleri, 2003, s.9).

Performans ölçümü, sadece hesap verme sorumluluğunun bir parçası değil aynı zamanda yönetim kararlarına da ışık tutan bir sistemdir (Sayıştay,1997e, s.4).

Diğer bir deyişle performans ölçümü, ürünlerin, hizmetlerin veya işlemlerin yerine getirilmesinde, görevlerin nasıl gerçekleştirildiğinin belli bazı standartlara göre, bir program dahilinde objektif olarak ölçülmesi yöntemidir (DEMİRKAYA, 2000, s.3).

Değişik sınıflandırmalar yapılsa da genel olarak performans ölçüleri; tutumluluk ölçüleri, verimlilik ölçüleri, etkinlik ölçüleri, finansal ölçüler ve hizmet kalitesi ölçüleri olarak sınıflandırılabilir.

Bu tanımlamalar aslında performans ölçülerinin ve performans ölçümünün performans denetiminin bir parçası olduğunu göstermektedir.

271. Performans Ölçümünün Nedenleri

Dünyada yaşanan değişimler yönetim fonksiyonu üzerinde de bir takım gelişmeler yaşanmasına yol açmıştır. Artık daha iyi yönetim modelleri bulunması ve uygulanması kaçınılmaz olmuştur.

Bu daha iyi modellerin özellikleri arasında; etkin, verimli ve tutumlu kaynak kullanımı, başarılı personel yönetimi ve amaçlara ulaşılmasında en üst düzeyde katkı sağlayacak karar alma süreçleri yer almaktadır.

Performans ölçümünün önemi karar alma sürecinde daha çok ortaya çıkmaktadır. Gerçekten de yönetim sistemlerinde “ölçemediğini yönetemezsin” kavramı oldukça yaygın olarak kabul görmektedir.

Performans ölçümü, bir programın başta belirlenen amaçlara ulaşılmasında nasıl daha iyi yönetileceğinin tek göstergesi olmaktadır (TRODDEN, 1996, s.157).

Bununla birlikte performans ölçümünden yararlanmanın bir çok nedeni vardır bunlardan bazıları Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo : 2
Performans Ölçümünün Yararları ve Nedenleri

YARARLANILAN ALANLAR	NEDENLER
Üretilen Malların ve Hizmetlerin Kalitesinin Geliştirilmesi	Program yöneticilerini iç ve dış müşterilerin ihtiyaçlarından ve memnuniyet derecelerinden haberdar etmek, programın çıktı kalitesine ilişkin spesifik kavrayışlar oluşturmak, bu ürünlerin güncelleştirilmesi ve iyileştirilmesi amacıyla atılacak adımların geliştirilmesine yol açar.
Hesap verme sorumluluğunun ve kontrolün sağlanması	Performansı değerlendirmek için önyargıdan uzak bir yöntem oluşturmak. Ölçümler personelin kendi faaliyetlerini yönetmelerine olanak verir ve bu durum çalışanları motive eder. Zaman kazandırır, mikro yönetimleri azaltır ve sonuç alır.
Yönetim uygulamasının geliştirilmesi	Önceliklendirilen hedefler ve yaklaşımlar performansı geliştirecek değişikliklerin yapılması amacıyla planları ve faaliyetleri başlatır.
Politikaların oluşturulması	Program politikalarının revize edilme nedenlerini gösteren ve yasal değişikliklere ilişkin olarak Kongreye sunulan tavsiyeleri oluşturan kantitatif ve olgulara dayalı bilgi sağlamak.
Planlama yapılması ve bütçe hazırlanması	Planlama ve bütçeleme metodları son derece önemlidir. Program çıktıları hakkında etkinlik verileri stratejik ve taktik amaçlar için temel planlama çalışmasını oluşturur. Verimlilik verileri daha isabetli bir kaynak bütçelemesi için yardımcı olur. Tutumluluk verileri maliyetleri açıklar ve çıktıları elde etmek için ihtiyaç duyulan fonların belirlenmesine yardım eder.
Hizmetlerin bölüşümünde ve onlara ulaşılabilirliğinde eşitliğin sağlanması	Program yöneticilerini, ürünlerin ve hizmetlerin dağıtımının etkinliği konusunda bilgilendirir.

Kaynak: DEMİRKAYA, 2000, s.4-5.

272. Performans Ölçülerinin Temel Özellikleri

Günümüzde daha fazla alanda ve daha yoğun olarak kullanılmakta olan performans ölçüm sistemlerinin, temel özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz (YÖRÜKER ve diğerleri, 2003, s.14):

-Hedeflerle ilgili ve anlamlı olması; önceden belirlenen görev, amaç ve hedeflerle doğrudan bağlantısı olan, anlamlı bilgiler vermesi.

-Sorumluluklarla bağlantılı olması; belirli bir performans standardının başarılmasından sorumlu olan birimle eşleştirilmesi ve performans ölçülerinin performansı değerlendirecek olanlar ve hesap verecek olanlar tarafından birlikte belirlenmesi.

-Kurumsal olarak kabul görmüş olması; kurum içinde oluşturulan politika ve bütçe kararlarının alınması aşamasında yararlanılabilir olması.

-Dengeli olması; kurumdaki performans düzeyi hakkında kesin göstergeler ortaya koyması bakımından farklı ölçü türlerini içermesi.

-Açık, iyi tanımlanmış ve basit olması; anlaşılması, hesaplanması, yorumlanması kolay olan ve yanlış anlamalara meydan vermeyen bir yapıda olması.

-Güvenilir, güncel ve zamanlı olması, oluşmasına esas olan verilerin doğru ve güvenilir olması ile zamanında veri üretebilmesi arasında denge kurması.

-Doğrulanabilir olması, veri toplanmasına ve üretimine ilişkin süreçlerde şüphe uyandırmaması ve kesin bir şekilde belgelendirilmesi.

-Maliyet etkin olması; verilerin toplanma ve işlem görme maliyetlerinin performans ölçme uygulamasının genel çerçevesi içinde kabul edilebilir ve makul olması.

-Ters etki yaratmaması; olumsuz, istenmeyen veya hedeflenen amaçlara ulaşılmasında yararsız olan eğilimleri teşvik etmemesi.

28. Bazı Ülkelerde ve Avrupa Birliği'nde Performans Denetimi

Özellikle performans denetimi konusunda geniş deneyim ve başarılı uygulamalara sahip olan ülkeler arasında Kanada, Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, İngiltere ve Fransa başta gelmektedir. Ayrıca Avrupa Birliği bünyesinde de başarılı performans denetimi uygulamaları ve çalışmaları sürdürülmektedir.

Bu bölümde yukarıda belirtilen ülkelerde ve Avrupa Birliğinde faaliyet gösteren denetim örgütlerinden, T.C Sayıştay Başkanlığı ile benzer özelliklere, görev, yetki ve yapılanma şekillerine sahip olanlar konu edildiğinden bu örgütler "Sayıştay" adı altında incelenmiştir.

280. Kanada'da Performans Denetimi

Kanada kaliteli performans denetimi uygulamaları ve bu konudaki başarılı teorik çalışmalarıyla dünyada haklı bir üne sahip ülkelere birisidir.

Kanada Sayıştayı da (Auditor General of Canada) performans denetimi uygulamaları konusunda önde gelen yüksek denetim kurumlarından biridir.

Yüz yıldan fazla bir geçmişi olan Kanada Sayıştayı, kurulduğu ilk zamanlardan günümüze değin oldukça geniş bir alanda faaliyet göstererek, neredeyse tüm kamusal işlemler hakkında çalışmalar yapmış ve bu çalışmaları parlamentosuna sunmuştur.

Kanada Sayıştayı 1930'lu yılların başında kamu fonlarının kullanım yetkisinin yasama organından alınarak hükümetin eline bırakılmasıyla, kamusal kaynakların yasama organı tarafından belirlenen kullanım amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili olarak yasama organı adına denetim yapmaya başlamıştır. Ancak, 1970'li yılların 2. yarısından sonra yetkileri genişletilen Kanada Sayıştayı, politik kararların doğruluğu veya yanlışlığı ile ilgili yorum yapmaması hakkındaki karar çerçevesinde, mali hesapların yasal denetimi yanında kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını da denetimleri kapsamında incelemeye başlamıştır.

Nitekim, 1977 yılında yapılan yasal düzenlemeler ile Kanada Sayıştayı performans denetimi yapma yetkisine açık bir şekilde sahip olmuştur.

Bu düzenleme ile Kanada Sayıştayı, kamu fonlarının verimli ve ekonomik bir şekilde veya gerekli dikkatin gösterilerek harcanıp harcanmadığını ya da bu fonların miktarının ölçülmesi için tatmin edici yöntemlerin saptanıp saptanmadığını gözlemekle ve orta derecede ve uygun bir biçimde uygulanabilecek programların etkinliğini rapor etmekle, görevlendirilmiştir (SHAND-ANAND, 1996, s.80-81).

Daha sonraları kanunda yapılan bir değişiklikle Kanada Sayıştayı'nın görev yetki ve sorumluluğu kapsamına çevre sorunları ile ilgili konularda eklenmiştir.

Kanada Sayıştayı, kanuna göre Sayıştay Başkanı'nın anlamlılığı ve niteliği gereği parlamentoya sunulmasının gerekli görüldüğü hususlar ile özellikle şu konularda incelemeler ve değerlendirmeler yapar (YÖRÜKER, 1999, s.6-7):

-Hesapların doğru ve düzgün bir şekilde tutulmamış olduğu veya kamu fonlarının tam olarak hesaplanmadığı ya da hazineye aktarılması gerekli bir paranın aktarılmadığı durumlarda.

-Uygulanan kararların ve prosedürlerin esas kayıtlarının hiç ya da gerektiği gibi tutulmadığı veya kamu mallarının korunmasında, gelirlerin hesaplanmasında, toplanmasında veya tahsisıyla ilgili olarak etkili bir kontrol sağlamada ve harcamaların yetkiler dahilinde gerçekleştirildiğini güvence altına almada yetersiz kaldığı durumlarda.

-Ödeneklerin ve fonların meclis tarafından tahsis edilme amaçları dışında harcandığı anlaşıldığında.

-Ödeneklerin ve fonların tasarruf ve verimlilik kriterleri dikkate alınmadan harcandığının tespiti durumunda.

-Programların etkinliğini ölçmek ve raporlamak üzere gerekli ve uygun sistemlerin oluşturulmamış olduğunu; var olan sistemlerin gerektiği gibi, rasyonel şekilde uygulanmadığı görüldüğünde.

-Ödeneklerin ve fonların sürdürülebilir kalkınma anlayışı çerçevesinde, muhtemel çevresel etkileri de dikkate alınarak harcanmadığının saptandığı durumlarda.

Ofis tipi bir örgüt yapılanması bulunan Kanada Sayıştayı performans denetimi çalışmalarında verimlilik ve tutumluluk kriterleri kapsamındaki denetimlerini ve değerlendirmelerini doğrudan, etkinlik kapsamındaki denetimlerini ve değerlendirmelerini ise dolaylı olarak yapabilmektedir. Çünkü hükümet programının etkinliğinin ölçümü ve raporlanması hükümetin sorumluluğuna bırakılmıştır. Sayıştay parlamentoya, hükümetin sunduğu bilgilerin güvenilirlik ve tamlığı ile yeterliği hakkındaki değerlendirmelerini içeren raporlar sunabilmektedir (DYE, 1991, s.164).

Sayıştay'ın görev ve yetkisi dahilinde kalan konularda verimlilik denetimi yapabilme yetkisi Kanada Sayıştayı Kanununun 7(2)(d) maddesinde açıklanmıştır. Bu kanun maddesine göre; Sayıştay önemliliği ve niteliği sebebiyle parlamentoya sunulması gerektiğini düşündüğü konulara dikkat çeker. Bu konular arasında kamu kaynaklarının harcanmasında verimliliğin sağlanması için gerekli çabanın gösterilip gösterilmediğinin araştırılması da yer alır (Sayıştay, 1997b, s1).

Bütün bunların yanı sıra Kanada Sayıştayı performans denetimlerinde genellikle aşağıdaki sorulardan birini veya birkaçını (BYDK, 2002, s.13):

-Belirlenen amaçlara ulaşılması için yapılan faaliyetlerde kullanılmak üzere uygun kalite ve miktardaki girdiler, mevcut kaynaklardan doğru zamanda ve en elverişli maliyetlerle sağlanmış mıdır?

-Amaçlara ulaşılmasında, malların paraların ve insanların alternatifler arasındaki en optimal noktada birleştirilmesi sağlanıp, mümkün olan en verimli yararlanım elde edilmiş midir?

-Yönetim sistemleri, faaliyetlerin sonuçlarının izlenmesi ve değerlendirilmesi için yeterli düzeyde yapılandırılmış mıdır?

-Uygulanan program sonuçları başta belirlenen hedeflerin istenilen düzeyde sağlandığını gösteriyor mu?

-Finansal olmamakla birlikte önemli yasa hükümlerine, yönetmeliklere, ve yönergelere kısaca mali olmayan mevzuata uygun olarak davranıldı mı?

-Bir hükümet örgütü veya programının yönetimi hakkında o uygulama biriminin başı olarak ilgili bakana, hesap verme sorumluluğu kapsamında Yasama Meclisi'ne ve kamuoyuna bilgi sunması için yeterli veriler sağlandı mı?

Kanada Sayıştayı performans denetimi ile ilgili çalışmalarını sadece uygulama alanında değil eğitim alanında da sürdürmektedir. Bu kapsamda, mesleki gelişimin sürekli hale getirilmesi ve performans denetim sisteminin yaygın bir şekilde kavranması amacıyla araştırma çalışmaları yapılmakta ve kitaplar yayınlanmaktadır.

281. Amerika Birleşik Devletleri'nde Performans Denetimi

Eyaletlerden oluşan Amerika Birleşik Devletleri'nde federal bir yapı bulunmaktadır. Bu yapının denetim sistemine yansması sonucu, eyaletlerin her birinde federe devlet düzeyinde denetim yapan Sayıştayların yanı sıra 1921 yılında federal düzeyde denetim yapabilen bir Federal Sayıştay kurulmuştur.

Federal Sayıştay ve eyaletlerde kurulmuş olan Sayıştaylar birbirlerinden bağımsız olarak ancak bir eşgüdüm altında denetim faaliyetlerini sürdürmektedirler.

1921 yılında kurulan Federal Sayıştay, General Accounting Office (GAO) adı altında ulusal meclis adına denetim faaliyetlerini sürdürmektedir.

Uzun bir geçmişe sahip ABD denetim sisteminde ancak 1960'lı yılların sonuna doğru performans esaslı denetim uygulamalarına geçilebilmiştir.

GAO, bağımsız olarak çalışan ve başkanı 15 yıllığına bir çok yasal güvence verilerek atanan, denetim konuları geniş bir alana yayılmış, denetimlerinin çoğunu parlamentonun talebi üzerine yapan ve gerçekleştirdiği bu denetimlerin çoğunu da performans denetimi şeklinde yapan bir kurumdur.

GAO, federal programları, bu kapsamdaki faaliyetleri ve fonksiyonları inceler ve gözden geçirir. Denetim kapsamı tıptan uzay faaliyetlerine kadar uzanan GAO'nun başlıca inceleme konuları arasında; muhasebe ve denetim, tarım, savunma, eğitim, çalışma, enerji, çevre, mali kurumlar, mali yönetim, sağlık, konut, menkul kıymetler, enformasyon yönetimi, uluslararası işler, tedarik, vergiler ve ulaştırmayı saymak mümkündür (BAŞARAN,1999, s.4,).

ABD Sayıştayı denetimlerinde genellikle şu soruların cevaplarını araştırmaktadır (ALPTÜRK, 1991, s.46):

-Hükümet programlarının mevcut yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini ve Kongreye bu programa ilişkin olarak sunulan verilerin doğru olup olmadığını.

-Kamu kaynaklarındaki israfı ve verimsizliği önleyecek uygulamaların mevcut olup olmadığını.

-Kaynakların yasalara uygun olarak sarf edilip edilmediğini ve bunlar için tutulan kayıtların gerçekleri yansıtıp yansıtmadığını.

-Programların uygulamasında istenilen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığını ve hükümet politikasının ve programların yönetiminde değişikliğe gidilmesine gerek olup olmadığını.

-Halen uygulanmakta olan hükümet programlarının daha düşük bir maliyetle uygulama imkanı olup olmadığını.

-Kongrenin denetim altındaki konuda alması gereken acil önlemler olup olmadığını.

282. Almanya'da Performans Denetimi

Almanya'da yüksek denetim anlayışı 1700'lü yılların başında doğmuş ve daha 1920'lerde performans denetiminin temelleri atılmaya başlanmıştır.

Almanya eyaletlerden oluşan federal bir yapıya sahiptir. Bu eyaletlerin hepsinde federe düzeyde denetim yapan Sayıştaylar bulunmaktadır. Bunların dışında Federal düzeyde denetim yapabilme yetkisine sahip en üst denetim birimi olarak bir Federal Sayıştay (Bundesrechnungshof) kurulmuştur.

Federal Sayıştay (Bundesrechnungshof) Federal Almanya Cumhuriyeti'nin kurulmasından sonra kendinden önce kurulmuş olan denetim örgütünün (Rechnungshof) görev ve yetkilerini almıştır (ZAVELBERG, 1996, s.201).

Federe düzeyde kurulmuş olan Sayıştaylar Federal Sayıştaydan bağımsız olarak ancak onlarla ve birbirleriyle iş birliği halinde çalışmaktadır.

Alman Sayıştayını tam anlamıyla bağımsız bir yapıya sahiptir. Meclis dahi Sayıştayın çalışmalarına karışamaz. Ancak denetimler genellikle meclisin istekleri doğrultusunda yapılır. Kurul şeklinde örgütlenmiş olan Alman Sayıştayının yargısal yetkileri yoktur.

Alman Sayıştayının görevleri ve bağımsız yapısı ile ilgili olarak anayasada yer alan geniş güvencelerin değiştirilebilmesi veya sınırlandırılabilmesi ancak çok zor bir ihtimal olan; iki kanattan oluşan Alman Meclisi'nin her iki kanadının da üçte iki çoğunluğu ile kabul edilecek bir anayasal değişiklikle mümkün olacaktır (Sayıştay, 1987, s.11).

Alman Sayıştayının görev ve yetki kapsamı 1969 yılında anayasada yapılan bir değişiklikle Federal Devletin tüm mali yönetimi olarak belirlenmiştir. Bu değişiklikle Alman Sayıştayına özerk yapıya sahip olan kamusal organizasyonları da denetleme yetkisi verilmiştir.

Sayıştay bütün bunların yanı sıra, Federal Devletin payı bulunan, ticari veya sanayi sektörlerinden birinde hizmet veren özel hukuka tabi işletmelerin, devlet tarafından gerçekleştirilen özelleştirme çalışmaları kapsamında kalan birimlerindeki kamuya ait payı temsil eden hisseler ile ilgili olarak, bu birimler ve işletmeler üzerinde denetim işlevini yerine getirmektedir.

283. İngiltere’de Performans Denetimi

Yüksek denetim dünyada ilk olarak İngiltere’de 1314 yılında ortaya çıkmıştır. İngiltere Sayıştayı’nın kuruluşu parlamentosunun kuruluşunun da öncesine gitmekle birlikte, yaptığı düzenlilik denetimlerinin yanı sıra verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterleri esasında resmi olarak performans denetimi uygulamalarına geçilebilmesi ancak 1983 yılında olmuştur (Sayıştay, 1990, s.7).

1983 yılında İngiltere Sayıştayı’ndaki yeni yapılanma ile birlikte denetim sistemi içine kamu fonlarının verimli, etkin ve tutumlu olarak harcanıp harcanmadığının diğer bir değişle harcanan paranın karşılığının alınıp alınmadığının araştırılması anlamına gelen Value-For-Money (VFM) yani paranın karşılığı denetim kavramı girmiştir.

İngiltere Sayıştayı’nca üç çeşit VFM çalışması üstlenilmiştir bunlar (SHAND-ANAND, 1996, s 99):

-Muhtemel kötü kullanımların, savurganlıkların, verimsizliklerin, etkinsizliklerin, veya kontrol sistemindeki zayıflıkların tespitine yönelik seçici incelemeler.

-Önemli program veya projelerin performansları hakkında güvence sağlamak için geniş kapsamlı incelemeler tasarlamak.

-Yönetimsel işlemleri, iyi uygulama standartları veya örnekleri açısından değerlendiren önemli denetimler yapmak.

İngiltere Sayıştayı’nın özellikleri arasında Anglo-Sakson denetim sistemi içinde yer alması, ofis tipi bir örgütlenme yapısı olması, yargısal fonksiyonunun olmayışı, denetimlerinin büyük kısmını büyük ölçekli projeler üzerinde yapılan performans denetimlerinin oluşturması ve İngiltere kamu yönetiminin büyük bir kısmının denetimini gerçekleştiren iç denetim sistemi ile iç kontrol sisteminin denetimini gerçekleştirmesi sayılabilir.

İngiltere’de performans denetimi kapsamında yapılan denetimlerde hükümetler tarafından ortaya konulan politik hedefler ile ilgili olarak, bu hedeflerin gerekliliği,

yerindeliği veya zamanlılığı gibi hususlarda değerlendirme yapılmasına olanak tanınmamıştır.

Performans denetiminin İngiltere uygulamasında, denetimler sonucunda hazırlanan raporlar esas olarak parlamentoya sunulmakla birlikte, bu raporlar hakkında basına bilgi vermek amacıyla, olabildiğince raporun aslında yer verilen kelimeler kullanılarak, rapordaki hususları ölçülü ve objektif bir şekilde yansıtan taslak basın açıklamaları hazırlanarak Hazine'nin ve Kamu Hesapları Komitesi'nin basın bürolarına gönderilmektedir (KÖSE, 2000, s.152).

Hazine'nin ve Kamu Hesapları Komitesi'nin incelemelerden sonra basına verilen bu metinler ile ilgili olarak Sayıştay tarafından gerekli açıklamalar yapılır.

İngiltere Sayıştayı performans denetimi çalışmalarının niteliklerinin yüksek olmasına özel bir önem göstermekte, bunun sağlanması ve sürdürülebilmesi için de gerek eğitim gerekse genel kabul görmüş denetim standartlarının uygulanması konuları üzerinde hassasiyetle durmaktadır.

284. Fransa'da Performans Denetimi

Kamu yönetimi alanında başarılı bir geçmişe sahip olan Fransa'da, kökleri daha eskilere gitmekle birlikte, bugün faaliyetlerini sürdüren Fransız Sayıştayı'nın kuruluşu 1807 yılına kadar uzanmaktadır.

Fransız kamu mali yönetim sisteminin özelliklerinden birisi de ita amirliğinin ve saymanlığın birbirlerinden farklı hiyerarşik yapılar altında örgütlenmesidir. Böylece bir tür önceden denetim yapan saymanın ödeme emrini veren ita amirinden emir almak zorunda kalmaksızın görevini gerektiği gibi yerine getirmesi kolaylaştırılmaktadır.

Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemlerinde zamanın yöneticileri Fransız kamu yönetiminden etkilenererek Fransa'da uygulanan bir çok yönetim sistemini ülkemizde uygulamaya çalışmıştır. Ancak bu çabalar hiç bir zaman istenilen sonuçları tam olarak verememiştir.

Yargısal yetkileri olan ve bağımsız bir yapısı olan Fransız Sayıştay'ının kamu yönetimi sistemi içindeki yeri yüksek mahkemelerle aynıdır.

Fransız Sayıştay'ının temel fonksiyonları kamusal hesap verme sorumluluğunun güvence altına alınması ile meclisin, hükümetin ve halkın bilgilendirilmesi olarak açıklanabilmektedir.

1980'li yılların başına kadar yerel yönetimlerin de denetimlerini gerçekleştiren Fransız Sayıştay bu görevini bu tarihten itibaren bölgesel düzeyde örgütlenen Sayıştay organizasyonlarına bırakmıştır. 1982 yılında çıkarılan Bölge Hesap Mahkemelerinin yapılandırılmasına dolayısıyla da yargısal denetim sisteminin kurulmasına ilişkin bu yasa ile yerel yönetimlerin hesaplarının ön denetimi kaldırmış daha doğrusu yerel yönetimler üzerinde var olan mevcut denetim sistemi, yerel yönetimlerin maliyesinin sonradan denetim sistemi ile değiştirilmiştir (BELANGER, 1995, s.6).

Fransız Sayıştay kaynaklarının üçte ikisini performans denetimlerine ayırmakta, bu denetimler Sayıştay bünyesindeki biri devlet hesapları üzerine yoğunlaşan dairelerin her biri tarafından risk, denetim dönemi, ilgili alandaki deneyim, kamu yararı ve siyasal düzey gibi kriterlere göre seçilerek yapılmaktadır (DEMİRBAŞ, 2001b, s.165).

Bunların dışında Sayıştay, mali işlemlerin tamamlanmasından sonra devlet hesaplarını, devletin mali yönetimini, kamu kurumlarını ve kamu şirketlerini, devletten veya zorunlu denetime tabi kurum veya şirketlerden mali yardım alan özel ve kamu kurumlarının hesaplarını ve sosyal güvenlik kuruluşları şeklindeki bağımsız kurumların hesaplarını denetleyebilmektedir (MAGNET-MELLER, 1993, s.4).

285. İtalya'da Performans Denetimi

İtalya'da Yüksek denetimin temelleri 1861 yılında İtalya Krallığı'nın ilanından hemen sonra 1862'de kurulan denetim örgütüyle atılmıştır.

Performans denetimi ile ilgili olarak en önemli gelişme ise 1990'lı yılların ilk yarısının sonunda İtalya Sayıştay'ının performans denetimi uygulamalarına hız vermesiyle yaşanmıştır.

İtalya Sayıştayı'nın, tüm kamu kaynaklarını, yerel yönetimleri, bilhassa devletçe sübvans edilen sosyal güvenlik, ulaşım, araştırma, ve kültür alanında faaliyet gösteren kurumları ve kamu ortaklıklarını verimlilik ve etkinlik açısından denetleme yetkisi vardır (ERDEM, 1991, s.18).

Yargısal yetkileri de olan İtalyan Sayıştay bölgesel teşkilatları düzeyinde örgütlenmiş bir yapıya sahiptir.

İtalya'da Sayıştay tarafından hazırlanan raporlar, idarenin faaliyetlerinin tamamı veya belli bir kısmının ne şekilde yürütüldüğü hakkında çeşitli değerlendirmeler sonucunda parlamentoya bilgi verme amacını taşımaktadır (CLEMENTE, 1991, s.35).

Bunun yanı sıra Sayıştay hükümete ve parlamentoya görevlerini yerine getirirken yardımcı olma kapsamında, İtalyan Anayasası'nın 100. maddesi gereğince gerçekleştirilen denetimler sonucu parlamentoyu bilgilendirir. Sayıştay bunu yaparken politika, eğitim, kontrol ve idarenin fonksiyonları arasında bir bağ kurar ki bu şekilde parlamentonun ve hükümetin bilgilendirilmesi, Sayıştayın klasik denetim fonksiyonuyla da çatışmaz (CARBONE, 1991, s.28).

286. Avrupa Birliği'nde Performans Denetimi

Avrupa Birliği (AB) bünyesinde üst düzey denetim görevini, 22 temmuz 1975 de kuruluş sözleşmesi imzalanan, 1 temmuz 1977 tarihinde yürürlüğe giren ve faaliyetlerine 18 ekim 1977 de başlayan Avrupa Birliği Sayıştayını yerine getirmektedir.

Avrupa Birliği Sayıştayını, Avrupa Birliği'ne üye devletlerden 6 yıl için seçilen üyelerden kurulu, Avrupa Birliği bütçesinin gelir ve giderlerinin yasalara uygun olarak yönetilip yönetilmediğini, mali işlemlerinin güvenilirliğini, düzenliliğini ve Avrupa Birliği ile mali ilişkileri bulunan tüm kurum ve kuruluşların faaliyetlerini verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerini gözeterek denetleme yetki ve sorumluluğuna sahip yüksek bir denetim birimidir.

AB Sayıştayını üyeleri AB Parlamentosu'nun incelemesinden sonra, AB Konseyi tarafından oy birliği ile görevlendirilirler.

AB Sayıştayı üyelerinin çalışmalarını tam bir bağımsızlık ve tarafsızlık ile yerine getirmelerini sağlamak amacıyla AB'nin yetkili organları tarafından gerekli önlemler alınarak, uygun şartlar sağlanmıştır.

Bunlara örnek olarak Sayıştay üyelerine AB Adalet Divanı Hakimleri'nin haklarının tanınması ile kendilerine görevlerinin gereği olarak yasal düzeyde tanınan özel haklardan yararlanma olanaklarını gösterebiliriz.

AB Sayıştayı 3 yıllık bir süre için üyelerinin kendi aralarında belirledikleri bir başkan tarafından yönetilir. Başkanın görev süresinin dolmasından sonra tekrar seçilebilme şansı vardır. Bunun dışında AB Sayıştayı'nda görevli yaklaşık 300 deneyimli denetçi bulunmaktadır.

AB Sayıştayı'nın performans denetimi görevi, Avrupa Birliği'nin mali işlemler ile ilgili yönetimlerinin güvenilir uygulamalar olmasının sağlanması gerekliliği üzerine şekillenmiştir (SHAND-ANAND, 1996, s.84).

AB Sayıştayı çalışmalarının sonunda 2 çeşit rapor hazırlamaktadır. Bu raporlar içerikleri ile birlikte aşağıda belirtilmektedir (AKBULUT, s.21-22):

1-Yıllık Raporlar

Genel olarak mali faaliyetlerin konu edildiği ve her yıl sunulma zorunluluğu bulunan raporlardır.

AB Sayıştayı çalışmaları sonunda düzenlenen raporların içinde belki de en önemlisi, AB'nin ve AB tarafından kurulmuş örgütlerin hesapları ile ilgili olarak; Avrupa Gelişme Fonu'nun kullanılmasını, bazı ikraz ve istikraz işlemlerini, genel bütçe bilgilerini ve AB çalışmalarının değerlendirmelerini içeren raporlardır.

Yıllık raporların 2. türü ise Avrupa Kömür ve Çelik Birliği'nin hesaplarına ilişkin olarak hazırlanan raporlardır. Ayrıca yıllık raporlar, Termonükleer Araştırma Projesi, Avrupa Meslek Edindirmeyi Geliştirme Merkezi, İş ve Hayat Şartlarını İslah Vakfı, Avrupa Araç sağlama Ajansı ve Eğitim Birimleri ile ilgili olarak hazırlanır.

2-Özel Raporlar

AB Sayıştayı'nın hazırladığı bu raporlar ise AB kuruluşlarının isteği veya AB Sayıştayı'nın kendi inisiyatifiyle res'en yapılan denetimler sonucunda düzenlenir. Bu raporlar AB'nin hukuki işlemlerini düzenleyen taslak metinleri üzerinde görüş bildirme şeklinde gerçekleşen, çalışmaları sonucunda görüş isteyen organı bağlamayan öneriler içeren raporlardır.

Avrupa Birliğini oluşturan ülkeler açısından bakıldığında ise dört temel Sayıştay görülmektedir (KARAMAN-ARAL, 2002, s.64):

1-Yargılama işlevi olan mahkeme (court) şeklinde kurulmuş sayıştaylar. Bu tip sayıştaylar; Fransa, Belçika, Lüksemburg, Portekiz, İspanya, İtalya ve Yunanistan'da bulunmaktadır.

2-Yargılama fonksiyonu olmaksızın, kurullar (Collegiate body) şeklinde kurulmuş sayıştaylar. Bu tip sayıştaylar; Hollanda ve Almanya'da bulunmaktadır.

3-Genel Denetçi (Auditor General) tarafından yönetilen bağımsız denetim ofisi şeklinde kurulmuş sayıştaylar. Bu tip sayıştaylar; İngiltere, İrlanda ve Danimarka'da bulunmaktadır.

4-Genel Denetçi tarafından yönetilen bağımsız denetim ofisi şeklinde kurulmuş ancak hükümet yapısı içinde yer alan sayıştaylar.

Tez çalışmasının bu bölümde; performans denetiminin tanımı, özellikleri, ortaya çıkış nedenleri, amacı, incelediği konular, uygunluk denetimi ile arasındaki farklar, unsurları, unsurlarının birbirleriyle olan ilişkileri ve yeni unsurları, teknikleri, süreci, performans değerlendirmeleri, performans ölçümü ve performans denetiminin bazı ülkelerle Avrupa Birliği uygulamaları inceleme konusu yapılmıştır.

Sonraki bölümde ise performans denetimi açısından Türk Kamu Yönetimi'ne, Mali Yönetimine ve Denetimine genel bakış, performans denetiminin Türkiye uygulamasında

karşılaşılan ve karşılaşılmaması muhtemel sorunlar ve performans denetiminin Türkiye’de başarıyla uygulanması için yapılması gerekenler incelenmektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. PERFORMANS DENETİMİNİN TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ

Bu bölümde performans denetimi açısından Türk Kamu Yönetimi'ne, Mali Yönetimine ve Denetimine genel olarak değinilerek son dönemde dikkat çeken yasal düzenlemeler ile performans denetiminin Türkiye uygulamasında karşılaşılan ve karşılaşılması muhtemel sorunlar ve performans denetiminin Türkiye'de başarıyla uygulanması için yapılması gerekenler incelenmektedir.

30. Performans Denetimi Açısından Türk Kamu Yönetimi, Mali Yönetimi ve Denetimine Genel Bakış

Performans denetiminin, Türk Kamu Kesiminde nasıl bir yerde olduğu ve genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde nasıl uygulanabileceği incelenirken öncelikle Türk Kamu Yönetimi, Mali Yönetimi ve Denetimi değerlendirilmelidir.

300. Kamu Yönetimi ve Performans Denetimi

Yönetim bilimi, eldeki kaynakların en verimli biçimde kullanılmasını öğreten bilgi dalı olarak tanımlanabilir (TORTOP-İSBİR, 1992, s.7).

Kamu Yönetimi ise, kamunun gereksinimlerini gidermek için topluma, veya toplumu oluşturan çeşitli kümelere ya da bireylere hizmet götürme işlevlerinin yerine getirilmesini sağlayan bir sistemdir (GÖZÜBÜYÜK-AKILLIOĞLU, 1992, s.8-9).

Yürürlükte bulunan kamu yönetimlerini değişime zorlayan etkileri temelde üç sebep belirlemektedir. Bunlar; kamu harcamalarının bütçe üzerine getirdiği yük ve bütçe açıklarının mali sistemde açtığı sıkıntılar, bilgi ve iletişim teknolojisinde ortaya çıkan hızlı değişim ve gelişim ile toplumsal talepler karşısında kamu kesiminin performansının yetersiz kalmasıdır (YILMAZ, 2001, s.91).

Türk kamu yönetiminde de, uygulama alanları ve boyutları açısından zaman içinde gerek dünyada gerekse ülkemizde yaşanan toplumsal, siyasi ve ekonomik alanlarda ortaya çıkan değişimler nedeniyle bir takım yeni düzenlemelere ihtiyaç duymuştur.

Türk kamu yönetimi sisteminin geliştirilmesi yönünde yapılan ilk çalışmalar arasında; 1949 yılında Başbakanlığın talebi üzerine Profesör F. Neumark'ın hazırladığı "Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma Esasları Hakkında Rapor", Barker Raporu adıyla da bilinen Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası'nca hazırlanan rapor, 1952 yılında Birleşmiş Milletler ile Türk hükümeti arasında imzalanan anlaşma uyarınca Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü'nün (TODAİE) kurulması ve bundan sonra çeşitli yüksek öğretim kurumlarında yönetim biliminin bağımsız bir ders ve araştırma konusu yapılması gösterilebilir.

Kamu yönetiminin geliştirilmesi amacıyla yapılan diğer çalışmalar arasında; 1960 yılında Devlet Planlama Teşkilatının (DPT) ve Devlet Personel Dairesi Başkanlığı'nın kurulması ile 1963 yılında hazırlanan "Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi" (MEHTAP) ve 1991 yılında hazırlanan "Kamu Yönetimi Araştırma Projesi" (KAYA) sayılabilir.

Kamu Yönetimi Araştırma Projesi'nde yeniden yapılanmaya ilişkin temel yaklaşımlar başlığı altında yeniden yapılanmanın temel ağırlık noktaları arasında aşağıdaki hususlar sayılmıştır (TODAİE, 1992, s.139):

-Danışma ve katılma mekanizması olarak görev yapacak Ekonomik ve Sosyal Konsey oluşturulması,

-Bakanlıklar arasında sürdürülen koordinasyon faaliyetlerine süreklilik tutarlılık ve sadelik kazandırılması,

-Başbakanlığın Anayasal konumu göz önünde tutularak, bağlı ve ilgili kurum ve kuruluşları ile yeniden yapılanmasının sağlanması,

-Mali ve ekonomi yönetiminde, maliye, ekonomi, hazine, ve dış ticaret alanları esas alınarak bu kapsamda değerlendirilebilecek bakanlıkların yapısal olarak yeniden düzenlenmesi,

Kamu Yönetimi Araştırma Projesi'nde fonların denetimi ile ilgili olarak ise bütçe içi fonlar ile kamu kurum ve kuruluşlarının bünyesinde kurulan, ancak tüzel kişiliği bulunmayan ve bütçeden pay alan fonların harcama ve denetim usulleri bakımından devlet bütçesinin tabi olduğu yöntemle yürütülmesinin, bu kapsam dışında kalan ve kalması istenen fonların ise bir ita amiri ve sorumlu saymanı bulunan, kurumsal nitelik taşıyan, tüzel kişiliği olan ve dolayısıyla kendine ait bir bütçeye sahip olabilecek bir teşkilat içinde kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetki ile kurulmalarının ve kamu iktisadi teşebbüsleri gibi denetlenmelerinin yerinde olacağı belirtilmiştir (TODAİE, 1992, s.139).

Ancak belirtilen bu ve benzeri çalışmalara rağmen Türk Kamu Yönetimine, özellikle performans odaklı uygulamalara dolayısıyla da performans denetiminin gerçekleştirilmesine olanak sağlayacak bir yapı kazandırılmamıştır.

Dünyada benzer sorunlar yaşayan ve kamu yönetim reformu çalışmalarına girişen ülkelerde, kamu mali reformu ve performans dayalı yönetim sistemine geçilmesi oldukça sık kullanılan bir yol olarak karşımıza çıkmaktadır (YILMAZ, 2001, s.15).

Bu duruma paralel olarak Türkiye'de de mali reformu ve performans kriterlerine dayalı yönetim ve denetim sistemlerine geçişi içeren kamu yönetimi yeniden yapılandırma çalışmaları hız kazanmıştır. Bu çalışmaların bir yansıması olarak kamu yönetimi temel kanunu çıkarılması yönünde hazırlıklar yapılarak bu kapsamda Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı hazırlanmıştır.

Tasarının, kanunun amacını ortaya koyan 1. maddesinde; "Bu kanunun amacı, katılımcı saydam, hesap verebilir, insan hak ve özgürlüklerini esas alan bir kamu yönetiminin oluşturulması, kamu hizmetlerinin adil, süratli, kaliteli, etkili ve verimli bir şekilde yerine getirilebilmesi için merkezi idare ile mahalli idarelerin görev, yetki ve sorumluluklarının belirlenmesi; merkezi idare teşkilatının yeniden yapılandırılması ve kamu hizmetlerine ilişkin temel ilke ve esasları düzenlemektir." (Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı,

2003, s.11) denilerek kamu yönetiminde yapılmak istenen diğer değişikliklerin yanı sıra performans kriterleri olan etkinlik ve verimlilik kavramlarına da yer verilmiştir.

Tasarının “Bakanların görev, yetki ve sorumluluğu” başlığı altında düzenlenen 14. maddesinin (b) bendinde; “Bakanlığının bağlı ve ilgili kuruluşlarının görev alanına giren hususlarda politika ve stratejiler geliştirir, bunlara uygun olarak yıllık amaç ve hedefler oluşturur, performans ölçütleri belirler, bakanlık bütçesini hazırlarlar, gerekli yasal ve idari düzenleme çalışmalarını yapar. Belirlenen stratejiler, amaçlar ve performans ölçütleri doğrultusunda uygulamayı koordine eder, izler ve değerlendirir.” (Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, 2003, s.24-25) denilerek performans ölçütlerinin belirlenmesi gibi yeni bir görev icracı bakanlıkların görevleri arasına sokulmuş olmaktadır.

Tasarının 27. maddesinde bakanlıklarda, bakanlık stratejilerinin, amaç ve politikalarının belirlenmesine bakanlık hizmet ve teşkilatının geliştirilmesine, bakanlık faaliyetlerinin performans sonuçlarının değerlendirilmesine yardımcı olmak üzere bir Strateji Geliştirme Kurulu’nun kurulması yönünde hüküm kurulmuştur (Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, 2003, s.31).

Tasarının 30. maddesinde kamu yönetimi sistemi içerisinde danışma birimi olarak görev yapacak olan Strateji Geliştirme Başkanlığı’nın görevleri sayılmıştır. Bu görevler arasında “Bakanlığın yönetimi ve hizmetlerin geliştirilmesi ve performans ile ilgili bilgi ve verileri toplamak, analiz etmek, yorumlama ve yıllık faaliyet raporlarını hazırlamak” maddenin (d) bendinde, “Üst yönetimin iç denetime yönelik işlevinin etkinliğini ve verimliliğini attırmak için gerekli hazırlıkları yapmak” maddenin (e) bendinde ve “...hizmetlerin etkinliğini ve tatmin düzeyini analiz etmek ve genel araştırmalar yapmak” maddenin (f) bendinde (Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, 2003, s.35-36) belirtilmiştir. Bu ifadeler ile kamu yönetimi uygulamalarının performans odaklı bir yaklaşımla değerlendirileceği ortaya konulmuş olmaktadır.

Tasarının denetimi tanımlayan 38. maddesinde ise; “Denetim; kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve kuruluşların gelişmesine yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek amacıyla; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına

göre, tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor haline getirerek ilgililere duyurmaktır.” (Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, 2003, s.43) denilmek suretiyle denetim tanımı içerisinde performans kavramı çok açık ve net bir biçimde eklenmiş olmaktadır.

Tasarının 39. maddesi çok önemli bir ifade ile “Kamu kurum ve kuruluşlarının iç ve dış denetimi hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimini kapsar” (Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, 2003, s.43) denilerek kamu kesiminde yapılan iç ve dış denetimlerin artık performans denetimi kriterleri doğrultusunda da yapılabileceğini açıkça belirtilmektedir.

Tasarının 40. maddesinde “iç denetimin kamu kurum ve kuruluşlarının kendi yöneticileri veya ilgili kurumun üst yöneticisinin görevlendireceği iç denetim elemanları tarafından yapılır” (Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, 2003, s.44) denilerek aslında uygulamada bir çok sorunla karşılaşılmasının yolu açılmış olmaktadır. Çünkü iç denetimin kurum veya kuruluşun yöneticileri veya onların görevlendirecekleri, bağımsızlıkları ve çalışma güvenceleri kanunda düzenlenmeyen iç denetçiler tarafından yapılması ne uluslararası denetim standartlarına uygun ne de ülke gerçekleri ile örtüşen bir uygulama olacaktır.

Ayrıca kanun tasarısının 42. maddesinde yarılan ifadelerle mahalli idarelerde görev yapacak bir “halk denetçisi” Türk Kamu Yönetimi sistemine dahil edilmektedir. (Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, 2003, s.45).

Görüldüğü üzere bu kanun tasarısı ile kamu yönetiminin bir çok alanında olduğu gibi denetim alanında da bazı yenilikler getirilmesi amaçlanmaktadır. Ancak, bu düzenlemeler arasında ülkemiz kamu yönetimi ve denetiminin istenilen seviyeye taşınması yönünde önemli adımlar atıldığı görülmekle birlikte üzerinde dikkatle düşünülerek, uygulamadaki sonuçlarının ciddiyetle takip edilmesi gereken bazı hükümlerinin de olduğu görülmektedir.

Ancak bu konuda son değerlendirme için, yapılacak muhtemel değişiklikler de düşünülerek, tasarının kanunlaşması beklenmelidir.

Türkiye'deki yeniden yapılandırma çalışmalarına genel olarak bakıldığında, kamu yönetiminde yeniden yapılanma sürecinde en önemli gerekliliğin, sürekliliğin sağlanması ve uzun yıllara yayılan değişim süreci boyunca hükümet değişikliklerine karşın siyasi kararlılığın korunması olduğu görülecektir (DİNÇER-YILMAZ, 2003, s.169).

301. Mali Yönetim ve Performans Denetimi

Kamu Mali Yönetimi'nin yeniden yapılandırılması kapsamında ilk önemli adım 1973 yılında bütçe uygulamalarında klasik bütçeleme yöntem ve anlayışından program bütçeye geçilmesi ile atılmıştır.

Program bütçe sistemi, gerçekten de performans uygulamaları ve denetimi açısından elverişli bir sistem olarak değerlendirilmektedir. Ancak sistem ülkemizde istenilen düzeyde uygulamaya konulamadığı için performans denetimi çalışmaları açısından bu gelişme tatmin edici düzeyde bir destek sağlayamamıştır.

Bu yeni sistemin uygulanmasına engel teşkil eden en büyük faktörler arasında, planlar ve programlarla belirlenen amaçlara ulaşılması için yapılması gerekenlerin gerektiği gibi tanımlanamaması, harcama kalemlerinin politik kaygılar nedeniyle negatif etkiler doğurma pahasına değiştirilmesi ve eğitilmiş personel eksikliği sayılabilir.

1990 yılında "Devlet Muhasebesi Yönetmeliği"nin çıkarılması, 1995 yılında söz konusu 1990 yönetmeliği üzerinde bazı değişiklikler yapılması, yine 1995 yılında Dünya Bankası destekli bir mali yönetim geliştirme çalışmasına başlanarak 1998 yılında bu çalışmaya yeni hedefler eklenmesi ve 1999 yılında Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nda gerçekleştirilen bir pilot uygulama ile "Saymanlık Otomasyon Sistemi" adı altında bilgisayar destekli bir hesap izleme sistemi üzerinde çalışmalara başlanması, kamu mali yönetiminde yapılan iyileştirme çalışmaları arasında sayılabilir.

Ülkemizde mali yönetimin temel esaslarından olan ve 1927 yılında üzerinde, yasalaştığı dönemin geleneksel anlayışlarını taşıyarak yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK) zaman içerisinde, devlet anlayışındaki değişimler ve yeni gelişmeler neticesinde kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getiremez olmuş, dolayısıyla da performans denetimi uygulamalarını desteklemekte yetersiz kalmış, nitekim

24.12.2003 tarihinde yürürlüğe giren 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

26.10.1998 tarihinde Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 22. ve 28. maddesinde yapılan değişikliklerle performans denetimi uygulamalarının önündeki yasal sorunlar bir parçada olsa azaltılmaya çalışılmıştır.

Söz konusu değişikliklerle MUK 22. madde ve MUK 28. madde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“Madde 22: Bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla, aşağıdaki ilkeler gözetilir ve yaptırımlar uygulanır:

A) Tahakkuk memurları, ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından, programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesinden sorumlu, ita amirleri de bu hususları gözetmekle yükümlüdürler.

Bu Kanunun uygulanmasında hangi görevlilerin gider tahakkuk memuru sayılacağı, bütçe kanunlarındaki ayırım da göz önünde bulundurularak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belli edilir. Tahakkuk memuru sayılanlara ita amirliği yetkisinin verilmesi durumunda tahakkuk memurluğu görevi yetki kademesindeki en yakın yönetici tarafından yürütülür. Bu durumda ita amiri ve tahakkuk memuru yukarıdaki hususlardan birlikte sorumlu olurlar.

B) a) Bir giderin yapılmasına gerek gösteren görevliler, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından tahakkuk memuru ile birlikte,

b) Bir mal veya hizmetin alınmasında görevli olanlar ilgili usul hükümleri çerçevesinde, belli nitelikteki mal veya hizmetin en uygun bedelle elde edilmesinden, belli bir bedelle amaca uygun nitelikte en fazla mal veya hizmet sağlanmasından doğrudan doğruya, sorumludurlar.

C) Alınmayan mal ya da hizmeti alınmış; mevcut olmayan inşaat, onarım ve üretimi var ya da bitmiş gibi göstererek gerçek dışı belge düzenlemek suretiyle Devletin mal

varlığından bir eksilmeye neden olanlar ile bu ve benzeri gerçekleştirme ve diğer kanıtlayıcı belgeleri bilerek imza ya da onaylamış bulunanlar hakkında ceza kanunlarının bu eylemlere ilişkin hükümleri uygulanır.

D) Yukarıdaki fıkralarda belirtilen hükümlere aykırı işlem ve davranışlardan doğan Devlet zararı, sorumlularına ödettirilir. Şu kadar ki, suç konusu teşkil etmemek kaydıyla, bu işlem ve davranışlar Devlete ait bir hizmet ve girişimin gerçekleştirilmesi ya da tamamlanması gibi iyi niyetli bir amaca dayandığı ve hizmet yapılmış ya da mal teslim alınmış bulunduğu takdirde, Sayıştayın, Maliye ve Gümrük Bakanlığının ya da ilgili dairenin istemi üzerine, atamaya yetkili merci veya kurullar tarafından sorumlularının birer aylıklarının ceza olarak kesilmesine; tekrarlanması durumunda bunların ilgili hizmetlerde bir daha çalıştırılmamak üzere görevlerinin değiştirilmesine ya da memurluktan çıkarılmasına kanun, tüzük ve yönetmenliklerinde bu cezayı vermeye yetkili kılınmış merci ya da kurullarca karar verilir. Bu Kanunun sorumluluk üstlenme ile ilgili hükümleri saklı kalmak üzere, gözetim yükümlülüğünü yerine getirmeyen ikinci derece ita amirlerinin birer aylıklarının kesilmesine Sayıştayın veya Maliye ve Gümrük Bakanlığının istemi üzerine İçişleri Bakanlığınca karar verilir. Birinci derece ita amiri olan bakanlar hakkında 13 üncü madde uyarınca işlem yapılır.

E) Adı ne olursa olsun bir komisyon veya kurul gibi bir organ ya da uzman bir görevli tarafından düzenlenen keşif, hakediş, tutanak, rapor, karar ve benzeri belgelere dayanılarak yapılan ödemelerde Sayıştayca saptanacak sorumluluğa, tahakkuk memuru ve saymanla birlikte, söz konusu belgeleri düzenleyen ve onaylayan kişiler de katılır.” (MUK, Md.22)

“Madde 28: Her mali yılda Devletçe toplanacak gelirler ile ödenecek giderler bütçe kanununda belli edilir. Bütçeler, kalkınma plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre hazırlanır ve uygulanır. Gelir tahsilatı, ödemeler dengesi ve genel ekonomik koşullar göz önünde tutularak ödeneklerin her yıl bütçe kanunlarında gösterilen oranlara kadarki kısmını kullandırmamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.” (MUK, Md.28)

Madde metinlerinde yer alan “verimlilik”, “tutumluluk” “belli bir bedelle amaca uygun nitelikte en fazla mal veya hizmet sağlanması” ve “fayda ve maliyet unsurları” gibi ifadeler aslında yasanın temel amacı olmamakla birlikte performans denetimi kriterlerine işaret

etmekte dolayısıyla performans denetiminin uygulanmasına olanak tanımakta idi. Zaten performans kriterleri ile hazırlanan bir bütçenin aynı kriterler çerçevesinde denetlenmesi doğal olacaktır.

Yukarıda açıklanan bu düzenlemelere rağmen uygulanan, bütçe sistemi ile performans denetimi için gerekli düzeyde performans bilgisi sağlanamamış, her bir program için performans ölçütleri belirlenememiş, uygulamakta olan programlara ait ölçümlerle karşılaştırılamamış, gerçekleştirilen hizmetlerin birbirlerinden ayrılarak hangisinin hangi girdilerle elde edildiği tespit edilememiştir. Dolayısıyla da girdi çıktı analizleri ve bu analizlere dayalı bir performans değerlendirmesi yapılamamıştır.

Ayrıca, fon, vakıf ve döner sermaye işletmeleri gibi uygulamalarla genel bütçe dışında kalınarak denetim kapsamı dışına çıkma yolları kullanılmaya devam edilmiştir.

Genel olarak bakıldığında günümüz koşullarına cevap vermekte yetersiz kalan MUK'un;

-Bütçe birliğini sağlayan,

-Bütçenin hazırlanması sürecini daha etkin bir hale getiren,

-Kamusal faaliyetlerde gidi değil çıktı odaklı bir yaklaşım ve iç mali kontrol getiren,

-Kaynak kullanımı gerçekleştiren kurum ve kuruluşlara bütçe uygulamasında daha fazla esneklik veren,

-Bütçe uygulamasında mali saydamlık ve hesap verebilirliği istenilen üst düzeylere getiren,

Özelliklere sahip bir kanunla değiştirilmesi gerekli hale gelmişti (DİNÇER-YILMAZ, 2003, s.131-132).

Bu tür eksikliklerin var olduğu bir sistem içerisinde genel kabul görmüş standartlara uygun kaliteli performans denetimi uygulamalarının gerçekleştirilmesi de birkaç özel çalışma dışında mümkün olmamıştır.

Kamu mali yönetiminde istenilen düzeyde saydamlığın ve hesap verilebilirliğin sağlanması ile kamu idarelerine performans ölçümüne dayalı denetim sistemlerinin kurulabilmesi için gerekli temel koşullardan birisi de mali işlemlerle ilgili uluslararası standartlara uygun bir muhasebe ve raporlama sisteminin oluşturulmasıdır (DİNÇER, YILMAZ, 2003, s.132).

Oysa ülkemizde performans denetimi uygulamalarına uygun ortam oluşturan bir muhasebe sistemi bulunmamakta, performans denetimi için çok önemli bir gereklilik olan maliyet muhasebesi sistemi gerektiği gibi kullanılmamaktadır.

Türk Mali Yönetiminin ve Kontrolünün yapısal sorunları AB ile Türkiye arasındaki uyum sürecinde de sorunlara yol açmaktadır.

Türkiye'nin AB'ye Katılım Sürecine İlişkin 2002 yılı Raporu'nda Türk bütçe uygulamalarının, AB'de genel olarak uygulanan standartlarla uyum içinde olmadığı belirtilerek konu irdelenmiş ve Türk Mali Yönetim ve Denetiminin geliştirilmesine yönelik önerilerde bulunulmuştur (Devlet Planlama Teşkilatı, 2002, s.116).

Bunların yanı sıra AB'ye katılım süreci içinde Türkiye ve AB arasında yürütülmekte olan Ön Ulusal Kalkınma Planında da; "kamu kaynaklarının kullanımında etkinliği arttırmak ve sonuçlara odaklı bir yaklaşım içinde toplumun taleplerini karşılamak için gerekli kapasite oluşturulacaktır. DPT'nin yönlendiriciliğinde, pilot kuruluşlar stratejik planlarını 2004 yılında tamamlayarak 2005 yılı bütçe tekliflerini bu stratejik planlarına uygun olarak yapacaklardır" (Devlet Planlama Teşkilatı, 2003, s.92) denilerek aslında Türk Mali Sistemi'ndeki aksaklıklar ortaya konulmaktadır.

Bu nedenlerden dolayı Türk Mali Yönetim ve Denetim Sistemlerinin geliştirilmesi çalışmaları devam etmiş ve son dönemde Türk Kamu Mali Yönetiminde, yeniden yapılanma kapsamında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu da yürürlükten kaldıran, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul

edildikten sonra 24 Aralık 2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun performans denetimi ve yönetimi ile ilgili olarak mali yönetime getirdiği başlıca yenilikler ve düzenlemeler şunlardır:

Kanunun birinci kısmında düzenlenen ve kanunun amacını belirten 1. maddesinde; “Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 1) denilmektedir.

Bu madde ile gelişmiş kamu mali yönetim sistemlerinin temel taşları arasında bulunan etkililik, verimlilik, mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının artık açık bir şekilde Türk Mali Yönetiminde de esas alınacağı vurgulanmaktadır.

Kanunun birinci kısmında “Tanımlar”, başlığı altında düzenlenen 3. maddesinin (1) bendinde;

“1) Kamu malî yönetimi: Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçleri,

...

İfade eder.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 3) denilmektedir.

Bu madde de yer alan tanımlarla kamu mali yönetim sistemine, ortak bir anlayış getirilmeye çalışılmaktadır. Gerçektende mali yönetim sisteminde bir kavramdan bahsedildiğinde herkesin aynı şeyi anlaması oldukça önemlidir. Bu anlamda maddenin içinde yapılan tanımlar en azından mali yönetim sisteminde yaşanan kavram kargaşasını önleyebilmesi açısından oldukça önemlidir.

Bunun yanı sıra aynı maddenin 1. bendinde yer alan “Kamu malî yönetimi” tanımının içeriğinde, performans denetimi unsurlarından olan etkililik, ekonomiklik ve verimlilik kavramlarının açıkça yer alması, performans denetimi uygulamalarının alt yapısının mali yönetim içinde hazırlanması anlamında atılmış bir adımdır.

Kanunun ikinci bölümünün “Kamu maliyesinin temel ilkeleri”, başlığı altında düzenlenen 5. maddesinin (f) ve (g) bentlerinde;

“f) Kamu malî yönetimi ekonomik, malî ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratır.

g) Kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 5) denilmiştir.

Bu madde ile Türk Kamu Mali Yönetiminin çerçevesi çizilmekte mali yönetimin hangi kriterler üzerinde şekilleneceği belirtilmektedir.

Madde içinde yer alan (f) ve (g) bendleri de performans kriterlerine yer verdikleri için ayrı bir önem taşımaktadır.

Ancak Kanun’un bu maddesinde yer alan fayda-maliyet, verimlilik-etkinlik analizlerinin kaynak kullanımının hangi aşamasında ve kimler veya hangi birimlerce yapılacağı konusu Maliye Bakanlığı’nın hazırlayacağı ikincil mevzuata bırakılmış görülmektedir. Burada ortaya çıkan iki temel sorun, bu uygulamaları gerçekleştirebilecek personelin mevcut olup olmadığı ve söz konusu analizlerin esas olarak harcama öncesi yapılması gereğinin ortaya konulmamış olmasıdır.

Kanunun üçüncü bölümünde “Hesap verme sorumluluğu”, başlığı altında düzenlenen 8. maddesinde;

“Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden,

kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 8)denilmiştir.

Bu madde gelişmiş, modern kamu mali yönetiminin özelliklerini yansıtarak bu sistemin getirdiği hesap verme sorumluluğunun özelliklerini ortaya koymak suretiyle artık Türk Mali Yönetiminde de bu niteliklerin aranacağı belirtilmektedir.

Bu madde ile, klasik yönetim anlayışının iş ve işlemlerini yerine getirirken kamu görevlilerinden beklediği yasalara uygun hareket etme davranışının yanı sıra, artık bu iş ve işlemlerin performans kriterleri içinde yer alan etkililik, ekonomiklik ve verimlilik unsurlarına da uyularak yerine getirilmesi istenmektedir.

Bu gerçekten çok kritik bir noktadır çünkü, kamu mali yönetiminde görev yapan yöneticilerin verimlilik, ekonomiklik ve tutumluluk kriterleri çerçevesinde davranmaktan sorumlu oldukları açıkça belirtilerek, aslında performans denetiminin de artık kaçınılmaz olarak uygulanacağı da vurgulanmış olmaktadır.

Kanunun üçüncü bölümünde “Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme”, başlığı altında düzenlenen 9. maddesinde;

“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.

Stratejik plan hazırlamakla yükümlü olacak kamu idarelerinin ve stratejik planlama sürecine ilişkin takvimin tespitine, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla

ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesine Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkilidir.

Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

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.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 9) denilmiştir.

Bu madde ile Kanun’da yer alan en önemli düzenlemelerden biri yapılmaktadır. Madde ile, Türk Kamu Mali Yönetiminde yıllardır istenilen ve performans denetimi için elzem bir gereklilik olan stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme anlayışının gerçek anlamda uygulamaya geçirilmesi hedeflenmiştir.

Madde’nin aynı zamanda kamu kaynaklarının etkinlik, verimlilik ve tutumluluk unsurları gözetilerek kullanılması, hususunda önemli bir gelişme sağlayacağını söylemek de mümkündür.

Kanunun dördüncü bölümünde “Bakanlar” başlığı altında düzenlenen 10. maddesinin 2. ve 3. fıkralarında;

“Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması konusunda Başbakana ve Türkiye Büyük Millet Meclisine karşı sorumludurlar.

Bakanlar; idarelerinin amaçları, hedefleri, stratejileri, varlıkları, yükümlülükleri ve yıllık performans planları konusunda her malî yılın ilk ayı içinde kamuoyunu bilgilendirirler.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 10) denilmiştir.

Bu madde ile yürütme organının önemli unsurlarından olan bakanların, görevleri ve sorumlulukları performans odaklı bir yaklaşımla yeniden tanımlanmıştır. Bu düzenlemede kamu kaynaklarının kullanımında performans kriterlerinin esas alınmasını gerektirmektedir.

Ayrıca, bu madde ile birlikte, bakanlıkların iç kontrol ve iç denetim sistemlerini de artık performans kriterleri kapsamında yapılandırılması gereği ortaya konulmaktadır.

Kanunun dördüncü bölümünde “Üst yöneticiler” başlığı altında düzenlenen 11. maddesinin 2. fıkrasında;

“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, malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahallî idarelerde ise meclislerine karşı sorumludurlar.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 11) denilmiştir.

Bakanlıklara yüklenen yeni sorumluluklar ve görevlere paralel olarak “üst yönetici” kavramı altında; bürokrat kadrolarına da kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması konularında performans kriterleri ile yapılandırılmış yeni görev ve sorumluluklar yüklenmiştir.

Kanunun ikinci kısmının birinci bölümünde “Bütçe ilkeleri” başlığı altında düzenlenen 13. maddesinin (c) bendinde;

“c) Bütçeler kalkınma planı ve programlarda yer alan politika, hedef ve önceliklere uygun şekilde, idarelerin stratejik planları ile performans ölçütlerine ve fayda-maliyet analizine göre hazırlanır, uygulanır ve kontrol edilir.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 13) denilmiştir.

Bu madde de bütçenin hazırlanması, uygulanması ve kontrolünün diğer yasal gerekliliklerin yanı sıra kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanımı çerçevesinde gerçekleştirileceği belirtmiştir.

Özellikle maddenin (c) bendi bütçe kontrolunda performans ölçülerinin kullanılacağını açıkça ortaya koyması bakımından önem taşımaktadır.

Kanunun ikinci kısmının ikinci bölümünde “Merkezî yönetim bütçesinin hazırlanması” başlığı altında düzenlenen 17. maddesinin (d) bendinde;

“d) İdarenin performans hedefleri,

Dikkate alınır.”

Yine aynı maddenin son fıkrasında;

“Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini üç yıllık bütçeleme anlayışı, stratejik planları ve performans hedefleri ile kurumsal, işlevsel ve ekonomik sınıflandırma sistemine göre hazırlarlar.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 17) denilmiştir.

Bu düzenleme ile bütçe hazırlıkları aşamasında kamu idarelerinin gelir ve gider tekliflerini; stratejik planlamaya, programlara, planlara ve performans hedeflerine uygunluk çerçevesinde gerçekleştirmeleri vurgulanmıştır. Bu noktada artık performans odaklı bütçeleme yapılacağı açıkça ifade edilmektedir. Ancak, özellikle performans hedeflerinin belirlenmesi konusunda bir takım zorluklar yaşanması olası gözükmemektedir.

Kanunun ikinci kısmının üçüncü bölümünde “Kamu yatırım projeleri” başlığı altında düzenlenen 25. maddesinin son fıkrasında;

“Proje maliyeti, Yılı Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararında belirlenecek sınırın üzerinde bulunan afetlerle ilgili olanlar hariç yeni kamu yatırım projesi tekliflerinden; fayda-maliyet veya maliyet-etkinlik analizleri ile çevresel analizleri içerecek şekilde yapılabilirlik etüdü bulunmayan ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı tarafından incelenerek yapılabilirliği onaylanmamış

projeler yatırım programına alınamaz.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 25) denilmiştir.

Bu madde ile, yeni kamu yatırım projelerin yatırım programlarına alınmama gerekçeleri olarak fayda-maliyet veya maliyet-etkinlik analizleri ile çevresel analizleri içerecek şekilde yapılabilirlik etütleri olmamaları gösterilerek, artık yatırım programlarının da performans kriterlerine göre değerlendirilerek hayata geçirilmesine karar verileceği belirtilmiş olmaktadır. Gerçektende; fayda-maliyet, maliyet-etkinlik ve çevresel etkilerin değerlendirilmesi performans denetimi unsurları içinde yer almaktadır. Bu da performans denetimi kavramının önemini bir kez daha vurgulamaktadır.

Kanunun ikinci kısmının üçüncü bölümünde “Bütçe politikası, gelir ve giderlerin izlenmesi” başlığı altında düzenlenen 30. maddesinin ilk fıkrasında;

“Maliye Bakanı, merkezî yönetim bütçe kanununun uygulamasına ilişkin olarak; harcamalarda tasarrufu sağlamak, tutarlı, dengeli ve etkili bir bütçe politikası yürütmek için gelir ve giderlere ilişkin kanun, tüzük, yönetmelik ve karnamelerle belirlenmiş konularda uygulamaları düzenlemek üzere gerekli önlemleri almaya, standartları belirlemeye, sınırlamalar koymaya, kamu istihdam politikasının belirlenmesine ve uygulanmasına yön vermeye, bütçe harcama ve gerçekleştirmelerini izlemeye, ödeneklerin dağıtım ve kullanımını belirli esaslara bağlamaya ve bu hususlarda kamu idareleri için uyulması zorunlu düzenlemeleri yapmaya yetkilidir.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 30) denilmiştir.

Bu düzenleme ile, Maliye Bakanı’na Türk Mali Yönetimi’nin gerek performans göstergeleri dikkate alınarak gerekse bu kanunla düzenlenen diğer özellikler göz önünde bulundurularak, yürütülmesi konusunda geniş yetkiler verilmiştir.

Kanunun ikinci kısmının dördüncü bölümünde “Harcama talimatı ve sorumluluk” başlığı altında düzenlenen 32. maddesinin son fıkrasında;

“Harcama yetkilileri, harcama talimatlarının bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve

verimli kullanılmasından ve bu Kanun çerçevesinde yapmaları gereken diğer işlemlerden sorumludur.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 32) denilmiştir.

Bu madde hükmü ile; harcama yetkililerinin harcama talimatları üzerindeki sorumlulukları, yasal gerekliliklerin yanında performans kriterlerinin de sağlanması çerçevesinde düzenlenmiş, böylece kamu mali yönetiminde kaynak kullanımında performans kriterlerinin dikkate alınacağı bir kez daha ifade edilmiştir.

Kanunun ikinci kısmının altıncı bölümünde “Faaliyet raporları” başlığı altında düzenlenen 41. maddesinin ilk fıkrasında;

“Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından idari sorumlulukları çerçevesinde her yıl faaliyet raporları düzenlenir. 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.”

Yine aynı maddenin (f) bendinde;

“f) İdarelerin stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürüttükleri faaliyetler ile belirlenmiş performans kriterlerine göre hedef ve gerçekleşme durumları hakkında genel değerlendirmeler,”

...

Yer alır.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 41) denilmiştir.

Madde bu Kanunla getirilen yeni anlayışın bir yansıması olarak, harcama yetkilileri tarafından idari sorumlulukları çerçevesinde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak hazırlanacak faaliyet raporlarının, önceden belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumlarını ve meydana gelen sapmaların nedenlerini de açıklamalarıyla birlikte içerecek şekilde hazırlanmasını hüküm altına almıştır.

Bu düzenlemenin de uygulamasında performans göstergelerinin belirlenmesi hususunda sorunlar yaşaması olası gözükmemektedir.

Maddenin ilk fıkrası ve (f) bendi de performans yönetimi, değerlendirmeleri ve dolayısıyla performans denetimi ile ilgili oldukları için ayrıca önem taşımaktadır.

Kanunun üçüncü kısmında “Mal yönetiminde etkililik ve sorumluluk” başlığı altında düzenlenen 48. maddesinin son fıkrasında;

“Kamu idarelerine ait malları edinme, kiralama, tahsis, yönetim, kullanma ve elden çıkarma işlemleri, mevzuatında öngörülen kurallar dahilinde hizmetin amacına uygun olarak verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre yapılır. Bu ilkeye aykırı eylem ve işlemlerden doğacak zararlardan, malların yönetimi veya kullanılması hususunda yetki verilenler sorumludur” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 48) denilmiştir.

Maddenin içeriğinde; kamunun taşınmaz mallarının kullanımında da performans unsurlarının dikkate alınacağı ve bu hususları dikkate almayarak işlem yapanların doğacak zararlardan sorumlu tutulacağı belirtilmiştir.

Bu düzenleme ile çok açık bir şekilde kamunun taşınmaz malları üzerindeki denetimin performans kriterleri esas alınarak yapılacağı sonucu da ortaya çıkmış olmaktadır.

Kanunun dördüncü kısmının ikinci bölümünde “Malî istatistiklerin hazırlanması ve açıklanması” başlığı altında düzenlenen 53. maddesinde;

“Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca derlenir. Merkezî yönetim kapsamı dışındaki kamu idareleri malî istatistiklerini belirlenmiş ilkelere uygun olarak hazırlar ve belirlenen süreler içinde Maliye Bakanlığına gönderir.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler, Maliye Bakanlığınca aylık olarak yayımlanır. Sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelere ait malî istatistikler ile merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler Maliye Bakanlığınca birleştirilerek, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait malî istatistikler elde edilir ve üçer aylık dönemler itibarıyla yayımlanır.

Malî istatistiklerin anlaşılabilir ve kullanıcılar için kolayca ulaşılabilir olması esastır.”
(Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 53) denilmiştir.

Bu madde ile devletin mali istatistiklerinin toplanması ve yayımlanması görev ve sorumluluğu uluslararası standartlara da uygun olarak tek bir elde toplanmıştır.

Bu düzenlemede yer alan ve performans denetimi için önem taşıyan husus ise, performans denetimi için gerekli olan mali istatistiklerin artık daha sağlıklı koşullarda ulaşılabilir hale getirilmiş olmasıdır.

Kanunun geneline bakıldığında Türk Kamu Mali Yönetimi konusunda bir çok yeni düzenleme yaptığı görülmektedir. Ama en dikkat çekici yanı performans kriterlerine verdiği önem olmaktadır.

Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra en önemli nokta ikincil mevzuatın hazırlanmasıdır. Çünkü kanunlar genel ve soyut nitelikteki hukuksal düzenlemelerdir, dolayısıyla uygulamanın nasıl olacağını tüzükler, yönetmelikler ve genelgeler belirleyecektir.

İkincil mevzuatın önemi ülkemizde görece olarak daha fazla önem taşımaktadır. Bunu sebebi de ülkemizde iyi yasa çıkarma sorunundan çok yasaları iyi uygulama sorununun yapısal hale gelmiş olmasıdır.

Kanun metninden de anlaşılabilceği gibi performans kavramına ve performans kriterlerine çok önem verilmiş, uygulamada performans yönetimi ve denetimine işlerlik kazandırılması amaçlanmıştır.

Türk Kamu Mali Yönetimi’ne, gelişme anlamında değişiklikler getiren bir kanunun taşıması gerekli özelliklerden biriside, getirdiği yeniliklerden istediği sonuçları alabilmesine olanak sağlayacak alt yapıların hazırlanmasına yönelik düzenlemeler içermesidir. Ancak bu kanunun bazı maddelerinden, bu alt yapıların Türkiye’de mevcut olduğu varsayılarak, düzenlemelerin buna göre yapıldığı gibi bir sonuç çıkarılabilmektedir. Oysa kamu mali sistemimizin bu alt yapılara sahip olmadığı açıktır.

Bunların yanı sıra kamu mali sistemimize yeni kurumların getirilmesinin gerekliliği ve bu kurumların yapısı üzerinde daha fazla düşünülmesi gerekmektedir. Zira, yeni kurumların gerçekleştirecekleri fonksiyonların mevcut kurumlarla da yapılabilir olduğunun ileride anlaşılması hem Kanunun ruhuna tamamen aykırı olacak hem de mevcut kurumları kaybettiğimiz için geri dönüş şansımızı da oldukça azaltacaktır.

Sakıncalı sonuçlar doğurması muhtemel hususlardan bir diğeri de, kanunda yer alan bazı kamu kurumlarının görev ve sorumluluk alanlarının net bir şekilde çizilmemiş oluşudur.

Yine de, gerek AB ile uyum süreci içerisinde gerekse dünyada yaşanan gelişmelerin bir gereği olarak mali yönetim sistemimizde yapılması gerekli bir değişiklik olarak karşımıza çıkan bu yeni yasa, uygulamada da başarılı olursa mali yönetimimizin ve denetimimizin istenilen düzeye gelmesi için atılmış büyük bir adım olacaktır.

Kanunun diğer bölümlerinde performans kavramı bağlamında iç kontrol, iç denetim ve dış denetim ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler bu çalışmanın ilgili bölümlerinde değerlendirilmiştir.

302. Kamu Denetimi ve Performans Denetimi

Genel olarak bakıldığında, ülkemizde çok eskilerden beri süre gelen geleneksel denetim anlayışı nedeniyle denetim faaliyetlerinin uygunluk denetimi şeklinde yapılmış olduğu, daha çok sorunlar ortaya çıktıktan sonra sorumluları cezalandırma amacıyla uygulandığı görülecektir. Ancak önceki bölümlerde belirtilen nedenlerden dolayı kamu yönetiminde ve denetiminde klasik sistemler dünyanın genelinde olduğu gibi ülkemizde de ihtiyaçlara ve yeni oluşan koşullara cevap vermekte yetersiz kalınca, 1960'lı yıllarda kamu denetimi, performans denetimi unsurları olan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurları çerçevesinde uygulanmaya çalışılmıştır.

Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Raporunda da konuya geniş yer verilerek gelişmiş denetim sistemlerinin ve metotlarının uygulanması gereği ortaya koyulmuştur.

1991 yılında hazırlanan, Kamu Yönetimi Araştırma Projesi Raporu'nda da denetim birimlerinin etkinlik kavramını dikkate alan denetim uygulamaları gerçekleştirmesi gereğinden bahsedilmiştir.

Bunların yanı sıra TODAİE tarafından da 1960'lı yılların ortasında benzer şekilde konuya değinen çalışmalar yapılarak önleyici denetim tekniklerinin kullanılması gereği vurgulanmıştır.

Nitekim DPT tarafından yapılan çalışmalarda da kamu kurum ve kuruluşlarının verilen görevleri verimli ve programlara uygun olarak yerine getirilmelerini sağlayacak veya eksik olarak yapılmasını önleyecek bir denetleme sistemi kurulması gerektiği, şeklinde sonuçlara ulaşılması denetim sisteminin performans denetimine yöneltilmesi isteğini ve gereğini vurgulamaktadır. Bu çalışmalarda yer alan önleyici bir denetleme sistemi kurulması düşüncesi de tamamen performans denetiminin sorunlar oluşmadan önleyici tedbirleri ortaya koyması özelliğinin bir yansımasının sonucudur.

1990 yılların ortalarından itibaren ise özellikle Sayıştay tarafından teorik ve pratik çalışmalar yapılarak somut performans denetimi raporları hazırlanmış ve performans denetimi kavramının Türkiye'de yerleşmesi için önemli adımlar atılmıştır.

Kamu denetim sisteminde son döneme damgasını vuran yasal düzenlemeler ise Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'dur. Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı'nın denetim sistemiyle ilgili düzenlemelerine ilişkin değerlendirmeler önceki bölümde yapılmıştır.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun performans denetimi ve yönetimi bağlamında dış denetim, iç denetim ve iç kontrol sistemleriyle ilgili olarak getirdiği düzenlemeler arasında ise şunlar yer almaktadır;

Kanunda performans denetimi, yönetimi ve uygulamaları çerçevesinde iç kontrol ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler getiren maddeler arasında ön plana çıkanlar şunlardır:

Kanunun beşinci kısmında "İç kontrolün tanımı" başlığı altında düzenlenen 55. maddesinde;

“Kamu mali yönetiminin bir unsuru olarak iç kontrol, kamu idarelerinin mali işlem ve faaliyetlerine ilişkin tüm gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin amacına ve mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi için uygulanan malî yönetim, harcama öncesi kontrol ile harcama sonrası iç denetim faaliyetleridir.

Görev ve yetkileri çerçevesinde, mali yönetim ve harcama öncesi kontrol süreçlerine ilişkin standartlar ve yöntemler Maliye Bakanlığınca, iç denetime ilişkin standartlar ve yöntemler ise İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenir, geliştirilir ve uyumlaştırılır. Bunlar ayrıca, sistemlerin koordinasyonunu sağlar ve kamu idarelerine rehberlik hizmeti verir.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 55) denilmiştir.

Bu maddede özellikle dikkat çeken AB standartlarına uyum çabaları çerçevesinde yapılan iç kontrol tanımıdır. Bu üzerinde durulması ve uygulamadaki yansımaları dikkatle takip edilmesi gerekli bir tanımdır. Ayrıca iç kontrol yetkisinin Maliye Bakanlığı’na verilmesi ve iç denetim birimlerini tek çatı altında toplama çabası gibi gözükten İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun kurulması ve yine Maliye Bakanlığı bünyesinde oluşturulacak olması bir çok yapısal değişikliği de beraberinde getirecektir.

Kanunun beşinci kısmında “İç kontrolün amacı” başlığı altında düzenlenen 56. maddesinin (a) bendinde;

“Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini

...

Sağlamaktır.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 56) denilmiştir.

Bu ifade ile, iç kontrol sistemlerinin performans esaslı olarak yapılandırılacağı ve dolayısıyla da performans denetimi uygulamalarına olanak sağlayacak ve kolaylaştıracak bir düzenlemenin iç kontrol sisteminde gerçekleştirileceği belirtilmektedir.

Dış denetim konusunda ise Kanunun altıncı kısmında “Dış denetim” başlığı altında yer alan 68. maddesinin (b) bendinde;

“b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,

...

Suretiyle gerçekleştirilir.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 68) denilmiştir.

Madde de bu ifadeye yer verilmesi ile dış denetim uygulamalarının performans denetimi şeklinde yerine getirilmesine olanak tanınmış olmaktadır.

İç denetim ile ilgili olarak; Kanunun beşinci kısmında “İç kontrolün tanımı” başlığı altında düzenlenen 55. maddesinde yer alan ve yukarda değinilen hususlarının yanı sıra Kanunun beşinci kısmında “İç denetim” başlığı altında düzenlenen 63. maddesinde;

“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 ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî 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. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 63) denilmiştir.

Bu madde ve Kanunun ilgili diğer maddeleri ile getirilmek istenilen düzenlemeler uygulamada daha açık bir hale gelecektir. Çünkü halen iç denetim görevini müfettiş ve denetmen sıfatlarıyla gerçekleştiren denetim elemanlarının iç denetçi niteliğini sadece isim değişikliği ile mi yoksa farklı şekillerde mi alacağı yoksa birimleriyle birlikte tamamen ortadan kaldırılıp kaldırılmayacağı açıklık kazanmamıştır.

Aslında bu konuyla ilgili olarak Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı bir dizi düzenlemeyi içermektedir. Ancak taslak üzerinde gerçekleşebilecek değişiklikler ve kanunlaşma sürecinde yaşanabilecek gelişmeler dikkate alındığında bu hususlar tam olarak değerlendirilememektedir.

Dolayısıyla bu düzenlemelerin kamu mali yönetimimize ve denetimimize getirecekleri ve götüreceklerini değerlendirebilmek için uygulamadaki sonuçlarını, ikincil mevzuatta yapılacak düzenlemeleri ve ilişkili diğer kanun ve düzenlemelerin netleşmesini beklemek yerinde olacaktır.

Kanunun beşinci kısmında “İç denetçinin görevleri” başlığı altında düzenlenen 64. maddesinin (a), (b) ve (e) bentlerinde;

“a) Nesnel risk analizlerine dayanarak kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapılarını değerlendirmek.

b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak,

e) Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 64) denilmiştir.

Bu madde içeriğinde de kanunun genel yapısına uygun olarak; iç denetçinin görevleri sayılırken performans denetimi kriterlerine yer verilerek, iç denetim uygulamalarının yasallık denetiminin yanı sıra performans denetimi şeklinde de gerçekleştirileceği vurgulanmaktadır.

Kanunun beşinci kısmında “İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevleri” başlığı altında düzenlenen 67. maddesinin (b) ve (e) bentlerinde;

“b) Uluslararası uygulamalar ve denetim standartlarıyla uyumlu risk değerlendirme yöntemlerini geliştirmek.

e) Risk içeren alanlarda iç denetçilere program dışı özel denetim yaptırılması için kamu idarelerine önerilerde bulunmak.” (Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Md. 67). İfadelerine yer verilerek, uluslararası düzeyde genel kabul görmüş performans denetimi standartlarına uygun, performans denetimi uygulamalarının gerçekleştirilmesine yönelik büyük bir adım atılmıştır.

Bu genel açıklamalardan sonra aşağıda, performans denetiminin Türkiye’de uygulanabilirliğini Türk Denetim Sistemi açısından incelerken denetim sistemimizin, yüksek denetim, dış denetim, iç kontrol ve iç denetim kısımları ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Bu kısımlarda faaliyet gösteren ve özellikle performans denetimi konusuyla yakından ilgisi olan kurum, kuruluş ve kurullar incelenmektedir.

3020. Yüksek Denetim

Yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı erklerinin kapsamında olmayan ancak yasama organı adına denetim faaliyetlerini bağımsız bir şekilde gerçekleştiren bir denetim türü olarak değerlendirilebilir.

Bu bölümde yüksek denetim birimleri olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) adına denetim yapan, görev ve yetkilerinin kaynağını Anayasadan alan Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu incelenmiştir.

Ancak Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun yürütme erkinin içinde Başbakanlığa bağlı olarak yer alması nedeniyle, bu kurulun bir yüksek denetleme rgt olarak nitelendirilmesi konusunda bazı tartışmaların sürmekte olduğunu ve Kurulun Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısında kaldırılmasının öngörüldüğünü belirtmek yerinde olacaktır.

30200. T.C. Sayıştay Başkanlığı

Tarihsel süreç içerisinde devletlerin yapılarında meydana gelen değişiklikler sonucu parlamenter sistemlere geçilmesiyle birlikte ve bazı yerlerde bu değişikliklerden de önce, genel anlamıyla devlet idaresi için halktan toplanan paraların toplanmalarındaki gerekçeler doğrultusunda harcanıp harcanmadığının araştırılması ve parlamentoya dolayısıyla halkın kendisine bu konularda bilgi verilmesi isteği ve gereği ortaya çıkmıştır.

Bu gereklilik temel olarak, parlamentoların halktan aldıkları ve hkmetlere yasalar kapsamında ve belirli koşullar altında devrettikleri yetkilerini, bu yetkilerin öngörülen şekilde ve önceden belirlenen amaçlar doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını parlamentolar adına inceleyerek onlara bilgi veren kurumların doğmasına yol açmıştır.

Sayıştaylar da işte bu sebeplerle kurulmuş ve gelişen şartlara göre görev tanımlarını güncelleyerek günümüze kadar gelmişlerdir.

Bugünkü Türk Sayıştayı'nın temeli aslında çok daha eskiye dayanmakla birlikte, 29 Mayıs 1862 yılında ıslahat hareketlerinin sonuçlarından biri olarak devlet paraları ve mal varlığı üzerinde tasarruf yetkisi olanların hesapları ile ilgili denetim yapabilen bağımsız bir kuruluş olarak Divan-ı Ali-i Muhesabat'ın kurulmasıyla atılmıştır.

1876 yılında çıkartılan ve ilk Anayasamız olan Kanun-u Esasi'de yer alarak Anayasal bir kurum haline gelmiştir.

1876 Anayasası'nın 105. maddesinde devlet mallarının kazanılması ve harcanması ile görevli olanların hesaplarını denetlemek ve dairelerce düzenlenen yıllık hesapları inceleyerek inceleme özetlerinin ve bu konudaki görüşlerinin yer aldığı raporları, her yıl Heyet-i Mebusan'a sunmak üzere Divan-ı Muhasebat'ın kurulduğu ve bu Divan-ı Muhasebat'ın her üç ayda bir mali durumu Başbakanlık vasıtasıyla Padişah'a da sunacağı, 106. maddesi ile de Divan-ı Muhasebat üyelerinin oniki kişiden oluşacağı ve her birinin Heyet-i Mebusan tarafından gerekli çoğunluk sağlanmak koşulu ile görevlerinden azledilebilecekleri bu durumun vukuu bulması dışında görevlerinde ömür boyu kalabilmek üzere irade-i seniye ile atanacakları, 107. maddesinde ise Divan-ı Muhasebat üyelerinin niteliklerinin, görevlerinin ayrıntılarının, görevlerinin yerine getirilmesinin, değişmelerinin, ilerlemelerinin, emekliliklerinin ve hükümlerinin verilmesinin ayrıca özel bir düzenleme ile belirleneceği belirtilmiştir (ATAY, 1993, s.204-205).

1920 ile 1923 yılları arasında Sayıştayın görevlerinin meclis üyelerinden kurulan bir komisyon marifetiyle yürütülmesi nedeniyle yaşanan bir geçiş döneminin ardından 24 Kasım 1923 de çıkarılan bir kanun uyarınca Sayıştay tekrar işlerlik kazanmış ve 1924 Anayasası'nın 100. maddesi uyarınca da Anayasal statüsüne tekrar kavuşmuştur.

1924 Anayasası'nın 100. maddesi Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bağlı olarak devletin gelir ve giderlerini özel kanuna göre denetleyeceğini hükme bağlanmış, 101. maddesinde ise genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunumu ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

Sayıştayın bugünkü adını aldığı 1961 Anayasası'nın 127. maddesinde ise; Sayıştay'ın genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli olduğu belirtilmekte ve Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri ve atanmaları ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri ile Başkan ve üyelerinin teminatının kanunla düzenleneceği yer almaktadır (KARAMUSTAFAOĞLU-TURHAN, 1986, s.197).

1967 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu çıkarılmış ve bu kanunla sayıştayın görev ve yetkileri yeniden belirlenmiştir.

1982 Anayasası'nın 160. maddesinde ise; "Sayıştay genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir. Sayıştayın kesin hükümleri hakkında ilgililer yazılı bildirim tarihinden itibaren onbeş gün içinde bir kereye mahsus olmak üzere karar düzeltilmesi isteminde bulunabilirler. Bu kararlar dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamaz. Vergi, benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ile Sayıştay kararları arasında uyumsuzluklarda Danıştay kararları esas alınır denilerek Sayıştayın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri ve atanmaları ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri ile Başkan ve üyelerinin teminatının kanunla düzenleneceği belirtilmiş, böylece Sayıştay'ın görevleri, yetki alanları ve çalışanları ile ilgili konular açıklığa kavuşturulmuştur. (GÖZÜBÜYÜK, 1999, s. 413-414).

Sayıştay, bütçenin yürütme organı tarafından uygulanması sırasında denetimine tabi idarelerin gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerinin yönetsel denetimini yapmak ve bütçe harcamalarını yargısal yoldan denetlemek suretiyle yürütme ve yönetim üzerinde çift etkili bir denetim rolü üstlenmektedir (BİÇER-GÜNEY, 2000, s.19-20).

Çağdaşlaşmanın gerisinde kalmayan Sayıştayın yapısında dikkat çeken noktalar arasında şunlar yer almaktadır (T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2001, s.6-7):

-Sayıştayın görev çerçevesi Anayasal düzenlemelerle belirlenmiştir. Denetim faaliyetlerinin her aşaması Sayıştay tarafından, herhangi bir organın müdahalesi olmaksızın bağımsız bir şekilde yerine getirilmektedir.

-Sayıştay, uyguladığı denetim usul ve esaslarını yasalara bağlı kalarak kendisi belirlemektedir. Sayıştay bütçesi direk olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulmaktadır. Ayrıca Sayıştay Birinci Başkanı Sayıştay bütçesinin ita amiridir.

-Sayıştay Başkanı Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yedi yıllık bir süre için, üyeleri ise yine Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından herhangi bir süre belirlemesi olmaksızın seçilmekte, denetçiler ise yarışma sınavı sonucu Sayıştay bünyesinde çalışmaya başlamaktadırlar. Sayıştay Birinci Başkanı ve üyeleri azlolunamadıkları gibi kendileri istemedikçe 65 yaşına gelmeden önce emekliye de sevk edilememektedirler.

Türk Sayıştayı gelişmiş ülke örnekleri dikkate alındığında performans denetimi yapma konusunda geç kalmış gözükmemekte ise de performans denetimi yapabilmek için yasal gereklilikler ve geniş kapsamlı alt yapı hazırlıklarının yapılmış olması gerekliliği de unutulmamalıdır.

Sayıştaya performans denetimi yapma yetkisi ve görevi 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na 4.7.1996 tarihinde 4194 sayılı Kanunla eklenen Ek 10. madde ile verilmiştir. Bu madde de "Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulur. Bu raporlar ile bu Kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur." denilerek, Sayıştaya performans denetiminin temel unsurları olan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerine göre denetim yapma yetkisi verilmiştir.

Sayıştaya yasal olarak performans denetimi yapabilme yetkisi göreceli olarak geç verilmiş olsa da Sayıştay 1990'lı yılların başından itibaren performans denetimi uygulamaları için gerekli alt yapı hazırlıklarına başlamıştır.

Bu hazırlıklar kapsamında; İngiltere, Kanada ve Pakistan Sayıştayları gibi performans denetimi konusunda başarılı deneyim ve geniş bilgi birikimine sahip olan ülke Sayıştayları ile işbirliğine gidilmiş, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü, Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (ASOSAI) ve Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (EUROSAI) gibi uluslararası kuruluşların toplantılarına ve seminerlerine meslek mensubu düzeyinde geniş bir katılım sağlanmış, İngiltere Denetim Ofisi (NAO) ile işbirliği yapılarak Türkiye’de 1996 yılında bir eğitim kursu düzenlenmiş, Sayıştay bünyesinde 1999 yılında Performans Denetim Grubu oluşturulmuş, performans denetimi metod araç ve teknikleri ile ilgili diğer ülke Sayıştaylarının rehber kitapları ve yine konuyla ilgili el kitapları Türkçe’ye çevrilmiştir.

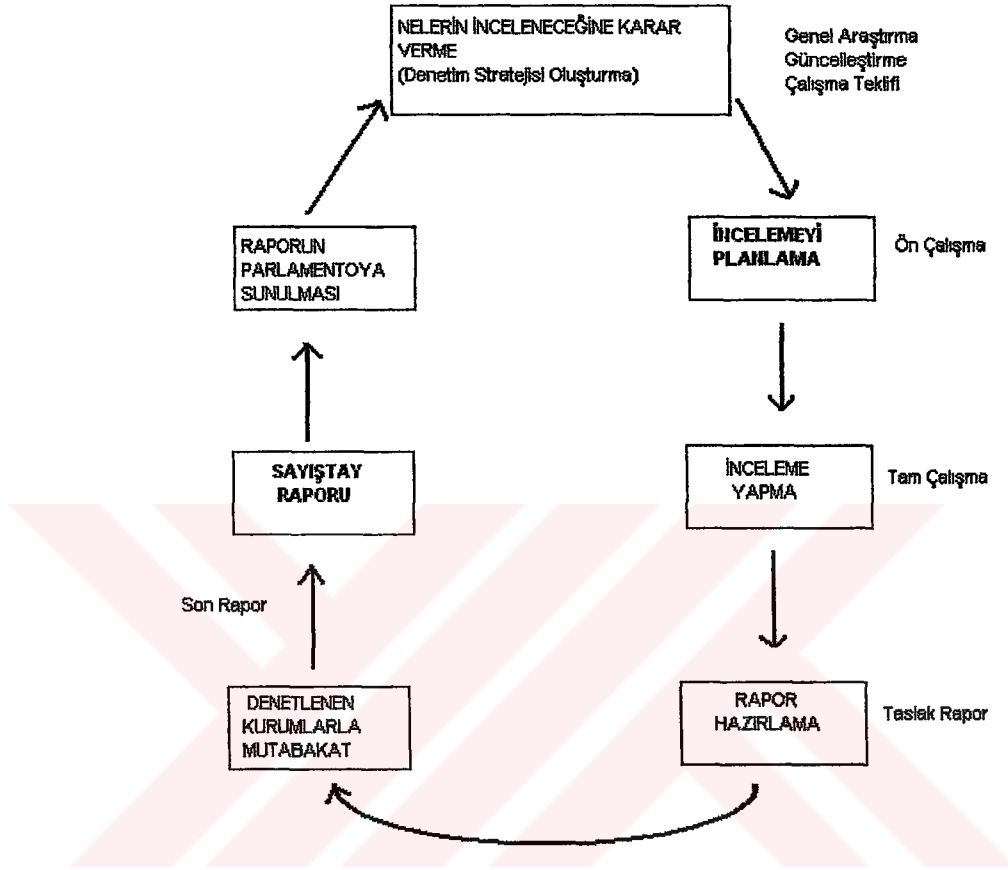
Bunların yanı sıra Sayıştay Başkanlığı tarafından gerçekleştirilen ve çalışmaları devam eden performans denetimi uygulamaları Tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo : 3
Sayıştayın Tamamlanan (1-5) ve Devam Eden (6-8) Performans Denetimi Çalışmaları

Konu Başlığı	İşbirliği Yapılan Ülke
1.Karayolları Genel Müdürlüğü’nün Yol Yapım, Onarım ve Bakım Faaliyetleri	İngiltere
2.Kültür Bakanlığına Bağlı Müzelerin Faaliyetleri	İngiltere
3.Muhtemel İstanbul Depreminin Zararlarını Azaltmaya Yönelik Faaliyetler	-
4.Bayındırlık ve İskan Bakanlığı’nın Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetleri	-
5.Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirlenmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele	Hollanda, İngiltere, Güney Kıbrıs, Malta, Yunanistan
6.Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Bakım ve Onarımı	-
7.Sağlık Bakanlığı’na Bağlı Hastanelerde İlaç ve Tedavi Malzemelerinin Tedariki ve Kullanımı	-
8.Ormanların Tahribi	-

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2002, s.14.

Performans denetimi çalışmalarına büyük önem veren Sayıştay Başkanlığı'nca gerçekleştirilen performans denetimi uygulamalarının aşamaları ise Şekil 3'te gösterilmektedir.



Şekil : 3

Performans Denetimi Uygulamalarının Aşamaları

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2002, s.23.

Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı ile Sayıştay Başkanlığı dış denetim yapmakla görevli tek birim olarak belirlenmiştir. Bu düzenleme, gerek Sayıştayın Parlamento adına denetim yapan bağımsız bir kurum olması gerekse nitelikli bir personel birikimine sahip olması nedenleri ve dış denetimin tek elde toplanması suretiyle dış denetim sistemimizde mükerrer denetim ve yetki çatışması nedeniyle denetimsiz alanlar bırakılması gibi nedenlerle yaşanan bir çok sorunun ortadan kaldırılmasına olanak sağlaması bakımından oldukça önemlidir.

30201. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (BYDK) Başbakanlığa bağlı tüzel kişiliğe haiz bir yüksek denetleme organıdır. 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkında Kanun uyarınca Umumi Murakebe Heyeti adıyla kurulmuştur.

1960 ile 1964 yılları arasında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne bağlı olarak faaliyet göstermiş 1964 yılında Başbakanlığa bağlanmıştır.

BYDK, Başbakan veya ilgili Devlet Bakanı ve Başbakan Yardımcısı veya ilgili Devlet Bakanı'nın önerisi üzerine Bakanlar Kurulu'nca atanan bir Başkan, Üyeler Kurulu, Denetim ve İnceleme Grupları, Genel Sekreterlik ve Hukuk Danışmanlığı birimlerinden oluşmaktadır.

Yaptığı denetimlerin kaynağını Anayasamızın 165. maddesinden alan BYDK, 2680 sayılı yetki kanunu uyarınca 24.06.1983 tarihinde kabul edilen BYDK'nin kuruluş ve görevlerini düzenleyen 72 sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümleri uyarınca faaliyetlerini sürdürmektedir.

BYDK'nin başlıca görevleri arasında şunlar bulunmaktadır (Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, 2002, s.1):

-Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından gerçekleştirilen denetimlerin, etkinliğinin artırılarak güçlendirilmesi amacıyla gerçekleştirilen çabalara katkı sağlamak.

-BYDK'nin denetim alanında kalan kamu kurum ve kuruluşlarının, ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir statüde, ekonominin kuralları ve ekonomik gereklilikler kapsamında etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilmelerini sağlayarak, kuruluş amaçlarına bu ilkeler doğrultusunda ulaşmalarına yardımcı olmak.

-Denetimi kapsamında bulunan tüm kamu kurum ve kuruluşlarını sadece belirli zamanlar için değil sürekli olarak gözetim ve denetim altında bulundurarak onlara zamanında ve uygun yöntemlerle yol göstermek.

-Kamu kurum ve kuruluşlarında performans yönetiminin uygulanmasına ve geliştirilmesine katkı sağlamak, kısaca verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarıyla ifade edilen performans denetiminin diğer denetim kuruluşlarınca, tüm kamu kurum ve kuruluşlar üzerindeki denetim faaliyetlerinde uygulanmasını sağlamak üzere her türlü etkinliklerde bulunmak.

-Kamu, kurum ve kuruluşlarında hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi ve şeffaflığın sağlanması yönünde gerekli çabaları göstermek.

BYDK, Kamu İktisadi Teşebbüslerini, özel kanunlarında Yüksek Denetleme Kurulu'nun denetimine tabi olduğu belirtilen kurum ve kuruluşları ve Sosyal Güvenlik Kuruluşlarını denetleme yetki ve görevine haizdir.

BYDK'nin kendi sorumluluk alanında performans denetimi yapma yetkisi, gerçekleştirdiği görevlerin çerçevesini çizen 24.06.1983 tarih ve 72 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 22. maddesinde Denetleme Kurulu'nun, denetlemelerini gerçekleştirirken inceleyeceği hususlar sayılırken belirtilmiştir.

72 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 22. maddesinde aşağıdaki hususlar yer almaktadır (Kanun Hükmünde Kararname, 24.06.1983/72):

-Denetlenen kuruluşların kanun veya statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyulup uyulmadığı,

-İşletme bütçelerinin gereklere, işlemlerinin bütçelere; maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu,

-Çağdaş İşletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı.

-İşlemlerin hukuka uygunluğu.

-Verimlilik ve karlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı.

-İşletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı.

BYDK bünyesinde, bir kurul üyesinin başkanlığında performans denetimi çalışmalarına katkıda bulunulması amacıyla Performans Denetimi Uyum ve İzleme Komisyonu kurulmuştur.

Yasal olarak performans denetimi yapma yetkisi olan, ancak personel yetersizliği ve denetçi bağımsızlığı gibi bazı nedenlerden dolayı zorluklar yaşayan BYDK performans denetimi konusundaki teorik ve pratik çalışmalarını sürdürmekte ve gerek teorik gerekse uygulama alanında başarılı adımlar atmaktadır.

Bütün bu açıklamaların ışığında Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısında yer alan ve BYDK'nin Sayıştay başkanlığına devrini öngören düzenlemelerin yerinde olduğu, bu sayede hem görev ve sorumluluk alanları genişleyen Sayıştayın nitelikli personel ihtiyacı hafiflemiş olacak hem de BYDK'nin görev ve sorumluluğundaki denetim alanları daha etkin bir şekilde denetlenebilecektir. Zira BYDK'nin Başbakanlığa bağlı olarak denetim fonksiyonunu gerçekleştirmesi gerek yüksek denetim birimi olarak adlandırılmasında gerekse bağımsız olarak görev yapabildiği konusunda bir çok tartışmaya yol açmıştır.

3021. Dış Denetim

Dış denetim, denetimi gerçekleştiren birimin ve denetçilerinin, denetlenen örgüte bağlı veya ilgili bir konumda olmaması, ayrı bir yapılanma içinde yer alması ve denetim işlevinin bağımsız bir şekilde yerine getirilmesini ifade etmektedir.

Bu kısımda, Ülkemizdeki dış denetim kurumlarından; Devlet Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu ve Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu incelenmiştir.

30210. Devlet Denetleme Kurulu

Cumhurbaşkanı'na bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu (DDK) nitelikleri kanunla belirlenen kişiler arasından Cumhurbaşkanı tarafından seçilen üyeler ile bu üyeler arasından yine Cumhurbaşkanı tarafından seçilen bir başkandan oluşur.

Devlet Denetleme Kurulu'nun kuruluşuna esas olan Anayasamızın 108. maddesinde; İdarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve

geliştirilmesinin sağlanması amacıyla, Cumhurbaşkanlığına bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının isteği üzerine tüm kamu kurum ve kuruluşlarında ve sermayesinin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluşta, kamu kurumu niteliğinde olan meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşlarında, kamuya yararlı derneklerle vakıflarda, her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapar, denilerek Devlet Denetleme Kurulu'nun görevleri, yetkileri ve sorumluluk alanı belirtilmiştir (T.C. Anayasası, Md. 108).

Devlet Denetleme Kurulu'nun özellikleri arasında aşağıda belirtilen hususlar yer almaktadır (GÖZÜBÜYÜK, 1999, s.234-235):

-Kurul, doğrudan Cumhurbaşkanına bağlıdır. Görevlendirilmeleri doğrudan Cumhurbaşkanı tarafından yapılır, kendi inisiyatifiyle kurum veya kuruluşlar üzerinde denetim faaliyetlerinde bulunamaz.

-Kurulun görev alanında kalan kurum, kuruluş veya kişiler denetim faaliyetleri ile ilgili olarak kurul tarafından istenilen her türlü bilgi ve belgeyi vermek ve denetim faaliyetlerine yardımcı olmakla yükümlüdür.

-Kurul adına hazırlanarak Cumhurbaşkanı'na sunulacak olan denetim raporları, Cumhurbaşkanı'na sunulmadan önce Kurul'da görüşülerek karar bağlanır.

-Kurul kararları gizlidir. Kurul tarafından hazırlanan raporlar sadece Cumhurbaşkanına sunulur, Cumhurbaşkanınca incelenip onaylanan raporlar gereklerinin yerine getirilmesi için Başbakanlığa gönderilir.

Devlet Denetleme Kurulu, kuruluş kanununa ilişkin olarak çıkartılan yönetmelik uyarınca kanun kapsamına giren kurum veya kuruluşların teşkilat, personel, bütçeleme, yatırım programları, malzeme, bina, araç-gereç, mevzuat ve usullerini yerindelik, kârlılık verimlilik, etkinlik ve yönetim ilkeleri açısından araştırmakta ve denetim faaliyetlerinde bulunmaktadır (ALTUĞ, 2000, s.105).

Bu düzenleme Devlet Denetleme Kurulu'nun performans denetimi yapmaya yetkili olduğunu göstermektedir. Ancak, Kurul eleman yetersizliği gibi temel altyapı

olanaksızlıkları gibi nedenlerden ötürü, genel kabul görmüş performans denetimi standartları çerçevesinde, performans denetimi uygulamaları gerçekleştirememektedir. Ayrıca kurul ancak Cumhurbaşkanı'nın isteği ile denetim uygulamaları yapabilmektedir. Bu durumda DDK tarafından performans denetimi yapılabilmesi gerekli temel altyapıların sağlanmasının ötesinde Cumhurbaşkanı'nın görevlendirmesi şartına bağlıdır.

30211. Başbakanlık Teftiş Kurulu

Temelleri 1946 yıllarında atılan, Başbakanlık Teftiş Kurulu bu günkü adıyla 1980 yılında kurulmuştur. Kurul bir başkan ve 19 başmüfettiş ve müfettiş ile 10 müfettiş yardımcısından oluşmaktadır. Kurul doğrudan Başbakana bağlıdır.

Teftiş Kurulu Başkanlığı'nın Başbakanın emri ve onayı üzerine yerine getirdiği görevleri ile yetkileri şunlardır (T.C Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 1993):

-Tüm kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde yapılan teftişin etkin bir şekilde yürütülmesi hususunda genel prensipleri tespit etmek ve personelin verimli çalışmasını teşvik edici teftiş sistemleri geliştirmek,

-Tüm kamu kurum ve kuruluşlarıyla, kamu iktisadi teşebbüslerinde, bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarda, teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarına haiz olarak her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş faaliyetlerini yapmak veya yaptırmak,

-Vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her seviyedeki işçi ve işveren teşekküllerinde teftiş, denetim veya bu maksatla kurulmuş olan birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarına haiz olarak gerektiğinde her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş faaliyetlerini yapmak veya yaptırmak,

-Başbakanlığa bağlı ve ilgili kuruluşlarda her türlü inceleme, araştırma, soruşturma ve teftiş işleri ile, merkez teşkilatında inceleme, araştırma ve soruşturma yapmak,

-Gerektiğinde, imtiyazlı şirketlerle, özel kuruluşları mali yönden denetlemek ve teftiş etmek,

-Başbakanlık Makamı tarafından yukarıda belirtilen teftiş görevleriyle ilgili olarak verilen diğer işleri yapmak.

Başbakanlık Müfettişleri kendi arzuları dışında veya teftiş hizmetleri ve müfettişlik sıfatının gerekleriyle bağdaşmayan sıhhi, ahlaki veya mesleki yetersizlikleri tespit edilmedikçe görevlerinden alınamaz ve başka bir göreve atanamazlar.

Ayrıca, Başbakanlık Teftiş Kurulu diğer teftiş kurulları arasında koordinasyonu ve düzeni sağlamak ile bu kurullar arasındaki farklı uygulamalara son vererek uygulamada dikkate alınacak denetim standartlarını ortaya koymakla görevlidir.

Ancak kurul bu kadar geniş sorumluluk alanında bu kadar az denetim görevlisiyle performans denetimi uygulaması gerçekleştirmekten uzak gözükmektedir. Nitekim Kurul tarafından gerçekleştirilerek kamuoyuna duyurulmuş bir performans denetimi çalışması bulunmamaktadır.

30212. Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Heyet-i Teftişiye-i Maliye adıyla 9 eylül 1879'da kurulmuştur.

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu'nun görevleri 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 20. maddesinde 543 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan değişiklikle belirlenmiştir.

Bu düzenlemeye göre belirlenen Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu'nun görevleri aşağıda belirtilmiştir (Maliye Bakanlığı-Kanun Hükmünde Kararname, T.C. Resmi Gazete, 24.06.1994 /21970, s.37-38):

a)Genel katma ve özel bütçeli dairelerle fonlar, döner sermayeli kuruluşlar, kuruluş ve statüsü ne olursa olsun sermayesinin en az yarısı Devlete ait olan kuruluşlar ve bu daire ve kuruluşların birlikte veya ayrı ayrı sermayelerinin en az yarısına iştiraki olan kuruluşları teftiş etmek,

b)İmtiyazlı şirketlere sermayesinde (a) bendinde yer alan kuruluşların iştiraki bulunan kuruluşları yetkili makamların isteği ve Maliye Bakanı'nın izni ile teftiş etmek,

c)Dernek, vakıf ve sendikaları mali yönden teftiş etmek,

d)Çeşitli kanun, tüzük, yönetmelik ve kararların Maliye Bakanı'na ve Maliye Müfettişlerine tanıdığı teftiş ve inceleme yetkilerini kullanmak,

Teftiş, tahkik ve incelemeleri Maliye Bakanı adına yapan Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Müfettişleri bu görevlerinin yanı sıra, diğer kanunlarla kendilerine verilmiş görevleri de yerine getirmektedir.

Kurul iç denetim faaliyetlerinin yanı sıra, oldukça geniş bir alanda dış denetim çalışmalarını da sürdürmektedir.

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu'nun, kamu kaynaklarının tahsisinde önemli bir rol oynayan Maliye Bakanlığı'nın denetim birimi olma sıfatıyla bu kaynakların kullanımlarını gerçekleştiren kurum, kuruluş veya kişiler üzerinde performans denetimi gerçekleştirmesi, performans denetimi mantığına uygun düşmektedir.

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, yasalara uygunluk denetimi ile birlikte Muhasebe-i Umumiye Kanunu ve bütçe yasaları ile kamu kaynaklarını kullananlar ile ilgili olarak performans denetimi yapmaya yetkili kılınmıştır.

Yukarıda belirtilen bu duruma rağmen, Kurulun görev ve yetkilerini düzenleyen Kanunun Hükmündeki Kararnamede, Kurulun performans denetimi yapmaya yetkili ve sorumlu olduğu belirtilmemektedir. Bakanlık Teftiş Kurulu tarafından, istenilen düzeyde performans denetimi uygulamalarının yapılabilmesi için, Kurulun performans denetimi yapmaya yetkili ve görevli olduğunu gösteren yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Bu belirlemeler ışığında Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu bünyesinde genel kabul görmüş performans denetimi standartlarında ve niteliklerinde performans denetimi uygulamalarının gerçekleştirilemediğini belirtmek yerinde olacaktır.

3022. İç Denetim

İç denetim, uygulandığı kurum veya kuruluşun faaliyetlerini başta belirlenen amaçlar doğrultusunda ve daha istenilen bir biçimde yerine getirilmesi çalışmalarını desteklemek hedefine yönelik olarak, kurum veya kuruluşun kendi içinde bağımsız bir yapıda kurulmuş, kurum veya kuruluşun kendi yöneticilerine ve dolayısıyla çalışanlarına yol gösterme ve danışma imkanı sağlayan bir denetim şeklidir.

Sağlıklı bir iç kontrol teşkilatının kurulması ve çalışmasından da sorumlu olan iç denetim, günümüzün koşulları gereği performans denetimi kriterleri gözetilerek yerine getirilmelidir.

Türkiye’de bu görevi genellikle kurul şeklinde örgütlenmiş ve bulundukları birimin en üst amirine bağlı olarak çalışan denetim birimleri yerine getirmektedir.

Ancak bazı denetim birimlerinde ikili yapılara rastlamak da mümkün olabilmektedir. örneğin Bakanlık Teftiş Kurulları kendi Bankalıklarına bağlı birimlerde iç denetim gerçekleştirirken kendi Bakanlıklarına bağlı olmayan birimlerde de denetim faaliyetlerinde bulunabilmekte, Bakanlık Teftiş Kurullarında görevli müfettişler tarafından uygulanan bu denetim faaliyetleri de dış denetim şeklinde gerçekleşmektedir.

Söz konusu bu denetim birimlerinin görevlerini yerine getirirken karşı karşıya kaldıkları bir çok sorun bulunmaktadır.

Bu sorunların başlıcaları arasında; yasalarda yer alan ve almayan bazı hükümler nedeniyle denetim uygulamalarının çoğunun geleneksel denetim şeklinde gerçekleştirilmesi, denetimde işbirliğinin istenilen ölçüde sağlanamaması, mükerrerlik, performans denetimi ile ilgili olarak teorik ve pratik çalışmalarda ki yetersizlikler, bağımsızlık standardının uygulanmasında yaşanan zorluklar, performans denetimi konusunda uzman denetçi azlığı, fiziki imkanlardaki yetersizlikler ve mali problemler gösterilebilir.

Bunların yanı sıra iç denetim sistemimizin genel özellikleri arasında aşağıdaki hususları sayabiliriz (YÖRÜKER, 2001, s.13):

-Ülkemizde iç denetim sisteminin, iç kontrol sisteminin bir parçası olarak denetim birimleri ve teftiş kurulları şeklinde örgütlenmiş bir geleneği bulunmaktadır. Bu kurullardan bazılarının çok uzun bir tarihleri, birikimleri ve haklı şöhretleri vardır. Bu kurullardan bazılarının aynı zamanda hem iç denetim hem de dış denetim yapma görev ve yetkileri bulunmaktadır.

-Denetim kavramı literatürde, denetim çevresinde ve akademik çevrelerde teknik anlamıyla kullanılmamakta, neredeyse tüm kontrol faaliyetleri denetim olarak nitelendirilmektedir. Örneğin yargı denetimi, yasama denetimi, kurumsal denetim, hiyerarşik denetim, kurumsal denetim, personel denetim gibi kavramların uygulamada kullanıldığı gözlenmektedir.

-İç denetim sistemimizde yer alan teftiş kurullarının çalışmalarını düzenleyen tüzüklerinde veya yönetmeliklerinde denetim terimi yerine daha çok “teftiş, tetkik, inceleme, araştırma ve soruşturma” terimleri öne çıkmakta ve teknik anlamda yapılan denetim faaliyeti de teftiş içinde değerlendirilmektedir. Ancak aynı mevzuata yer yer denetim teriminin de kullanıldığı görülmektedir.

-Bazı kurumların çıkardıkları standartlar hariç Türkiye’de denetim standartları, özelde de iç denetim standartları bulunmamaktadır. Bu nedenle denetim birimleri ve elemanlarının genel kabul gören, fikri ve ortak bir zeminde buluşma imkanı da elden kaçırılmış olmaktadır.

-Bazı teftiş kurullarının ve denetim elemanlarının mesleki bağımsızlıkları konusunda ciddi sorunlar bulunmaktadır.

-Hem iç denetim birimlerinin kendi aralarında hem de iç ve dış birimleri arasında iletişimi, koordinasyonu ve işbirliğini gerekli düzeyde ve nitelikte sağlayacak ve bunu sürdürecekt mekanizmalar geliştirilmemiştir.

-Teftiş kurulları pek çok görevle yükümlü olduklarından, bu durum düzenlemiş oldukları raporlara da yansımış ve bu raporların isimleri de denetim raporu yerine; inceleme raporu, genel durum raporu, personel denetim raporu, suç duyurusu raporu, etüt ve öneri raporu, şeklinde adlandırılmıştır.

-İç denetim sistemi içinde çağdaş anlamda sistem tabanlı denetim anlayışı, uygulama alanı bulamamaktadır.

-İç denetim birimlerinin denetim faaliyetleri sonucunda hazırladıkları raporlar ve ulaştıkları sonuçlar mevzuat uyarınca şeffaf ve kamuya açık olmamaktadır.

Yukarıda belirtilen hususların çoğu, mevzuatta yer alan hükümlerden ileri gelmekle birlikte personel eğitim eksiklikleri de bu sorunların ortaya çıkmasında rol oynamaktadır.

Belirtilen tüm bu koşullar altında performans denetiminin genel anlamda Türkiye’de iç denetim birimleri tarafından tam olarak ve gerektiği gibi uygulanabildiğini söylemek çok zor olacaktır.

3023. İç Kontrol

İç kontrol, kamusal hizmet ve sorumluluk alanlarının ve niteliklerinin artması ile kısıt kaynakların daha iyi kullanılması için kurulması ve kullanılması kaçınılmaz sistemlerden biri olarak ortaya çıkmıştır.

İç kontrol uygulandığı kurum dışındaki yerlere karşı değil kurumun kendi yöneticilerine karşı kurumun tüm faaliyetleri ile ilgili olarak, kurumun hedeflerine daha iyi şartlarla ulaşmasını sağlamak için, bilgi sağlamak amaçlı kurulmuş bir sistemdir.

Bunlarla birlikte iç kontrol sistemimizin genel özellikleri arasında aşağıdaki hususları sayabiliriz (YÖRÜKER, 2001, s.13).

-Ülkemizdeki iç kontrol sistemi yapılandırılmasında Fransa’da uygulanan iç kontrol modeli esas alınmıştır.

-Ülkemizdeki iç kontrol sisteminin temel prensibi ita amiri ile saymanın görev ve yetkilerinin belirlenip, birbirinden ayrılmasına dayanmaktadır. Bu da ita amirinin işlemlerinin hiyerarşik olarak onun altında bulunmayan bir merci tarafından kontrol edilebilmesi imkanını sağlamaktadır.

-Kamu kaynaklarının harcamasının gerçekleştirildiği kurum, kuruluş veya Bakanlıkların bütçeleri ve bu bütçelerine göre yaptıkları harcamaları üzerinde başta Maliye Bakanlığı olmak üzere Devlet Planlama Teşkilatı ve Hazine Müsteşarlığı'nın merkezi kontrolü söz konusudur.

-İç kontrol fonksiyonu ağırlıklı olarak harcama öncesinde gerçekleştirilen işlemlere ve harcamaya odaklanmıştır. Mevcut haliyle Türk iç kontrol sistemi daha çok girdiler/maliyetler ile ilgilenmekte olup süreçler veya sonuçlar üzerine odaklanmamıştır.

-Kamu kesimi sistemi içinde iç denetim ve iç kontrol kavramları, kimi zaman denetim elemanları tarafından dahi birbirine karıştırılmaktadır.

-Ülkemizdeki iç kontrol sisteminin temel eksikliği ise yöneticilerin iç kontrol kavramına çok fazla önem vermemesinden kaynaklanmaktadır.

-İç kontrol sistemimiz dönemsel olarak gözden geçirilerek elde edilen sonuçlar değerlendirilip, sistemin ne kadar etkin olduğu ölçülmemektedir.

31. Performans Denetiminin Türkiye Uygulanmasında Karşılaşılan ve Karşılaşılması Muhtemel Sorunlar

Performans denetimlerinin uygulanabilme şansı ve kalitesi gerekli alt yapının niteliği ile doğru orantılıdır. Bu alt yapı çalışmalarının içinde önceki bölümlerde de değinildiği gibi mali yönetimin, kamu yönetiminin ve kamu denetimi sistemlerinin performans denetiminin, genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde uygulanabilmesine olanak sağlayacak biçimde yeniden yapılandırılması ve iç kontrol sistemlerinin performans denetimi kriterlerine uygun olarak düzenlenmesi yer almaktadır.

Bu genel eksikliklerden, başka bir ifade ile performans denetiminin uygulanmasında yaşanan bu zorlukların dışında kaliteli performans denetimi uygulamalarını gerçekleştirebilmek için üstesinden gelmemiz gereken başka sorunlar da bulunmaktadır.

Ülkemizde var olan denetim birimleri yasal düzenlemeler çerçevesinde görevlerini yerine getirmektedirler. Dolayısıyla herhangi bir denetim biriminin gerçek anlamda

performans denetimi gerçekleştirilebilmesi için bu yetkinin yasal olarak tanınması gerekmekte iken, performans denetimi yapması gereken bir çok denetim biriminin mevzuatında bu tür düzenlemeler yapılmamıştır.

Denetim sistemimiz içinde, birbiriyle gerekli olduğu halde işbirliği ve iletişim içinde olmayan bir çok denetim birimi bulunmaktadır. Bu durum denetimsiz alanlar bırakılması, gerekli bilgi akışının olmaması veya mükerrer denetim uygulamaları gibi istenmeyen sonuçlar doğurmaktadır.

Performans denetimi uygulamalarında koordinasyon, bilgi akışı ve işbirliği çok fazla önem taşımaktadır. İç kontrol, iç denetim ve dış denetim sistemleri birbirlerinden çok farklı amaçlar ve özellikler çerçevesinde yapılandıkları takdirde bu sistemlerin herhangi birisinin içinde yer alan denetim birimleri tarafından gerçekleştirilecek performans denetimi veya performans değerlendirmeleri tatminkar düzeyde olamayacaktır.

Denetim, denetçi ile denetlenen arasında iki yönlü bir ilişkiyi gerektirir. Bu karşılıklı ilişki, diğer denetim türlerine göre denetim alanlarının daha geniş olduğu performans denetiminde çok daha fazladır (CHAUDHARY, 1997, s.79). Bu durum denetçiler için zorlayıcı bir faktör olmaktadır.

Performans denetimi uygulamalarının istenilen şekilde gerçekleştirilebilmesi, sonuçlanabilmesi ve istenilen etkileri oluşturabilmesi için niteliklerinin genel kabul görmüş standartlara uygun olması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesinin en önemli gereklerinden biride iç kontrol sistemlerinin performans denetimi uygulamalarını desteklemesidir. Ancak önceki bölümlerde açıklandığı gibi ülkemizdeki iç kontrol teşkilatlarının ve sistemlerinin mevcut yapılarıyla performans denetimi uygulamalarını desteklemekten uzak oldukları görülmektedir.

Denetim çalışmaları sonucunda ulaşılan verilerle karşılaştırılacak performans standartlarının belirlenmesinin, performans denetimi alanlarının genişliği ve her bir alan için farklı standartlar belirlenmesi gereği de düşünüldüğünde zor bir iş olarak karşımıza çıkmaktadır.

Performans denetimi uygulamalarında diğer bilim dallarından da faydalanılmakta, bu da hem denetçinin daha farklı ve geniş alanlarda yeterlilik sahibi olmasını hem de bu bilim dalları ile ilgili olarak araştırma yapabilmesini gerekli kılmaktadır. Ancak geleneksel denetim sistemi içerisinde denetçilerin kendilerini bu açılardan geliştirebildiklerini söylemek çok güç olmaktadır.

Performans denetiminin istenilen biçimde uygulanabilmesinin alt koşullarından biri de hiç kuşkusuz denetimin yapılacağı ülkenin uygulamakta olduğu bütçe sisteminin şeklidir. Ülkemizde performans denetimiyle uyumlu olan program bütçe sisteminin kullanıldığı söylenmekte ise de uygulamada bu gerçekçi olmamaktadır. Program bütçe sisteminin unsurları gerçek anlamda uygulanamamakta dolayısıyla da performans denetimi için bütçe tekniği açısından uygun ortam oluşturulamamaktadır. Bu durumun 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun getirdiği düzenlemelerle değiştirilip değiştirilemeyeceği ise uygulamada görülecek bir husus olmaktadır.

Kamu kurum ve kuruluşlarının yöneticisinden çalışanına kadar her kademedeki görevlilerinin genelinde performans kriterleri hakkında yeterli bilgi ve anlayışa sahip olmamaları da performans denetiminin başarısı önündeki engellerden biri olmaktadır. Bu durum iki ayrı dili konuşan kişinin anlamaya çalışmasıyla açıklanabilir. Denetçilerin denetim uygulamasından önce performans denetiminin, unsurlarının ve standartlarının ne olduğunu denetlenen organizasyonun çalışanlarına anlatması gerekli olacaktır. Bu da denetim çalışmalarının etkinliğini azaltacaktır.

Kurum veya kuruluşların, performans denetimi için çok önemli bir ihtiyaç olan gelişmiş veri toplama ve depolama sistemlerinin olmayışı, bilgisayar destekli veri depolama yöntemlerinin yeni yeni kullanılmaya başlaması performans denetimi uygulamalarının önündeki diğer bir sorundur. Bu koşullar altında denetçiler istenilen nitelik ve nicelikte veriye ulaşamayacak, bu sebeple denetim faaliyetlerinin sonucu da istenilen nitelikte olamayacaktır.

Mevcut kamu yönetimi sisteminde var olan hesap verme sorumluluğu, yöneticilerin ve karar alma konumundaki çalışanların performans esaslı uygulamalar gerçekleştirmesi durumunda karşılaştıkları risk oranını, geleneksel nitelikte uygulamalarda bulunmaları durumunda karşılaştıkları risk oranından daha üst bir noktada belirlemektedir. Bu da

yönetim kadrosunda çalışanların geleneksel yönetim biçimlerinden ayrılarak performans yönetimine geçmelerini dolayısıyla da performans denetimi uygulamalarını zorlaştıran bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Performans denetiminin özelliklerinin denetimin gerçekleştirilmesini isteyen makamlar tarafından da tam olarak bilinmemesi, gerek denetimlerin uygulanması aşamasında gerekse sonuçlarının raporlanması ve izlenmesi aşamasında sorunlar ortaya çıkartmaktadır. Çünkü denetimi talep eden makam aslında hiç öngörmediği bir sonuçla karşılaşabilmektedir. Örneğin daha çok sorumlulukların ve hataların belirlenmesini isteyen bir yaklaşımla başlatılan bir denetim, bu beklentiler yerine sorunların önlenmesi için yapılması gerekenleri ortaya koyan bir raporla son bulabilmektedir.

Ülkemizdeki denetim uygulamalarının çoğu uygunluk denetimi kapsamında gerçekleştirilmektedir. Denetim birimleri bu geleneksel görevlerinin yanı sıra mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin denetimi, mali sistemlerin ve iç kontrol mekanizmalarının denetimi ve performans denetimi uygulamaları konusunda bir arayış sürdürmekte olup, bu tür denetim çalışmalarını henüz yeterli olgunluğa ulaştıramamışlardır (BARUN ve diğerleri, 2000, s.13).

Dünyadaki gelişmelere ve yeni yapılanmalara uygun olarak denetimin bir meslek olarak görülmemesi, uluslararası düzeyde kabul görmüş denetim standartlarının ülkemizde tam olarak yerleşmemesi ve dolayısıyla denetimin bu doğrultuda yürütülmemesi, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin de kurulmuş olmasına rağmen, denetim mesleğinin istenilen seviyeye ulaştırılamamış olması, performans denetimi uygulamalarını zorlaştıran bir diğer husustur (ÖZER, 1997, s.220).

Performans denetiminin sonuçlarının, aslında temel amacı olmamasına rağmen siyasi otoritelerin vermiş olduğu kararların doğruluğu veya yanlışlığı konusunda tespitler yaptığı görüşünün yaygın olarak siyasetçilerde yer etmesi, yaşanan bu kaygılar nedeniyle de siyasi otoritelerin performans denetimine sıcak bakmamaları ve performans denetim alanlarını ve uygulamalarını kısıtlamaya çalışmaları, performans denetiminin uygulanabilmesinde, önemli sorunlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Özellikle ülkemizdeki siyasi yapıda, politikacılar net bir şekilde hedeflerini ortaya koyarak kendilerini bağlamak ve oy kaybetmek istememekte, bu durumu sorumlulukları altında bulunan kurum ve kuruluşlara da yansıtmaktadırlar. Oysa performans denetimi kurumların amaç ve hedeflerini gerçekleştirme başarılarını değerlendirir. Ancak açık bir şekilde tanımlanmamış, belirtilmemiş amaç ve hedeflerin gerçekleştirme derecelerinin belirlenmesi performans denetimi için başka bir zorluk olarak ortaya çıkmaktadır (GÜÇLÜ, 1995, s.83).

Performans denetimi sonuçlarının şeffaflık anlayışı çerçevesinde değerlendirilebilecek şekilde kamuoyuna duyurulması gereğinin geleneksel denetim ve yönetim anlayışıyla uyuşmaması ve bu konuda gerekli düzenlemelerin yapılmamış olması gerek denetim elemanlarını gerekse denetim birimlerini zor durumda bırakmaktadır.

Performans denetiminin gerçekleştirilmesi için gerekli fiziksel koşulların denetim birimlerinin çoğunda olmamasının yanı sıra denetimlerin gerçekleşebilmesi için gerekli olan mali kaynakların sağlanmasında yaşanan sıkıntılarda performans denetiminin gerçekleştirilmesini zorlaştırmaktadır.

Performans denetiminin inceleme konuları arasında, kamuoyunun ilgisini çeken rüşvet ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması gibi konulardan daha çok bunların meydana gelmesinden önce önleyici yaklaşımların belirlenmesi yer aldığından performans denetimlerine kamuoyunun ilgisi ve desteği gerektiği kadar olmamakta, bu da raporların etkinliğini azaltmaktadır.

Performans denetiminin uygulamasında çözülmesi gerekli bir diğer sorun da, performans denetimi sonuçları doğrultusunda denetim kapsamında kalan olay, faaliyet veya kişilere ne tür yaptırımların ne şekilde uygulanacağını belirlenmesidir. Gerçekte yaptırımsız denetim uygulamalarının etkin sonuçlar verdiğini söylemek çok güç olmaktadır.

Yukarıda belirtilen hususlar dışında performans denetiminin uygulanmasında karşılaşılan güçlükler arasında şunları saymak mümkündür (KUBALI, 1999, s.60-61-62):

-Performans Göstergelerinin Bulunmaması; yöneticiye ve denetçiye kurumların başarılarının performans kriterleri çerçevesinde değerlendirilebilmesi için kullanabilecekleri faaliyetlerin ne kadar verimli ve etkin yürütüldüğünün göstergeleri olan niceliksel ve niteliksel ölçütlerin oluşturulmaması, performans ölçümlerini zorlaştırmakta, bu nedenle de ilk performans denetimi raporları genellikle kurumların performans göstergeleri seti kurmaları yönünde öneriler içermektedir.

-Performansı Değerlendirecek Kesin Kabul Edilen Kriterlerin Bulunmaması; Etkinliğin değerlendirilmesine yönelik kriterlerin ve ölçüm tekniklerinin gelişmesi ile günümüzde aşılmış gibi gözükse, ancak halen performans kriterlerinin ve standartlarının belirlenmesinde yaşanan zorluklar.

-Uzmanların Kriterler Üzerinde Anlaşamaması; performans denetimine esas teşkil edecek hususlardan olan kriterlerin önceden hazır olmaması nedeniyle üzerinde anlaşma sağlanmasında güçlükler yaşanması.

-Örgütsel Hedeflerin Belirlenme Başarısızlığı ve Ulusal Hedeflerle İlişkilerin Açık Bir Şekilde Kurulmaması; kuruluşların temel amaçları genellikle kuruluş yasalarında belirtilmiş olmasına rağmen, stratejik hedefleri gösteren aynı açıklık düzeyinde kaynakların bulunmaması ve bu durumun, kriterlerin belirlenmesinde yaşanan zorluklarda olduğu gibi denetçileri stratejik hedefleri kurgulama zorunluluğunda bırakması.

-Maliyet Muhasebesinden Yararlanılmaması; maliyet muhasebesinin devlet muhasebe sisteminde gerektiği boyutta yer almaması, dolayısıyla performans denetiminde kullanılacak verilerinin istenilen düzeyde sağlıklı olmaması.

-Metodolojinin Yerleşmemesi; metodolojinin dokümante edilmemesi, hazırlanan raporların TBMM’de veya başka mercilerde görüşülme ilkelerinin belirlenmemiş olmasının performans denetiminin etkinliğini zayıflatması.

-Teknik Uzman İhtiyacı; performans denetimi ile ilgili olarak yapılan incelemeler sırasında teknik konuların çözümlenmesine ihtiyaç duyulduğunda, gerekli teknik eleman bulmakta sıkıntı yaşanması.

-Performans Denetimi Konusunda Tecrübeli Yeterli Sayıda Denetim Elemanının Olmaması; diğer ülke deneyimlerinden yararlanma imkanı nedeniyle geçerliliğini yitirmeye başlamış olmakla birlikte performans denetiminin ülkemiz için yeni bir teknik olması yüzünden, performans denetimi konusunda gerekli tecrübeye sahip yeterli sayıda denetim elemanının denetim birimlerinde bulunamaması.

-Mali Sınırlamalar; denetim biriminin düzenlilik ve mali denetim faaliyetleri için gerekli olan mali kaynaklar ile performans denetimi yapılabilmesi için gerekli olan mali kaynaklar arasında denge kurmasında, kaynak yetersizliği nedeniyle zorluk yaşaması.

-Yönetimin Denetime Tavrı; performans denetiminin yeteri kadar tanınmaması nedeniyle yöneticiler ve çalışanlar tarafından kabul görmemesi.

-Siyasal ve Ekonomik Çevre; politik baskıların yoğunluğu nedeniyle, performans denetimleri sonucunda ortaya konulan önerilerin uygulanmasının engellenebilme riski.

32. Performans Denetiminin Türkiye'de Başarıyla Uygulanması İçin Yapılması Gerekenler

Önceki bölümlerde ayrıntılı bir şekilde de değinildiği üzere, performans denetimi uygulamalarının Türkiye'de gerçekleştirilebilmesi için öncelikle bu denetim sisteminin iyice anlaşılması ve tüm kesimlerce istenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde performans denetimi uygulamalarını başarıyla gerçekleştirebilmemiz çok uzun süreler alacak, belki ülkemiz bunu başardığında dünya gündemine başka denetim türleri yerleşecektir.

Performans denetiminin uygulanabilmesinin önemli gereklerinden biride kamu mali yönetimi, kamu yönetimi ve denetimi sistemleri gibi devletin hayati sistemlerinde bu denetime olanak sağlayacak alt yapıların oluşturulması gereğidir.

Bu kapsamda son dönemde, yasal çerçevede gerçekleştirilen bir dizi çalışma dikkat çekicidir. Gerçekten de gerek Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gerekse bu çalışmanın yapıldığı dönemde tasarı halinde olan Kamu Yönetimi Temel Kanunu, çok önemli çalışmalardır.

Ancak her iki çalışma içinde de önceki bölümlerde belirtildiği gibi, üzerinde hassasiyetle durulması gerekli bir çok nokta bulunmaktadır. Özellikle üzerinde durulması gerekli konu her iki çalışmanın da getirdiği yeniliklere gerek kamu kesimi birimlerinin gerekse yerel yönetimlerin hazır olup olmadığı hususlarıdır.

Gerekli ve uygun alt yapı hazırlıkları tamamlanmadan yapılacak değişiklikler, yasal düzeyde de olsa, beklenen ve istenen etkileri doğurmayacaktır.

Üzerinde dikkatle durulması gereken bir diğer konuda, asıl önemli olanın yasal düzenlemeleri doğru yapmaktan çok o düzenlemeleri doğru ve amacına uygun olarak uygulamak olduğudur.

Performans denetimi gerek teorik gerekse pratik anlamda Türk Denetim Sistemine tam olarak girebilmiş değildir. Sadece birkaç kamu denetim birimi tarafından yapılan çalışmaların, kamu denetiminin sorumluluk alanının boyutları düşünüldüğünde çok yetersiz olduğu görülmektedir.

Performans denetiminin başarıyla uygulanabilmesi için, gerek yasama ve yürütme organları kapsamında gerekse yönetim ve denetim birimlerinde uygulamaya yönelik çok ciddi çalışmalar yapılması gerekmektedir.

Öncelikle, denetim birimleri tarafından; performans denetimini uzun yıllar boyunca uygulaya gelen ülkelerde oluşmuş deneyimlerden, teorik bilgi kaynaklarından ve çalışmalardan yararlanmasının yanı sıra, ulusal ve uluslararası düzeydeki denetim birimleri arasında işbirliğine gidilmesi, denetim metodolojisi ve tekniklerinin sürekli hizmet içi eğitim yoluyla öğrenilmesi gerekmektedir (ALTUĞ, 2000, s.111).

Ülkemizde bir devlet politikası olarak, denetim birimlerinin sayısı ve bu denetim birimleri arasındaki koordinasyonsuzluk da dikkate alınarak, performans denetimi gerçekleştirmesi gerekli ve faydalı olan denetim birimleri belirlenmeli, daha sonra bu denetim birimlerinin görev, yetki ve sorumluluklarının düzenlendiği mevzuatta, performans denetimi yapmaya yetkili ve görevli oldukları açıkça belirtilmeli yani, belirlenen bu denetim birimlerinin performans denetimi yapma yetkisi yasal düzeyde açıkça tanınmalıdır.

Denetim birimlerinin, gerek birbirlerinin deneyimlerinden gerekse genel anlamda performans kavramıyla ilgili bilgi birikimlerinden faydalanabilmelerini sağlayacak ulusal ve uluslar arası bilgi sistemleri kurulmalıdır.

İç kontrol sisteminin, performans denetimlerinin standartlar çerçevesinde kalarak uygulanabilmesi için gerekli nitelikleri taşıyan bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir

Performans denetimi uygulamalarında üzerinde önemle durulması gereken noktalardan birisi de denetçilerin denetim kapsamında kalan kişilerle kuracakları iletişimin şeklidir.

Performans denetimi uygulamaları denetleyenlerle denetlenenlerin karşılıklı olarak, geleneksel denetim uygulamalarında kurulan ilişkilerle pek benzemeyen; fikir alış verişinde bulunmak, sorunlara karşı birlikte alternatif çözüm yöntemleri aramak hatta denetimin standartlarını birlikte belirlemek gibi yöntemler çerçevesinde ilişki kurmalarını gerektirmektedir.

Bu ilişkilerin kurulabilmesi her iki tarafında geleneksel yöntem ve uygulamaların etkisinden ne kadar hızlı kurtulabileceği ile ilgilidir. Bu süreci hızlandırmanın yolu da her iki tarafında olabildiğince hızlı ve etkili bir şekilde eğitimden geçirilmesiyle mümkün olacaktır.

Bunların yanı sıra performans denetiminin Türkiye’de başarıyla uygulanabilmesi için gerekli olan koşullardan bazıları aşağıda belirtilmiştir:

-Performans denetimi uygulaması sonucunda ulaşılabilecek sonuçlarla karşılaştırılacak performans göstergelerinin ve standartlarının belirlenmesi çalışmaları başlatılmalı, başlatılanlar hızlandırılmalı ve bu süreçte ulusal ve uluslararası düzeyde inceleme ve araştırmalar yapılarak ulusal düzeyde denetim birimleri, konuyla ilgili makamlar ve konunun uzmanları arasında görüş birliği sağlanarak aynı olaylara farklı performans denetimi uygulamalarının yapılması önlenmelidir.

-Bütçe sistemi nedeniyle performans denetimi uygulamalarında yaşanan sorunların ortadan kaldırılmasını sağlamak için Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile de tekrar

düzenlenen program bütçe sisteminin uygulamada genel kabul görmüş standartlara uygun olarak hayata geçirilmesi gerekmektedir.

-Denetim birimleri arasında iletişimi sağlamak, ulusal denetim standartlarını belirlemek ve yayımlamak, ilgili mercilere tavsiyelerde bulunmak ve böylece denetimde bağımsızlık ve mesleki özen ilkelerini gerçekleştirmek için çalışmalar yapılması gerekmektedir (DDK, 1996, 209).

-Performans denetimi için vazgeçilmez bir gereklilik olan denetim standartları ile ilgili olarak; AB'ye giriş süreci içinde olduğumuz da dikkate alınarak gerek AB standartlarını gerekse evrensel gelişmeleri karşılayabilecek, ülkemiz gerçeklerini ve ihtiyaçlarını dikkate alan, denetim mesleği ahlak kurallarını da ortaya koyan ulusal denetim standartlarımız bir an önce hazırlanmalıdır (BARUN ve diğerleri, 2000, s.20).

-Denetim birimlerinin teknik ve fiziki altyapılarının uluslararası standartlara getirilmesi de çok önemli bir gereklilik olmaktadır.

-Kamuoyu ve parlamento, performans denetimi hakkında bilgilendirilerek bu denetim türü ile ilgili olarak yaşanan yanlış anlamalar ve yersiz beklentiler ortadan kaldırılmalı, performans denetiminin önemine ve gerekliliğine dikkat çekilmelidir.

-Performans denetimi sonuçlarının kamuoyuna duyurulmasının, gerekliliğinin ve beraberinde getireceği olumlu sonuçların tüm kamu birimleri tarafından anlaşılması sağlanmalıdır.

-Denetim sistemimizin genelinde yaşanan mükerrer denetim uygulamaları, koordinasyonsuzluklar ve performans bilgisi akışındaki eksiklikler bir an önce giderilmelidir.

Yukarıda ayrıntılarıyla belirtilen düzenlemelerin, çalışmaların ve uygulamaların gereğinin yerine getirilmesi sırasında Ülkemizin yapısal özelliklerinin dikkate alınması şarttır. Aksi taktirde yapılan düzenlemeler, çalışmalar ve uygulamalar istenilen ve başta öngörülen sonuçları vermeyecektir.

Bu bölümde performans denetimi açısından Türk Kamu Yönetimi'ne, Mali Yönetimine ve Denetimi genel olarak incelenerek, son dönemde dikkat çeken yasal düzenlemeler ile performans denetiminin Türkiye uygulamasında karşılaşılan ve karşılaşılması muhtemel zorluklar ve performans denetiminin Türkiye'de başarıyla uygulanması için yapılması gerekenler konu edilmiştir.

Sonuç ve öneriler bölümünde performans denetiminin neden Türk denetim sistemi içinde de yer alması gerektiği, bunun için yapılanlar ve yapılması gerekenler değerlendirilmiştir.



4. SONUÇ ve ÖNERİLER

Toplumsal hayatta yaşanan değişimlerin ve gelişmelerin bir yansıması olarak devletlerin tüm alanlardaki, özellikle de sosyo-ekonomik alandaki görev ve sorumlulukları gerek sayısal, gerekse niteliksel olarak artmıştır.

Bu oluşumun temelinde yatan sebepler arasında; nüfus artışları, ülkelerin siyasi yapılarında yaşanan değişimler, uluslararası düzeyde yaşanan siyasi, ekonomik ve teknolojik gelişmeler ve yaşam standartlarının yükselmesi yer almaktadır. Devletlerin görevlerinde yaşanan bu değişimler, zaten var olan kıt kaynak kullanımı sorunlarını iyice ortaya çıkarmış, kamuoyunun kamusal kaynakların yönetimine bakışını bu çerçevede şekillendirmiş ve hesap verme sorumluluğunu yeniden tanımlamıştır.

Devletler, mevcut geleneksel yönetim ve denetim sistemlerinin değişen koşullara cevap verememesi karşısında, kamu kaynaklarının daha etkin, verimli, tutumlu ve çevreye duyarlı bir şekilde elde edilmesini ve kullanılmasını sağlayacak yönetim ve denetim sistemleri arayışları içine girmişlerdir. Bu arayışların günümüzde geldiği son nokta, asgari olarak verimlilik, tutumluluk ve etkinlik unsurlarını içeren performans yönetimi ve denetimi sistemleridir.

Performans denetimi sistemi, 1940'lı yıllarda kamu yönetimi içinde değerlendirilmeye, 1960'lı yıllarda ise uygulanmaya başlanmıştır. 1977 yılında Lima'da yapılan INTOSAI Kongresinde performans denetimi kavramına değinilmesi ise bu denetim türünün önemini ve gerekliliğini uluslararası düzeyde duyurmuştur.

Performans denetimi geleneksel denetimin aksine kamusal kaynakların elde edilmesi, korunması ve kullanılması faaliyetlerini ve dolayısıyla bunları gerçekleştirenlerin çalışmalarını, sadece yasalar ve benzeri kurallara uygunluk açısından değil aynı zamanda asgari olarak verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterlerini de göz önünde bulundurarak incelemekte ve değerlendirmektedir.

Denetim kapsamındaki kurum ve kuruluşların ve bunların çalışanlarının önceden belirlenen amaçlara ulaşma başarılarını, gelişmiş denetim teknikleri kullanarak ve mevcut mevzuat hükümlerini de sorgulayarak inceleyen performans denetiminin en önemli özellikleri arasında sorunları öneyici bir etkisi oluşu yer almaktadır. Performans denetimi; yolsuzlukların, hataların veya yanlış uygulamaların, kısaca sorunların ortaya çıkmasından önce gerekli önlemlerin alınması yönünde görüşler ve alternatif yöntemler belirleyerek kamusal zararların ortaya çıkmasını engelleyebilmektedir.

Özellikle ABD, Kanada ve İngiltere gibi gelişmiş ülkelerde uygulanan performans denetimlerinin başarılı sonuçlar verdiği görülmektedir. Nitekim, performans denetimlerinin gelişmiş ülkelerin neredeyse tamamında uygulanmaya devam edilmesi ve bu sistemlerin bir başka sistemle değiştirilmesinin düşünülmemek, geliştirilmeye çalışılması performans denetiminin başarılı sonuçlar verdiğinin başka bir göstergesidir.

Performans denetimini uygulayan ülkeler, bu uygulamalara geçmeden önce gerekli alt yapılarını devletin tüm birimlerini ve kamuoyunu bilgilendirerek tamamlamıştır.

Söz konusu alt yapı çalışmalarının içinde kamu yönetimi, mali yönetim ve kamu denetimi sistemlerinde yapılan düzenlemeler yanında, denetim elemanları ile kamu çalışanlarının eğitimi, kamuoyunun ve parlamentonun bilgilendirilmesi yer almaktadır.

Dünyada yaşanan değişimlerin dışında kalamayan ve kendi içinde benzer değişimler yaşayan ülkemizde de, diğer ülkelerde olduğu gibi kamusal kaynak yönetimi ve denetimi ile ilgili olarak yeni arayışlar içine girilmiş ve kamu yönetimi, kamu mali yönetimi ve kamu denetimi sistemlerini günün koşullarına ve gerekliliklerine cevap verebilecek şekilde yapılandırma çalışmaları gerçekleştirmiştir.

Ülkemizde gerçekleştirilen bu yeniden yapılandırma çalışmalarında hem genel anlamda, hem de performans denetimi uygulamalarına yönelik uygun koşullar sağlama anlamında, kamu yönetimi ve denetimi sistemlerinde yaşanmakta olan mevcut durum dikkate alındığında başarılı olunduğunu söylemek oldukça güçtür.

Bu başarısızlığın sebepleri arasında; siyasi sistemimizde yapısal bir sorun haline gelen popülist yaklaşımlar ve uygulamalar, süreklilik göstermesi gereken devlet politikalarının

hükümet değişiklikleri ile birlikte yarım bırakılması, yasal düzenlemelerin uygulamasında yaşanan sorunlar ve bu yapısal değişimler konusunda kamuoyunun yeterince bilinçlendirilememesi, dolayısıyla da desteğinin sağlanamaması yer almaktadır.

Son dönemde kamu yönetimi ve mali yönetimi ile ilgili olarak dolayısıyla da denetim sistemimiz üzerinde önemli etkiler doğuracak iki önemli çalışma dikkat çekmektedir. Bunlardan ilki 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu'nu da yürürlükten kaldıran 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun çıkartılmasıdır. Kanun, 10.12.2003 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilmiş, 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İkinci önemli çalışma ise Türk Kamu Yönetiminde çok büyük yenilikler öngören Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı'nın hazırlanarak TBMM'ye gönderilmesidir.

Türk Kamu Yönetiminin yeniden yapılandırılmasını öngören Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı ile ilgili olarak, tasarının bu çalışmanın hazırlandığı dönemde halen TBMM'de görüşülüyor olması nedeniyle, yapılması muhtemel değişiklikler dikkate alınarak, ayrıntılı bir değerlendirme yapılmasının doğru olmayacağı düşünülmüştür.

Tasarı, genel olarak değerlendirildiğinde ise; içerdiği düzenlemelerin ve yeniliklerin bir çoğunun, başarılı sonuçlara ulaşılması için gerekli alt yapılarının kamu yönetim sistemimizde olmadığı ve bu alt yapılarının oluşturulması yönünde de tasarıda net hükümlere yer verilmediği, kamu yönetim sistemimizde oluşturulması öngörülen yeni birimlerin fonksiyonel gerekliliklerinin ne olduğunun yeterince açıklanamadığı, kullanılan bir çok ifadenin aynı olaylara farklı uygulamalar yapılmasına neden olabilecek şekilde tam olarak tanımlanmadığı ve birçok bakanlığın taşra teşkilatlarının kaldırılarak görev ve hizmetlerinin il özel idarelerine ve belediyelere devredildiği, ancak bu yerlerin devralacakları görev ve hizmetleri gereği gibi gerçekleştirip gerçekleştiremeyecekleri konusunda esaslı araştırmalar yapılarak kamuoyunun bilgilendirilmediği hususları göze çarpmaktadır.

Tasarıda Türk Denetim Sistemi kapsamında yapılan düzenlemelerle ilgili olarak; performans denetiminin tanımına açıkça yer verilerek kamu denetimleri arasında da gösterildiği, iç denetim fonksiyonunu da gerçekleştiren teftiş kurullarının kaldırıldığı, kurulların bu görevlerini kamu yöneticilerinin veya bu yöneticilerin görevlendireceği iç

denetçilerin yerine getireceği, yerel yönetimlerde görev alacak “Halk Denetçisi” adında bir denetim biçiminin ihdas edildiği, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun kaldırılarak personelinin Sayıştay Başkanlığı’na devredildiği ve Sayıştay’ın dış denetimle yetkili tek birim olarak görevlendirilmesini içeren düzenlemeler dikkat çekmektedir.

Bu düzenlemeler arasında, performans denetimini, kamu yönetimi sistemine yerleştirmeye yönelik düzenlemeler ile Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu’nun kaldırılarak Sayıştay Başkanlığı’na devredilmesini ve Sayıştayın dış denetimle yetkili tek kurum olarak görevlendirilmesini öngören düzenlemelerin, denetim sistemimizi geliştirmesi, denetim faaliyetlerinde yaşanan mükerrerlikleri ve kamuda denetimsiz alanlar bırakılmasını önlemesi açısından yararlı sonuçlar doğuracağı muhtemel gözükmektedir. Ancak yetkileri ve sorumlulukları çok geniş bir alanda belirlenen Sayıştayın personel, fiziki ve teknik donanım yetersizliği gibi sebeplerle görevini gereği gibi yerine getirmesinde sorunlar yaşayacağı ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu personelinin ve diğer imkanlarının Sayıştaya devrinin de bu sorunu çözemeyeceği düşünülerek, gerekli alt yapının hazırlanması gerekmektedir.

Tasarıda, iç denetim fonksiyonunun teftiş kurulları yerine kamu kurumlarının yöneticilerinin şahsen veya kurumun üst yöneticisinin görevlendireceği iç denetçiler tarafından, özel incelemeyi gerektiren durumlarda ise yine kendi kurumlarından görevlendirilecek kişiler eliyle gerçekleştirilmesini içeren düzenlemelerin, gerekçeleri, geçerliği ve gerekliliği ile ilgili olarak gerek kamuoyunda gerekse uygulayıcı birimler arasında bir çok soru işareti oluşmuştur. Bu düzenlemeler çok büyük bir olasılıkla iç denetimde performans denetimi uygulamalarının gerçekleştirilmesini engelleyecektir.

Bu sistemde kamu yöneticileri hem faaliyeti yapan hem de denetleyen konumunda olacak ya da kendi faaliyetlerini kendi belirleyecekleri kendi yönetimleri altındaki insanlara yaptıracaklardır. Bu noktada denetimi gerçekleştirenlerin tarafsız olabileceklerini düşünmek mümkün değildir. Bunların yanı sıra denetim faaliyetlerini gerçekleştirecek olanların denetim konusunda hiçbir eğitimi olmayan insanlar olması mümkün olabilecektir. Yani bu kimseler denetim teknik ve yönetimlerini gerektiği gibi kullanamayacaklardır. Ayrıca tasarıda denetim faaliyetiyle görevlendirilecekler için yasal güvencelere yer verilmemiştir. Bu durum da denetim uygulamalarının tarafsızlığını olumsuz yönde etkileyecektir.

Tasarı ile düzenlenen bu iç denetim sisteminde performans denetimini uygulama şansı olmayacaktır. Çünkü bu sistem önceki bölümlerde açıklanan performans denetimi gereklilikleri ile bağımsızlık, gözetim ve gözden geçirme ve mesleki yeterlilik gibi genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun değildir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Türk Mali Yönetimi, Kontrolü ve Denetimi konusunda bir çok yeni düzenleme ve değişiklik içermektedir.

Kanunun genel olarak yapısına ve amaçlarına bakıldığında, kamu kaynaklarının performans denetimi unsurları arasında da bulunan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kriterleri kapsamında elde edilmesi ve kullanılması, mali saydamlığın gerçekleştirilmesi ve modern anlamda hesap verebilirliğin sağlanmasının hedeflendiği görülmektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile, yukarda belirtilen hedefleri gerçekleştirebilmek için mali yönetim, kamu bütçelerinin hazırlanması ve uygulaması, mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ile mali kontrol konuları üzerinde düzenlemelerde bulunulmuştur.

Bu düzenlemelerle ilgili ayrıntılı değerlendirmeler önceki bölümlerde yapılmıştır. Ancak Kanun genel olarak ele alındığında, düzenlemelerin genel gerekliliklerin yanı sıra AB ile uyum sürecinin bir yansıması olarak gerçekleştirildiği, temelde modern bir anlayışa sahip olduğu, performans yönetimi ve denetimine bu güne kadar hiç olmadığı kadar yer verildiği, denetim birimleri ve sistemleri ile ilgili bir dizi düzenlemeler yapıldığı, kontrol sistemi ile ilgili performans odaklı düzenlemeler yapıldığı ve yürütme organları ile ilgili olarak da yine performans unsurları kapsamında yenilikler getirildiği dikkat çekmektedir.

Değişen koşullara cevap verme anlamında yerinde yapılan bir çok düzenlemeye karşın Kanunun bazı yönlerden bir takım sakıncalar doğurması ihtimali de gözden kaçırılmamalıdır. Bu sakıncalar arasında başta Kanunun gerekli alt yapı hazırlıkları gerçekleştirilmeden çıkarılması gelmektedir. Kanunda düzenlenen bir çok hususun yerine getirilebilmesi için gerekli koşulların mevcut olmaması nedeniyle uygulama şansı bulup bulamayacağı, çok ciddi bir soru olarak karşımıza çıkmaktadır. Yıllar önce Türk Bütçe Sisteminde program bütçe tekniğinin uygulamaya konulması kararının alındığı, ama bunun gerçek anlamda asla başarılmadığı unutulmaması gereken bir husustur.

Kanunun genelinde cevaplanması gereken; kamu kesiminde Kanunda belirtilen fayda-maliyet analizlerini veya mali istatistiklerin toplanması işini yapabilmek için yeterli ve nitelikli personel ile teknik ekipman bulunmakta mıdır? Kamu kurumlarının bütçelerini hazırlamakla görevli olanların bu işi kanunda belirtildiği şekilde yerine getirirken dikkat edecekleri performans kriterleri hakkında teoride ve pratikte yeterli bilgi ve becerileri var mıdır? Kamu idarelerinin teknik olarak performans hedeflerini belirleyebilme şansları var mıdır? Denetim birimleri ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin gerçek anlamda fonksiyonel sebepleri var mıdır? Kanunda sıkça kullanılan performans hedefleri, kriterleri ve uygulamaları sadece teoride mi kalacaktır yoksa gerçekten uygulanabilecek midir? Kanunda yer verilen bazı kurumların görev ve sorumlulukları tam olarak tanımlanmış mıdır? gibi bir çok soru bulunmaktadır. Kanunda açıkça cevaplanmayan bu sorular karşısında Kanunun, kısa vadede etkili ve faydalı sonuçlar doğurmasını beklemek doğru olmayacaktır.

Bu kanun ve diğer düzenlemelerle hedeflenen sonuçlara ulaşılabilmesi için hızlı ve etkin bir alt yapı çalışması yapılarak kanunun uygulaması ile ilgili olarak çıkarılacak ikincil mevzuatın yukarda bahsedilen ve ilerde ortaya çıkması muhtemel diğer sorunlar da dikkate alınarak büyük bir titizlik içinde hazırlanması gerekmektedir.

Değişen ve gelişen koşulların gerekliliklerine cevap verebilecek, kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve kullanılmasının en iyi şartlarda yapılmasını sağlayabilecek bir denetim sistemi olarak performans denetimi mevcut denetim sistemleri arasında ön plana çıkmaktadır.

Performans denetiminin uygulanabilmesi ve bu uygulamaların da istenilen nitelikli sonuçları sağlayabilmesi, bir takım koşulların gerçekleştirilmesine bağlıdır. Bu koşullar arasında aşağıdaki hususlar bulunmaktadır:

-Kamu yönetiminde, yönetimin performans esaslarına göre sonuç odaklı olarak şekillenmesi ve yöneticilerin performans ölçülerini dikkate alarak kendilerini, çalışanlarını ve çalışmalarını değerlendirmesi.

-Kamu mali yönetiminde, özellikle bütçeleme ve muhasebe sistemlerinde performans denetiminin uygulanabilmesine olanak sağlayacak şekilde program bütçe veya performans bütçe tekniklerinin ve maliyet muhasebesi sisteminin kullanılması.

-Ülkemizde denetim faaliyetlerini gerçekleştiren denetim birimleri arasında gerekli işbirliği ve koordinasyonun sağlanması, iç kontrol mekanizmalarının performans denetiminin gerektirdiği fonksiyonları yerine getirebilmelerine olanak verecek şekilde yeniden yapılandırılmaları, genel geçerliliği olan denetim standartlarını ve usullerini belirleyecek yapıda bir denetim meslek birliğinin kurulması.

-Kamu yönetimi, kamu mali yönetimi ve kamu denetiminde şeffaflık anlayışının ve uygulamalarının yerleşmesinin sağlanması.

-Performans denetimini gerçekleştirecek denetim birimlerine, dolayısıyla denetçilere bu yetkinin yasalarda açıkça tanınması gerekliliği ve bu düzenlemelerin aynı zamanda görev ve sorumluluğun yanında, denetçi yetkilerini, güvencelerini ve diğer önemli hususları da içermesinin sağlanması.

-Denetim birimlerinin fiziki ve maddi imkanlarını, performans denetimi uygulamalarını gerektiği gibi gerçekleştirebilecekleri düzeye getirilmesi.

-Özellikle kamuoyunun ve parlamentonun performans denetimi konusuna ilgisinin çekilerek performans denetimlerinin faydaları ve etkileri açıkça anlatılmalı, böylece performans denetimlerinin uygulanması için talebin halktan ve onun temsilcisi vekillerden gelmesinin sağlanması bu sayede de denetimlerin etkinliğinin artırılması.

Performans denetimi, kamusal kaynakların elde edilmesi, korunması ve kullanılması faaliyetlerini yasallık kriterlerinin yanı sıra verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri gereğince de inceleyerek uygulamaları bu çerçevede tutma yolunda mevcut denetim sistemleri arasında en etkili olarak ortaya çıkmaktadır. Gelişmiş ülkelerin neredeyse tamamında yaygın olarak kullanılan bu denetim türünün ülkemizde de uygulamaya konulması çok faydalı sonuçlar doğuracaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

a. Kitaplar

- AKAL, Zühal : İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi, 3. Baskı, MPM Yayınları, No:473, Ankara, 1998.
- ALTUĞ, Figen : Mali Denetim, 2. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 2000.
- ARAL, Cem S. : Performans Ölçümü Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler, No:19, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 2001.
- ASOSAI : Fifth ASOSAI Research Project Performance Auditing Guidelines, 2000.
- ATAY, Cevdet : Karşılaştırmalı Türk Anayasaları (Değişme ve Gelişme), Ekin Kitabevi, Bursa, 1993.
- _____ : Devlet, Yönetim ve Denetim, Marmara Kitabevi Yayını, Bursa, 1997.
- BARUN, Bayram ve diğerleri : Denetim Sisteminin Etkinliğinin Arttırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2000.
- BARUTÇUGİL, İsmet : Performans Yönetimi, 1. Baskı, Kariyer Yayıncılık No:23, İstanbul, 2002.

- BYDK : Performans Denetim Kılavuzu, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Yayını, Ankara, Nisan, 2002.
- CARMICHEAL,Douglas
WILLINGHAM, John J.
SCHALLER, Carol A. : Auditing Concepts and Methods, Sixth Edition, The McGraw-Hill Companies, Inc., USA, 1996.
- COŞKUN, Arife : Performans Denetimi Özet El Kitabı, No:11, 1. Baskı, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.
- _____ : Performans ve Risk Denetim Terimleri, No:5, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 2000.
- DDK : Yolsuzluklarla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu, No: 2, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu Yayınları, Ankara, 1996.
- DEMİRBAŞ, Tolga : Performans Denetimi, Sayıştay ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi-SBE, Bursa, 2000.
- _____ : İsveç Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı Teori ve Uygulama, No:16, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 2001a.
- _____ : Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması, No:17, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 2001b.

- DEMİRKAYA, Hülya : Performans Ölçümü Rehberi, No:7, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 2000.
- DPT : Türkiye'nin Avrupa Birliğine Katılım Sürecine İlişkin 2002 Yılı İlerleme Raporu, 2002.
- : Ön Ulusal Kalkınma Planı (2004-2006), Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Ankara, 2003.
- DİNÇER, Ömer
- YILMAZ, Cevdet : Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, T.C. Başbakanlık, Ankara, 2003.
- DYE, Kenneth : Comprehensive Auditing: The Canadian Experience, State Audit and Accountability, State of Isreal State Comptroller's Office, Jerusalem, 1991.
- ERDOĞAN, İlhan : İşletmelerde Personel Seçimi ve Başarı Değerleme Teknikleri, İ. Ü. İşletme Fakültesi Yayını No:248, İstanbul, 1991.
- FLINT, David : Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction, Macmillan Education Ltd., Hong Kong, 1988.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref A. : Anayasa Hukuku, 8. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref A.
- AKILLIOĞLU, Tekin : Yönetim Hukuku, 5. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992.
- GÜÇLÜ, Ali Osman : Çağdaş Performans Denetimi Açısından Türk Sayıştayı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi-SBE, İstanbul, 1995.

- GÜLEN, Fikret : Performans Denetimi Temel Kavramlar, Yöntemler, Teknikler ve Yaklaşımlar, T.C. Sayıştay Başkanlığı Hizmetiçi Eğitim Yayınları, No:2, Ankara, 1999.
- HAN, Muhammed E. : Performans Denetiminde Kanıtlar, Çev. Kamuran ŞEKEROĞLU, T.C. Sayıştay Yayınları No:31, Ankara, 1990.
- KAHYA, Emin : Performans Değerlemesi, Osmangazi Üniversitesi, Mühendislik-Mimarlık Fakültesi, Endüstri Mühendisliği Bölümü Yayını, Eskişehir, 2002.
- TURHAN, Mehmet : 1961-1982 T.C. Anayasaları Karşılıklı Metinler, 1. Baskı, Teori Yayınları, Ankara, 1986.
- KAYA, Safiye
ARAL, Cem S. : Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Prensipleri, No:11, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 2000.
- KHAN, Muhammed A. : Planning for Performance Audit, First Edition, The Auditor General of Pakistan, Lahore, 1988.
- _____ : Executing Performance Audit, First Edition, The Auditor General of Pakistan, Lahore, 1989.
- _____ : Performance Auditing The Three Es, Second Edition, The Auditor General of Pakistan, Lahore, 1990.
- _____ : Data Analysis in Performance Auditing, First Edition, The Auditor General of Pakistan, Lahore, 1991.

- KÖSE, Ömer H. : Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, No:12, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 2000.
- OKUTAN, Sezai : Özel Finans Kurumlarında Çalışanların Performans Değerlendirmesi ve Bir Uygulama Analizi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi-SBE, Sakarya, 2002.
- ÖZER, Hüseyin : Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi-SBE, Ankara, 1995.
- _____ : Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.
- ÖZEREN, Baran : İç Denetim, Mesleği Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler, No:3, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 1999.
- _____ : İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları, No:8, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 2000.
- _____ : Bulgaristan Sayıştayı Denetim Standartları, T. C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2002.
- PALMER, Margaret J. : Performans Değerlendirmeleri, Çev. Doğan ŞAHİNER, 1. Baskı, Rota Yayınları, İstanbul, 1993.
- SONGUR, Mehmet H. : Mahalli İdarelerde Performans Ölçümü, Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayını, No:6, Ankara, 1995.

SAYIŞTAY

: Federal Almanya Sayıştayı ile Bazı Sayıştayların (Anayasal Konumları yönünden) Karşılaştırılması, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Ankara, 1987.

: İngiltere Sayıştayında İncelemeler, No:32, T.C. Sayıştay Yayınları, Ankara, 1990.

: INTOSAI Denetim Standartları, T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997a.

: Verimlilik Denetimi Kanada Sayıştay Uygulaması Bölüm I, No:14, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997b.

: Verimlilik Denetimi Kanada Sayıştay Uygulaması Bölüm II, No:14, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997c.

: Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım No:10, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997d.

: Performans Ölçümü ve Performans Denetimi No:15, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997e.

: Sayıştay, T.C. Sayıştay Yayınları, Ankara, 2001.

: Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayını, Ankara, 2002.

TARIM, Armağan

: Veri Zarflama Analizi Matematiksel Programlama Tabanlı Göreli Etkinlik Ölçüm Yaklaşımı, No:15, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 2001.

- TODAİE : Kamu Yönetimi Araştırması, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No:248, Ankara, 1992.
- TORTOP, Nuri
İSBİR, Günay E. : Yönetim Bilimi, Bilim Yayınları, Ankara, 1992.
- YILDIZ, Ümit : İşletmelerde ve Kamu Kurumlarında Performans Değerlendirme ve Kariyer Yönetimi (Bir Kavramsal Çalışma), Yüksek Lisans Tezi, Osmangazi Üniversitesi-SBE, Eskişehir, 2001.
- YILMAZ, Osman : Kamu Yönetimi Reformu Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2001.
- YÖRÜKER, Sacit
ve diğerleri : Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu, No:28, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 2003.
- YÖRÜKER, Sacit
ÖZEREN, Baran : ASOSAI Performans Denetim Rehberi, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2002.
- YÖRÜKER, Sacit : Kanada Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı, No:4, 1. Baskı, T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, 1999.
- _____ : Türkiye’de İç Kontrol ve İç Denetime Eleştirel Bir Bakış, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2001.
- _____ : Malta Sayıştayı Kapsamlı Denetim El Kitabı, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2003a.

YÖRÜKER, Sacit : İngiltere Sayıştayı Finansal Denetim Elkitabı, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2003b.

b. Makaleler ve Bildiriler

ABİD, Naimatullah : “Performans Denetiminde Pakistan’ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım”, (Çev. Derya KUBALI), **Sayıştay Dergisi**, Sayı:29 (Nisan-Haziran 1998), ss.104-127.

AKBULUT, Erol : “Avrupa Topluluğu Sayıştayı,” **Sayıştay Dergisi**, Sayı 1 (Temmuz-Eylül 1990), ss.19-26.

ALPTÜRK, Gül : “Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi”, **Sayıştay Dergisi**, Servet Şamlıoğlu’na armağan Özel Sayı (Nisan-Haziran 1991), ss.43-53.

BARZELAY, Michael : “Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions”, OECD, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, 1996, pp.15-56.

BAŞARAN, Fehmi : “ABD Sayıştayı (GAO)”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:34 (Temmuz-Eylül 1999), ss.3-8.

BATIREL, Ömer F. : “Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması: Ekonomik Boyut”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:8 (Nisan-Haziran 1992), ss.37-47.

BELANGER, Michael : “Fransız Yerel Yönetimleri Hesaplarının Yargısal Denetimi: Bölge Hesap Mahkemeleri”, (Çev. Durmuş TEZCAN), **Sayıştay Dergisi**, Sayı:17, (Nisan-Haziran 1995), ss.5-10.

- BERGGREN, Rune G. : “İsveç Yönetiminde Etkinlik Denetimi”, **Denetim Teknikleri (Makaleler)**, Çev: Necat KARABAKAL, T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 25:7, Ankara, 1987, ss.5-10.
- BİÇER, Recep
GÜNEY, Ali : “Denetim Sisteminin Etkinliğinin Arttırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunun Vermiş Olduğu Görev ile İlgili Hazırlanan Rapor”, **Denetim Dergisi**, Sayı:104-105 (Ocak-Haziran 2000), ss.19-24.
- CARBONE, Guiseppe : “İtalya Sayıştayının Organizasyonu ve Görevleri”, (Çev. Erol AKBULUT) **Sayıştay Dergisi**, Sayı:5 (Temmuz-Eylül 1991), ss.22-34.
- CHAUDHARY, Ali L. : “Pakistan’daki Performans Denetimine Eleştirel Bakış”, (Çev. Faruk EROĞLU) **Sayıştay Dergisi**, Sayı:18 (Temmuz-Eylül 1995), ss.19-33.
- _____ : “Performans Denetiminde Soru Kağıtları”, (Çev. Faruk EROĞLU) **Sayıştay Dergisi**, Sayı:26 (Temmuz-Eylül 1997), ss.79-88.
- _____ : “Pakistan Sayıştayı’nın Performans Denetim Raporu ve Yasama ile Yürütme Tarafından Kullanılması”, (Çev. İbrahim ÇELİKTAŞ), **Sayıştay Dergisi**, Sayı:44-45 (Ocak-Haziran 2002), ss.66-79.
- CLEMENTE, Giorgio : “Performans Denetimi ve İtalya Sayıştayı”, (Çev. Gül ALPTÜRK), **Sayıştay Dergisi**, Sayı:5 (Temmuz-Eylül 1991), ss.35-49.

- COŞKUN, Arife : “Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması”, XV. Türkiye Maliye Sempozyumuna Sunulan Bildiri, Antalya, 10-15 Mayıs 2000.
- DANON, Michael : “Auditing as an Instrument for Transforming Public Services: The Example of the Agence Nationale Pour L’Emploi (ANPE), OECD, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, 1996, pp.165-175.
- DOĞANYİĞİT, Sadettin : “Feedback Denetimi ve Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:11 (Ocak-Mart 1993), ss.34-39.
- ERDEM, Behiç : “İtalya Sayıştayının Organizasyonu ve Görevleri ile İtalya Sayıştayında Performans Denetimi Konulu Konferansın Açılış Konuşması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:5 (Temmuz-Eylül 1991), ss.16-21.
- ERTEKİN, Yücel : “Teftiş, Teftişin Yönetimdeki Yeri (Müfettişlik Mesleğinin Etik Kuralları)”, **Denetim Mevzuatı ve Uygulaması**, (T.C. Orman Bakanlığı Teftiş Kurulu), 1999, ss.1-6.
- İNAN, Atilla : “Etkenlik Denetimini Sayıştay’da Gerçekleştirebilme Koşulları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt, 17, Sayı:4 (Aralık 1984), ss.93-108.
- _____ : “Etkenlik Denetiminin Sayıştayca Uygulama Olanakları ve Parlamento Adına Denetim Yapmanın Gerekleri”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı:12 (Kasım-Aralık 1987), ss.21-26.
- _____ : “İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi”, **Sayıştay Dergisi**, Özel Sayı:25 (Nisan-Haziran 1997), ss.43-59.

KARAMAN, Füsün

ARAL, Suat C. : “Avrupa Birliğine Adaylık Sürecinde Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:46-47, (Temmuz-Aralık 2002), ss.43-82.

KUBALI, Derya : “Performans Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 32, Sayı:1 (Mart 1999), ss.31-62.

MAGNET, J.

MELLER, Camby C. : “Fransız Sayıştayı”, (Çev. Gül ALPTÜRK; Erol AKBULUT), **Sayıştay Dergisi**, Sayı:12 (Nisan-Haziran 1993), ss.3-7.

MORSE, Ellswor H. Jr. : “Verimlilik ve Ekonomiklik Denetlemesi”, **Denetim Teknikleri (Makaleler)**, Çev: Necat KARABAKAL, T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 25:7, Ankara, 1987, ss.12-16.

ÖZBARAN, Hakan M. : “Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:43 (Ekim-Aralık 2001), ss.3-22.

ÖZER, Akif M. : “Yönetimin Denetlenmesinde Etkenlik Arayışları ve Son Gelişmeler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:28 (Ocak-Mart 1998), ss.92-113.

ROTH, David : “Finding the Balance: Achieving a Synthesis Between Improved Performance and Enhanced Accountability”, OECD, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, 1996, pp.249-259.

SCOTT, Les : “Legislatures and Performance Auditing: The Austrianian Experience”, OECD, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, 1996, pp.211-225.

SHAND, David

ANAND, Paul : "Performance Auditing in the Public Sector: Approaches Issues in OECD Member Countries", OECD, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, 1996, pp.57-78.

SLOAN, Nick : "The Objectives and Performance Measurement of Performance Audit", OECD, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, 1996, pp.139-148.

TRODDEN, Stephen A. : "The Objectives and Performance of Performance Auditing: The Perspective of a United States Inspector-General", OECD, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, 1996, pp.149,164.

ULUKAVAK, Kızıltan : "Kamu Yönetiminde Teftiş-Denetim (Sistemler, Birimler, Kurumlar)", **Denetim Mevzuatı ve Uygulaması**, (T.C. Orman Bakanlığı Teftiş Kurulu), 1999, ss.12-25.

UZAY, Şaban : "İşletmelerde Denetimin Etkinliğini Sağlamada Denetim Komitesinin (Audit Committee) Rolü ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı:8 (Ocak 2003), ss. 71-82.

ZAVELBERG, Heinz G. : "Legislatures and Performance Auditing The German Experience", OECD, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, 1996, pp.201-210.

c. Kanun, Tebliğ, Yönetmelik, Tüzük ve Diğerleri

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, 2002 Faaliyet Raporu,
<http://www.ydk.gov.tr/yukseksenetim/yayinlar/2002faaliyetraporu>

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Denetimin Sınıflandırılması, 2003,
<http://www.ydk.gov.tr/yuksekdenetim/denetiminsiniflandirilmasi>

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Yüksek Denetim, 2003,
<http://www.ydk.gov.tr/yuksekdenetim/yuksekdenetim>

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 1982.

MUK, 1050, 16.07.1968.

Kanun Hükmünde Kararname, 24.06.1983/72

T.C Başbakanlık Teftiş Kurulu Yönetmeliği, 1993.

Resmi Gazete, 21970 (24.06.1994).

Resmi Gazete, 25326 (24.12.2003).

T.C. Başbakanlık Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı, 2003.

ÖZGEÇMİŞ

Selçuk BAKKALOĞLU; 1975 yılında Ankara’da doğdu. Sırasıyla Etlik İlkokulu, Namık Kemal Orta Okulu, Ankara Atatürk Lisesi’ni bitirdikten sonra eğitimine Uludağ Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü’nde devam etti ve 1998 yılında Ekonomist ünvanı ile mezun oldu. Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı’nda Müfettiş Yardımcısı olarak görev yapmakta olan BAKKALOĞLU İngilizce bilmektedir.

