

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**KAMU KESİMİNDE PERFORMANS DENETİMİNİN
ETKİNLİĞİ
BAKIMINDAN SAYIŞTAY'IN ROLÜ**

Ozan UYSAL

Danışman
Doç. Dr. Haluk EGELİ

2010

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Etkinliği Bakımından Sayıştay’ın Rolü**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

...../...../.....

Ozan UYSAL

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Etkinliği Bakımından Sayıştay'ın Rolü

Ozan Uysal

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

İkinci dünya savaşından sonraki sosyal, siyasal ve ekonomik koşullar ve kamu yönetimi alanındaki gelişmeler sonucu denetim anlayışında da değişimler olmuştur. Yaşanan değişimler sonucu denetimden beklenenler farklılaşmaya başlamıştır. Klasik denetim olan düzenlilik denetimi ile bu beklentileri vermek artık mümkün olmamaya başlamıştır. Bu nedenle yeni bir denetim türü ortaya çıkmıştır. “Performans denetimi” adı verilen bu denetim türü ile sadece kamu harcamalarının mevzuata uygunluğu değil, kamu harcamalarının verimliliği, tutumluluğu ve etkinliği araştırılmaya başlanmıştır.

Tez çalışmasının amacı Sayıştay açısından Türkiye’deki mevcut koşulların performans denetiminin etkin uygulanabilmesi için gerekli yeterliliğe sahip olup olmadığını tespit etmeye ve değerlendirmeye çalışmak, Sayıştay’ın performans denetimi uygulamalarını ve bunların etkinliğini incelemek, değerlendirmek ve öneriler getirmektir. Bu çerçevede, ilk bölümde denetim hakkında teorik ve kavramsal çerçeve ortaya konulmakta, ayrıca Türk kamu mali yönetimi ve denetimi hakkında temel düzenlemelere yer verilmektedir. İkinci bölümde, kamuda performans yönetimi ve performans denetimi kavramları incelenmektedir. Üçüncü bölümde, öncelikle Türk Sayıştay’ı ana hatları ile tanıtılmış, ardından ise Sayıştay’ın performans denetimini etkin uygulanabilmesi için gereken koşullara yer verilmiş, daha sonra kamuda performans denetimi uygulamaları eleştirel bir yaklaşımla analiz edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın son bölümü olan dördüncü bölümde ise, Sayıştay’ın performans denetimine ilişkin mevzuat kapsamında performans

denetimi uygulamalarının etkinliğinin değerlendirilmesi anlatılmaya çalışılmıştır. Çalışma sonucunda Sayıştay'ın yeni uygulamaya başladığı bu denetim türünde oldukça gelişme kaydettiği, ancak gerek Sayıştay'ın kendisinden gerekse dışsal koşullardan kaynaklanan, performans denetimlerinin etkinliğini kısıtlayan unsurların var olduğu; çalışmanın içersinde de belirtileceği üzere bu engellerin ortadan kaldırılmasıyla performans denetimlerinin daha etkin biçimde gerçekleştirileceği kanaatine varılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Denetim, Performans Denetimi, Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk, Sayıştay

ABSTRACT
Master Thesis

**Role of Court Accounts in Terms of Efficiency of Performance Audit in Public
Sector**

OZAN UYSAL

Dokuz Eylül University
Social Sciences Institute
Public Finance
Programme of Fiscal Law

After the World War II, audition approaches has developed in parallel with developments on social, political , economical conditions and advances in public administration. As a result of these developments , the audition predictions started to be differentiated. The classical audition, regularity audition has failed to meet such these predictions. By this reason, a new audition style has emerged. This audition approach of which called as “Performance Auditing” facilitated not only examining the convenience of public expenditures to legislation, but also investigating the efficiency, productivity and prudence of these public expenditures.

The aim of this study is to observe and evaluate if existing conditions in Turkey are sufficient enough to apply performance audition in terms of Court Accounts. In addition, we also aim to evaluate the performance audition applications of Court of Accounts and make some proposals. In this context, in first chapter we tried to present a theoretical and conceptual framework about audition and we also discussed basic regulations about Turkish Financial Audition and Administration. In second chapter, we investigated public sector performance administration and audition concepts. Furthermore, in third chapter we firstly introduced the basic points of Turkish Court of Accounts, then we discussed the needed conditions to apply performance audition efficiently. Finally, we tried to analyse applications of

public sector performance auditing critically. In last chapter, we tried to evaluate the efficiency of performance audition applications in context of legislation of Court of Accounts's performance auditing. According to our findings, Court of Accounts has made a progress in applying this new audition approach but there are some internal and external constraints on efficiency of performance audition. It is obvious that performance auditings will be performed more efficiently by eliminating these constraints.

Key words: Audit, Performance Auditing, Economy, Efficiency, Effectiveness,
Court of Accounts

İÇİNDEKİLER
KAMU KESİMİNDE PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ
BAKIMINDAN SAYIŞTAY'IN ROLÜ

YEMİN METNİ	II
ÖZET	III
ABSTRACT	V
İÇİNDEKİLER	VII
KISALTMALAR	XV
TABLOLAR LİSTESİ	XVI
ŞEKİLLER LİSTESİ	XVII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM VE KAMU MALİ YÖNETİMİ VE DENETİMİ

I. TARİHSEL SÜREÇTE DENETİMİN GELİŞİMİ.....	5
A. Kamu Denetimi	5
B. Bağımsız Denetim	7
II. DENETİM KAVRAMI	9
A. Denetimin Tanımı	9
B. Denetimle İlgili Diğer Kavramlar	12
1. Kontrol	13
2. Revizyon	14
3. Teftiş	14
4. Murakabe	14
III. DENETİMİN KAPSAMI VE AMACI.....	15
IV. DENETİMİN KONUSU.....	16
A. Kurumların Denetimi	17
B. Organların Denetimi.....	17
C. İşleyişin Denetimi.....	17
D. Kişilerin ve Personelin Denetimi	18
E. Malların Denetimi.....	18

V. DENETİMİN TÜRLERİ.....	19
A.Niteliğine Göre Denetim Türleri.....	19
1.Klasik Denetim.....	19
2.Çağdaş Denetim.....	19
B.Örgütlülük Yönünden Denetim Türleri.....	20
1.Doğal Denetim.....	20
2.Biçimsel Denetim.....	21
C.Uygulandığı ve Kapsadığı Zaman Yönünden Denetim Türleri.....	21
1.Sürekli Denetim.....	21
2.Süreksiz Denetim.....	21
3.Uygulamadan Önce Denetim (a priori audit).....	21
4.Uygulama Sırasında Denetim.....	22
5. Uygulamadan Sonraki Denetim (a posteriori audit).....	23
D. Denetimi Yapan Kesimler Açısından Denetim Türleri.....	23
1. Özel Kesim Denetimi.....	23
2. Kamu Kesimi Denetimi.....	23
E. Denetçinin Statüsü ve Bağlı Olduğu Kurum Açısından Denetim Türleri.....	24
1. İç Denetim (Internal Auditing).....	24
2. Dış denetim (External auditing).....	25
a. Bağımsız Dış Denetim.....	25
b. Kamu Kaynaklı Dış Denetim.....	27
3. Yüksek Denetim (Supreme Auditing).....	27
F. Denetimin Amacı Yönünden Denetim Türleri.....	28
1. Düzenlilik Denetimi.....	28
2. Performans Denetimi.....	29
VI. DENETİM STANDARTLARI VE SÜRECİ.....	30
A. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	30
1. Genel Standartlar.....	31
2. Çalışma Alanı Standartları.....	31
3. Raporlama Standartları.....	32
B. Uluslararası Denetim Standartları.....	32
C. Denetimin Süreci.....	33

1. Denetimin Planlanması	34
2. Denetimin Yürütülmesi.....	34
3. Denetimin Raporlanması.....	35
VII. DENETİM YÖNTEMLERİ VE DENETİMDE KULLANILAN TEKNİKLER ..	35
A. Denetim Yöntemleri.....	36
1. Haberli- Ani Denetim.....	36
2. Yerinde- Merkezde Denetim.....	36
3. Tam- Sınırlı Denetim	37
B. Denetimde Kullanılan Teknikler	37
1. Puantaj- Rutin Kontrol (Routine Checking)	37
2. Doğrulama- Mutabakat (Reconciliation)	37
3. Fiziksel İnceleme ve Sayım	38
4. Yeniden Hesaplama	38
5. Sorgulama	38
6. Kayıt Sistemini Yeniden (İleriye Doğru) İzleme (Tracing).....	38
VIII. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE DENETİMİ	39
A. Kamu Mali Yönetim Sistemi	39
1. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Döneminde Uygulama	39
2. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Döneminde Uygulama .	43
a. KMYKK' da Sorumlular.....	44
b. KMYKK' da Kurumlar ve Bütçe Sistemi.....	44
B. Kamu Denetimi	45
1. İdari Denetim	45
a. Hiyerarşik Denetim	46
b. Teftiş Kurulları Yoluyla Denetim	46
c. Diğer İdari Denetim Yolları	47
2. Yargı Denetimi.....	47
3. Siyasal Denetim	48
4. Yasama Adına Denetim	49
5. Ombudsmanlık	49
6. Kamuoyu Denetimi	50
C. Yeni Kamu Denetim Sisteminin Temel Özellikleri	51

İKİNCİ BÖLÜM
KAMU KESİMİNDE PERFORMANS YÖNETİMİ
VE
PERFORMANS DENETİMİ: KAVRAM, KAPSAM, AMAÇ, İLKELER
VE
UNSURLAR

I. KAMU KESİMİNDE PERFORMANS YÖNETİMİ.....	53
A. Performans Yönetimi Anlayışının Gelişimi ve Performans Yönetiminin Tanımı	53
B. Performans Yönetimi Yaklaşımları, Kapsamı ve Unsurları.....	56
1. Stratejik Planlama	57
2. Performans Esaslı Bütçeleme.....	59
3. Performans Ölçümü	62
a. Performans Ölçümünün Tanımı ve Amacı.....	62
b. Performans Ölçümünün Faydaları	64
c. Performans Ölçüm Kavramları	64
(1) Genel Olarak Performans Ölçüm Kavramları	65
(2) Performans Ölçüleri ve Performans Göstergeleri.....	66
d. Performans Ölçü Çeşitleri	67
e. Performans Ölçüm Sistemi ve Aşamaları	71
f. Performans Denetiminde Ölçme Sorunu	72
4. Performans Değerlendirmesi.....	73
a. Performans Değerlendirmesi ve Performans Denetiminin Karşılaştırılması .	74
b. Performans Ölçümü ve Performans Değerlendirmesinin Karşılaştırılması ...	75
c. Program Değerlendirmesi ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması.....	75
5. Performans Denetimi	76
C. Performans Yönetimi ve Performans Denetimi Arasındaki İlişki.....	77
II. GENEL OLARAK PERFORMANS DENETİMİ KAVRAMI	78
A. Performans ve Performans Denetimi Kavramları	78
B. Performans Denetiminin Tanımı	79
C. Performans Denetiminin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi.....	80
D. Performans Denetiminin Ortaya Çıkış Nedenleri	81
1. Geleneksel İktisat Anlayışındaki Değişim ve Kamu Harcamalarındaki Artış... 81	

2. Halkın Bilinçlenmesi ve Hesap Verme Sorumluluğu Alanındaki Gelişmeler...	82
3. Bütçe Alanındaki Gelişmeler	83
4. Uluslararası İlişkiler ve Meslek Örgütleri.....	84
E. Performans Denetimi ile Diğer Denetim Tiplerinin Karşılaştırılması.....	84
1. Performans Denetimi ile Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması	84
2. Performans Denetimi ile İç Denetimin Karşılaştırılması	85
III. PERFORMANS DENETİMİNİN AMACI, KAPSAMI, İLKELERİ VE SINIRI ..	86
A. Performans Denetiminin Amacı.....	87
B. Performans Denetiminin Kapsamı ve Sınırı.....	87
C. Performans Denetiminin İlkeleri	89
D. Performans Denetiminin Kriterleri, Özellikleri ve Faydaları.....	90
1. Performans Denetiminin Kriterleri	90
2. Performans Denetiminin Özellikleri ve Faydaları	92
IV. PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI	93
A. Tutumluluk	94
1. Tutumluluk Kavramı ve Tanımı.....	94
2. Tutumluluk Denetimi	95
B. Verimlilik	96
1. Verimlilik Kavramı ve Tanımı.....	96
2. Verimlilik- Üretkenlik (Prodüktivite) İlişkisi	97
3. Verimlilik Denetimi	98
C. Etkinlik	101
1. Etkinlik Kavramı ve Tanımı.....	101
2. Etkinlik Denetimi	102
D. Tutumluluk-Verimlilik-Etkinlik İlişkisi.....	103

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
SAYIŞTAY’IN PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİN UYGULANABİLMESİ
BAKIMINDAN GEREKLİ KOŞULLAR
VE
PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARI

I. GENEL OLARAK SAYIŞTAY’IN ÖNEMİ VE ROLÜ	105
A. Sayıştay’ın Tarihsel Gelişimi	106
1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Sayıştay	106
2. Cumhuriyet Döneminde Sayıştay	107
B. Sayıştay’ın Anayasal Konumu ve Bağımsızlığı	108
C. Sayıştay’ın Örgütsel Yapısı	110
1. Birinci Başkan, Genel Sekreter ve Yardımcıları	111
2. Yargı ve Karar Organları	112
a. Kurullar	112
b. Daireler	114
3. Sayıştay Savcısı	114
4. Raportörler	115
5. Denetim ve Destek Grupları	115
6. Yönetim Birimleri	115
D. Sayıştay’ın İşlevleri	116
1. Sayıştay’ın Görev ve Yetkileri	116
2. Denetim İşlevi	117
a. Düzenlilik Denetimi	119
b. Performans Denetimi	120
c. TBMM’den Gelen Taleplerine Yönelik Gerçekleştirilen Denetimler	120
3. Yargılama İşlevi	121
4. Raporlama İşlevleri	121
5. Danışma, Görüş Bildirme ve Diğer İşlevler	124
II. PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİN UYGULANABİLMESİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR	124
A. Dışsal Koşullar	125
1. Sonuçlara Dayalı Yönetim Sistemi: Performans Yönetimi	125

a. Misyonu ve İstenen Sonuçları Tanımlama: Stratejik Planlama	127
b. Performansın Ölçülmesi	127
c. Performans Bilgisinin Kullanılması	127
2. Performans Ölçümüne Dayalı Bir Bütçe Sistemi	128
a. Klasik Bütçe Sistemi	128
b. Performans Bütçe Sistemi	129
c. Program Bütçe Sistemi	130
d. Planlama, Programlama, Bütçeleme Sistemi (PPBS)	131
e. Sıfır Esaslı Bütçe Sistemi	131
3. Tahakkuk Esaslı Bir Muhasebe ve Finansal Raporlama Sistemi	132
4. Diğer Koşullar	133
B. İçsel Koşullar	134
1. Bağımsızlık	134
2. Açık Yasal Yetki	134
3. Yeterli Nitelik ve Niceliğe Sahip Personel	136
4. Diğer Koşullar	137
III. KAMU KESİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARI	137
A. KMYKK Öncesi Durum ve Yapılan Denetimler	138
1. Sayıştay'ın Performans Denetimi Uygulamaları	139
a. Sayıştay'ın Performans Denetimi Yetkisi	140
(1) 1996 Yılına Kadar Olan Durumun Değerlendirilmesi	141
(2) 1996 Yılında Yapılan Değişiklikle Beraber Değerlendirme	142
b. Sayıştay'ın Yaptığı Performans Denetimleri	143
(1) İngiliz Sayıştay'ı ile Gerçekleştirilen Proje (Pilot Denetim)	143
(2) Diğer Performans Denetimleri	145
c. Sayıştay'ın Yeniden Yapılandırılması ve Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesine İlişkin Çalışmalar	147
(1) Yeni Sayıştay Kanunu Teklifi	147
(2) Twinning Projesi (Eşleştirme Projesi)	150
(3) Yeni Bir Performans Denetim Grubunun Kurulması	153
2. Yüksek Denetleme Kurulunun Yaptığı Performans Denetimleri	153
3. Diğer Teftiş ve Denetim Birimlerinin Performans Denetimi Uygulamaları	156

B. KMYKK Sonrası Durum ve Performans Denetimi	159
1. Sayıştay	160
2. Yüksek Denetleme Kurulu	163
3. Kamu İdarelerinin İç Denetim Birimleri	163

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SAYIŞTAY'IN PERFORMANS DENETİMİNE İLİŞKİN MEVZUAT KAPSAMINDA PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARININ VE BUNLARIN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. SAYIŞTAY'IN PERFORMANS DENETİMİ İLE İLGİLİ MEVZUATIN DEĞERLENDİRİLMESİ	166
A. 1982 Anayasası'nın Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi	166
B. 832 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi	167
C. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi	169
D. Yeni Sayıştay Kanunu Teklifinin Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi	173
II. SAYIŞTAY'IN PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARININ VE BUNLARIN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	176
SONUÇ	183
KAYNAKÇA	189

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
ASOSAI	: Asian Organization of Supreme Audit Institutions (Asya Sayıştaylar Birliği)
Çev.	: Çeviren
Der.	: Derleyen
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
Ed.	: Editör
EUROSAI	: European Organization of Supreme Audit (Avrupa Birliği Sayıştaylar Birliği)
GAO	: United States General Accounting Office (Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı)
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü)
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
MUK	: Muhasebe-i Umumiye Kanunu
NAO	: UK National Audit Office (İngiltere Sayıştayı)
OECD	: Organization for Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği Ve Kalkınma Teşkilatı)
PPBS	: Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi
PUMA	: Public Management Service (Kamu Yönetim Departmanı)
SK	: Sayıştay Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TODAIE	: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
vb.	: ve benzeri
VET	: Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk
VFM	: Paranın Karşılığı Denetimi

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Performans Ölçüleri ile İlgili Örnekler.....	70
Tablo 2: Düzenlilik Denetimi ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması.....	85
Tablo 3: İç Denetim ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması.....	86

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Performans Ölçüleri ile İlgili Temel Kavramlar ve Birbirleriyle Bağlantıları	68
Şekil 2: Performans Ölçüm Sisteminin Aşamaları	72
Şekil 3: Türk Sayıştay'ının Örgüt Şeması.....	111
Şekil 4: Performans Yönetim Süreci.....	126
Şekil 5: Sayıştay Denetim Türleri.....	148
Şekil 6: İç Denetim Türleri	165

GİRİŞ

Son yarım asırda, zengin, fakir ya da gelişmiş, az gelişmiş farkına bakılmaksızın, hemen hemen her ülkenin, ekonomik ve sosyal gelişmesini hızlandırma çabaları artmıştır. Günümüz dünyasında, özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonraki, sosyal siyasal ve ekonomik koşullar ve bazı gelişmeler kaynaklara olan ihtiyacın artmasına neden olmuştur. Bu gelişmelerin en önemlileri; elli yıl önceki uygun ve elverişli koşulların devam etmemesi, dünya ekonomisi ve ulusal ekonomilerdeki artan maliyet ve fiyatlar sonucu oluşan enflasyon nedeniyle, yatırımların duraklaması ve bunun getirdiği siyasal ve ekonomik rahatsızlık ve karışıklıklar, nüfus artışları, kamu faaliyetlerinin dolayısıyla kamu harcamalarının nicelik ve nitelik olarak artması, kamu sektörünün önemli ölçüde büyümesidir. Bütün bu gelişmeler, kamu yönetimini, eldeki sınırlı kaynakları planlanan hedeflere ulaşmak için en faydalı ve tutumlu şekilde değerlendirmeye zorlamıştır.

Artan kamu ihtiyaçları karşısında kamu kaynaklarının elde edilmesinden kullanılmasına kadar geçen süreç içerisinde, kamu yönetiminin daha dikkatli ve titiz davranması gerektiği ortaya çıkmıştır. Bu gelişmelerin getirdiği zorunluluk, yönetim anlayışında olduğu gibi denetim anlayışında da değişimlere yol açmıştır.

Kaynakların; nasıl harcandığı, harcamaların mevzuata uygun olup olmadığı, ne kadar harcandığı gibi klasik soruların cevabının alınması yanında, “Bu kadar harcanmalı mıydı?”, “İstenilen hedefe ulaşıldı mı?” gibi çağdaş soruların cevabını arayan yeni denetim ve tekniklerinin gündeme gelmesi söz konusu olmuştur. İşte bu denetime çeşitli ülkelerde farklı adlar altında uygulansa bile, çoğu ülkede “Performans Denetimi” denilmektedir. Bunların hepsi eş anlamlıdır ve hepsi de bir kurumun verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu değerlendirmeyi hedefleyen bir denetim kavramını açıklamaktadır.

Batıda, yönetim ve denetim anlayışındaki bu gelişmeler, Türkiye'yi de benzer arayışlara yöneltmiştir. Bunun doğal sonucu olarak birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yeniden düzenlenmesi ihtiyacı ortaya

çıkıştır. Diğer yandan, Türkiye’de kronikleşen kamu finansman açıkları, bütçe açıkları ile sürekli artan borçlanma gereği ve bunun doğurduğu ağır borç yükü, kamu harcamalarında mali disiplinden uzaklaşılması, geleneksel yönetim ve denetim mekanizmalarının yetersiz kalması, hesap verme sorumluluğuna ve saydamlığa dayanmayan yönetim anlayışının doğurduğu olumsuzluklar, kamuda yaygın bir hal alan savurganlık, yolsuzluk, usulsüzlük ve suistimaller, mülga 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununa dayalı mali yönetim ve kontrol sisteminin zaafı, eksiklikleri ve uygulamada karşılaşılan sorunlar, bütçeleme sürecindeki yetersizlikler, kaynakların tahsisinde ve kullanımındaki etkinsizlikler gibi hususlar da mali yönetim reformunu gerektiren etkenlerdendir.

Kamu mali yönetim reformuna ilişkin olarak yapılan çalışmalar nihayet 2003 yılında tamamlanmış ve 10.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) kabul edilmiştir. Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak amacıyla, kamu mali yönetiminin yapısı ve işleyişi, kamu bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve mali işlemlerin muhasebeleştirilmesi, raporlanması ve mali kontrolü gibi konular bu Kanunla düzenlenmiştir.

Yeni düzenlemelere göre iç ve dış denetimler, eskisinden farklı olarak yalnızca hukuka uygunluk biçiminde gerçekleştirilmeyecek, düzenlilik denetimleri yanında performans denetimlerini de kapsayacaktır. Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılması KMYKK ile oluşturulan kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin amaç ve temel ilkesi olmuştur. Bu Kanunla getirilen yeni sorumluluk anlayışı da esas olarak buna dayanmaktadır. Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilip edilmediği, bu ilkelere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesinde performans denetiminin önemli bir işlevi bulunmaktadır.

Türkiye’de KMYKK’nın yürürlüğe girmesinden önce de çeşitli performans denetimi uygulamaları gerçekleştirilmiş ve bu denetimlerin yaygınlaştırılması yönünde çalışmalar yürütülmüştür. Ancak, kamudaki bu denetimler çok sınırlı kalmıştır.

Türkiye’de uygulanan teftiş ve denetimlerde geleneksel metotların kullanılması, teftiş ve denetim uygulamalarının mevzuata uygunluğunun incelenmesine odaklanması, sistem ve faaliyet odaklı denetim yerine, işlem bazlı ve personelin hata ve suçunu ortaya koymaya yönelik soruşturma, teftiş ve denetimlere ağırlık verilmesi ve kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında etkinliğin sağlanması yönünde denetim yapılamaması, diğer taraftan, bazı denetim organlarınca gerçekleştirilen performans denetimlerinin sınırlı kalması ve yaygınlaştırılmaması önemli bir sorun olarak ortaya çıkmıştır.

Bu nedenle, kamu kesiminde performans denetimine geçilmesi, bu denetimlerin yaygınlaştırılması ve denetimlerin etkinliğinin artırılması önem kazanmıştır. KMYKK’da performans denetiminin düzenlenmiş ve bu denetimin iç ve dış denetim organlarınca yapılacağı öngörülmüş olması da konunun önemini artırmaktadır. Öte yandan, stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, hesap verme sorumluluğu, iç kontrol sistemi gibi yeni yönetim araçları performans denetimlerinin önemini artırdığı gibi, denetimlere ilişkin idari ve mali-bütçesel çerçevenin sağlam bir şekilde oluşturulmasına katkı yapmıştır. Bu husus, performans denetimlerinin etkinliğini geliştirecek ve bu denetimlerin yaygınlaştırılmasını sağlayacaktır.

Bunun yanında dış denetim organı olan Sayıştay tarafından yapılan performans denetimleri üzerine Türkiye’de irdelenmeyen geniş bir alan bulunmaktadır. Diğer ülkelerde denetim ve performans denetimi derinlemesine incelenmesine rağmen Türkiye’de Sayıştay’ın dışında konu ile ilgilenen kişi ve kurum sayısı oldukça sınırlıdır. Bu nedenle bu çalışma konusu, kısmen de olsa bu boşluğun doldurulmasına katkıda bulunma amacıyla seçilmiş; çalışmada performans denetiminin tanıtılması, Sayıştay açısından Türkiye’deki mevcut koşulların performans denetiminin etkin uygulanabilmesi için gerekli yeterliliğe sahip olup olmadığının tespit edilmesi ve değerlendirilmesi; kamu kesiminde gerçekleştirilen performans denetimi uygulamalarının ve bunların etkinliğinin eleştirel bir yaklaşımla değerlendirilmesi; yapılan değerlendirme ve önerilerle kamu kesiminde performans denetimi uygulamalarının etkinliğinin artırılmasına katkıda bulunulması amaçlanmıştır.

Bu çerçevede dört bölümden oluşan tezin birinci bölümünde denetim hakkında teorik ve kavramsal çerçeve ortaya konulmakta, ayrıca Türk kamu mali yönetimi ve denetimi hakkında temel düzenlemelere yer verilmektedir. Öncelikle bu başlıkta denetim kavramı, denetimin tarihi gelişimi, amacı, konusu, denetim standartları, yöntem ve teknikleri ile denetim türleri ve denetim sürecine yer verilmiş, ardından tez konumuzu da yakından ilgilendiren Türk kamu mali yönetimi ve denetimi üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde, kamu kesiminde performans yönetimi ve performans denetimi kavramları incelenmektedir. Bu kapsamda, performans yönetimi ve performans yönetiminin unsurları olan stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, performans ölçümü, performans değerlendirmesi ve performans denetimi konuları ile performans denetimini doğuran nedenler ve gelişimi, performans denetiminin tanımı, mahiyeti, özellikleri, amacı, unsurları, düzenlilik denetiminden farklılıkları ve denetim süreci konularına yer verilmektedir. Ayrıca, performans denetimi konusunu daha iyi kavranması amacıyla performans yönetimi, performans ölçüm sistemi, performans ölçüt ve göstergeleri, performans ölçümü ile performans denetimi ilişkisi, performans denetimindeki kriterler ve kamuda performansın ölçümündeki güçlüklerle de bu bölümde yer verilmektedir.

Üçüncü bölümünde öncelikle Türk Sayıştay'ı ana hatları ile tanıtılmıştır. Bu bölümde ilk olarak, Türk Sayıştay'ının tarihi, hukuki konumu, örgütsel yapısı ve görev ve yetkilerine yer verilmiştir. Ardından ise Sayıştay'ın performans denetimini etkin uygulanabilmesi için gereken koşullara yer verilmiş, daha sonra kamu kesiminde performans denetimi uygulamaları eleştirel bir yaklaşımla analiz edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmanın son bölümü olan dördüncü bölümde, Sayıştay'ın performans denetimine ilişkin mevzuat kapsamında performans denetimi uygulamalarının etkinliğinin değerlendirilmesi anlatılmaya çalışılmıştır. Bu başlık altında öncelikle Sayıştay'ın performans denetimi ile ilgili mevzuatın değerlendirilmesine yer verilmiş, daha sonra Sayıştay'ın performans denetimi uygulamalarının etkinliğinin değerlendirmesi anlatılmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM VE KAMU MALİ YÖNETİMİ VE DENETİMİ

I. TARİHSEL SÜREÇTE DENETİMİN GELİŞİMİ

Çok eski bir meslek olan denetim, insanın saymayı öğrendiğinden itibaren başlayarak ve çeşitli değişimlerden geçerek günümüze ulaşmıştır. İşlemlerin az ve basit olduğu başlangıçta günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilmiş bir kişi (ki bunlara Munshi denilirdi) , bütün gün harcamada bulunan kişiye akşamları her bir işlemi miktar ve içerik itibariyle okutur, hesaplar hakkında fikrini söylerdi. Hesapların kontrolü ile görevlendirilen bu kişinin görevini dinleyerek yapması nedeniyle “dinleme” kavramının İngilizce (audience-audition) ve Latince (audire-audencia) olan sözcük karşılıklarından hareketle bu kişiye “auditor” (denetçi- denetleyen) denilmiştir. Böylece duymak, haber almak anlamına gelen “audit” kavramı denetim karşılığı olarak kullanılmaya başlanmıştır. Zamanla denetçi her bir hesabı kalem kalem dinleme yerine bütün işlemleri fiziki olarak doğrulama usulüne geçmiş, varsa hataları, eksiklikleri, suistimalleri de belirtmek suretiyle fonksiyonunu arttırmıştır¹.

Denetim olgusunun tarihi gelişimini “kamu denetimi” ve “bağımsız denetim” olarak ayrı başlıklar altında incelemek konunun bütünlüğü açısından yararlı olacaktır.

A. Kamu Denetimi

Denetimin tarihi eski dönemlere kadar uzanmaktadır. Bazı bilim adamları ve akademisyenler tarafından yapılan arşiv araştırmalarında denetimin kökeninin M.Ö. 3000 yıllarında Ninova (Ninevoh) kentine kadar uzandığı saptanmıştır². Ayrıca denetim mesleğini Eski Mısır, Yunan ve Roma Medeniyetlerinde kamusal hesapların kontrolüne ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar bunu göstermektedir³. Benzer şekilde Mısır’da

¹ Hüseyin Özer, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s. 4.

² Ira Sharkansky, “ The Development of State Audit” , **State Audit and Accountability**, (Ed. Benjamin Geist), State of Israel Comptroller Office, 1991, p.5.

³ M. Akram Khan, “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, Çev: Faruk Eroğlu, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, Ekim- Aralık 1995, s.15.

Firavunlar döneminde alınacak verginin tespiti için tarımsal üretimin kontrol edildiği, yine M.Ö. 300 yıl kadar önce Atina'da kamu maliyesinin bir denetleme organı bulunduğu, Roma İmparatorluğu'nun da 5. yüzyıl'da kontrolör, kester ve hazineyi denetlemekle görevli maliye bakanları aracılığıyla kamu maliyesini kontrol altında tuttuğu belirtilir. İbni Haldun da ünlü eseri "Mukaddime"de, Efrikiye yani Kuzey Afrika'da hükümet eden Ebu Hafsoğulları devletinde hesap, maliye işlerinin başlı başına bir memuriyet olduğunu ve "Sahibi Eşgal" adıyla anılan müdürünün gelir ve giderlere baktığını, sorguya çektiğini, hesap sorduğunu, devletin hak ve hukukunu, saklanmış para ve malları ortaya çıkarttığını, kusurluları cezaya çarptırdığını nakleder⁴. Bu bulgular hem kamu mallarının hesaplarının ve muhasebesinin, hem de devlet yönetiminde faaliyetlerin denetiminin orijinini oluşturmaktadır⁵.

Bugünkü anlamda siyasal ve sosyo-ekonomik boyutları olan kamusal denetimin kökeni ise, demokrasinin doğuşu ile eşzamanlıdır. Çünkü demokratik gelişmenin kökeni, mutlak iktidarların sınırlandırılması ve kamusal eylem ve işlemler üzerinde halk adına denetim ve gözetim olanağı sağlanması için girişilen mücadelelere dayanmaktadır. Bu mücadeleler sonucu tarihte ilk kez İngiltere'de oluşturulan Parlametonun ilk ve en önemli işlevi, halktan toplanan vergilerin kontrol altına alınması ve daha sonraki aşamada da kamu giderlerinin sınırlandırılmasını sağlamaktı⁶.

Kral karşısında giderek güçlenen parlamento, mali denetim alanındaki yetkilerini daha başka alanlarda hak ve özgürlükler elde etmek için bir araç olarak kullanmaya başlamıştır. Başlangıçta çekinerek, yüzyıllar sonra daha artan bir güvenle Avam otoritesini icra etmeye başlayan parlamento, krala para oyu verirken anlaşmazlıkların çözümünü ve halka yararlı yasaların çıkarılmasını bir şart olarak ortaya sürmüştür⁷.

Başlangıçta bütünüyle siyasal iktidarı denetlemek ve sınırlandırmak amacıyla oluşan parlametonun daha sonraki gelişim sürecinde siyasal iktidarı oluşturması, bütçenin yapılması ve denetlenmesi alanındaki fonksiyonunu azalttı. Diğer yandan kamu

⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, I. Cilt, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1996, s. 8.

⁵ Özer, **a.g.e.**, s. 5.

⁶ H. Ömer Köse, **Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 2000, s. 16.

⁷ Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı, **Kanada'da Kapsamlı Denetim**, Çev: B. M. Özgüven, T. C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987, s. 11.

gelirleri ve giderleri alanındaki çoğalma ve çeşitlenmeler, bütçe yapma ve onu denetleme işini bir uzmanlık haline getirmiştir. Bunun yanında demokratik kurum ve kuralların yerleşmesiyle halkın bilinç düzeyinin artması, kamu kaynaklarını kullananlardan hesap verme sorumluluğuna sahip olmaları yönündeki beklenti ve talepleri güçlendirmiştir. Kitle iletişim ağının yaygınlaşması ve bilişim teknolojisindeki hızlı gelişmeler de, halkın kamusal kaynakların kullanımı konusundaki duyarlılığını arttırmıştır. Bu da denetimin hem kapsamının, hem de niteliğinin geliştirilmesini kaçınılmaz kılmıştır.

Tüm bu gelişmeler karşısında, sadece maddi doğrulama ve yasalara uygunluğun esas alındığı geleneksel düzenlilik denetimleri yeni gereksinimleri ve beklentileri karşılamakta yetersiz kalmış, çağdaş denetim yöntem ve tekniklerinin geliştirilmesi zorunluluk olmuştur. Çağdaş denetimde harcamaların gerçek ihtiyaçları karşılayıp karşılamadığı, programlanmış hizmetlerin zamanında bitip bitmediği, belirlenmiş amaçlara ulaşmada örgütlenme biçim ve işleyişinin nasıl daha etkili kılınabileceği, üretilen hizmet miktar ve kalitesini artırmak için nelerin yapılması gerektiği, savurganlık olup olmadığı kontrol edilmekte; bunun yanında hukuka uygunluk denetimi de yapılmaktadır⁸. Bu son dönemdeki en büyük yenilik ise; beklentileri ve gereksinimleri karşılamak üzere “Performans Denetimi” denilen yeni bir denetim türü geliştirilmesidir⁹.

B. Bağımsız Denetim

Bugünkü bağımsız dış denetimin etkili duruma gelme sürecinin başlangıcı, sanayi devrimiyle birlikte etkin bir denetleme mekanizmasına ihtiyaç duyulmasına dayanmaktadır. Sanayi Devrimi öncesinde denetim, yanılımların bulunması ve işletme çalışanlarının dürüstlüklerinin saptanması şeklinde yapılmaktaydı. Sanayi devriminden 1900 yılına kadar olan süreçte %100'lük bir incelemeyle yanılımlar bulunmaktaydı. Bu süreçte, denetim ile ilgililer; ortaklar ve işletmeye borç verenlerdi¹⁰. Bu tür yapılan denetimde amaç, belgelerde olabilecek hata veya hileleri ortaya çıkartabilmektir.

⁸ H. Ömer Köse, “ Denetim ve Demokrasi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 33, Nisan-Haziran 1999, s. 65-66.

⁹ Başak Ataman Akgül, **Türk Denetim Kurumları**, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2000, s. 4.

¹⁰ Akgül, **a.g.e.**, s.4

Çalışmalar, belgelerin tamamına yönelik olarak sürdürüldüğünden, bu çalışmaların tamamına “ **Belge Denetimi Yaklaşımı**” adı verilmektedir.

1900-1930 döneminde ortaya çıkan bazı gelişmeler, denetçileri işletmelerin mali tablolarını bir bütün olarak denetlemeye yönlendirmiştir. Bu döneme ilişkin yaklaşım, işletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine, mali tablolar hakkında genel bir denetim görüşüne varmak olmuştur. Böylece bu dönemde, günümüz modern denetim anlayışının temelleri atılmıştır. Bu tür denetim çalışmalarına “**Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı**” adı verilmiştir¹¹.

1930’lu yıllardan sonra ise gelişim hızlanarak sürmüştü ve özellikle örnekleme çalışmalarında önemli gelişmeler olmuş ve iradi örnekleme çalışmalarının yanısıra istatistiki örnekleme yöntemlerinin geliştirilmesine çaba sarfedilmiştir¹². Ayrıca işletmelerin bünyelerinde gelişmiş iç kontrol yapıları kurmaları, denetim çalışmalarının şeklini değiştirmeye başlamıştır. İç kontrol yapılarının nitelik düzeyleri, işletmelerin mali tablolarının güvenilirliklerinin göstergesi sayılmıştır. Günümüzde de önemini koruyan bu yaklaşıma, “**Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı**” adı verilmektedir¹³.

Denetim mesleğinde esas gelişme, 1950’lerden sonra görülmektedir. Bu yıllardan sonra, denetimin amacı değişmiş ve genişlemiş ve finansal tabloların rakam yönünden doğruluğunun araştırılmasından ziyade işletmenin iç kontrol sisteminin gözden geçirilmesi esasına oturmuştur¹⁴. Denetim çalışmalarının alanı genişlemiş ve denetçiler işletmelere muhasebe dışındaki yönetim işlevleri konusunda da hizmet verir konuma gelmişlerdir. Bu çalışmalara “**Yönetim Denetimi Yaklaşımı**” adı verilmiştir¹⁵.

¹¹ Nejat Bozkurt, **Muhasebe Denetimi**, Alfa yayınları, İstanbul, Mart 1999, s. 17-18.

¹² Hasan Gürbüz, **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995, s. 3.

¹³ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 18.

¹⁴ Ersin Güredin, **Denetim**, Avcıol matbaası, İstanbul, 1990, s. 8.

¹⁵ Bozkurt, **a.g.e.**, s. 18.

II. DENETİM KAVRAMI

A. Denetimin Tanımı

Denetim, basit bir ifadeyle ‘‘ Boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkarıp atmak amacıyla yapılan işlemdir.’’¹⁶ Başka bir anlatımla denetim, ‘‘ olması gerekenle, olanın karşılaştırılması, aradaki olumsuz farkların belirlenerek düzeltici tedbirlerin alınmasıdır’’¹⁷ olarak da tanımlanabilir. Denetim kapsamlı bir kavramdır. Dolayısıyla literatürde ortak bir denetim kavramı tanımına rastlamak güçtür. Bu güçlüğü'n nedeni ise tanımlamanın genel olarak yapılmaya çalışılmasıdır.

Bu güçlükten kurtulmak için, yapılan çoğu tanımda denetim özel bir duruma yönlendirilmiştir ve o durum içinde denetimin belirli amaçları ve görevleri belirtilmektedir¹⁸. Hatta bu nedenle denetimin tanımlanmadığı, betimlendiği ileri sürülmektedir¹⁹. Örneğin literatürde çokça yapılan tanımlardan bir tanesi şu şekildedir; ‘‘Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili savların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsız kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.’’²⁰ Görüldüğü gibi tanım genel bir tanımlı vermekten çok denetimin iktisadi yönünü vurgulamaktadır.

Yine denetime iktisadi açıdan bakan diğer bir tanımda; ‘‘Denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin , önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir.’’²¹

Denetimin yukarıda zikredilen tanımların yanında doktrinde farklı denetim tanımlarına da yer verilmektedir. Bu farklılıkların nedeni denetimin birçok bilim dalının

¹⁶ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Ezgi Kitapevi Yayınları, Bursa, 2000, s. 1.

¹⁷ Ekrem Candan, **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2007/374, Ankara, 2007, s. 7.

¹⁸ Tolga Demirbaş, **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması**, T. C. Sayıştay Başkanlığı, 2001, s. 29.

¹⁹ Salih Şanver, ‘‘Kamusal ve Özel Mali Denetçi’’, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-5 Haziran 1987, T. C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş yıldönümü Yayını, Ankara, 1988, s. 206.

²⁰ Akgül, **a. g. e.**, s. 1.

²¹ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, Avcıol yayınevi, İstanbul, Mart 1996, s. 1.

inceleme konusunu oluşturmasından ve denetim tanımının farklı ihtiyaçlar, özel durumlar göz önünde bulundurularak yapılmasından doğmaktadır. Denetimin işlevi, niteliği, yöntemi, işletme yönetimi ve kamu yönetimi bakımından farklı olabilmektedir. Denetime ilişkin bakış açısı, bu fonksiyona / faaliyete yüklenen misyon/anlam, doğal olarak tanımda da bazı farklılıklara yer verilmesine ve denetimin belirli yönlerinin vurgulanmasına neden olmaktadır²².

Sosyal bilimlerin çeşitli alanlarında yapılan diğer denetim tanımları ise şu şekildedir;

“Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreçtir.”²³

“ Bir işin ya da bir çabanın, genel ya da özel yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak ve sağlamak amacıyla, başlangıçta, uygulama sırasında, uygulama sonunda ya da uygulamadan bir süre sonra, gözden geçirilmesi şeklinde yazılı ya da sözlü olarak yapılan bir eylemdir.”²⁴

Denetim kavramının anlamına ilişkin verilen tanımlar çoğaltılabilir. Dünyanın her yanında kabul gören genel bir denetim tanımı yapmak oldukça güçtür. Ayrıca, yukarıda da bahsettiğimiz gibi, denetimin girdiği her alanda konulara özgü olarak ayrı ayrı denetim tanımı yapılmaktadır. Bu tanımları tek tek belirtmek yerine, farklı tanımlara göre denetim kavramının unsurlarını ve özelliklerini sıralamak daha uygun olacaktır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;

²² Candan, a. g. e. , s. 9.

²³ Arife Coşkun (Der.) , **Performans ve Risk Denetim Terimleri**, Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2000, s. 15.

²⁴ Uçar Demirkan, **Kamusal Mali Denetim (Türkiye’deki Uygulaması ve Eleştirisi)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No. 172, Damga Matbaası, 1977, s. 3.

- Denetim, ekonomik bir birim veya döneme ait bilgilere uygulanır.

Denetimin konusu ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili bilgilerdir. Ekonomik faaliyetler ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantıyı örgütün bilgi sistemi ile muhasebe süreci sağlamaktadır²⁵.

Denetimi yapılacak birim; bir işletme, bir kamu kuruluşu, bir ortaklık olabileceği gibi, işletmenin bir bölümü veya bir kişinin sorumlu olduğu ve yürüttüğü faaliyetlerle ilgili de olabilir. Denetimi yapılacak ekonomik birimin tespiti, denetçinin sorumluluk ya da denetim alanının belirlenmesi anlamına gelmektedir. Ayrıca, söz konusu ekonomik birimin hangi dönemler için denetleneceğinin de belirlenmesi gerekir²⁶.

- Denetim önceden saptanmış ölçütlerle karşılaştırma sürecidir.

Denetimde önceden belirlenmiş standartların bulunması gerekir. Denetim işlevi, kuruluş/ şirket faaliyetlerinin önceden saptanmış standartlara uygunluğunu tarafsız bir biçimde kanıtlara dayalı olarak araştırır ve değerlendirir²⁷. Kullanılan ölçütler denetimin amacına göre değişmektedir. Örnek olarak, muhasebe denetimi yapılıyorsa, kullanılacak ölçütler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olacaktır. Vergi denetimi yapılıyorsa, ölçüt, vergi mevzuatıdır. İç denetim yapılıyorsa, ölçüt, devlet veya işletme tepe yönetimi tarafından konulmuş olan kurallardır²⁸. Denetimin amacı, kayıt işlemlerinin doğruluğunu araştırmak ise birinci unsur, işletme personeline tutulmuş kayıtlardır. Ölçütler ise yetkililerce konulmuş prosedürler, yöntemler ve yasal yükümlülüklerdir²⁹.

- Denetim, kanıt toplama ve değerlendirme esasına dayanır.

Kanıt, denetlenen bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini belirlemede, denetçi tarafından kullanılan her türlü bilgi, belge ve kayıttır. Denetimin amaçlarına ulaşılması için, denetimde elde edilen her türlü bilgi ve veri kanıt olarak

²⁵ Akgül, a. g. e. , s. 1.

²⁶ Bozkurt, a. g. e. , s 23.

²⁷ Tamer Aksoy, **Tüm Yönleriyle Denetim**, Cilt 1, Yetkin Yayınları, İkinci baskı, Ankara, 2006, s. 48.

²⁸ Bozkurt, a. g. e. , s. 24.

²⁹ Akgül, a. g. e. , s. 2.

kullanılabilir³⁰. Çeşitli denetim prosedürleri yardımıyla toplanan bu kanıtlar, denetçi tarafından değerlendirilerek sonuçta bir denetim görüşü oluşturulmaktadır³¹.

- Denetim, konusunda uzman ve bağımsız kişilerce yürütülür.

Denetim işini yapacak olan denetçilerin yüksek düzeyde mesleki bilgi ve deneyime sahip kişiler olması gerekir. Denetçinin sahip olması gereken çok önemli bir nitelik de bağımsız davranma özelliğidir. Denetçi, hiçbir etki altında kalmadan tarafsız ve dürüst biçimde çalışmalarını yürütmelidir. Aksi halde kimse denetim sonucuna güvenmez. Sonuç olarak bağımsızlık denetim mesleğinin vazgeçilmez bir unsurudur.

- Her denetim çalışmasının sonucunda bir rapor düzenlenir.

Denetim raporu denetim sürecinin son evresidir. Denetçi elde ettiği bulguları ve ulaştığı görüşü içeren bir rapor düzenler. Genelde yazılı biçimde oluşturulan denetim raporu, denetimin türüne ve yararlananların niteliğine göre çeşitli biçimlerde olabilmektedir³².

B. Denetimle İlgili Diğer Kavramlar

Denetim önceki başlıkta bahsedildiği üzere kapsamlı bir kavramdır. Uygulamada yoklama, kontrol, revizyon, inceleme, teftiş ve murakabe, tahkik, muayene, araştırma, gözleme, sınama ve gözetleme gibi denetleme hizmetlerine ilişkin kavramlar rasgele kullanılmaktadır. Terminolojideki dağınıklık bu terimlerin çoğu kez eşanlamlı olarak kullanılmasına neden olmaktadır. Bu kavram kargaşası aynı zamanda bu hizmetleri yürüten elemanların görev ve yetkilerinin belirlenmesinde de sorunlar yaratmaktadır³³. Denetim kavramının açıklanmasında, denetime yakın kavramların, dilbilim yönünden anlamlarının belirlenmesinde fayda vardır.

³⁰ Kepekçi, a. g. e. , s. 1.

³¹ Bozkurt, a. g. e. , s. 24.

³² Akgül, a. g. e. , s. 2.

³³ Özer, a.g.e. , s. 10.

1. Kontrol

Kontrol, “bir işlemin yapılması sırasında doğru ve düzenli olarak kayıtlara alınmasının gözlenmesi, varsa hatayı anında işlemi yapana bildirerek düzeltilmesini sağlamaktır”. Kurumsal amaçlara ulaşılması, hedeflerin gerçekleştirilmesi, amaç ve hedeflere ulaşılmasının önündeki belirsizlik ve risklerin yönetilmesine yönelik olarak alınan önlemlerin tümü kontrol kapsamındadır. Yönetimin ve diğer birimler, riski yönetmek ve belirlenen amaç ve hedeflere ulaşma ihtimalini arttırmak amacıyla gerekli tedbirlerin alınmasını sağlar. Bu güvencenin sağlanması için yapılan planlama, belirlenen politikalar, öngörülen düzenlemeler ve uygulanan süreçler kurumun iç kontrolünü oluşturur³⁴.

Kontrol; kurumun genel hedefleri gerçekleştirebilmesi konusunda makul güvence elde etmek amacıyla tasarlanmaktadır. Bunun yanında; bir organizasyonun karşı karşıya kaldığı değişimlere sürekli bir biçimde uyum gösteren dinamik ve tamamlayıcı bir süreçtir. Yönetim ve her düzeydeki personel kurumun misyonunu ve genel hedeflerini başarması için riskleri karşılayan ve makul güvence sağlayan bu sürece müdahil olmak durumundadır³⁵.

Kontrol ve denetim arasındaki farkları ise şu şekilde sıralayabiliriz;

- Kontrol işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır. Denetim ise yapılmış işlemler ve bunlara ait kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesini ifade eder.
- Denetim bir defada yapılır. Kontrol ise devamlılık gösterir.
- Denetim zihni ve analitik bir işlemdir. Kontrolün ise mutlaka insanlar tarafından yürütülüp tamamlanması gerekmez.
- Denetim işletmenin dışındaki bağımsız kişiler tarafından da yürütülür. Kontrol ise sadece işletmeye bağlı organlarca yapılır.

³⁴ Ekrem Candan, “ Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve esaslar”, **Mali Yönetim ve Denetim**, Sayı: 38, Mayıs- Haziran 2006, s. 19.

³⁵ INTOSAI: **Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, Baran Özeren (Çev.), T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2 Haziran 2004, s. 4.

2. Revizyon

Tekrar görmek, bir daha incelemek anlamında Latince “devidere” sözcüğünden gelmektedir. Bir işletmenin bünyesi ve faaliyetleri ile ilgili konuların incelenmesidir³⁶. Uygulamada muhasebe ile ilgili incelemeler için kullanılır. Örneğin bir serbest muhasebe uzmanının bir özel işletmenin faaliyetlerini, kayıtlarını incelemesi durumunda kayıtlarının revizyonundan söz edilir³⁷. Revizyon daha çok vergisel inceleme amaçlıdır.

3. Teftiş

Bir şeyin aslını veya doğrusunu anlamak için yapılan araştırmadır³⁸. Latince “Inspiciere” sözcüğünden türeyen, “inspect” sözcüğü karşılığı olarak Türkçe’de kullanılan bu terim, işlerin iyi ve doğru şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir. Bu kavram bir otoriteyi içerir. Örneğin banka kayıtlarının ilgili banka müfettişlerince incelenmesi ya da gümrük kayıtlarının gümrük müfettişlerince teftişi sonucu verilen raporların ilgileri bağlaması durumu³⁹. Teftiş denetimden daha dar kapsamlıdır.

4. Murakabe

Murakabe sözcüğü yukarıda belirtilen revizyon, kontrol ve teftiş terimlerinin tamamını kapsar. Arapça “rakb” kökünden gelen sözcük, bakıp gözetme, gözaltında bulundurma anlamı taşır. Örneğin anonim şirketlerde, genel kurulca bir yıl süreyle seçilen murakıplar, şirket defterlerini, bütçe ve bilanço, kasayı, yönetim kurulunu denetlemekle görevlidirler⁴⁰.

Bu açıklamalardan sonra, Kontrol, Revizyon ve teftiş arasındaki farkları şu şekilde belirtebiliriz⁴¹;

³⁶ Özer, a.g.e. ,s. 10.

³⁷ Altuğ, a. g. e. , s. 1.

³⁸ Meydan Larousse, Cilt 12, s. 7.

³⁹ Altuğ, a. g. e. , s. 2.

⁴⁰ Altuğ, a. g. e. , s. 1.

⁴¹ Özer, a.g.e. , s. 11.

- Kontrol; işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır. Bu nedenle organik ve devamlı bir yapı gösterir. Revizyon ise yapılmış işlemlerin ve bunlara ait kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesi suretiyle yapılır.

- Kontrol, işletmenin organizasyonuna bağlı olarak ve işletme içinde cereyan eder. Revizyon ise, prensip olarak, işletme dışı organlar tarafından dışarıdan yapılan bir incelemedir.

- Revizyon ve kontrol, organizasyondaki faaliyetleri ve işlemleri devamlı olarak incelemeye yöneliktir.

- Teftiş ise gerek görüldükçe ve belirsiz zamanlarda yapılır, yönetime müdahale edilmemekle birlikte, gerektiğinde sorumlu memura işten el çektirilebilir.

- Revizyon ve kontrolde inceleme görevinin zamanı, inceleme konusu ve inceleme alanı evrak açısından sınırlanmasına karşın, teftişte bu sınırlamalar daha soyut bir nitelik arz eder. Müfettiş gerek görürse mahrem sayılan tüm evrak ve belgeleri de resen isteyebilir ve inceleyebilir.

III. DENETİMİN KAPSAMI VE AMACI

Denetimin amacı, denetim neden gereklidir sorusunun cevabında yatmaktadır. Sorunun cevabı araştırıldığında denetimin; mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı bulmak, uygulama farklılığını gidermek, olumsuzlukları ortaya çıkarmak ve kararlarda isabetli olabilmek için yapıldığı sonucuna varılmaktadır⁴². Cevdet Atay denetimin amaçlarını, sürekliliği sağlamak, önleme ve sınırlama, düzeltme, eskiyeni yenileme amacıyla denetim sonucu yapılan öneriye göre reform yapma, organlar arasındaki eşgüdümü sağlama ve verimlilik ve etkinliğin sağlanması başlıklarında incelemiştir.⁴³ Figen Altuğ ise denetim neden gereklidir sorusuna; çeşitli kararlarda isabet sağlamak, denetlenen birim içinde mevcut duruma oranla daha iyi ve yararlıyı aramak, dolayısıyla olumlu gelişimi sağlamak, denetlenen birimler arasında uygulama

⁴² Kadir Kartalçı, **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul, 2007, s. 51.

⁴³ Cevdet Atay, **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 1999, s.33-36.

farklılıklarını saptayıp, önlemler almak ve uygulamadaki olumsuzlukların meydana çıkarılabilmesi, şeklinde cevap vermektedir⁴⁴.

Mali denetimin amacının ne olduğuna bakıldığında, yukarıda sayılanlara benzerliği yanında, yanlışları düzeltmek, sorumluları belirlemek, uygulamayı değerlendirmek ve uygulama sonuçlarını değerlendirmek olduğu görülmektedir⁴⁵.

Çağdaş denetim uygulamasında mali denetimin amacı, bir kurum veya kuruluşun hesabı hakkındaki denetçi görüşünü oluşturmaya yeterli, uygun ve güvenilir denetim kanıtlarını toplamak ve böylece;

-Hesabın şekil ve muhteva itibariyle muhasebe mesleğinin gereklerine ve ilkelerine uygunluğu,

-Hesaptaki rakamların mali tablolarda gerektiği gibi gösterildiği,

-Tahsis edilen kamu fonlarının yasama organınca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcandığı,

-Tahsilat ve ödemelerin ilgili kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygun olarak yapıldığı konularında güvence elde etmektir.

Çağdaş denetim uygulamasında performans denetiminin amacı ise, ilgili idarenin kendisine tahsis edilen tüm kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin kullanımını sağlayacak düzen ve mekanizmaları kurma ve bunları gereği gibi çalışır tutma yükümlülüğünü ne derece yerine getirdiğinin ve bu düzen ve mekanizmaların ne derece etkili işlediğinin bağımsız ve tarafsız bir değerlendirmesi ile bu düzen ve mekanizmaların nasıl daha iyileştirilebileceğini, yöneticilerin hesap verme yükümlülüğünü takviye etmek üzere raporlamaktır⁴⁶.

IV. DENETİMİN KONUSU

Denetim hayatın her alanında rastlanabilen bir olgudur. Vergi denetmeninin mükellefin defter ve kayıtlarını incelemesi, velilerin çocukları üzerindeki kontrolü,

⁴⁴ Altuğ, a. g. e. , s. 4- 5.

⁴⁵ Demirkan, a. g. e. , s. 17- 18.

⁴⁶ Tülay Arın, Necdet Kesmez, İhsan Gören, **Parlamento ve Sayıştay Denetimi, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Tesev Yayını, İstanbul, 2000, s. 123- 124.

hesap uzmanının işletmeninin muhasebe kayıtlarını incelemesi, kamu personelinin denetimi hayatımızda karşılaştığımız denetim şekillerinden bazılarıdır.

Denetimin konusunu neyin veya kimin denetlendiği oluşturur. Denetimin konusu bir kurum olabildiği gibi kişi veya organ da olabilir. Bunları birkaç başlık altında sıralayabiliriz.

A. Kurumların Denetimi

Hem özel sektördeki kuruluşlar hem de kamu kuruluşları çeşitli açılardan denetlenebilmektedir. Özel sektör kurumlarının yöneticileri kendileri denetim yapabildiği gibi bağımsız denetim kurumlarına da denetlettirebilmektedirler. Yöneticilerin yaptığı denetim, kurumun personelinin, işlemlerinin kısaca kurumun her açıdan denetlenmesidir. Bağımsız denetim kurumları ise genellikle kurumun mali tablolarını denetler ve mali durum hakkında tespitlerde bulunur⁴⁷.

B. Organların Denetimi

Organların organ niteliğini kazanmasının tescili (örneğin Yüksek Seçim Kurulu ve seçim kurullarının işlevi), bu niteliği kazanma ve kaybetmelerinin denetimi (vesayet makamları ve Danıştay tarafından), organların atamayla oluşturulması, değiştirilmesi, görevden alınması ve bunların yargı denetimi; bu organların ve kurulların işleyişi, oluşumu ve organlar üzerinde yapılan çeşitli tip denetimler bu kapsamdadır. Organların denetimi, büyük ölçüde yargı denetiminin konusunu oluşturmakta ve yapacakları işlemlerin hukuksal geçerliliğini etkilemektedir⁴⁸.

C. İşleyişin Denetimi

Kurumların, kendi personelinden ayrı bir tüzel kişiliği bulunmasına rağmen maddi alanda sonuç doğurabilecek bir eylem ve işlem tesis edebilmesi personeli eliyle olur.

⁴⁷ Murat Turhan, *Sayıştay'ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi S.B.E., Ankara, 2009.

⁴⁸ Atay, *a. g. e.*, s. 30.

Denetimin asıl konusu da bu personelin tesis ettiği işlemler ve bu personel aracılığıyla gerçekleştirilen eylemlerdir. İşlemler, hukuksal sonuçlar doğuran irade beyanları olabileceği gibi kendileri bir hukuksal sonuç doğurmamakla birlikte bu tür sonucu doğuran işlemlerin yapılması için gerekli maddi işlemlerde olabilmektedir. İşlemlerin denetimi hukuka uygunluk ve yerindelik açısından olabilmektedir⁴⁹.

D. Kişilerin ve Personelin Denetimi

Hukuk açısından iki tür kişilik vardır. Birisi gerçek kişiler diğeri de tüzel kişilerdir. Gerçek kişiler buldukları toplumda bir kurumun personeli veya bir kuruluşun üyesi olabilmektedirler. Bir kuruluşa üye olmanın veya bir kuruluştaki çalışmanın belirli şartları vardır. Ayrıca personelin veya üyelerin neleri yapıp neleri yapamayacağı önceden belirlenmiştir. Kişilerin, mevcut kurallara uygun davranıp davranmadığının denetimi kişilerin ve personelin denetimini oluşturur. Bilhassa kamu kesiminde, kamu personeli diğer statülere göre daha çok sınırlamalara ve denetime tabidir. Ülkemizdeki kamu kurumlarının teftiş kurulları büyük oranda personel denetimini yapmaktadır. Bu konuyu bir örnekle açıklayabiliriz: Maliye Bakanlığı daha iyi hizmet verebilmek amacıyla tüm vergi mükelleflerinin bilgilerini bilgisayar ortamına taşımış ve vergi dairelerinin birbiri ile bağlantılı olması yoluyla bu bilgilere her vergi dairesinden ulaşılmasını sağlamıştır. Bu sistemi kullanma iznini ise belirli maliye personeline vermiştir. Personelin kullanma iznini hangi durumda kullanacağı da önceden belirtilmiştir. Görüldüğü üzere, burada, personelin hangi durumda ne yapması gerektiği önceden yazılı bir şekilde belirlenmiştir. Ancak, personel bu izni başka amaçlar için kullanırsa kendisi için belirlenen sınırları aşmış olacaktır. Dolayısıyla bu personel teftiş kurulu tarafından denetlenebilecektir⁵⁰.

E. Malların Denetimi

Anayasa'nın 160. maddesinde; “Merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir, gider ve mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek...” ifadesi yer almaktadır.

⁴⁹ Atay, a. g. e. , s. 30.

⁵⁰ Turhan, a. g. t. , s. 22.

Kamu kurumları, amaçlarını yerine getirebilmek için taşınır ve taşınmaz mallara ihtiyaç duyarlar. Kamu hizmetlerinin sunulması için gerekli olan bina, otomobil ve diğer araçlar mal kapsamındadır. Hizmetlerin, etkin ve verimli bir şekilde sunulabilmesi ise bu malların korunması, saklanması ve her an hizmete hazır halde tutulması ile mümkündür. Kısacası mal denetimi malların durumunun denetimi anlamına gelmektedir.

V. DENETİMİN TÜRLERİ

Denetimi farklı açılardan sınıflandırmak mümkündür. Aşağıda bu sınıflandırmaların bazılarına yer verilecektir.

A. Niteliğine Göre Denetim Türleri

Denetimin niteliği göz önünde bulundurulduğunda iki farklı ayrımla karşılaşılır; klasik denetim ve çağdaş denetim.

1. Klasik Denetim

Yasallık denetimi de denilen klasik denetimde işlemlerin, işleyişin yasal dayanaklarına uygun olup olmadığı, hata olup olmadığı araştırılır ve varsa düzeltilmesi istenir. Kriterlerin yasalar olduğu bu denetimde yasalara uyulması klasik denetimin temelini oluşturmakta ve özellikle gelir, gider, mal ve personel gibi girdiler üzerinde durulmaktadır.

2. Çağdaş Denetim

İşlem ve faaliyetlerin yasalara uygunluğuyla beraber amaçları da göz önüne alınarak değerlendirilir. Dolayısıyla bu denetimde sadece gelir, gider, mal gibi girdiler değil, bu girdilerle ne üretildiği ve bu üretimin amaca uygunluğu dikkate alınır. Hata aramaktan ziyade, bulunan eksikliklerin giderilmesini esas alarak yapıcı önerilerde bulunur.

Örneğin öğretim üyelerini denetleyen denetçiler klasik denetim türünde; öğretim üyesi, “Mevzuatına göre girmesi gereken derslere giriyor mu?”, “Mevzuattaki ders programını takip ediyor mu?”, “Ders vereceği sınıflarda kayıtlara göre olması gereken kara tahta, tebeşir vs. var mı? yok mu?” vb. sorulara yanıt arar. Çağdaş denetim de ise bunlarla beraber örneğin; “öğretim üyesinin mevzuata göre girmesi gereken dersler bu dersleri alan öğrencilere ne kadar faydalı oluyor?”, “Bu dersler öğretim üyesinden en iyi şekilde yararlanılabilecek optimum dersler mi?” sorularına yanıt aranır⁵¹. Kısacası çağdaş denetim, klasik denetime ek olarak performans denetimini de kapsar.

B. Örgütlülük Yönünden Denetim Türleri

Denetim konusunda yapılabilecek bir diğer ayırım, denetimin örgütlülüğü yönünden “doğal denetim” ve “biçimsel denetim” ayırımıdır.

1. Doğal Denetim

Denetim, günümüzde belirli kalıplara oturmuş ve sistematik bir şekilde yapılmaktadır. Bununla birlikte biçimsel denetim oluşmadan önce de toplumda doğal denetimin var olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. İnsanlar, toplum halinde yaşamaya başladığı andan itibaren yazılı veya yazısız kurallar oluşmuştur. Toplumlar ve bireye yön veren, sınırlayan bu kurallar doğal denetimi sağlarlar. Kamuoyu, kamu vicdanı, ahlaki değerler, toplumun ve çevrenin değer yargıları, topluluk halinde yasayan kişilerin davranışlarını yönlendiren ve tayin eden önemli birer toplumsal olgudurlar.

Doğal denetim sadece toplumdaki bireyler tarafından yapılmaz. Bazı örgütsel kurumlarında doğal denetim yaptığı görülmektedir. Medyanın, sendikaların, siyasal partilerin denetimi örgütlü fakat doğal olan denetim biçimleridir. Doğal denetime ilişkin esasları biçimsel kurallara bağlama, yani hukuksal metinler halinde düzenleme olanağı çoğu zaman yoktur veya zordur. Fakat bu denetime ilişkin bazı esaslar kurallara bağlanarak hukuksal metinler içinde yer alabilir⁵².

⁵¹ Tolga Demirbaş, **Performans Denetimi, Sayıştay ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE, Bursa, 2000, s. 31.

⁵² Atay, **a. g. e.**, s. 28.

2. Biçimsel Denetim

Biçimsel denetim bu çalışmayı ve diğer denetim türlerini kapsayan bir denetim yoludur. Bir örgütlenme kendi iç düzenlemelerinin yanında, yasa koyucu veya yürütme organlarınca belirlenen normlara bağlı olmaktadır. Bu denetim yargısal olduğu gibi, hiyerarşik denetim, vesayet denetimi, ombudsman, procuratura gibi biçimlerde de yapılabilir.

C. Uygulandığı ve Kapsadığı Zaman Yönünden Denetim Türleri

Başka bir ayırmda zaman bakımından yapılmaktadır. Bu ayırım denetim süresi, yönü, karar ve uygulama ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır.

1. Sürekli Denetim

Yapılmış ve yapılmakta olan faaliyetlerin, denetime tabi organ veya ünitelerin aralıksız ve devamlı olarak denetlenmesidir. Burada sözü edilen süreklilik her saniye yapılan denetim anlamından çok, belirli aralıklarla da periyodik olarak yapılan ve süreklilik arz eden bir denetimdir⁵³. Sürekli denetime en güzel örnek hiyerarşik denetimdir.

2. Süreksiz Denetim

Süreksiz denetim arızı bir denetim türüdür. Bu denetime örnek olarak teftiş kurullarının yaptığı personel denetimleri verilebilir. Burada kriter, denetimin düzenli yapılması değil, rasgele yapılmasıdır.

3. Uygulamadan Önce Denetim (a priori audit)

Bu denetim türüne “öndenetim” de denilmektedir. Öndenetimden söz edebilmek için bir kararın henüz alınmamış veya bir uygulamanın henüz yapılmamış olması

⁵³ Özer, a. g. e. , s. 32.

gerekmektedir⁵⁴. Kamu maliyesini bağlayıcı bir karar alınmadan önce, yanlışlıkları, hataları, kusurları ve zararları önlemek için ön izin almak niteliğindedir; örneğin devlet bütçesinin hazırlanma aşamasında giderler üzerinde, DPT uzmanları ile Devlet Bütçe Uzmanları yoğun bir ön denetim mekanizması çalıştırılır. Benzer şekilde mali yasalara ilişkin tasarı ve tekliflerin TBMM’de görüşülerek kanunlaştırılması aşaması aslında, başta hukuki olmak üzere birçok ölçütün oluşturulduğu aşamadır. Burada etkin bir denetim yapılırsa, uygulamada karşılaşılabilecek birçok sorun oluşmaz⁵⁵. INTOSAI, 1989 yılında yayınladığı standartlarında, öndenetim, kamu harcamalarında usulsüzlükleri baştan önlemeye yönelik bir fonksiyon üstlendiğini de ifade etmiştir⁵⁶.

4. Uygulama Sırasında Denetim

İşlem ve olayların yürütülmesi sırasında başvuru bu denetimde kamu kaynaklarının kullanılmasında mevzuata aykırı veya verimsiz-tutumsuz uygulamalar araştırılır. Mali yıl içinde kamu gelirlerinin toplanması, harcamaların yapılması, malvarlığının kullanılmasıyla beraber kamu mal ve hizmetlerinin üretilmesi sırasında idarenin sürekli denetiminden başka, gerekirse yasama ve yargı organlarına başvurularak da ön denetim veya sonradan denetim gerçekleştirilir.

Bir kamu giderinin gerçekleşme ve devletten alacaklı olana paranın fiilen ödenmesine kadar geçen her bir aşamanın denetlenmesi öndenetim sayılabilir; ya da bir vergi yükümlüsünün fiilen borcunu ödemesi aşamasına kadar kamu gelirleri üzerinde yapılan denetime öndenetim denilebilir. Fakat mali işlem gerçekleştikten, devletten alacaklı olana parası ödendikten veya vergi borcu tahsil edildikten sonra yürütme, yargı, yasama organlarınca yapılacak denetimler artık öndenetim değil, sonradan denetim olur. Sonradan denetim, sorumluyu belirlemek, yargılamak ve gerekirse zararın tazminine yöneliktir. Aslında mali yıl içinde vatandaşların başvurusu ile yasama ve yargı organlarının devreye girip yürütmenin uygulanmasını denetlemeleri istisnai bir durumdur. Örneğin bir vergi yükümlüsünün ödediği vergi borcunda haksızlığa uğradığı gerekçesiyle yargı organlarına başvurması için verginin tahsil edilmiş olması gerekir ki

⁵⁴ Metin Günay, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2004, s. 386.

⁵⁵ Altuğ, a. g. e. , s. 13.

⁵⁶ **INTOSAI Denetim Standartları**, T.C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s. 24.

bir mali işlem bitmiş, belli bir sonuç alınmıştır; bunun denetlenmesi, sonradan denetimdir⁵⁷. Sonuç olarak uygulama sırasında, ödenetime olduğu kadar sonradan denetime de başvurulmaktadır.

5. Uygulamadan Sonraki Denetim (a posteriori audit)

Karar ve uygulamadan sonra düzeltici nitelikte bir denetimdir. Burada karar alınmış, uygulanmış, iş ve işlemler yapılmıştır. Artık düzenlilik denetimi yapılabileceği gibi performans denetimi de yapılabilecektir. Uygulama sırasında veya öncesinde uygunluk denetimi yapmak mümkünse de performans denetimi yapmak mümkün değildir. Çünkü performans denetimi açısından sonuçlar önemlidir. Uygulamadan sonraki denetime; Sayıştay'ın kesin hesap kanun tasarısı üzerinde yasama organı adına yaptığı denetim örnek verilebilir.

D. Denetimi Yapan Kesimler Açısından Denetim Türleri

Yapılacak bu ayırmada ekonomideki iki temel kesim dikkate alınmıştır.

1. Özel Kesim Denetimi

Bu denetim türünde özel kesimde varlığını sürdüren firmaların kendi bünyelerinde oluşturdukları denetim birimleri veya bünyeleri dışında özel bir denetim firması tarafından denetlenmesi söz konusudur. Bağımsız denetim olarak da adlandırılan bu denetim türü; mali tabloların güvenilir, doğru olup olmadığını objektif olarak saptayan ve bunu raporlayan bir faaliyettir. Bu faaliyette temel ilke her zaman mali tabloların gerçeği ve doğruyu yansıtıp yansıtmadığının saptanmasıdır.

2. Kamu Kesimi Denetimi

Merkezi idare ve mahalli idareye bağlı olarak ya da kamu kesimi içinde yer almakla birlikte hiçbir yere bağlı olmadan çalışan denetçiler tarafından hem kamu

⁵⁷ Altuğ, a. g. e. , s. 13.

kesimi birimlerinin hem de özel kesim birimlerinin (kamu hukuku yönünden) denetimine kamusal denetim denir⁵⁸. Kamu denetimi, gerek kamu idare ve müesseselerinin gerekse özel sektörün kamu hukuku yönünden denetimidir. Bir sonraki bölümde “kamu denetimi” konusu ayrıntılı inceleneceğinden bu başlık altında, genel bir tanım yapılması ile yetinilmiştir.

E. Denetçinin Statüsü ve Bağlı Olduğu Kurum Açısından Denetim Türleri

1. İç Denetim (Internal Auditing)

İç denetim birimi, bir kuruluşun faaliyetlerini etkin bir biçimde yürütmesinde rol alan ve yönetim kontrol aracı olarak çok önemli bir işlev üstlenen birimlerden birisidir. İç denetim, bir kuruluş/şirketin görevli iç denetçileri tarafından yürütülen çok yönlü, çok detaylı ve çok boyutlu denetim çalışmasıdır⁵⁹.

İç denetim, örgüte hizmet etmek amacıyla örgütün faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için örgüt içinde kurulmuş bağımsız bir değerlendirme fonksiyonudur. İç denetim kapsamına hem finansal nitelikteki işlemler, hem de finansal nitelikte olmayan işlemler girmektedir. Başka bir deyişle iç denetim çalışmaları finansal denetimi, uygunluk denetimini ve faaliyet denetimini kapsamaktadır.

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin, yönetim politikalarına, planlarına, programlara ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin kurulduğu gibi işleyip işlemediğini denetler. Başka bir deyişle iç denetim, örgütün iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlediği için aynı zamanda kendisi bir iç kontrol aracıdır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları, iç denetimin uygunluk denetimi yönünü oluşturur.

İç denetim aynı zamanda örgütün kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirir. İç denetçi verimliliği ölçmek için örgüt yönetimi tarafından verimlilik standartlarının belirlenip belirlenmediğini araştırır. İç denetçi belirlenen

⁵⁸ Demirbaş, a. g. t. , s. 28.

⁵⁹ Aksoy, a. g. e. , s. 69.

standartların örgüt personeli tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını, standartlardan sapmaların belirlenip, analiz edilip düzeltici önlemleri almakla sorumlu yöneticilere analiz sonuçlarının iletilip iletilmediğini, ve düzeltici önlemlerin alınıp alınmadığını araştırır⁶⁰.

2. Dış denetim (External auditing)

Denetlenen birimden bağımsız bir organ tarafından yapılan denetimdir. Genel bir yaklaşımla, bağımsız denetim; müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kimseler ile bir denetim işletmesinde çalışan kimselerce yapılan denetimdir. Bağımsız denetim, müşteri işletmede, denetlenen işletmeden bağımsız, bir dış denetçi tarafından yapılan denetim çalışmasıdır⁶¹. Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere ikiye ayrılır.

a. Bağımsız Dış Denetim

Bağımsız dış denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna veya firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin mali tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır.

Bağımsız dış denetimde muhasebe verileri, denetimin konusunu oluşturur. Kaydedilen bilgilerin ilgili dönemin mali ticari işlemlerini gerektiği gibi yansıtıp yansıtmadığı, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak kayıtlara işlenip işlenmediği, denetçi tarafından incelemeye alınır.

Denetçi denetim sürecinde bir yandan denetime ilişkin veri ve kanıtları toplarken öte yandan bu verilerin analizini yapabilmelidir. Uygunluk ve performans denetimi ise genelde işletme talepleri doğrultusunda gerçekleştirilen bir denetim şeklidir. Serbest

⁶⁰ Kepekçi, a. g. e., ss. 3-4.

⁶¹ Mehmet Ali Aktuğlu, **Denetleme ve Revizyon**, Barış yayınları, 3. Baskı, İzmir 1996, s. 85.

meslek erbabı sayılan bu kişi ve kurumlar, kar amacı güden veya gütmeyen, kamu veya özel kurum ve kuruluşlara hizmet verebilir ve bunun karşılığında ücret alırlar⁶².

Buraya kadarki açıklamalardan anlaşılacağı üzere bağımsız dış denetim daha çok özel sektör firmalarında geçerlilik kazanmış ve uygulama alanı bulmuştur. Özellikle sermaye piyasalarının gelişmesi özel sektörde bağımsız dış denetime olan ihtiyaç ve talebi artırmıştır. Son yıllarda artan oranda kamuda da bağımsız dış denetim uygulamaları görülmektedir.

Örneğin, ülkemizde Sayıştay Kanun Tasarısıyla bazı kamu kuruluşlarının bağımsız dış denetime tabi tutulması yönünde adımlar atılmıştır. Söz konusu kanun tasarısının 46'ncı maddesinde bağımsız dış denetim tanımı "1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre denetime yetkili olan yeminli mali müşavirler ile 28/7/1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan bağımsız denetleme kuruluşlarıdır" şeklinde tanımlanarak, "Belediyeler ile 4'üncü maddenin (b) bendinde sayılan kamu idareleri; Sayıştay'ın talebi üzerine hesap ve işlemlerini bağımsız dış denetçilere denetletir. Sayıştay, yapacağı denetimlerde bağımsız dış denetçilerin hazırladığı raporlardan yararlanır" hükmüne yer vermek suretiyle kamu kurumlarında bağımsız dış denetimin yolu açılmıştır⁶³.

Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmekte olan Sayıştay Kanunu Teklifinin Plan ve Bütçe Komisyonunda 7 Nisan 2010 tarihinde başlayan görüşmeleri, 25 Mayıs 2010 tarihinde tamamlanmış olup, Teklif 3 Haziran 2010 tarihinde TBMM Genel Kuruluna sunulmuştur. Plan ve Bütçe Komisyonunda yapılan görüşmeler sırasında 46'ncı maddede düzenlemeye gidilmiş ve kamu kurumlarında bağımsız dış denetimi öngören metin Teklif'ten çıkarılmıştır⁶⁴.

⁶² Kartalçı, a. g. t. , s. 75.

⁶³ **Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağı**, TBMM' ye Sunulma Tarihi: 25.02.2005, Esas No:2/394. <http://www.sayistay.gov.tr/haber-duyuru/duyuru/2004KanunTasarisi/SayistayKanunTasarisi.asp> (Erişim 23.11.2009)

⁶⁴ **Sayıştay Kanunu Teklifi**, Esas No: 2/594 <http://saybis/duyuru/duyuru-new.asp?saybishaber=1109> (Erişim 12.10.2010)

Bağımsız dış denetimin gelişmiş olmasının kamu için avantajı ve dezavantajı bulunduğu söylenebilir. Özel kuruluşlarda yapılacak bağımsız dış denetimlerin kalite ve sayısındaki artış temel vergi matrahı dışında kalan matrahları ortaya çıkaracağından dolayı önemli bir kamu kaynağı olan vergilerin artmasına katkı sağlayacağı ileri sürülebilir. Bununla birlikte kamu gücünün özel sektör kişilerine verilmesi, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde kamu menfaatini zarara uğratabilir. Yapılan denetimlerin güvenilirliği azalabilir.

b. Kamu Kaynaklı Dış Denetim

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere denetim yapan kişi ve kurumlarca gerçekleştirilen mali tablolar, uygunluk ve performans denetimlerini ifade eden kamusal bir fonksiyondur.

Kamu denetim kuruluşları, çeşitli devlet kurumları içinde örgütlenip; kuruluşların faaliyetlerini mevzuata, devletin ekonomi politikasına, kamu yararına uygunluk düzeyini araştırır ve denetlerler. Bu denetimler sonucu kamu denetim kuruluşları bağlı oldukları kamu birimlerine denetledikleri kuruluşlar ve olaylarla ilgili olarak rapor verirler.

3. Yüksek Denetim (Supreme Auditing)

Ülkemiz literatüründe denetimin fonksiyonel ayrımının daha çok iç denetim ve dış denetim şeklinde yapıldığı görülmektedir. Yüksek denetim kurumlarınca yapılan denetim de dış denetim kapsamında değerlendirilmektedir. Uluslararası literatürde ise bu tür denetim için daha çok “yüksek denetim” ya da “devlet denetimi” terimlerinin kullanıldığı görülmektedir.

Yüksek denetim kaynağını Anayasa’dan alan, meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatlara sahip bulunduğu ve çoğu ülkede yargısal yetkilerle de donatılmış bulunan bağımsız kuruluşlarca parlamento adına yürütülen denetimleri tanımlamaktadır.

Bu nitelikleriyle dış denetimden farklılaşma ve farklı tanımlanması zorunluluk taşımaktadır⁶⁵.

Yüksek denetimin başlıca ayırıcı özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür⁶⁶.

- Yüksek denetim yasama, yürütme, yargı faaliyetleri içine alınamayan “sui generis”^{*} bir devlet faaliyetidir.
- Yüksek denetim parlamento adına yapılan bir faaliyettir. Ancak bu denetim faaliyeti, planlamada, uygulamada ve sonuçlarının parlamentoya ulaştırılmasında tümüyle bağımsızdır.
- Yüksek denetim görev ve yetkilerini çoğunlukla Anayasalardan alan bir faaliyettir.
- Yüksek denetimi yürütmekle görevli meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatları bulunmaktadır.
- Yüksek denetimi yürüten kurumun mali bağımsızlığı vardır.

F. Denetimin Amacı Yönünden Denetim Türleri

Amaçları yönünden denetim türleri denildiğinde akla ilk olarak performans ve düzenlilik denetimleri gelmektedir.

1. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır. Mali denetimin düzenlilik denetimi ile eş anlamlı olarak kullanıldığı da görülmektedir. Ancak 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun “Dış Denetim” başlıklı 68'inci maddesinin (a) ve (b) fıkralarında Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin iki şekilde yapılacağı ifade edilmiştir. Sözü edilen maddenin (a) fıkrasında “... kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir,

⁶⁵ Köse, a. g. t. , s. 14.

⁶⁶ Köse, a. g. t. , s. 14.

* Kendine özgü özellikleri olan ve başka örneği olmayan; kendine özgü, nevi şahsına münhasır.

gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti...”denilmektedir. Burada mali denetim ve uygunluk denetiminden bahsedilmektedir.

Mali tablolar denetimi (audit of financial statements), bir işletmenin mali tablolarının belirli kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu mali tabloların incelenmesini kapsar. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleridir.

Uygunluk denetimi (compliance audit), bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Bu denetim türünde belirlenmiş kriterler farklı kaynaklar tarafından oluşturulur. Örneğin, yönetimin kabul ettiği iç kontrol prosedürleri; mali işlemleri ve faaliyetleri ölçmede iç denetçiler tarafından kriter olarak alınır⁶⁷. Sayıştay denetçileri tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının mali işlemlerinin ilgili mevzuata uygunluğunun araştırılması uygunluk denetimi kapsamına girer.

2. Performans Denetimi

Sonraki bölümlerde performans denetimine geniş olarak değinileceğinden burada sadece performans denetiminin kısaca tanımına ve temel amaçlarına yer verilecektir.

Performans denetimi, kaynakların verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin denetlenmesidir⁶⁸.

Performans denetiminin üç temel amacı⁶⁹;

- Bir projenin ya da programın uygulanmasıyla ilgili olarak başarı veya başarısızlığın ölçülmesi,
- Başarının ya da başarısızlığın sebeplerinin belirlenmesi,

⁶⁷ Kepekçi, a. g. e. , s. 2.

⁶⁸ Coşkun, Performans ve Risk Denetim Terimleri, s. 51.

⁶⁹ M. Akram Khan, “Performans Denetiminin Esasları”, Çev: Necmettin Bağdadioğlu, Atilla İnan, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 27, Ankara , 1997, s. 70.

- Geleceğe yönelik önerilerde bulunulması şeklindedir.

Performans denetimi alanındaki gelişmelere rağmen düzenlilik denetimi önemini ve ağırlığını korumaktadır. Performans denetiminin bütün dünyada denetim için yeni olanaklar ve açılımlar getirdiği tereddütsüz kabul görüyorsa da bu durum düzenlilik denetiminin demode olduğu veya bir kenara itildiği anlamına gelmemelidir. Düzenlilik denetimi ile performans denetimi deyim yerindeyse karşılıklı etkileşim içindedir. Özellikle performans denetimi mali denetimin bulgularından riskli alanların belirlenmesinde ve performans konularının tespitinde önemli ölçüde yararlanmaktadır. Denetim, birim, organ ve kurumları, denetim kaynaklarını bu iki denetim türü arasında paylaştırırken ülke koşulları çerçevesinde denge sağlamaya özen göstermektedirler. Bu durum düzenlilik denetiminin ele aldığı konuların eskimediğini ve kamuoyunun ilgi alanı dışına çıkmadığını göstermektedir⁷⁰.

VI. DENETİM STANDARTLARI VE SÜRECİ

Denetim mesleğini yönlendiren standartlar ve düzenlemeler genelde ikiye ayrılmaktadır. Bunlar; “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” ve “Uluslararası Denetim Standartları”dır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları genel taslağı ifade etmekte iken, Uluslararası Denetim Standartları alt ilke ve uygulamaları kapsamaktadır. Bunlara ilaveten İç Denetim Enstitüsü tarafından (IIA) tarafından iç denetime ilişkin İç Denetim Mesleki Uygulama Standardı da bulunmaktadır.

A. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denilmektedir. Bu standartlar ilk kez, 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmiş ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir⁷¹.

⁷⁰ Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor, 28 Ocak 2000, Ankara, s. 7.

⁷¹ Ergin, a. g. e. , s. 23.

Bu standartlar küçük değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi bu standartlar genel bir anlam taşımaktadır. AICPA, ayrıca denetçilere çalışmalarında kolaylık sağlaması amacıyla açıklayıcı tebliğler de denilebilecek raporlar yayınlamaktadır. Bunlara ‘‘Denetim Standartları Beyanları (SAS)’’ adı verilmektedir. Sayıları sekseni geçen bu raporlar, günümüzde denetim uygulamalarının omurgasını oluşturmaktadır⁷². Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 3 ana bölümde olmak üzere 10 adettir. Bunlar aşağıda sıralanmış ve açıklanmıştır.

1. Genel Standartlar

- Denetim çalışmaları, yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip, denetçi adı verilen kişi veya kişiler tarafından yapılmalıdır.
- Denetçiler, görevlerinin her aşamasında bağımsız davranma mantığını korumalıdır.
- İncelemeler sırasında ve denetim raporu hazırlarken gerekli mesleki özen gösterilmelidir.

2. Çalışma Alanı Standartları

- Denetim çalışması yeterli bir biçimde planlanmalı ve varsa yardımcıları uygun bir biçimde gözlenmelidir.
- Denetçi, çalışmalarını planlamak ve uygulayacağı testlerin niteliğini, zamanlamasını ve de kapsamını belirleyebilmek için, işletmenin iç kontrol yapısını incelemeli ve değerlendirmelidir.
- İncelenen mali tablolar hakkında bir görüşe ulaşılmasına yardımcı olması amacıyla, sayım, gözlem, soruşturma ve doğrulama gibi denetim teknikleri yardımıyla yeterli sayı ve güvenilirlikte kanıt elde edilmelidir.

⁷² Bozkurt, a. g. e. , s. 36.

3. Raporlama Standartları

- Denetim raporunda, incelenen mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı belirtilmelidir.
- Denetim raporunda, incelenen dönemde geçerli olan muhasebe politikalarının, önceki dönemde de aynen uygulanıp uygulanmadığı belirtilmelidir.
- Raporda aksi belirtilmedikçe, incelenen mali tablolarda bulunan açıklayıcı notların yeterli bir düzeyde olduğu kabul edilmelidir.
- Rapor, incelenen mali tablolar hakkında genel bir görüşü veya görüş elde edilemediği ibaresini içermelidir. Görüş bildirmekten kaçınma durumunda bunun nedeni raporda yer almalıdır. Ayrıca yapılan incelemelerin özellikleri ve alınan sorumluluğun derecesi raporda açıkça belirtilmelidir.

B. Uluslararası Denetim Standartları

Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kuruluşu olan ve Türk Sayıştay'ının da üyesi bulunduğu INTOSAI, üye ülke Sayıştayları arasında denetim usul, metod ve teknikleri yönünden bir birliktelik sağlamak amacıyla 1984 yılında kurduğu Denetim Standartları Komitesi aracılığıyla denetimde uyulması gerekli standartları belirlemiş ve 1987 yılında yayınlamış üye ülkelere duyurmuştu. Ancak daha sonra bu standartlarda, mahkeme şeklinde kurulmuş standartların ihtiyaçlarına da cevap verecek şekilde değişiklikler yapılarak 1991'de yeniden yayımlanmıştır⁷³.

INTOSAI tarafından geliştirilen söz konusu denetim standartları dört grupta toplanmış olup, bunlar; temel önermeler, genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartlarıdır. Denetim standartları için oluşturulan temel önermeler, denetim standartlarının gelişmesine yardımcı olacak ve denetçilerin özel standartlarının

⁷³ INTOSAI Denetim Standartları, T. C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.

uygulanamadığı durumlarda görüş ve rapor oluşturmalarını sağlayacak temel varsayımlar, tutarlı ve sürekli faraziyeler ve mantıki prensiplerdir⁷⁴.

Genel standartlar, denetçinin ve denetim kurumunun niteliklerine ilişkin olup, özellikle denetçi ve kurumunun bağımsız ve istenen yeterliliğe sahip olması alanında kapsamlı ilkeler içermektedir. Bu başlık altında planlama, gözetim ve gözden geçirme, iç kontrollerin incelenmesi ve değerlendirilmesi, yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uygunluk, denetim kanıtları, mali tabloların analizi gibi alanlarda standartlar geliştirilmiştir.

Raporlama standartlarında ise, denetim sonucunda denetçinin rapor veya görüş oluşturmada sağlıklı yargılara ulaşmasına yardımcı olacak birtakım ilkeler belirlenmiştir. Denetim raporunun anlaşılır, açık, kanıtlara dayalı, uygun zamanlı ve şekil şartlarına sahip olması gibi ilkelerin yanı sıra, denetim sonuçlarının ve önerilerin denetlenenlerce ne ölçüde yerine getirildiğinin izlenmesine yönelik standartlara yer verilmiştir.

C. Denetimin Süreci

Denetim faaliyeti sistematik bir süreçtir. Genellikle tüm denetimlerde aynı süreç izlenir. Kamu ve özel kesim açısından denetim süreci farklılık arz eder. Örneğin, özel sektör açısından denetim sürecinin ilk aşaması müşteri seçimi ve işin alınmasıdır. Kamu kesiminde ise, denetim kurumunun denetim alanı mevzuatta belirtilmiştir. Denetim kurumu denetlenenden bağımsız olarak harekete geçer ve denetim faaliyetini gerçekleştirir. Denetim sürecinin diğer aşamalarında da özel sektör denetimi ile kamu sektörü denetimi açısından farklar mevcuttur. Burada kamu kesimi denetim kurumları açısından denetim süreci işlenecektir. Denetim süreci genel olarak üç aşamadan oluşur (Yasama Organına sunulan raporlarda ise dördüncü aşama olarak izleme aşaması bulunmaktadır). Bunlar denetimin planlanması, uygulanması/yürütülmesi ve raporlanması aşamalarıdır.

⁷⁴ Köse, a. g. t. , s. 41.

1. Denetimin Planlanması

INTOSAI denetim standartları “Denetçi, denetimi; denetimin üstün vasıflı, etkili, verimli, ekonomik ve zamanında yapılmasını temin edecek şekilde planlamalıdır.” ilkesini içerir⁷⁵. Buradan da anlaşılacağı üzere denetimden beklenen yararları sağlamak için iyi bir planlama şarttır. Denetim amaçlarına ulaşmak için yetkili, bağımsız denetçinin; neyi, nerede, ve ne zaman yapacağını önceden kararlaştırması gerekmektedir ki, bu işleme denetimin planlanması denmektedir⁷⁶.

Denetim faaliyeti ve planlaması, denetim görevinin alınması/verilmesi (denetimin yapılmasına karar verilmesi) ile başlayan bir süreçtir. Daha sonra denetçilerce, denetim amaçlarına ulaşmak üzere belirlenen genel denetim konusu hakkında planlamaya yön vermesi amacıyla ön bilgiler toplanır. Edinilen ön bilgilerle, genel denetim konusu ve belirlenen amaçlarla bağlantılı olarak denetimin alanı da denetim planlamasında belirlenir. Denetçiler sadece denetim alanının seçimi için değil, toplanacak kanıtların türlerine ve nasıl toplanacağına ilişkin de veri toplamalıdır.

Denetim planlamasında değerlendirme kriteri de saptanmalıdır. Daha önce de kısmen değinildiği gibi kriterler denetimin bir nevi dayanağıdır. Denetim, tespit edilen kriterler üzerine inşa edilir. Denetim planlamasında son aşama, denetim programının hazırlanmasıdır⁷⁷. Denetim programı; neyin, nasıl, nerede ve ne zaman yapılacağını yazılı hale getirilmiş şeklidir.

2. Denetimin Yürütülmesi

Denetim planlandıktan sonra sıra uygulamaya gelmektedir. Denetimin yürütülmesi, denetim programının uygulanarak denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesidir⁷⁸.

⁷⁵ INTOSAI Denetim Standartları, a. g. e. , s. 27.

⁷⁶ Demirbaş, a. g. t. , s.20.

⁷⁷ Gürbüz, a. g. e. , s. 174.

⁷⁸ Güredin, a. g. e. , s. 85.

İlk olarak iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile işe başlanır. Çünkü çağdaş denetim uygulamalarında, denetlenen kurum ve kuruluştaki yeterli ve etkin bir iç kontrol sisteminin varlığının hata ve düzensizlik riskini en aza indireceği varsayılır. Denetçinin, iç kontrollerin yetersiz olduğu veya hiç bulunmadığı durumlarda denetlediği kuruma öneriler getirme ve tavsiyelerde bulunma yükümlülüğü vardır.

Denetçi iç kontrol sistemini değerlendirdikten sonra planladığı diğer aşamalara geçecektir. Uygulama sürecinde en önemli noktalardan biriside denetim kanıtlarının toplanmasıdır. Denetime tabi kuruluş, program faaliyet ve servise ilişkin denetçi yargısı ve denetim sonucunu desteklemek için yeterli, uygun ve makul deliller toplanmalıdır. Denetim kanıtlarının sınıflandırılması, çözümlenmesi ve değerlendirilmesi sonucu olarak denetim bulguları oluşturulur. Denetim bulguları kurumun yönetimi ile tartışılır. Tüm bunlar yapıldıktan sonra raporlama aşamasına geçilir.

3. Denetimin Raporlanması

Denetim sürecinin son aşaması denetim sonuçları ile bu sonuçların kullanıcıları arasında iletişimin sağlanmasında bir araç olan denetim raporunun yazılmasıdır. Denetim raporu değerlendirme kriteri ile olan (mevcut durum) arasındaki uygunluk derecesini gösterir.

VII. DENETİM YÖNTEMLERİ VE DENETİMDE KULLANILAN TEKNİKLER

Buraya kadar olan açıklamalardan anlaşıldığı üzere çeşitli denetim türleri vardır. Denetimin türüne göre amaç ve konunun değişmesi denetim faaliyetlerinin yapılış şekillerinin de farklılaşmasına yol açmaktadır. Bu bakımdan denetimin yapılış şekilleri denetim yöntemlerini ifade etmektedir. Denetim türünün ve denetim yönteminin farklı olması, bu denetimlerde kullanılan araçları da farklılaştırmıştır. Bu araçlar da denetim tekniklerini ifade etmektedir

A. Denetim Yöntemleri

Denetim yöntemlerini açıklamaya geçmeden önce, denetim yöntemlerinin bazı kaynaklarda denetim türü olarak ele alındığını vurgulamakta yarar vardır

1. Haberli- Ani Denetim

Denetim sürecinde vurgulandığı üzere denetimi yapacak birim denetim planlamasında denetimin ne zaman yapılacağını belirlemektedir. Belirlenen zamanın denetçi tarafından denetlenene bildirilmesi şekline haberli denetim yöntemi denir. Sayıştay tarafından yapılan denetim haberli denetime güzel bir örnektir.

Denetim zamanının denetlenene bildirilmeden, denetlenen açısından belirsiz bir zamanda yapılması durumunda ise ani denetim yöntemi söz konusu olur. Banka müfettişlerinin yaptığı denetim ani denetim yöntemine güzel bir örnektir.

2. Yerinde- Merkezde Denetim

Bu denetim yöntemi ise denetim yerini ve bilgi toplama tarzını esas alır. Denetimin, denetim konusunun bulunduğu yerde yapılmayıp denetlenen tarafından verilen evraklar üzerinde yapılması durumunda evrak üzerinde denetim yöntemi söz konusu olur.

Denetçinin denetim konusunun bulunduğu yere giderek denetimini burada icra etmesi yöntemi ise yerinde denetim yöntemidir. Buna örnek olarak Sayıştay'ın yaptığı yerinde denetimler verilebilir⁷⁹. Sayıştay Genel Kurulu, o yıl hangi kurum hesaplarının merkezde, hangilerinin yerinde denetleneceğine karar verir. Yerinde denetlenecek kurumların bulunduğu illere denetçiler gönderilir.

⁷⁹ Atay, a. g. e. , ss. 39-40. ve Bernard Gournay, **Yönetim Bilimine Giriş**, Çev: İhsan Kuntbay, TODAİE Yayını No: 122, Ankara, 1971, s. 97.

3. Tam- Sınırlı Denetim

Denetim konusuna giren tüm işlem, eylem ve birimlerin denetlenmesi tam denetim yönteminin kullanıldığını gösterir ve genellikle uygulaması güçtür. Bu nedenle hesap ve işlemlerin veya birimlerin bir kısmı denetime alınır ki bu yönetime sınırlı denetim yöntemi denir⁸⁰.

B. Denetimde Kullanılan Teknikler

Denetim teknikleri, denetçiler tarafından kullanılan temel kanıt toplama metotları olarak tanımlanabilir. Bu tekniklerin kendisi kanıt değildir; teknikler denetçilere mesleki fikirlerini oluşturmaları için konu üzerinde yeteri kadar bilgilenmelerinde ihtiyaç duydukları kanıtları sunarlar⁸¹.

Bu teknikler denetimin türüne ve konusuna göre değişkenlik gösterir. Teknik seçiminde; sağlanacak delilin türü, güvenilirliği; tekniğin maliyeti, mesleki yönden ve denetlenen birimce kabul edilebilirliği, çok yönlü olması vb. faktörler etkilidir⁸². Bu tekniklerden bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz;

1. Puantaj- Rutin Kontrol (Routine Checking)

Bu tür yapılan denetim tekniği, bir belgenin sayısal kontrolünü ifade eder. İşletme genişledikçe puantaj yapmak güçleşir. Ancak teknolojideki gelişmeler sonucu bu tür teknikler önemini yitirmiştir.

2. Doğrulama- Mutabakat (Reconciliation)

Bu teknik denetçilerce, denetlenen birim/ konu dışındaki bağımsız bir kaynaktan herhangi bir konuda yazılı bilgi alınarak hesap ve işlemlerin doğruluğunun araştırılmasında kullanılan tekniktir.

⁸⁰ Arslan Yüzgün, **Genel Denetim Yaklaşımı**, Dünya Yayınları, İstanbul, 1984, s. 24.

⁸¹ Demirbaş, **a. g. t.**, s. 26.

⁸² Ferruh Çömlekçi, **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No: 202/ 131, Eskişehir, 1978, s. 23.

3. Fiziksel İnceleme ve Sayım

Denetim faaliyeti, genellikle, düzenlenen mali tablo, evrak, belge ve kayıtların incelenmesiyle gerçekleştirilmektedir. Ancak bu tablo, evrak, belge ve kayıtların doğruluğu ve uygunluğu kadar önemli olan bir diğer husus gerçek durumu yansıtıp yansıtmadıklarıdır. Denetçiye doğrudan fiziki kanıt sağladığından dolayı fiziki inceleme tekniği önemli ve güvenilir bir teknik olarak kabul edilmektedir⁸³. Örneğin kurumun belgelerinin incelenmesi sırasında bir mal alımına ait fatura ve ilgili diğer evraklara rastlanıldığında o fatura ve evrakların kurallara uygunluğuna ve kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğine bakılır. Ancak o malın gerçekten işletmeye alınıp, işletmede kullanıldığını anlamak için gidip görmek çok sayıda ise sayımını yapmak ve evraklarda belirtildiği kadar olup olmadığına bakmak gerekir.

4. Yeniden Hesaplama

Yeniden hesaplama tekniği, kayıt ve belgelerdeki aritmetik işlemlerin doğruluğunun denetçi tarafından araştırılmasıdır. Bu prosedür önemsiz gözükse bile denetim çalışmalarında uygulanması zorunlu olan bir denetim tekniğidir⁸⁴.

5. Sorgulama

Sorgulama herhangi bir bilgiyi doğrulama amacıyla yapılabileceği gibi bir konuda bilgi almak amacıyla da yapılabilir. Denetçi, açıklama ve doğrulama ihtiyacı duyduğu konularda denetlenen kurum personelinden gerek kişisel temas ve gerekse sorunlara ait yazılı sorgu kağıtları yöneltmek yoluyla onların düşüncelerini alır⁸⁵.

6. Kayıt Sistemini Yeniden (İleriye Doğru) İzleme (Tracing)

Örnekleme yoluyla kaynak belgeler seçilerek hareket edilmesi ve ileriye doğru gidilerek o belgenin esas olduğu kayda ulaşma tekniğidir.

⁸³ Güredin, a. g. e. , s. 66.

⁸⁴ Kepekçi, a. g. e. , s. 95.

⁸⁵ Khan, a. g. e. , s. 27.

VIII. KAMU MALİ YÖNETİMİ VE DENETİMİ

A. Kamu Mali Yönetim Sistemi

Türkiye’de mali olaylara yön veren önemli mevzuattan biri 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunudur. Bu Kanun Türkiye’de devlet tarafından gerçekleştirilen mali olayların Anayasası niteliğindedir. Ancak söz konusu kanunun esasen 1910 tarihli olup, 1927’de revize edilmiş olması ve o günden bu yana iç ve dış şartlara uygun olacak şekilde pek fazla değişikliğe gidilmemesi, kanunu işlevlerini yerine getiremez, istenileni veremez hale getirmiştir. Tüm bu gelişmeler artık Türkiye’de yeni ve modern bir mali yönetim sistemine olan ihtiyacı doğurmuştur. Tüm bu gelişmelerin etkisiyle de ülkemizde işlevini büyük ölçüde yitirmiş 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kaldırılıp, yeni ve modern bir mali yönetim sistemine olan ihtiyacı karşılamak üzere yerine 2003 yılında kabul edilen, değişiklikler sonucu 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK uygulamaya konulmuştur.

Söz konusu kanunlara genel hatlarıyla değinmek konunun bütünlüğü açısından faydalı olacaktır.

1. 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Döneminde Uygulama

Mali mevzuatımızın Anayasası olarak bilinen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu Devletçe salınan ve alınan her türlü vergi ve resim ile devlete ait nakit, hisse senedi, her türlü taşınır ve taşınmaz eşya, mal, kıymet ve bunların gelirleri, kiralari ile satış bedellerinden oluşan Devletin bütün mallarının yönetim ve muhasebesine ilişkin esas ve usulleri düzenlemiştir⁸⁶.

1050 sayılı yasa önce 1910 yılında (hatta esinlenilerek hazırlandığı bilinen Fransız Muhasebe-i Umumiye Kararnamesi 1862 tarihlidir) Osmanlı’da geçici kanun olarak uygulanmış, Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte 1927 yılında kanun olarak yürürlüğe konulmuştur. 1050 Sayılı Kanunun uygulamaya konulduğu ilk yıllarda, Osmanlının son

⁸⁶ **1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu**, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 09.06.1927, Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı: 606.

döneminden başlayıp Cumhuriyet döneminde devam eden bir batılılaşma hareketi söz konusuydu. Bu batılılaşma hareketi yasal mevzuatta da kendisini göstermiş olacak ki, 1050 sayılı yasa kısmen Fransız mevzuatından, kısmen de Belçika ve İtalyan mevzuatından etkilenilerek hazırlanmıştır. Diğer taraftan Osmanlı döneminde modern anlamda bir kamu mali yönetimi sistemi olmadığından bu durum bir zorunluluktan da kaynaklanmıştır. Şu bir gerçektir ki, o günün dünyasında her alanda olduğu gibi maliye bilimi alanında da batıda yoğun çalışma ve uygulama örnekleri mevcuttu. Bu durum da, Türkiye’de yasaların çıkarılmasında batıya yönelimi sağlayan bir diğer faktördür⁸⁷.

1050 sayılı yasayı doğru açıdan değerlendirebilmek için o günün Türkiye’indeki mevcut idari ve siyasi yapının iyi bilinmesi gerekmektedir. Türkiye’de, özellikle Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte aşırı merkezîyetçi bir devlet yönetimi benimsenmiştir. Kanunun yürürlüğe girdiği yıllarda hemen hemen bütün kamu kurumlarının kanun kapsamına dahil edilmesi bunun en önemli göstergesidir. Ancak 1938 yılına (3460 sayılı Kanun) kadar, tüm Devlet idareleri (Posta idaresi, Demiryolları ve inhisarlar idareleri gibi iktisadi işletmeler dahil) genel ve katma bütçe içinde toplanmışsa da (sadece mahalli idarelerin bütçeleri, belki dağınıklık ve fiili imkansızlık yüzünden, dışarıda bırakılmıştı), 1938 yılından itibaren işleyişleri gereği bütçe rejimi içine oturmayan, görevleri bakımından kamu hizmeti ile doğrudan bağlantısı olmayan ve çalışmalarını iktisadi ve ticari alanda özel hukuk hükümlerine göre yürüten iktisadi Devlet Kuruluşları konsolide bütçe dışına çıkarılmışlar ve ayrı bir idari ve hukuki rejime tabi kılınmışlardır⁸⁸.

1050 sayılı yasanın son haliyle kapsamı Kanun’un 1’inci maddesinde “devletin bütün mallarının yönetim ve muhasebesi bu Kanuna tabidir” ifadesinde geçen “devlet”, dar anlamda kullanılarak, sadece merkezi hükümetle sınırlandırılmıştır. Nitekim kanunun 115’inci maddesinde katma bütçe ve özel bütçelerin tanımlanması ve 118’inci maddesinde ise bunların özel kanunlardaki hükümler saklı kalmak üzere bu Kanun hükümlerine tabi olacağına yönelik hükümler 1050 sayılı yasayla genel kapsamda sadece merkezi hükümet teşkilatının kavranmak istenildiğini ortaya koymaktadır.

⁸⁷ Kartalçı, a. g. t. , s. 147.

⁸⁸ Doğan Bayar, “Kamu Mali Yönetimi Ne Getir(m)iyor?”, **Maliye Dergisi**, Eylül-Aralık, 2003, Sayı:144, s. 49.

1050 sayılı yasa özü itibariyle devletin bütçe ilkeleri ile bütçenin hazırlanması, uygulanması ve sonuçlandırılmasına ilişkin hükümler yanında, bütçenin kesin hesaba bağlanması, bütçenin muhasebeleştirilmesi ve mali işlemleri ile bunlara ilişkin mali sorumluluk yapısı, mali kontrol ile harcamaların ödenmesi esasları, harcama sürecindeki görevliler ve yetkilileri belirlemektedir. Ayrıca devletin mal hesabına ilişkin usul ve esaslar, taşınmaz mallara ilişkin esaslar da bu Kanunda yer almaktadır.

1050 sayılı yasa hükümleri, 1910 yılında başlayan uygulamasıyla, devletin mali uygulamalarını düzenli bir şekilde devam ettirmesini sağlamıştır. Yasayla ilgili olarak yıllar itibariyle küçük değişiklikler yapılmış olsa da, bu değişiklikler esasa ilişkin olmayıp o günün şartlarına göre yapılmış değişikliklerdir. Bu nedenle yasanın uygulanmaya konulduğu ilk yıllarda, hatta 1950'li yıllara kadar, bir sorun çıkarmadan uygulandığını söylemek yanlış olmaz. Bununla birlikte 1050 sayılı yasanın 1955 yılında değiştirilmesi yönünde bir kanun tasarısı hazırlanmış ve kanun kapsamına giren kuruluşların sayısını artırma yönünde değişiklik istenilmiş, ancak tasarı yasalaşmadığından bu mümkün olamamıştır. 1050 sayılı yasa hakkında 1963 yılına gelindiğinde yeni bir değişiklik tasarısı hazırlanmıştır. Ancak söz konusu tasarı da yasalaşamamıştır.

Yasada yıllar itibariyle gelişen ve değişen durumlara göre gerekli düzenlemeler yapılamadığından, özellikle 1980'li yıllardan itibaren kamu kurumları arasında dağıntık mali yapılaşmayla birlikte 2000'li yıllara gelindiğinde mali disiplinsizlik ve ekonomik krizlere temel teşkil etmiştir. Özellikle fonların ortaya çıkmasıyla birlikte kamu harcamalarında sistemden sapmalar başlamıştır. Diğer taraftan, bütçede son yıllarda cari nitelikli harcamalarda görülen kısıtlamalar kurumları bütçe dışında kaynak arayışına itmiş, vakıflar ve dernekler aracılığı ile toplanan paralar bir esasa dayanmadan harcamaya dönüşmüştür. Diğer bir ifade ile kayıt dışı bir bütçe oluşmuştur. Bu durum; 1050 sayılı yasanın mali sistemimizde yerinin ne kadar önemli olduğuna işaret etmesi yanında, yasanın mevcut duruma uygun olacak şekilde yenilenmediğinde ve ona uygun hareket edilmediğinde nelerle karşılaşılabileceğini göstermesi bakımından önemlidir.

1050 sayılı yasaya genel olarak bakıldığında; yasanın bütünü içinde Maliye Bakanlığına hemen hemen her mali işlemde hakim bir mevki verildiği görülmektedir. Bunlara, kanunun uygulanmasında etkisi büyük olan sayman atanması ve saymanlık açma kapama görevi yanında bütçenin yapılması ve uygulanması görevleri, bütçenin denetlenmesinde söz sahibi olması, bütçenin muhasebeleştirilmesi, bütçeye ek ödenek olağanüstü ödenek, düşünülmeyen giderler ödeneği konulmasında ve bütçenin sonuçlandırılmasındaki görevleri örnek olarak gösterilebilir⁸⁹.

1050 sayılı yasa uygulandığı dönem boyunca çeşitli yönlerden eleştirilmiştir. Bu eleştirilerin kısaca tespitinde yarar vardır. 1050 sayılı yasanın;

- Yasa kapsamı dardır. Sadece genel, katma ve özel bütçeleri kapsamaktadır,
- Yasayla mali sorumluluk sayman ve tahakkuk memuruna yüklenmiş, ita amirine ise sadece gözetim görevi yüklenmek suretiyle adeta yetki verilmeden sorumlu olmaya dayanan bir sistem kurulmuştur,
- Yasanın bütçeyle ilgili düzenlemeleri, özellikle çok yıllık bütçeleme, orta vadeli harcama sistemi gibi uluslararası alanda yapılan yeniliklere açık değildir,
- Sistem içinde mevcut olan ek ödenek, olağanüstü ödenek, düşünülmeyen giderler ödeneği gibi araçlar yanında ödenek aktarma, gelecek yıllara yüklenme gibi araçlar bütçe disiplinini bozmaktadır,
- Yasa, devletin muhasebe sistemini sadece bütçeye odaklı ve nakit esaslı olacak şekilde yönlendiren kurallar taşımaktadır,
- Maliye Bakanlığı'nın bütçenin yapısından, uygulanışı ve kapatılmasına kadar bütün alanlarda görevli, yetkili olması ve sorumluluk taşıması nedeniyle bütçeden ödenek alan kuruluşların kendi bütçelerini sahiplenmemesi sonucu israfların arttığı eleştirilerine muhatap olmaktadır.

⁸⁹ Kartalcı, a. g. t. , s. 149.

2. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Döneminde Uygulama

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 1927 yılından beri uygulanan ve mali sistemimizin temel yasası olan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır. 10.12.2003 tarihinde kabul edilen KMYKK'nın başlangıçta öngörülen yürürlük tarihi birkaç defa ertelenmiş, yürürlüğe girmeden birkaç defa değişikliğe uğramış ve sonrasında Kanun bütün hükümleri ile 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulamaya konulabilmiştir.

KMYKK'ya göre kamu mali yönetimi, “kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçlerden oluşan bütündür⁹⁰”.

Kamu maliyesi ise; “gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, açıkların finansmanı, kamunun varlık ve borçları ile diğer yükümlülüklerinin yönetimini kapsamaktadır⁹¹”.

5018 sayılı KMYKK ile oluşturulan yeni mali yapıda kamu idarelerinin yürüteceği fonksiyonlar ve sorumlulukları artırılmıştır. Öncesinde genel ve katma bütçeli kurumlarda Maliye Bakanlığı adına saymanlar tarafından yürütülen mali yönetim ve kontrol idarelerin yönetim sorumluluğuna bırakılmıştır.

Kanun sadece mali yönetim süreci ile ilgili düzenlemeler içermemekte etkin bir iç kontrol sisteminin kurulması ve bu bağlamda görev alan birim ve kişilerle ilgili olarak görev, yetki ve sorumluluklar daha açık bir şekilde ortaya konmaktadır. Mali yönetim sürecinde sorumlu kişi ve birimler yeniden belirlenmiş ve kamu zararı açısından kusursuz sorumluluk anlayışı yerine kusurlu sorumluluk anlayışı benimsenmiştir.

Kamu idarelerinde iç denetim birimlerinin oluşturulması ve iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılması hükme bağlanmıştır. İlk defa denetim iç ve dış denetim

⁹⁰ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, md. 3, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 24.12.2003, Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı:25326.

⁹¹ 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, md: 4.

olarak ikiye ayrılmış ve uluslararası denetim standartlarına göre denetim yapılması öngörülmüştür. Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin harcama sonrasında mali ve performans denetimi olarak yapılması öngörülmüştür.

a. KMYKK' da Sorumlular

Kamu idarelerinde oluşturulan yeni mali yönetim ve kontrol yapısında görev ve sorumluluk alanlar bakanlar, üst yöneticiler, mali hizmetler birimi, muhasebe birimi, harcama birimi ve iç denetim birimleri olarak belirlenmiş ve bu kişi ve birimlerin görevleri ilgili maddelerde açık olarak belirtilmiştir.

b. KMYKK' da Kurumlar ve Bütçe Sistemi

KMYKK, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrol sistemini düzenlemektedir.

Kanunla genel yönetimin kapsamı yeniden belirlenmiş, bütçe türleri yeniden tanımlanmış ve kapsama giren kamu idarelerine Kanun'a ekli cetvellerde yer verilerek bütçe türleri belirlenmiştir. Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçeleri; merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahalli idareler bütçeleri olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde bunlar dışında herhangi bir ad altında bütçe oluşturulması yasaklanmıştır.

Merkezi yönetim, KMYKK'ya ekli (I) sayılı cetvelde yer alan genel bütçe kapsamındaki idareler, (II) sayılı cetvelde yer alan özel bütçeli idareler ve (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşmakta, merkezi yönetim bütçesi de, söz konusu bu cetvellerde yer alan her bir kamu idaresine ait bütçelerin toplamını ifade etmektedir.

5018 sayılı yasa ile gelen yenilikler özetlenecek olursa;

- Kamu mali yönetimi ve kamu maliyesi ile ilgili temel ilkeler belirlenmiştir,
- Mali yönetim ve bütçenin kapsamı genişletilmiştir,
- Hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanması amaçlanmıştır,
- Kamu zararının tespitinde kusurlu sorumluluk benimsenmiştir,
- Kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanılması ilkesi getirilmektedir,
- İdarelerin harcama öncesi inisiyatif arttırılmaktadır,
- Stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye geçilmektedir,
- Orta vadeli harcama programı çerçevesinde çok yıllık bütçelemeye geçilmektedir,
- Kamuda muhasebe birliği sağlanmakta ve mali istatistiklerin yayımlanması öngörülmektedir,
- İç kontrol sistemi kurulmaktadır,
- İç denetim sistemi kurulmaktadır,
- Sayıştay tarafından harcama sonrası yapılan dış denetimin kapsamı genişletilmektedir.

B. Kamu Denetimi

Yönetimin durumunu değerlendirmek, aksayan yönlerini saptamak için çeşitli denetim yollarına başvurulur. Kamu yönetimi üzerindeki denetim yönetsel kuruluşlar tarafından yapıldığı gibi, yönetimin dışında yer alan kuruluşlar tarafından da yapılabilir. Yönetsel kuruluşlar tarafından yapılan denetime “yönetsel denetim”, yasama organınca yapılan “siyasal denetim”, yargı yerlerince yapılan “yargı denetimi”, kamu oyunu oluşturanlar tarafından yapılan da “kamu oyu denetimi” denir.

1. İdari Denetim

İdari denetim çeşitli biçimlerde yürütülür. Bir kamu kuruluşu, kendi kendini denetleyebileceği gibi, başka bir kamu kuruluşu tarafından da denetlenebilir. Kamu kuruluşunun kendi kendini denetlemesine “iç denetim”, başka bir kamu kurumu

tarafından denetlenmesine de “dış denetim denir”. İç denetimin en belirgin örneği “hiyerarşi” veya “teftiş kurulları” denetimi, dış denetiminki ise “vesayet” denetimidir⁹². Dış denetimin bir başka türü de, devletin özel denetim kuruluşlarınca yürütülen denetimdir. Bunların başında Sayıştay gelmektedir. Bunlara Yüksek Denetleme Kurulu ve Devlet Denetleme Kurulu da eklenebilir.

Yönetimin işlemleri üzerinde de iki tür denetim yapılır. Bunlardan biri “hukuka uygunluk”, diğeri “yerindelik” denetimidir. Kural olarak yargı yerleri hukuka uygunluk, diğeri hem hukuka uygunluk hem de yerindelik denetimi yaparlar. Yönetimin davranışlarının yalnızca hukuka uygun olması yetmez, bunların yerinde olması, başka bir deyişle bunların kamuya yararlı ve verimli yürütülmesi de gerekir⁹³.

a. Hiyerarşik Denetim

Bir kamu kuruluşu içinde yer alan kamu görevlileri arasında bir kademeleşme, başka bir deyişle ast-üst ilişkisi vardır. Bir kuruluşta, kamu görevlilerinin ast-üst biçiminde örgütlenmelerine hiyerarşi denilmektedir. Her kamu tüzel kişisi, hiyerarşi yönünden bir bütündür. Bir kuruluşta üstün, ast üzerindeki denetimine hiyerarşik denetim denir.

Hiyerarşik piramidin her aşaması aynı zamanda denetleyen ve denetlenendir. Her yönetici eyleminden dolayı üstüne karşı sorumludur ve astının eylemini denetler⁹⁴. Hiyerarşik denetim hem kanuna uygunluk hem de yerindelik açısından gerçekleştirilir.

b. Teftiş Kurulları Yoluyla Denetim

Hiyerarşik denetimde her üst astını denetleme yetkisine sahip olduğu halde, teftiş kurulları gibi birimlerce yapılan denetimlerde denetim elemanları görev alırlar. Bakanlar ve tüzel kişiliğe sahip genel müdürlüklerde, en üst yönetici olan bakan ya da genel müdürün hiyerarşik denetim yetkisi tüm örgütü kapsar. Bu durumdaki üst yöneticilerin,

⁹² Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, 19. Baskı, Ankara, 2003, s. 332.

⁹³ Gözübüyük, **a. g. e.**, s. 331.

⁹⁴ Acar Örnek, **Kamu Yönetimi**, Meram Yayın Dağıtım, İstanbul, 1992, s. 254.

tüm örgütü kapsayan denetim yetkilerinin doğrudan kendilerince kullanılması mümkün değildir. Bu yüzden denetlenecek kişi ve olayları kendileri izleyemezler. Bu nedenle en üst yöneticiye bağlı, onun emriyle harekete geçen ve onun adına kuruluşun faaliyetlerinin bilançosunu çıkarmakla görevli bir denetim organı oluşturulur⁹⁵.

İdari teftiş, hiyerarşik denetimde olduğu gibi kanunilik ve yerindelik açısından yapılabilir. Teftiş edilenlerin yaptığı iş ve işlemlerin kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına uygun olup olmadığının kontrolü kanunilik teftiştir. Yapılan iş ve işlemlerde kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığının, çözüme ilişkin tercihlerin isabetli olup olmadığının tespitine yönelik teftiş ise yerindelik denetimi olarak tanımlanmaktadır.

c. Diğer İdari Denetim Yolları

İdari denetim yolları genel olarak bunlar olmakla birlikte, idarenin kendini denetlemesi kapsamında sayılabilecek başka denetim türleri de mevcuttur. Bunlardan ilki, kamu kurumlarının diğer kamu kurumları tarafından denetlenmesidir. Yani bir tür dış denetim söz konusudur. Ülkemiz açısından Sayıştay, Yüksek Denetleme Kurulu ve Devlet Denetleme Kurulu buna örnektir.

Yerinden yönetilen yerel yönetimler ve kamu kurumları üzerinde merkez yönetimince yürütülen idari vesayet denetimi ise, dıştan yürütülen idari denetimin sınırlı bir biçimidir. Yerinden yönetim kuruluşlarının, kendilerinin dışındaki, başka bir yönetsel kuruluş tarafından, yasaların öngördüğü sınırlar içinde denetlenmesine, vesayet denetimi denir.

2. Yargı Denetimi

Yönetim üzerinde uygulanan ve yönetimin dışında yer alan en etkili denetim yolu yargısal denetimdir. Yönetimin yargısal denetimi hukuk devleti anlayışının zorunlu bir sonucudur. Yargısal denetim, yönetimi hukuk sınırları içinde tutar⁹⁶. Nitekim Anayasa'nın 2. maddesinde, devletin temel niteliklerinden birisinin hukuk devleti

⁹⁵ Örnek, a. g. e. , s. 254.

⁹⁶ Gözübüyük, a. g. e. , s. 339.

olduğu vurgulanmaktadır. Bu vurgunun açılımı Anayasa'nın 125. maddesindeki "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır"⁹⁷ hükmüyle yapılmıştır.

Yürütme organının eylem ve işlemlerinin yargı organları tarafından denetlenmesi, yönetimin hukuk kuralları içinde kalması ve halkın yönetim karşısında haksızlığa uğramasının önlenmesi açısından etkili bir denetim yoludur. Bunun için yargı denetiminin yönetimden ayrı ve bağımsız bir organ tarafından yapılması gerekmektedir. Devlet ve birey arasında var olan orantısız güç ve kudreti dengeleyecek olan yine bireyin ve kamunun yararı arasında dengeyi sağlayacak olan yargıdır. Ancak yargı denetiminin etkililiği yanında, diğer denetim yollarına göre yavaş işlemesi ve sonucun geç alınması, ayrıca kamu hizmetlerini de güçleştirmesi gibi dezavantajları bulunmaktadır.

3. Siyasal Denetim

Siyasal denetim yasama organı tarafından yapılmaktadır. Bunun yolu ve yöntemi Anayasa ile ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. Ülkeyi ilgilendiren kararları yasama organı yapar. Yönetim, yasama organın kararlarını yürüten bir organdır. Yürütmenin bu kararlara aykırı davranmaması gerekir. Yürütmeyi bu açıdan denetlemek yasama organının en doğal hakkıdır. Dolayısıyla parlamenter sistemlerde yasama organının en önemli görevlerinden birisi hükümetin ve yönetimin eylemlerinin denetlenmesidir⁹⁸. Ancak, günümüzde yönetim örgütünün devasa boyutlara ulaşması ve işlemlerin karmaşıklaşması sonucu yasama organı etkin bir denetim yapamamaktadır. Bu nedenle yasama organına yardımcı olacak kurumlar oluşturulmuştur. Yasama organı denetleme yetkisini tamamen de devretmemiştir. Soru, gensoru, genel görüşme ve meclis araştırması gibi yöntemleri kullanarak bizzat denetim yapabilmektedir.

⁹⁷ T. C. Anayasası, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 07.11.1982, Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı:17863.

⁹⁸ Şeref Gözübüyük, **Anayasa Hukuku**, Turhan Kitapevi, 5. Baskı, 1995, s. 194.

4. Yasama Adına Denetim

Günümüzde yasama organlarının iş hacimlerindeki artış, doğrudan denetim yapma olanaklarını büyük ölçüde sınırlandırmaktadır. Bu nedenle yasama adına denetim yapan kurumların önemi gittikçe artmaktadır. Yasama adına denetim yapan örgütler genel olarak Anayasa tarafından belirlenirler. Bunların başında kamu kuruluşlarında özellikle mali denetim yapmakla görevli bulunan Sayıştaylar yer almaktadır⁹⁹.

Ülkemizde Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının 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. Ayrıca Anayasa'da 2005 yılında yapılan değişiklikle mahalli idarelerin hesap ve işlemlerinin kesin hükme bağlanması Sayıştay denetimi kapsamına alınmıştır.

İleriki bölümlerde Sayıştay'ın görev ve yetkileri ayrıntılı inceleneceği için burada genel bir çerçeve verilmekle yetinilmiştir.

5. Ombudsmanlık

Kamu yönetimini denetleyen modern bir kurum olarak tanımlayabileceğimiz Ombudsmanlık kurumu, yönetimin hukuk dışına taşan, hakkaniyete uymayan, yasaların yanlış yorumlanması sonucu amacından sapan uygulamalarını hukuk devleti adına filtre eden, ıslah eden, ayrıca hukuk devletine olan inancı ve saygıyı pekiştiren bağımsız bir kamu otoritesidir¹⁰⁰.

Uygulamada Ombudsman, devlet ile halk arasında köprü görevi görmektedir. Vatandaşlar rahatsız oldukları konularda Ombudsmanı harekete geçirip, idarenin denetimine katkıda bulunmaktadır¹⁰¹.

⁹⁹ Köse, Denetim ve Demokrasi, s. 72.

¹⁰⁰ Müslüm Akıncı, **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayınları, 1999, s. 275.

¹⁰¹ Erdal Kuluçlu, "Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 63, s. 8.

Çeşitli ülkelerde uygulanan ombudsman sisteminin, ülkeler arasındaki farklılıkları yanında, ombudsmanın yürütme organı karşısında bağımsız olması, şikayetlerin kişiler tarafından yapılması ve idarenin neden olduğu olumsuz iş ve eylemlerin adilane değerlendirilip sonuçlar önerilmesi gibi üç ortak noktası bulunmaktadır¹⁰².

Ülkemizde yukarıda ifade edildiği şekilde bir ombudsmanlık denetimi bulunmamasıyla birlikte, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmaları kapsamında 5521 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanun'u çıkarılmıştır. Kanun'a göre, idarenin işleyişiyle ilgili şikayetleri, idarenin her türlü eylem, işlem, tutum ve davranışlarını, insan haklarına saygı, hukuka ve hakkaniyete uygunluk yönlerinden inceleyecek, araştırarak ve idareye önerilerde bulunacak olan Kamu Denetçiliği Kurumu, TBMM Başkanlığına bağlı, kamu tüzel kişiliğine sahip bir kurum olarak faaliyet gösterecektir. Ancak adı geçen kanun önce veto edilmiş ve daha sonra yine aynı adla çıkarılmış olmasına rağmen kanunun bazı maddelerinin uygulaması Anayasa Mahkemesi tarafından durdurulmuştur. Bu açıdan adı geçen kurum henüz kurulamamıştır.

6. Kamuoyu Denetimi

Kamusal olsun özel olsun tüm kuruluşlar faaliyetlerini yürütürken kamuoyunun eğilimlerine dikkate almak, yaptıkları işleri kamuoyuna duyurmak ve açıklamak zorunluluğunu duymaktadırlar. Günümüzde kamuoyu ve kamuoyu denetimi büyük önem kazanmıştır.

Kamuoyu denetiminin etkili olabilmesi, büyük ölçüde kamuoyunu oluşturan kitle haberleşme araçlarının gelişmiş olmasına, çeşitli meslek kuruluşları, dernek, vakıf vb. demokratik kitle örgütlerinin yaygınlığına bağlıdır. Özellikle yazılı ve görsel basın kamuoyunun oluşmasında çok büyük önemi bulunmaktadır. Son yıllarda ülkemizde kamuoyunun ağırlığı giderek artmakla beraber, bu konuda bazı sorunların varlığı yadsınamaz.

¹⁰² Nuri Tortop, "Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması", **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı: 31/1, Mart 1998, s. 4.

C. Yeni Kamu Denetim Sisteminin Temel Özellikleri

- Performans denetimi, denetim sisteminin odak noktası haline getirilmektedir: Bu konuda 5018 sayılı Kanun ve 832 Sayılı Sayıştay Kanunu ve bu yasayı değiştirmek üzere düzenlenen Sayıştay Kanunu teklifinde performans denetimine ilişkin hükümler konulmuştur. Sayıştay'ın performans denetimine başladığı 1996 yılından bu yana, performans denetim sistemine adaptasyonda pek yol alamadığından, oluşturduğu performans denetim rapor sayısı da beklenilenden az olmuştur.

- Özellikle iç denetimde olmak üzere, denetimi danışmanlık faaliyeti, denetçi ise üst yöneticilere danışmanlık hizmeti veren kamu görevlisi olarak tanımlanmaktadır: 5018 sayılı yasa iç denetimi rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti olarak tanımlamaktadır.

- Kamu idareleri kendi iç denetimlerini kendileri yapacaktır. Maliye Bakanlığı'nın, kendi birimleri haricinde, özellikle kamu harcamaları alanında, olağanüstü durumlar dışında kamu denetimi fonksiyonu icra etme görevi sona erdirilmiştir. Bunun yerine; denetim hizmetlerinin her kamu idaresinin en üst yöneticilerine bağlı iç denetçiler tarafından yerine getirilmesi tasarlanmıştır.

- Kamu idarelerinin dış denetiminde Sayıştay tek yetkili hale getirilmektedir: 5018 sayılı kanun, harcama sonrası dış denetimin Sayıştay tarafından yapılacağını belirtmektedir. Hatta KİT'lerin dış denetimiyle görevli Yüksek Denetleme Kurulunun bu yasa teklifinin kanunlaşması halinde Sayıştay'la birleştirilmesine yönelik hükümler içermektedir. Diğer taraftan; 832 sayılı Sayıştay Kanununu değiştirecek olan kanun teklifi incelendiğinde, Sayıştay'ın denetim alanının eskisine göre genişletildiği anlaşılmaktadır.

- Kamu kurumlarında uygulanacak denetim türleri hukuka uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimi olarak belirlenmiştir: 5018 sayılı yasada, doğrudan belli edilmese bile kamusal denetimin yasal uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimi şeklinde yapılacağı anlaşılmaktadır. 832 sayılı yasayı

değiştirmek üzere oluşturulan yasa teklifinde de; düzenlilik denetimi (mali denetim ve uygunluk denetimi) ve performans denetimi ifadeleri yukarıdaki yasa veya tekliflerle aynı yönde hükümler taşımaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU KESİMİNDE PERFORMANS YÖNETİMİ VE PERFORMANS DENETİMİ: KAVRAM, KAPSAM, AMAÇ, İLKELER VE UNSURLAR

I. KAMU KESİMİNDE PERFORMANS YÖNETİMİ

Bu başlık altında performans yönetimi ve performans yönetiminin unsurları olan stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, performans ölçümü, performans değerlendirmesi ve performans denetimi konuları üzerinde durulacaktır.

A. Performans Yönetimi Anlayışının Gelişimi ve Performans Yönetiminin Tanımı

Yirminci yüzyılın sonlarından itibaren dünyada ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlarda yaşanan çok yönlü değişim ve gelişmeler, toplumsal ihtiyaçların niteliği ve niceliğinde değişikliklere neden olmuştur. Birçok ülke bütçe açıklarındaki artışlarla mücadele etmenin yanı sıra, vatandaşların değişen beklentilerine daha kaliteli hizmet sunumu ile cevap verme ihtiyacıyla karşı karşıya kalmıştır. Bu kapsamda kamu harcamalarının azaltılması, kamu kesiminin küçültülmesi veya yapısının değiştirilmesi, giderek daha karmaşık hale gelen toplumsal ihtiyaçların bütçe sınırlılıkları dâhilinde, yenilikçi yollarla karşılanması amacıyla hükümetler kamu sektöründe reform girişimlerinde bulunmaya başlamışlardır. Söz konusu reformlar, hükümetlerin performansının artırılmasını önemli bir amaç olarak görmektedir. Hükümetlerin performansının söz konusu olduğu bu durumda, kamu hizmetlerinin sunumunda ve kaynakların kullanımında etkinliğin, verimliliğin ve etkililiğin geliştirilmesine yönelik kurumsal yapıya, yönetime ve bütçelemeye ilişkin önlemler alınması yer almaktadır.

Söz konusu önlemlerin başında vatandaşların beklentilerine uygun daha kaliteli hizmet sunumu, yönetim ve bütçelemede girdi kontrollerinden uzaklaşarak sonuçlara

yönelme ve bu kapsamda bütçeleme ve personel reformları, saydamlık ve sonuçlara odaklanan hesap verebilirlik, kamu idarelerine yönetsel esneklikler sağlanması, yetki ve sorumlulukların devredilmesi, özelleştirme gibi unsurlar yer almaktadır.

Bu gelişmeler doğrultusunda “sonuç odaklı yönetim” olarak da adlandırılan “performans yönetimi” anlayışı, kamu sektörü reform sürecinin önemli bir unsuru olarak ortaya çıkmıştır. Dünyada performans yönetimine ilişkin reformlar, amaçları ve kullanılan araçları bakımından benzerlik gösterse de her ülkenin kendi ihtiyaç ve gelenekleri doğrultusunda kendi yaklaşımı çerçevesinde şekillenmektedir¹⁰³.

Performans yönetiminin bir reform olarak gelişiminde, devletin meşruiyetinin önemli bir unsuru olarak görülen, devletin sahip olduğu kamu gücünün toplumun genel ilgi ve ihtiyaçlarına yönelik olarak kullanılması gerekliliğinin etkili olduğu söylenebilir. Bu kapsamda toplumun değişen ihtiyaçlarına uygun daha kaliteli hizmet sunumu ve politika yönetimi iyi performansın unsurları olarak görülmekte; etkinlik, etkililik ve verimlilik, hükümetlerin meşruiyetine işlerlik kazandırmaktadır¹⁰⁴.

Performans yönetimi anlayışının gelişmeye başlamasından itibaren devletin toplumdaki rolünde, payında ve performansı sağlamaya yönelik olarak fonksiyonlarında değişiklikler söz konusu olmuştur. Küreselleşme ve dışa açılmayla birlikte, ekonomilerin uluslararası düzeyde bağımlılığı, kamu sektöründe hizmetlerin sunumunda rekabeti beraberinde getirmiştir.

Yeni yüzyılda hükümetlerin toplumsal faaliyetler üzerinde daha az kontrolcü olması gerektiğine ilişkin genel bir yaklaşım mevcuttur. Bunun sonucu olarak devlet sahip olduğu önemi korumakla birlikte, artık birçok hizmetin sunumunda tekel gücüne sahip değildir; daha iyi hizmet sunumu amacıyla, daha iyi karar alıcı, koordinasyon

¹⁰³ Sibel Yılmaz, **Uluslararası Uygulamalar Kapsamında Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmeleri ve Harcama Gözden Geçirmeleri**, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, Şubat 2009, s. 8.

¹⁰⁴ PUMA, **In Search of Results: Performance Management Practices**, 1997, s.7. <http://www.oecd.org/dataoecd/18/12/36144694.pdf>, (Erişim: 06.10.2009).

sağlayıcı ve düzenleyici bir rol üstlenmiş olup, piyasa mekanizmasının getirdiği çok sayıdaki aktörle etkileşim halindedir¹⁰⁵.

Kişiler ve kurumlar yönetim sürecinde aktif rol üstlenmeye başlamıştır. Hükümetlerin faaliyetlerinden yararlananlar, bu faaliyetlerle ilgili olanlar, kamu hizmetlerinin değerlendirilmesini etkilemekte, karar alma ve standartların belirlenmesi süreçlerine dâhil olmaktadır. Böylece yönetim ve bütçe kararlarının alındığı süreçler de yeni katılımcılar, yeni rol ve bütünleşmelerle daha karmaşık ve dinamik hale gelmiş; bu durum ise yeni kapasitelerin ve süreçlerin oluşturulmasını beraberinde getirmiştir¹⁰⁶.

Bu kapsamda performans yönetimi yaklaşımı dünyada, devlet faaliyetlerinin kapsamı ve devletin görevlerinin neler olması gerektiği, vatandaşlar, özel kesim, kamu idareleri gibi toplumdaki farklı aktörler arasındaki ilişkiler, bütçe kararlarını etkileyen unsurlar, etkin politika yönetimi ve hizmet kalitesinin artırılması gibi hususlar açısından geniş kapsamlı olarak ele alınmaktadır. Özellikle son zamanlarda vatandaş yerine müşteri kavramının kullanılması, kamuda etkinlik ve performansın artırılması, sıklıkla kamuda kalite ile ilgili toplantıların düzenlenmesi, merkezi yönetimin küçültülmesi ve bir kısım yetkilerinin başka birimlere devredilmesi performans yönetimini daha da güncel ve önemli kılmaktadır¹⁰⁷.

Yukarıdaki performans yönetiminin gelişimi ile ilgili açıklamalardan sonra bir tanım yapacak olursak; performans yönetimi, gerçekleştirilmesi gerekli örgütsel amaçlara ve bu bağlamda personelin ortaya koyması gereken performansa ilişkin ortak bir anlayışın örgütte yerleştirilmesi ve personelin bu amaçlara ulaşmak için gösterilen ortak çabalara çalışmalarıyla yapacağı katkının derecesini artırıcı biçimde yönetilmesi, değerlendirilmesi, ücretlendirilmesi ya da ödüllendirilmesi ve geliştirilmesi sürecidir¹⁰⁸.

¹⁰⁵ PUMA, **Government of the Future, OECD Public Management Policy Brief**, 2001, s.2. <http://www.oecd.org/dataoecd/1/5/1917165.pdf>, (Erişim: 06.10.2009).

¹⁰⁶ PUMA, 1997, a.g.e., s.8.

¹⁰⁷ **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ed: Balcı ve Diğerleri, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2003, s. 169.

¹⁰⁸ Aydın, a. g. e. , s. 116.

B. Performans Yönetimi Yaklaşımları, Kapsamı ve Unsurları

Performans yönetimine ilişkin olarak farklı ülkelerce kendi kurumsal yapıları, kültürleri göz önünde bulundurularak uygulamaya yönelik farklı yaklaşımlar benimsenmesine rağmen söz konusu yaklaşımlar benzer nitelikte bazı kurumsal yapılanmaları, kültürel değişiklikleri ve araçların kullanılmasını beraberinde getirmektedir.

Reformlar, merkezi idarelerin liderliğinde, standart ve kuralların belirlenmesi ve diğer idarelere yaygınlaştırılması yoluyla hiyerarşik olarak yukarıdan-aşağıya uygulanan bir yaklaşımla (top-down approach) yürütülebilmektedir. Buna karşın, idarelerin gönüllülük esasına göre reforma katıldığı, bu kapsamda kendi yöntem ve yaklaşımlarını oluşturmakta serbest olduğu hiyerarşik olarak aşağıdan yukarıya (bottom-up approach) uygulanan bir yaklaşım da söz konusu olabilmektedir. Bununla birlikte reformların uygulanmasında aşamalı bir geçiş süreci (incremental) ve edinilen tecrübeler ışığında sistemin geliştirilmesi yöntemi benimsenebildiği gibi bir dizi köklü değişimin aynı anda uygulanması da (big bang) söz konusu olabilmektedir. Nitekim, reformlar ABD, İngiltere, Hollanda, Kanada gibi ülkelerde merkezi olarak gerçekleştirilirken, Danimarka, İsveç gibi İskandinav ülkelerinde oldukça adem-i merkeziyetçi bir yapı mevcuttur¹⁰⁹.

Söz konusu yaklaşımların şüphesiz olumlu ve olumsuz yanları bulunmaktadır. Bununla birlikte, uzun yıllardır reform çalışmalarında bulunan ülkelerin uygulamaları da dikkate alındığında, merkezi olarak çeşitli yasa ve düzenlemeler yoluyla reformlara rehberlik edilmesi ve standartların belirlenerek, öncelikle pilot uygulamalarla başlayarak, diğer idarelere yaygınlaştırılması şeklinde ve aşamalı bir geçişle uygulanan yöntemin sistemin başarısında daha etkili olduğu söylenebilir.

Reform çalışmaları, sisteme geçişe yönelik temel yaklaşımlarla birlikte daha önce de ifade edildiği üzere kurumsal yapıya, yönetime ve bütçelemeye ilişkin kültürel bir

¹⁰⁹ OECD, **Performance Budgeting in OECD Countries**, 2007, s.33–36.
http://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/DiverseUnterlagenSt_10396/OECD_Studie_Performance_Budgeting.pdf (Erişim: 10.10.2009)

değişimi ve yeni araçların geliştirilmesini beraberinde getirmektedir. Bu kültürel değişimi desteklemek amacıyla planlama, hedef belirleme, kaynak yönetimi, performans izleme ve raporlama, düzenli olarak değerlendirme gibi bir dizi teknik kullanılmaktadır¹¹⁰.

Yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda, performans yönetiminin temel unsurları arasında stratejik planlama, performans ölçümü, performans esaslı bütçeleme, performans denetimi ve performans değerlendirmesinin yer aldığını söylemek mümkündür. Ancak, söz konusu unsurlar ayrı kavramlar olarak değil, birbirinin tamamlayıcısı olarak bütüncül bir yaklaşımla ele alınmalıdır.

1. Stratejik Planlama

Yeni kamu yönetimi anlayışı, yönetimde etkinlik ve verimliliği temel almaktadır. Geleceğin belirsizliklerine karşı hazırlıklı olma, hızlı karar alma ve sorunlara süratle uygun çözümler bulma, değişime uyum sağlamanın temel gerekleridir. Performans yönetimi sürecinin ilk aşamasını, orta/uzun vadeli planlama yapılması oluşturur. Söz konusu planlama, amaç ve hedeflerin belirlenmesini ve bunlara nasıl ulaşılabileceğine ilişkin yol ve yöntemlerin tarif edilmesini içeren bir süreçtir. Bunu sağlamanın bir aracı olarak kullanılan dokümanlardan biri stratejik planlardır.

5018 sayılı Kanunun 9'uncu maddesinde stratejik plan, planlama mantığı içinde şöyle tanımlanmaktadır: "Kamu idarelerince; 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 hazırlanan plandır." Kısaca ifade etmek gerekirse stratejik plan, bir idarenin bulunduğu nokta ile ulaşmayı arzu ettiği durum arasındaki yolu tarif eden belge olarak niteleyebiliriz.

¹¹⁰ PUMA, 1997, a.g.e. , s.10.

Stratejik plan, kurumun stratejik amaç ve hedeflerini ortaya koyan ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri belirleyen bir süreçtir. Bu kapsamda plan, geleceğe yönelik bir bakış açısı taşır. Stratejik planların işlevsel olabilmesi, stratejik planlarda yer alan amaç ve hedeflerden belirli bir maliyet gerektirenlerin bütçelerde yerini bulmasına bağlıdır. Hükümetlerin öncelikleri, stratejik planlarda kendini bulur. Bütçelerin stratejik planların üzerine oturtulması, hükümetlerin öncelikleri ile kaynak tahsisi bağının kurulduğu anlamına da gelmektedir. Ancak, daha fazla kaynak alabilmek için stratejik planların, idarelerin gerçek stratejik amaç ve hedeflerinin de ötesinde fazla bilgiyi içermesi, stratejik planları amacından saptırabilir ve stratejik amaç ve hedeflere odaklanması gereken stratejik planları işlevsiz hale getirebilir. Ancak, stratejik planların, mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun bir gereği olarak kamu idareleri tarafından hazırlandığını vurgulamak gerekir.

Stratejik planlama, bir kuruluşun aşağıdaki üç temel soruyu cevaplandırmasına yardımcı olur:

- Neredeyiz?
- Nereye gitmek istiyoruz?
- Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?

“Neredeyiz?” sorusuna, kuruluşun faaliyetini gerçekleştirdiği ortamın kapsamlı bir biçimde incelenmesini ve değerlendirilmesini içeren durum analizi yapılarak cevap verilir.

“Nereye gitmek istiyoruz?” sorusu, kuruluşun varoluş nedeninin ifade edilmesi anlamına gelen misyon; ulaşılması arzu edilen geleceğin ifadesi olan vizyon; kuruluşun faaliyetlerine yön veren ilkeler ile stratejik amaçlar ve hedeflerin neler olması gerektiğini cevaplandırır.

Stratejik amaçlar ve hedeflere ulaşmak için kullanılacak yöntemler olan stratejiler ve bu stratejileri uygulamaya yönelik faaliyet ve projeler ise, “Gitmek istediğimiz yere nasıl ulaşabiliriz?” sorusunu cevaplandırır.

İdarelerin hazırladıkları stratejik planlar, kamusal kaynakların stratejik önceliklere göre dağıtılması hususunda yönlendirici belgeler haline gelmektedir. İdarenin stratejik planında üç düzey öngörülür. Birinci düzeyde misyon, vizyon ve

ilkeler yer alırken, ikinci düzeyde stratejik amaç ve hedefler, üçüncü düzeyde de faaliyet ve projeler yer almaktadır.

Stratejik planlarla ilgili olarak üzerinde durulması gereken en önemli konu, bu planların çok yıllık bazda ele alınması ve bütçeyle ilişkisinin kurulmasıdır. Buna stratejik planların ayakları yere basar hale getirilmesi de denilebilir¹¹¹.

2. Performans Esaslı Bütçeleme

Uzun yıllardan beri aşırı merkeziyetçi yapı içinde çalışan ve inisiyatif tanınmayan kamu idareleri, politika üretme kapasitesinden yoksun hale gelmişleridir. Bu sorundan yola çıkarak kamuda yeniden yapılanma çerçevesinde, kamu idarelerinin ulusal plan ve stratejilere uygun stratejik planlarını hazırlamaları, bu yolla politika ve stratejilerini açık bir şekilde ifade edebilmeleri, bu politika ve stratejilere uygun bütçeler hazırlamaları ve geliştirecekleri performans göstergeleri yoluyla başarılarını ölçme gereği ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımın doğal bir sonucu, kamu mali yönetiminde girdi odaklı geleneksel bütçeleme anlayışından, çıktı-sonuç odaklı bütçeleme anlayışına geçilmesi olmuştur.

Performans esaslı bütçeleme yaklaşımı, harcamada meydana gelecek her artış ile çıktı ya da performans bağlantısını kurmaya çalışır. Bunu gerçekleştirmek de sunulan kamu hizmetlerinin birim maliyetinin bulunmasını gerektirir. Bu da etkin bir maliyet muhasebesi uygulamasını beraberinde getirir. Çünkü, kamu sektörünün performansının ölçülebilmesi bakımından hizmetin kalitesinde ya da seviyesinde meydana gelen değişimin marjinal maliyetini ölçmek gerekir. Kuşkusuz bu söylenenler performans esaslı bütçelemenin en katı şeklini tarif etmektedir. Ayrıca, idareler de yürütmekte oldukları kamu hizmetlerinin detaylı bir şekilde ortaya dökülmesinden pek hoşnut olmazlar. Teknik problemler yanında yaşanan kurumsal dirençler nedeniyle kolay uygulanamadığı içindir ki; 50 yıl önce başlayan performans esaslı bütçeleme uygulamasında çok az mesafe alınmıştır. Bütün bunlara rağmen, kamu hizmetlerinin sunumunda etkinlik ve verimliliği artırma çabaları, kamu kaynaklarının kalite ve

¹¹¹ M. Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Bütçe Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Mayıs 2005, ss. 145-147.

etkinlik kriterleri dikkate alınarak tahsis edilmesi, artık günümüz bütçe sistemlerinin en öncelikli amacı haline gelmiştir. Dolayısıyla geleneksel bütçe sistemleri yoluyla kaynakların tahsisinde, sadece sunulacak kamu hizmetinin bedelinin dikkate alındığı bir bütçeleme anlayışı artık çok gerilerde kalmıştır. Bütçeleme anlayışında meydana gelen bu değişim, merkezden yönetimi esas alan bir yönetim anlayışından, yetki ve sorumlulukların devredildiği kaynakların yerinden yönetimini esas alan bir yönetim anlayışını da beraberinde getirmektedir¹¹².

Bu gelişmelere paralel olarak 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde mali disiplin, hesap verebilirlik ve mali saydamlık hedeflenerek kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlamak üzere performans esaslı bütçelemeye geçiş öngörülmüştür. Kanununun 9'uncu maddesi, "Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme" başlığını taşımaktadır. Bu maddeye göre, kamu idareleri stratejik plan hazırlamak ve bütçelerini de bu planda yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak oluşturmak zorundadır. Bu kapsamda 5018 sayılı Kanun performans esaslı bütçeleme anlayışına geçişi öngörmektedir.

Performans esaslı bütçeleme, kamu hizmetlerine ödenek tahsisi yapılmadan önce yürütülecek faaliyet ve projelerin maliyetlendirilmesini ve bunlara yönelik performans hedefleri oluşturulmasını öngören bir bütçe yönetim sistemidir. Böylece sistemde kamu hizmetlerine yönelik ödenek tahsisi çıktılar ve sonuçlarla ilişkilendirilmektedir¹¹³.

Performans esaslı bütçeleme konusunda değişik tanımlamalara yer verilmekle birlikte sistemi bütünüyle ortaya koyan genel bir tanım şu şekilde verilebilir: Performans esaslı bütçeleme; performans yönetimi anlayışının bir parçası olup, organizasyonun misyon ve vizyonuna uygun olarak önceden belirlenmiş amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamak üzere, kaynakların tahsisini amaçlayan ve önceden belirlenmiş performans

¹¹² Mutluer ve Diğerleri, **a.g.e.** , s.141.

¹¹³ Haluk Egeli, Ahmet Akdeniz, Mehmet Aksaraylı, Kamil Tüğen, Ahmet Özen, "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye'deki Kamu Kurumları Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 22, Sayı: 1, 2007, s. 28.

ölçütlerine göre, organizasyonun amaçlarına ulaşip ulaşmadığının izlenmesini içeren bir bütçeleme süreci yaklaşımıdır.

Performans esaslı bütçeleme sistemi, eğer gerekli tüm unsurlar ve faktörler dikkate alınırsa etkin işleyebilecek bir sistem olarak ifade edilebilir. Gerekli altyapı bütünüyle tamamlanmadan sistemden rasyonel sonuçlara ulaşmak mümkün değildir. Performans esaslı bütçeleme sisteminden beklenen etkinliğin sağlanması açısından aşağıda belirtilen unsurlara dikkat edilmelidir:

- Eş zamanlı bir bilgi ağına olan ihtiyaç,
- Performans kültürüne sahip yeterli personel,
- Performansa odaklanan bir kamu yönetim anlayışı,
- Ekonomik ve siyasi yapının istikrarlılığı,
- Toplumun kamu hizmetlerinden beklentilerinin kalitesi,
- Performansa dayalı bir ücret sistemi,
- Siyasi karar alıcıların sisteme olan inancı.

Söz konusu unsurlar sistemin işleyişi yönünden tamamlayıcı bir rol oynadıklarından, performans esaslı bütçeleme sisteminin etkinliğinin ölçülebilmesi bakımından zorunlu kabul edilmektedir. Dolayısıyla performans esaslı bütçelemeye yönelik bir bütçe sisteminde yapısal düzenlemelere gidilirken, söz konusu unsurların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Buna göre ülkeler kendi yapısal koşullarının elverdiği ölçülerde bütçe sistemlerini bu çerçevede yeniden yapılandırmaya çalışmaktadır.¹¹⁴

Performans esaslı bütçeleme anlayışı aynı zamanda kamu idarelerinde performansa dayalı bir yönetim anlayışının yerleşmesine de yardımcı olacaktır. Performans esaslı bütçeleme sisteminde öngörülen performans bilgisi sistemi, bunu sağlamanın aracıdır. Performans hedef ve göstergelerinin oluşturulması, performansın bu hedef ve göstergelere göre değerlendirilmesi, dolayısıyla idarelerin faaliyetlerinin

¹¹⁴ Kamil Tüğen, Haluk Egeli, Ahmet Özen, “Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları ve Bütçe Uygulamaları”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt: 44, Sayı: 509, s. 36.

bilgi ve verilere dayalı olarak izlenmesini gerekli kılmaktadır. Ayrıca böyle bir sistemin kurulması, performans denetimi için de uygun ortamın kurulmasına yardımcı olacaktır. Çünkü performans esaslı bir bütçeleme sistemi oluşturulmadan, performans denetiminin yapılmaya çalışılması çok anlamlı sonuçlar vermeyebilecektir. Çünkü performans denetimi, kamu idarelerinin sorumlulukları çerçevesinde faaliyetlerini yürütürken kaynakların etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını kontrol etmenin en önemli aracıdır. Diğer bir deyişle, kamu idarelerinin doğru şeyler yapıp yapmadıkları, doğru şeyleri de en az maliyetle yapıp yapmadıklarının tespiti, ancak etkin işleyen bir performans bilgi sisteminin varlığı ile mümkün hale gelecektir¹¹⁵.

3. Performans Ölçümü

a. Performans Ölçümünün Tanımı ve Amacı

Performans ölçümü, basit bir ifadeyle, bir devletin sunduğu hizmetlerin kamusal ihtiyaçlara ne kadar yanıt verebildiğini öğrenmek ve açıklamak için yapılan sistematik bir girişim olup, kısaca kamu sektörünün kabul edilebilir bir maliyetle, kaliteli üretim yapıp yapmadığının belirlenmesinde kullanılan bir araçtır¹¹⁶.

Performans ölçümü, performans hedeflerinin ve göstergelerinin tanımlanması ve kaynak imkanlarına paralel olarak niceliksel hedeflerin oluşturulması, bunlara ilişkin verilerin toplanması, yıl içinde izlenmesi, değerlendirilmesi unsurlarını içerisinde bulundurmaktadır. Bu nedenle, idarelerde, yönetim bilgi sisteminin içerisinde bir performans bilgi sistemi oluşturulmasını gerekli kılmaktadır¹¹⁷.

Performans ölçümü bir kurumun önceden belirlenen amaçlara ve hedeflere göre ortaya çıkan ürünleri, hizmetleri ve/veya sonuçları birlikte değerlendirmesine yönelik analitik bir süreçtir. Daha teknik bir ifadeyle, bir kurumun kullandığı kaynakları, ürettiği

¹¹⁵ Mutluer ve Diğerleri, **a.g.e.** , s.143.

¹¹⁶ Serpil Ağcakaya, “Yerel yönetimlerde Performans Ölçümü ve Benzer Tip Belediyelerde Mali Performans Uygulamaları”, **Sosyo Ekonomi**, Sayı: 9, Ocak- Haziran 2009-1, s. 29.

¹¹⁷ Ertan Erüz, “5018 Sayılı Kanuna Göre Performans Esaslı Bütçeleme”, İçinde: **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ed. C. Can Aktan, Seçkin Yayıncılık, 2006, s. 228.

ürünleri ve hizmetleri, elde ettiği sonuçları takip etmesi için düzenli ve sistematik biçimde veri toplaması, bunları analiz etmesi ve raporlaması süreci olarak tanımlanabilir. Uygulayıcılar açısından ise bir kurum tarafından veya bir program içinde yürütülen faaliyetlerin rakamsal olarak ifade edilmesi anlamına gelmektedir.

Bir kuruluşun yürüttüğü faaliyetlerde hedeflenen sonuçlara ulaşip ulaşamadığı, hizmetlerin verimli, etkin ve tutumlu bir düzeyde gerçekleşip gerçekleşmediği hususlarının değerlendirilmesinde performans ölçümü önemli bir yönetim aracı olarak işlev görür. Performans ölçümünden elde edilen bilgi “Hedefimiz nedir?”, “Arzuladığımız ve elde ettiğimiz sonuçlar nelerdir?”, “Başarılı olduğumuzu nasıl anlarız?”, “Bu başarıları verimli, etkili ve tutumlu bir biçimde mi elde ediyoruz?” ve “Ürettiğimiz hizmetler müşterilerimizi ve paydaşlarımızı ne ölçüde memnun ediyor?” gibi soruların cevabını arayan yöneticilere yapacakları değerlendirmelerde katkı sağlamaktadır.

Performans ölçümü kendi başına bir amaç olmayıp, gerektiğinde karar alma sürecinde yararlanmaya elverişli ve güvenilebilir bilgileri sağlamaya yönelik bir faaliyettir. Performans ölçümü genel anlamda bir kuruluşun (bir programın, bir hizmetin ve bir bölümün) yaptığı işleri daha iyi anlamasına ve performansını geliştirmesine yardımcı olur¹¹⁸.

Sağlıklı bir performans ölçümünden kurum faaliyetlerinin arzulanan sonuçları ne ölçüde yerine getirdiğine ilişkin bir değerlendirme yapmaya imkan vermesi beklenmektedir.

¹¹⁸ Sacit Yörüker, Levent Karabeyli, Safiye Kaya, Baran Özeren, **Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu**, T. C. Sayıştay Başkanlığı, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, Ankara, Eylül 2003, s. 9.

b. Performans Ölçümünün Faydaları

Performans ölçümünün faydalarını ise şöyle sıralayabiliriz¹¹⁹;

- Yöneticilere kurumlarını daha iyi yönetmeleri için elverişli bilgiler sağlar.
- Yönetim uygulamalarının gelişmesini, başka bir deyişle yöneticilerin önceden belirlenmiş sonuçlara ulaşmak üzere programlarını daha etkili biçimde yürütmelerini sağlar.
- Planlar, programlar ve süreçlerde ortaya çıkan problemlere işaret etmek suretiyle çözümler geliştirilmesine yani süreklilik temelinde bir gelişme sağlanmasına yardımcı olur.
- Kurum çalışanları ile kurum performansı arasında bağlantı kurar ve onların hesap verme yükümlülüklerini yerine getirmede güven duymalarını sağlayarak onları motive eder.
- Bütçe hazırlama sürecine açıklık getirmek suretiyle, desteklenecek faaliyetlere ihtiyaç duyulan kaynakların aktarılmasına ve ayrılacak fonların belirlenmesine yardım eder.
- Dışa dönük raporlama yoluyla kamuoyunun ilgisinin kurum hizmetlerine çevrilmesini, böylece kurum hizmet kalitesinin artmasına katkıda bulunur.
- Programların daha anlaşılır olmasına ve böylece vatandaşlara karşı hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesine zemin hazırlar.
- Politikaların, planların ve programların değerlendirilmesi bakımından politika belirleyenlere ve karar verenlere yardımcı olur.

c. Performans Ölçüm Kavramları

Performans ölçüm sistemi beşli başlı bazı kavramlara dayanmaktadır. Bu nedenle, performans ölçümüne ilişkin kavramsal çerçevenin belirlenmesi önemlidir.

¹¹⁹ OECD, **Performance Management in Government: Performance Measurement and Results Oriented Management**, PUMA Occasional Papers, No. 3, Paris, 1993, p. 4.

(1) Genel Olarak Performans Ölçüm Kavramları

Performans ölçümü; girdiler, çıktılar, sonuçlar, verimlilik, etkinlik, tutumluluk, kalite, üretkenlik, hedefler, göstergeler, ölçüler, kriterler gibi çeşitli unsurları içeren bir süreçtir. Bir performans ölçüm rejimi; kapsayıcı, uygun, sınırlandırılmış, geçerli, güvenilir, tutarlı olmalıdır¹²⁰. Performans ölçümüne ilişkin literatüre bakıldığında performans ölçümünün; girdi, çıktı, sonuç, program, performans hedefi, performans göstergesi, performans kriteri, performans standardı, performans bilgisi gibi önemli bazı kavramlara dayandığı görülmektedir. Bu kavramlar kısaca şöyle tanımlanabilir;

Program; ortak bir stratejik amaca katkıda bulunan faaliyetler toplamıdır. Program, bir kurumun ana fonksiyonuna doğrudan katkıda bulunan faaliyetler olarak da tanımlanmaktadır. Programlar genellikle alt programlara, faaliyetlere, projelere ayrılır.

Girdi; program çıktılarının üretiminde kullanılan her türlü kaynaktır(insan kaynağı, malzeme, araç-gereç, varlıklar, vs.).

Çıktı; bir program tarafından üretilen ve sunulan ürün veya hizmetlerdir (örneğin, açılan kurs sayısı, işleme tabi tutulmuş olay sayısı gibi). Çıktılar sonuçlardan daha kolay belirlenebilir.

Sonuç; programın doğrudan çıktılarının ötesindeki bütün etkileri veya neticeleridir. Sonuçlar çıktılardan ayırt edilmelidir. Örneğin, bir eğitim programının çıktısı, eğitim kursunda kazandırılan bir beceri olurken, programın arzulanan sonucu istihdam olabilir

Hedefler; belirlenmiş bir gelecek zamanda ulaşılabilecek ölçülebilir performans seviyeleri veya bu seviyedeki değişikliklerdir¹²¹.

¹²⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, **Performans Ölçümü ve Performans Denetimi**, Ankara, 1997, s. 16.

¹²¹ Candan, a. g. e. , s. 87.

Stratejik Planlamaya Dayalı Bütçe Sistemi İçin Bir Örnek:¹²²

Stratejik Amaç: Okuma yazma bilmeyen nüfus oranını azaltmak.

Hedef: 2010 yılı sonunda, kursun düzenlendiği bölgede okuma yazma bilmeyen erkek nüfus oranını %10'dan %8'e, kadın nüfus oranını %21'den %18'e düşürmek.

Performans Göstergeleri:

Girdi: Okuma yazma kursu için gereken öğretmen, bina ve malzeme miktarı.

Çıktı: Kursu tamamlayan erkek ve kadın kursiyer sayısı.

Sonuçlar:

- Kursun sonunda ilköğretim 1'inci kademe seviyesinde okuyup yazabilen kursiyer sayısı

- hedef nüfus içinde okur yazarlıktaki yüzde artış.

Verimlilik: Kursiyer başına maliyet.

(2) Performans Ölçüleri ve Performans Göstergeleri

Performans ölçüleri ve performans göstergeleri birbirinden farklı terimler olmakla birlikte, çoğu zaman aynı anlama gelmek üzere birbirinin yerine kullanılabilir. Keza, performans ölçümü kavramı da sıklıkla hem ölçüleri hem de göstergeleri ihtiva edecek şekilde kullanılmaktadır.

Genel bir ifadeyle, performans ölçüleri bir amaca ulaşılmasında doğrudan bilgi sağlayan, performans göstergeleri ise dolaylı bilgi veren ölçümler için kullanılmaktadır. Göstergeler, çoğu zaman ölçülerin alt seti olarak kabul edilmekte ve performansı daha alt düzeyde ölçebilmektedir.

Performans ölçüleri; performansın bazı boyutlarının doğrudan, net ve eksiksiz biçimde rakamsal olarak ifade edilmesidir. Hedeflere karşılık hizmetlerin ne kadar iyi yürütüldüğünü gösteren sayısal ifadelerdir. Örneğin, ameliyat edilen hasta sayısı, okuma yazma kursunu bitirenlerin sayısı, trafik kazalarındaki azalış oranı gibi.

¹²² Kamil Tüğen, **Devlet Bütçesi**, Bassaray Matbaası, İzmir, Eylül 2009, s. 199.

Performans ölçüleri esasen yapılmak istenenlere ilişkin standartları, somut hedefleri ya da kıyasları kapsar. Standartlar önceden belirlenmiş mükemmellik düzeyleri olup, performansın veya mükemmelliğin asgari düzeyini ifade eder. Somut hedefler ise kurum içinde oluşturulmuş standartlar olup önceki yıllara ilişkin sonuçlara dayanır. Kıyaslar sektörde en iyi performansı gösteren verilerden sağlanabilir¹²³.

Performans göstergeleri dolaylı ölçüler olup doğrudan ölçüm yapmanın zor olduğu, açık ve kesin bir sebep-sonuç ilişkisinin kurulamadığı durumlarda çıktı ve performansla ilgili birtakım bilgiler vermektedir. Göstergeler kurum faaliyetinin değişik yönlerini ölçen doğrudan ölçüler arasındaki ilişkiden türetilir ve bir dizin, bir oran, birim başına bir ölçü şeklinde veya bir başka karşılaştırma şeklinde ifade edilir. Bunlar, ölçülen performansı daha alt düzeyde karşılamaktadır. Örneğin, bağımlılık yaratan ilaç alışkanlığını önleme projesinin etkinlik göstergesi olarak yasadışı ilaçların karaborsa fiyatı veya sosyal yardım kurumunca sağlanan hizmetin kalitesi bakımından yardım parası alanların tatmin düzeyi¹²⁴. Kamu sektöründe nihai etkileri ölçmek şöyle dursun, çıktıları ölçme gücü dikkate alınırsa göstergelerin daha fazla kullanıldığı söylenebilir.

d. Performans Ölçü Çeşitleri

Performans ölçüleri çok farklı kategorilerde sınıflandırılmaktadır. Genellikle, bir sürecin mantıken işlemesine dayalı olan ve yaygın olarak yararlanılan sınıflamaya göre beş tür performans ölçüsü bulunmaktadır; girdi ölçüleri, çıktı ölçüleri, sonuç ölçüleri, verimlilik ölçüleri ve kalite ölçüleri.

Kamu kurumlarındaki çıktıların ve sonuçların farklı özellikler taşıması ve farklı grupların ilgilerinin de değişik alanlara yönelmesi nedeniyle tutumluluk, etkinlik ve finansal ölçüler de zaman zaman yukarıda belirtilen beşli ölçü grubunun içine girebilmektedir.

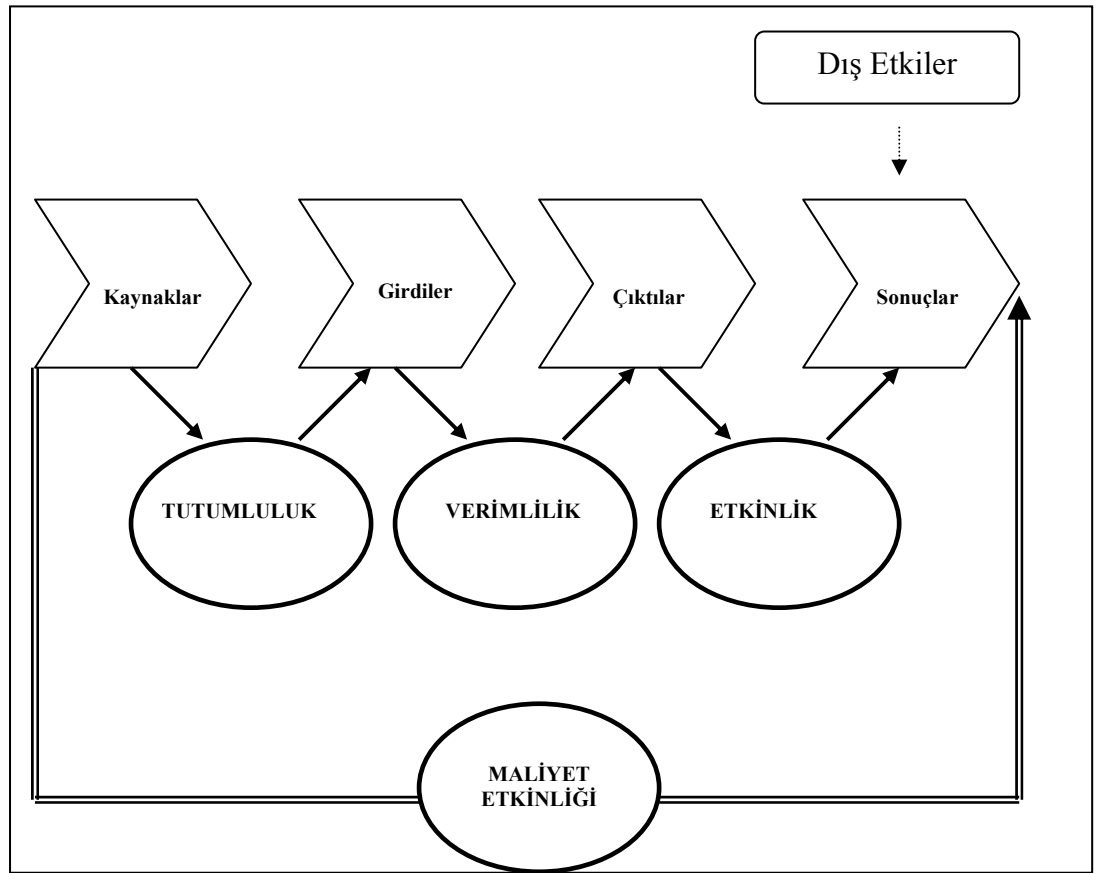
Farklı grupların varlığı ve ilgileri performansın değişik yönleri üzerinde yoğunlaşılmasına yol açmaktadır. Örneğin, yöneticiler, verimliliğe ve yıllık hedeflere

¹²³ Yörüker ve Diğerleri, “Sayıştay’ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu”, s. 13.

¹²⁴ Yörüker ve Diğerleri, “Sayıştay’ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu”, s. 13.

ulaşmaya, politikacılar maliyetlere ve politika hedeflerine ulaşmaya, tüketiciler, müşteriler ve hizmetten yararlananlar da hizmet kalitesine ilgi duyarlar. Bu nedenle performansın değişik boyutlarını ölçen ölçüler üzerinde kısaca durulmasında yarar bulunmaktadır.

Şekil 1: Performans ölçüleri ile ilgili temel kavramlar ve birbirleriyle bağlantıları



Kaynak: Yörüker ve Diğerleri, "Sayıştay'ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu", s. 15.

Girdi Ölçüleri (Kullanılan Kaynaklar): Belli bir ürünü veya hizmeti üretmek için gerekli olan kaynak miktarını gösterir. İş yapmak için hangi kaynaklara sahip olduğumuz ve hangi kaynaklara ihtiyacımız olduğu sorusuna cevap verir. Bu ölçüler hizmet sağlanmasının toplam maliyetini, kullanılan kaynakların miktarını ve/veya bileşimini ya da hizmete duyulan talebi gösterir.

Çıktı Ölçüleri (Tamamlanan Faaliyetler): Ne üreteceğiz ve hangi faaliyetleri bitireceğiz sorusuna yanıt arar. Çıktılar programın ne ürettiğini belirlemekte yararlıdır. Ancak bu ölçüler programın amaçlarına ulaşip ulaşmadığını, sunulan hizmetlerin verimli ve kaliteli olup olmadığını göstermez. Belli hizmet taleplerine yanıt vermek için ne kadar personel/zaman tahsis edildiğini gösteren iş yükü ölçüleri en yaygın olarak kullanılan çıktı ölçüleridir.

Sonuç Ölçüleri (Ulaşılan Sonuçlar): Hangi sonuçlara ulaşıldığı sorusunu yanıtlar. Amacın birkaç yılda gerçekleştirilmesi söz konusu değil ise hem orta dönemli hem de uzun dönemli sonuçlar ölçülebilir. Yöneticiler, politikacılar, müşteriler, paydaşlar genellikle sonuç ölçüleriyle ilgilidir. Çünkü müşteri ihtiyaçlarının ve paydaş beklentilerinin ne ölçüde karşılandığını gösterir.

Çıktı ölçüleri ile sonuç ölçüleri sık sık birbirine karıştırılır. Kurumun ya da programın ne kadar başarılı olduğu ile (sonuç ölçüsü) ne kadar iş yaptığı (çıktı ölçüsü) birbirinden farklıdır.

Tutumluluk Ölçüleri (Kaynakların Ne Kadar Az Masrafla Kullanıldığı): Tutumluluk ve verimlilik ölçüleri planlanan çıktıların üretilmesinde yararlanılan süreçler, girdilerin ve çıktıların maliyeti hakkında bilgi verir. Tutumluluk, en düşük maliyetle uygun kalitede çıktı ve kaynaklar temin edilmesidir. Bir kurum, mal ve hizmetlerini mümkün olan en ucuz fiyattan satın alıyorsa tutumlu davranmaktadır¹²⁵.

Verimlilik Ölçüleri (Kaynakların Ne Kadar İyi Kullanıldığı): Verimlilik, genellikle bir faaliyet için kullanılan girdiler ile üretilen çıktılar arasındaki ilişkiyi tanımlamak için kullanılmaktadır. Verimlilik ölçüsü de çıktılar ile girdiler arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Verimlilik ölçüsü üretkenlik ölçüsü olarak da bilinir. Verimlilik ölçüsü maliyet (TL) cinsinden veya her birimin süresi cinsinden ifade edilir. Birim maliyetler verimlilik ölçülerinin yaygın örnekleridir.

Etkinlik Ölçüleri (Hedeflere Ne Ölçüde Ulaşıldığı): Etkinlik ölçüleri programın çıktılarının arzulan sonuçlara yol açıp açmadığına bakar. Etkinliğin ölçülmesine

¹²⁵ Yörüker ve Diğerleri, “Sayıştay’ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu”, ss. 17-18.

çalışmak organizasyonun dışında sonuçlar üzerinde etki yaratacak pek çok etkinin bulunması halinde, özellikle, önem taşımaktadır.

Kalite Ölçüleri: Hizmet kalitesi süreçlerin, çıktılarının ve sonuçlarının müşterilerin ihtiyaçlarını karşılama derecesidir. Kalite ölçüleri müşterilerin ve paydaşların beklentilerinin ve ihtiyaçlarının karşılanmasındaki etkinliğin ölçülmesidir.¹²⁶

Bu anlatılan bilgilere ilişkin karşılaştırmalı örnekler aşağıdaki tabloda belirtilmiştir.

Tablo 1: Performans ölçüleri ile ilgili örnekler

Girdi	Çıktı	Sonuç	Verimlilik	Kalite
-Okuma yazma kursuna katılan yetişkinlerin sayısı -Türkiye’de halihazırdaki okuryazarlık oranı	-Yetişkinlere yönelik okuma yazma kursunu bitiren öğrencilerin sayısı	-Kursta 3’üncü sınıf öğrencilerinin düzeyinde okuma yazma öğrenenlerin sayısı -Okuryazarlık oranında artış yüzdesi	-Öğrenci başına maliyet -Kursa katılanların sayısının kursu bitirenlerin sayısına oranlanması	-Kurs içeriğinden ve öğretmenlerden memnun olan öğrencilerin yüzdesi
-Rehabilitasyon hizmeti verilmeye elverişli müşteri sayısı	-Rehabilitasyon hizmeti verilen müşteri sayısı	-Rehabilitasyon edilen müşteri yüzdesi -Rehabilitasyon edilen müşterilerin gelirlerinde meydana gelen artış yüzdesi	-Hizmet verilen müşteri başına maliyet -Rehabilitasyon hizmeti verilen müşteri sayısının bu hizmetin verilmesine elverişli olanlara oranı	-Hizmetten yararlananların ortalama memnuniyet derecesi
-Ruhsat için başvuruların sayısı	-Verilen ruhsatların sayısı	-Uygun şartları taşıyan kuruluşların sayısı	-Ruhsat işlemleri için gereken zaman -Verilen ruhsatların birim maliyeti	-Ruhsat işlemlerindeki hataların azalma yüzdesi
-İşsizlerin iş bulmalarına yardımcı olan danışman sayısı	-Hizmet verilen insan sayısı	-Asgari ücretin üzerinde ücretle işe yerleştirilenlerin sayısı -İşsizlik oranında meydana gelen azalma	-Danışman başına düşen hizmet verilen insan sayısı -Kişi başına düşen danışmanlık hizmet süresi	-Danışmanlık ihtiyaçlara uygun şekilde görev yaptığını belirtenlerin yüzdesi

Kaynak: Yörüker ve Diğerleri, “Sayıştay’ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu”, s. 18.

¹²⁶ T. C. Sayıştay Başkanlığı, “Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu”, s. 21.

e. Performans Ölçüm Sistemi ve Aşamaları

Performansın ölçülmesi gerçekten zor ve karmaşık süreçleri ve mekanizmaları gerektirmektedir. Bu nedenle etkili bir performans ölçüm sisteminin tasarlanmasından söz edilmektedir. İyi bir performans ölçü seti her zaman eksiksiz bir şekilde belirlenmeyebilir. Dahası oluşturulan ölçü setinin kurum içinde benimsenip kullanılması her zaman mümkün olmayabilir. Bu nedenle, performans ölçülerinin kurumda olumlu bir etki yaratması ve kurumsal süreçlerde etkili bir rol oynayabilmesi için bir performans ölçüm ve izleme sistemi tasarlanmalı ve performans ölçüleri bu ölçüm sistemi içinde geliştirilmelidir.

Performansın ölçümü, belirli bir dönem boyunca bir kurum tarafından veya bir program altında yürütülen faaliyetlerin rakamlarla ifade edilmesidir. Sağlıklı bir performans ölçümü, program faaliyetlerinin arzulanan sonuçları ne derece yerine getirdiği hakkında bir değerlendirme yapmaya imkan verir.¹²⁷

Performans ölçüm sistemi;

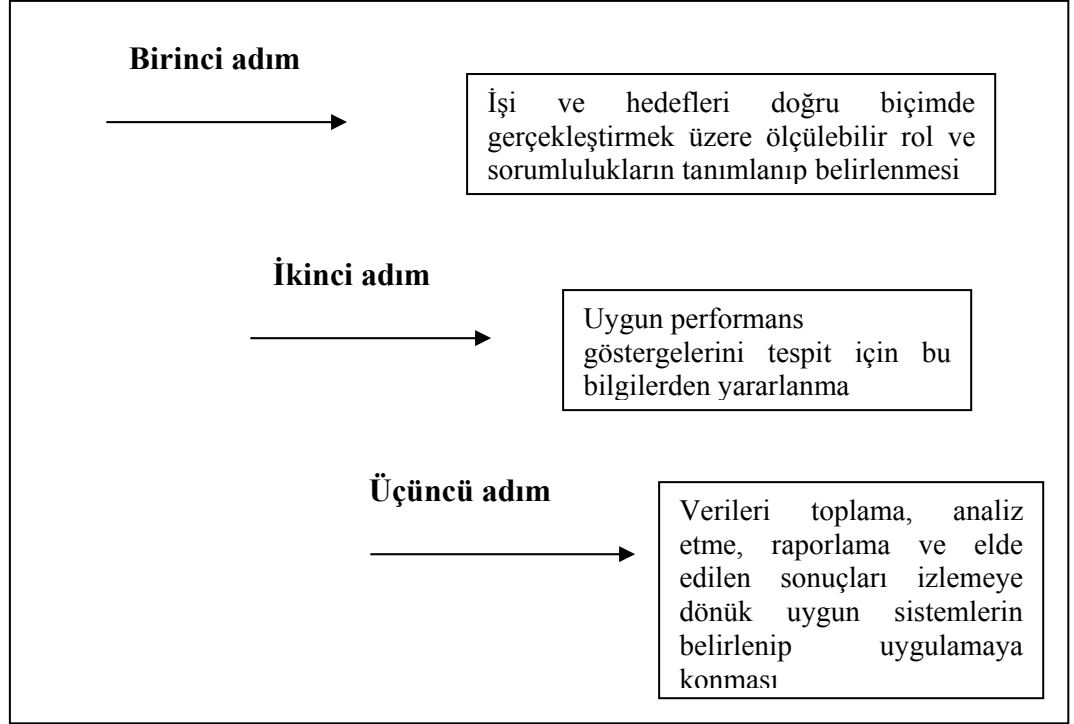
- Faaliyetleri ve hedefleri doğru şekilde belirlemek
- Uygun performans ölçüleri tespit etmek
- Verileri toplamaya, raporlamaya ve izlemeye yönelik doğru sistemleri

uygulamaya koymak

Şeklinde temel üç aşamadan oluşmaktadır.

¹²⁷ NAO, Performance Measurement: What To Look for in Value for Money, “**Performans Ölçümü: Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler**”, Çev: C. Suat Aral, Ankara, T. C. Sayıştay Başkanlığı, 2001, s. 9.

Şekil 2: Performans ölçüm sisteminin aşamaları



Kaynak: Yörüker ve Diğerleri, “Sayıştay’ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu”, s. 26.

f. Performans Denetiminde Ölçme Sorunu

Performans esaslı bütçeleme, önceden belirlenen amaç ve hedeflere göre elde edilen çıktı ve sonuçların ölçümüne dayalı işleyiş sürecinin ifadesidir. Sistemin işleyişinde öncelikle, performans hedefleri belirlenmekte ve daha sonra bunlara uygun olarak performans kriterleri oluşturulmaktadır. Performans kriterleri üzerinden de performans ölçümü yapılmaktadır. Performans kriterleri, belirli bir dönem içindeki faaliyetlerin rakamsal ifadeleri olduğundan, gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda yapılan performans ölçümü, daha çok rakamsal ifadelerle kurumsal performansı ortaya koymaktadır¹²⁸.

Performans denetiminde ölçme ve ölçme için kullanılan kriterlerin belirlenmesi önemli bir sorundur. Ölçülemeyen bir şeyin kavranması ve de yönetilmesi mümkün

¹²⁸ Mesut Ünal, “Performans Ölçümü, Performans Denetimi ve Performans Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk**, Sayı: 130, Temmuz-Ağustos 2007, s. 34.

değildir. Ölçmede kullanılan kriterler son derece önemlidir. Eğer doğru kriterler belirlenmez ise subjektif sonuçlar elde edilecek, gerçeği ortaya koyan sonuçlardan uzaklaşılacak ve sonuçta yanlış politikaların üretilmesine sebep olunacaktır. Özellikle kamu sektöründe performans denetimini gündeme getirdiğimizde, sonuçları ölçebilecek kriterler bulmak oldukça zor olacaktır. Örneğin, hedeflenen bir faaliyette sosyal boyut dikkate alınmış, ekonomiklik unsuru kısmen ihlal edilmiş olabilir. Diğer yandan her faaliyet için aynı kriterin alınması da uygun olmayabilir. Dolayısıyla kriter belirlerken faaliyetin de özelliğine bakmak gerekecektir¹²⁹. Ayrıca yerel unsurların dikkate alınması da kriter belirlemede önemlidir. Örneğin uluslararası bir kurumun gelişmiş ülkeler için kullandığı bir kriterin az gelişmiş veya açlık sınırında yaşayan ülkeler için kullanılması bir anlam ifade etmeyecektir.

4. Performans Değerlendirmesi

Performans yönetiminin en önemli bileşenlerinden birisi performans değerlendirmesidir. Performans değerlendirme yoluyla kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı incelenerek saydamlık ve hesap verilebilirliğin sağlanması amaçlanmaktadır. Performans değerlendirme yapılarak bir kurumun stratejik amaç ve hedeflerinin doğru tespit edilip edilmediği ile bu amaç ve hedeflerin gerçekleşmesinde kullanılan faaliyet ve projelerin uygulama sonuçları incelenmektedir. Performans değerlendirme sonucunda bazı faaliyet ve projelere daha fazla önem verilebileceği gibi bazı faaliyet ve projelere devam edilmemesi gerektiğine de karar verilebilir. Böylece kamu kurumlarında uzun süreden beri devam eden ancak yapılması gerekli olmayan veya etkili ve verimli bir şekilde yerine getirilmeyen bazı faaliyet ve projelerin tespit edilmesi ve gerekiyorsa bu faaliyet ve projelerin uygulanmasına son verilmesi mümkün olmaktadır.

Performans değerlendirme, kamu idarelerinin belirledikleri stratejik amaç ve hedeflere ulaşmak için izledikleri yolun, performans hedeflerine ulaşmak üzere kullanılan yöntemler ile yürütülen faaliyet ve projelerin ve bunların sonucunda elde edilen çıktı ve sonuçların değerlendirilmesidir.

¹²⁹ Mehmet Koçdemir, “Yeniden Düzenlemeler ve Uluslararası Tanımlarıyla Mali Denetim ve Performans Denetimi”, **Mali Kılavuz**, Sayı: 24, s. 147.

Performans değerlendirmesi uluslararası uygulamalarda genellikle program değerlendirmesi ile eş anlamlı kullanılmaktadır. Ancak performans değerlendirmesi program değerlendirmesini de içine alan n değerlendirme ve uygulama sonrası değerlendirme ile kurum içi ve kurum dışı değerlendirme gibi pek çok türü kapsayan daha geniş bir kavramdır.

Performans değerlendirmesi, yürütülen faaliyet ve projelerin etkinliğinin araştırıldığı bir geri bildirim mekanizmasıdır. Değerlendirme yanında performans ölçümü, geleneksel denetim ve performans değerlendirmesi gibi başka geri bildirim mekanizmaları da vardır. Performans değerlendirmesi ile diğer geri bildirim mekanizmaları arasındaki farklılıkların ortaya konması performans değerlendirmesinin ne olduğunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

a. Performans Değerlendirmesi ve Performans Denetiminin Karşılaştırılması

Performans denetimi ve performans değerlendirmesinin her ikisi de amaç ve hedeflerin hangi oranda gerçekleştirildiği ve kamu kaynaklarının etkili ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını incelemektedir. Bunun yanında performans denetimi ile performans değerlendirilmesi yapılırken benzer yöntemlerden ve tekniklerden faydalanıldığından aralarındaki ayrımı çok keskin sınırlar içersinden belirlemek zordur.

Yukarıda bahsedilen benzerliklere karşın performans denetiminin performans değerlendirmesinden en önemli farkı denetimin mutlaka bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilmesi ve hesap verilebilirliğe daha fazla önem verilmesidir. Performans değerlendirilmesinde değerlendirme yapan kişilerin bağımsız olması zorunluluğu yoktur ve sorumlulukları tespit etmekten çok problemlerin nasıl üstesinden gelineceğine ilişkin öneriler yapmak daha ön plandadır. Ayrıca performans değerlendirilmesi daha çok kurumun yönetim yapısının geliştirmesi üzerine odaklanmaktadır¹³⁰.

¹³⁰ Ebru Yenice, ‘‘Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi’’, **Maliye Dergisi**, Sayı: 150, Ocak-Haziran 2006, s. 125.

b. Performans Ölçümü ve Performans Değerlendirmesinin Karşılaştırılması

Performans değerlendirilmesi ile performans ölçümü farklı araçlardır. Performans ölçümü performans göstergelerinin elde edilmesi üzerinde çalışırken, değerlendirme ele aldığı konuların özelliklerini ve neden sonuç ilişkilerini daha detaylı bir şekilde inceler. Değerlendirme, performansın artırılması için faaliyet ve projelerde yapılması gereken değişikliklerle ilgili önerilerde bulunur. Performans ölçümü kurumun mevcut durumunun fotoğrafını çekerek hedeflerine ulaşip ulaşmadığı ile ilgili bilgi verir. Ancak ölçüm sonuçlarına bakarak bir kurumun başarılı veya başarısız olduğu sonucuna varılmamalıdır.¹³¹ Bu şekilde bir yargıya varılabilmesi için performans değerlendirmesi yapılması gerekir. Performans değerlendirmesi, performans ölçümünden farklı olarak uygulanan politikalarla meydana gelen sonuçlar arasında nedensellik ilişkilerini ortaya çıkararak kamu müdahalelerinin mantığını ve sonuçlarını da açıklamaktadır.¹³²

c. Program Değerlendirmesi ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması

Program değerlendirilmesi, bir programın oluşum sürecinden, uygulanması ve sonuçlandırılması sürecine dek tüm aşamalarının incelenerek elde edilen bulguların değerlendirilmesine yönelik bir denetim uygulamasıdır. Bu denetimlerde incelenen programın amaç ve hedeflerinin mevcut koşullar çerçevesinde yeterli olup olmadığı, planlamasının gerçekçi ve uygulanabilir olup olmadığı, programın belirlenen hedefler çerçevesinde ve makul ölçüler dahilinde yürütülüp yürütülmediği, ulaşılan sonuçların programın beklentilerini karşılayıp karşılamadığı gibi konular periyodik bir şekilde, bağımsız ve objektif olarak ve sistematik araştırma tekniklerinin kullanılması suretiyle değerlendirilir.

Program değerlendirilmesi ile performans denetimi arasındaki başlıca farklar şu şekilde özetlenebilir:

¹³¹ Yenice, a. g. m. , s. 124.

¹³² OECD, **Improving Evaluation Practices: Best Practice Guidelines for Evaluation and Background Paper**, Organisation for Economic Co-operation and Development, 1999, p. 11.

- Performans denetiminde yönetimin verileri soruşturulurken, program değerlendirilmesinde bu verilerin kurum dışından denetçiler tarafından denetlenmiş olduğu varsayımı geçerli kabul edilir.

- Program değerlendirmesi işlemler üzerine yoğunlaşırken, performans denetimi sadece kaynakların yönetimi üzerine değil, aynı zamanda faaliyet, proje ve programların etkisi üzerinde durur.¹³³

5. Performans Denetimi

Performans yönetiminin bir parçası olarak performans denetimi, yönetim süreç ve sistemlerinin değerlendirilmesine yönelik olarak hükümetin politika, program veya faaliyetlerinin etkin biçimde işleyip işlemediğine ve istenilen sonuçlara ulaşıp ulaşılamadığına ilişkin yapılan incelemeler olarak ifade edilebilir. Performans denetiminin yerine getirilebilmesi açısından performans göstergeleri önemli bir araç olarak kullanılmaktadır.

Uluslararası Sayıştaylar Birliği'nin (International Organisations of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) belirlemiş olduğu denetim standartlarına göre performans denetimi hükümetin yükümlülüklerine, programlarına veya kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ekonomikliği ve etkinliğine ilişkin bağımsız olarak yapılan incelemelerdir. Bu kapsamda performans denetimi,¹³⁴

1- İdari faaliyetlerin sağlam yönetim ilke, politika ve uygulamaları çerçevesinde denetlenmesini;

2- Denetime tabi olan idarelerin insan, mali ve diğer kaynaklarının; bilgi sistemleri, performans göstergeleri ve bunların izlenmesine yönelik düzenlemeleri de içerecek şekilde belirlenmiş olan eksikliklerini gidermeye yönelik izledikleri prosedürlerin denetimini,

¹³³ H. Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, T.C Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 2007, s. 92.

¹³⁴ INTOSAI, **Code of Ethics and Auditing Standards, Chapter 1: Basic Principles of Government Auditing**, 1992, s.33.
<http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>, (05.08.2009).

3- İdarenin etkililiğinin denetimini, yani idarenin hedeflerine ulaşmasıyla ilgili olarak faaliyetlerinin gerçekleşen etkilerinin, beklenen etkileri ile kıyaslanması yoluyla yapılan denetimi ifade eder.

Bu konu bir sonraki başlık altında ayrıntılı inceleneceğinden burada kısaca üzerinde durulmuştur.

C. Performans Yönetimi ve Performans Denetimi Arasındaki İlişki

Tarihsel sürece baktığımızda performans denetimi ve performans yönetimi kavramlarının ortaya çıkmasında etkili olan nedenler benzer olmakla birlikte her iki kavram birbirinden bağımsız gelişmiştir. Bununla birlikte kamu yönetimi literatüründe performans denetimi performans yönetiminin bir alt ögesi, performans yönetimini gerçekleştirme araçlarından birisi olarak görülmektedir. Ancak bu performans denetiminin performans yönetiminden sonra ortaya çıktığı anlamına gelmemektedir.

Burada önemli olan nokta performans denetimi kavramının ortaya çıkışının, performans yönetimi anlayışının ortaya çıkışından önce olmasıdır. Performans odaklı yönetim anlayışına geçilmesi yönünde reformlar 1980'lerden sonra yapılmıştır. Örneğin İngiltere 1982'den, Yeni Zelanda 1988'den, Avustralya 1986'dan, Kanada 1989'dan ve Amerika 1993'den sonra reform yasalarını çıkarmıştır. Bu yasalarda, reform çalışmalarının parlamento adına denetim yapan yüksek denetim kurumları tarafından izlenip, raporlanacağına ilişkin düzenlemeler yer almıştır. Bu düzenlemeler sonucunda o ülkelerde yapılan performans denetimi çalışmalarında ciddi artışlar olmuştur. Ancak performans denetimi bu ülkelerde daha öncede var olan bir denetim türüdür ve başlangıcı İkinci Dünya Savaşı'na kadar götürülmekte, genel olarak 1960'ların sonunda başladığı kabul edilmektedir.

Ülkemiz açısından bakıldığında durum daha kolay anlaşılacaktır. Ülkemizde, kamuda performans odaklı yönetim anlayışına geçilmesine yönelik reform yasaları 2002 seçimlerinden sonra Avrupa Birliği ile ilişkilerin yoğunlaşması sonucu çıkmaya başlamıştır. Ancak, Türk Sayıştay'ı, 1996'da performans denetimi yetkisini almış ve ilk performans denetimi çalışmasına o yıl başlamıştır. Kamu kurumlarının performans yönetimi anlayışına halen tam olarak geçemediği ülkemizde, Sayıştay, 2009 yılına kadar

on beş adet performans denetimi gerçekleştirerek bu raporları TBMM'ye sunmuştur. Buradan çıkarılabilecek sonuç performans yönetimi kavramı ile Sayıştaylar tarafından yapılan performans denetimlerinin birbirinden bağımsız geliştiğidir. Elbette iki kavramın da ortaya çıkışında etkili olan nedenler benzerdir. Kamu yönetimi literatüründe performans denetimi, performans yönetimin bir alt ögesi ve performans yönetimini gerçekleştirme araçlarından birisi olarak görülmektedir. Bunun sonucu olarak performans denetimlerinin performans yönetimi anlayışından sonra ortaya çıktığı ve performans yönetimi uygulamasının olmadığı yerde performans denetim yapılamayacağı gibi bir anlayış oluşmaktadır. Bilinmesi gereken şudur ki performans denetimi, performans yönetimi anlayışı olmadan önce de vardı ve performans denetimi, performans odaklı yönetim anlayışının olmadığı ülkelerde de yapılabilir. Bununla birlikte performans yönetiminden beklenen etkinin tam olarak alınabilmesi için kurumun uyguladığı performans yönetimi süreçleri sonunda elde ettiği performansın gerek kurumun kendisi tarafından gerekse Sayıştaylar tarafından değerlendirilmesi ve denetlenmesi şarttır.

II. GENEL OLARAK PERFORMANS DENETİMİ KAVRAMI

A. Performans ve Performans Denetimi Kavramları

Performans, bir işi yapan bir bireyin bir grubun ya da bir örgütün o işle amaçlanan hedefe ne ölçüde ulaşabildiğinin nicel ve nitel olarak ifadesidir¹³⁵. Bu sonuç mutlak ya da görel olarak açıklanabilir; bir atletin bireysel derecesi ya da sıralamadaki sırası, bir üretim biriminde üretim miktarı ya da gerçekleşen üretimin planlanan üretime oranı gibi performansın belirlenmesi için gerçekleştirilen etkinliğin sonucunun değerlendirilmesi gerekir. Değerler, ölçüm sonucunda saptanır ve bu değerlerin her biri bir performans göstergesidir. İyi/kötü, başarılı/başarısız, birinci/ ikinci gibi¹³⁶.

Literatürde performans ile produktivite/üretkenlik bazen eş anlamlı kullanılmaktadır. Oysa performans çok geniş ve çok boyutlu bir kavram olup, üretkenlik

¹³⁵ Ömer Bozkurt, Turgay Ergun, Seriy Sezen, **Kamu Yönetimi Sözlüğü**, Ankara, TODAİE Yayını, 1998, s. 203.

¹³⁶ Özer, a.g.e., s. 65.

performans boyutlarından sadece bir tanesidir. Performansın yedi değişik boyutu bulunmaktadır. Bunlar; verimlilik, etkenlik, tutumluluk, üretkenlik, kalite, yenilik, karlılık olarak sayılabilir¹³⁷.

Performans denetimi çeşitli ülkelerde farklı adlar altında uygulanmaktadır. Birbirine oldukça yakın olan kavramlar yabancı sözcüklerden alındığı için bazen de kavram kargaşasına yol açmaktadır. Bu denetim türü; “Etkenlik Denetimi”, “İşlemsel Denetim”, “Program Denetimi”, “Paranın Karşılığı Denetimi (Value For Money)(VFM Audit)”, “Yönetim Denetimi (Management Audit)”, “Verimlilik, Etkenlik ve Tutumluluk (Economy, Efficiency, Effectiveness) (EEE) (VET) Denetimi” gibi adlarla anılmaktadır. “Yönetimsel Denetim (Managerial Audit)” yerine performans denetimi (performance audit) kavramı da kullanılmaktadır. Bunların hepsi eş anlamlı olup, bazıları birbirlerinin bünyesi içersinde yer almaktadır. Aralarında yalnız kapsam farkı bulunmaktadır. Bu kavramlar bir kurumun verimliliğini, etkenliğini veya tutumluluğunu ayrı ayrı değerlendirmeyi hedefledikleri zaman ayrı adlar almakta, üç unsuru birlikte değerlendirdiklerinde performans denetimi olarak adlandırılmaktadır.¹³⁸

B. Performans Denetiminin Tanımı

INTOSAI’ye göre performans denetimi; “devlet/hükümet faaliyetlerinin, programlarının veya organizasyonlarının verimliliğinin ve etkinliğinin, ekonomiklik ve iyileştirme sağlama amacı gözetilerek, bağımsız bir biçimde incelenmesidir”¹³⁹.

GAO’ya (Amerikan Devlet Denetim Standartları) göre performans denetimi ise şöyle tanımlanmıştır: “Bir hükümet kurumunun, programının, faaliyetinin, fonksiyonunun veya performansının bağımsız bir değerlendirmesini yapmak, kamusal hesap verme sorumluluğunu geliştirmek ve partiler tarafından alınan kararları kolaylaştırmada bilgi sağlamak için objektif ve sistematik kanıt incelemesidir”¹⁴⁰.

¹³⁷ Zuhul Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, Ankara, 1996, MPM Yayınları, No: 473.

¹³⁸ Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, ss. 65-66.

¹³⁹ **INTOSAI Implementation Guidelines For Performance Auditing** (INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi), Çev: M. Hakan Özbaran, Sacit Yörüker, Ankara, 2009, s. 1.

¹⁴⁰ GAO, Governments Auditing Standarts: Revised May 1999, s. 6.

Bir başka tanım ise şu şekildedir: “bir kurumun faaliyetlerinin; tutumluluk, verimlilik ve etkinlik unsurlarına göre yönetilip yönetilmediği ve hesap verme sorumluluğunun gereklerinin makul bir şekilde yapılıp yapılmadığı yönlerinden değerlendirilmesidir”¹⁴¹.

Diğer bir tanımda da performans denetimi; “yargısal bir faaliyetle sonuçlanmayan, hedef tayini ve planlaması yapılan, tamamen teknik ve objektif olmasına azami özen gösterilen, ilgilerin görüşlerini de içeren, yönetimle ilgili özel noktaları değil, aynı zamanda örgütlenme ve yönetim faaliyetlerini de kapsayan, idarenin siyasi kararlarının eleştirisi konusu yapılmadığı, alınan siyasi kararların verimliliğinin araştırıldığı bir çalışma biçimidir”¹⁴².

Yapılan farklı performans denetimi tanımlarının ortak özellikleri; denetime tabi tutulan kurum, program veya projede kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında ve faaliyetlerin yürütülmesinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığının, öngörülen amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının incelenmesi; bir başka anlatımla, denetlenen kurum, program veya projenin başarı veya başarısızlığının yani uygulamadaki performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesi, başarı veya başarısızlığın nedenlerinin araştırılıp belirlenmesi ve gelişme önerilerine yer verilmesi¹⁴³ olarak belirtilebilir.

C. Performans Denetiminin Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Performans denetimi, 1940’lı yıllarda, firmaların sanayi standartlarına göre verimliliklerini ölçmek üzere işlem denetiminin önem kazanmasıyla ortaya çıkmıştır¹⁴⁴. İlk kez, 1949 yılında, Amerika’da, Hoover komisyonunda dile getirilmiştir¹⁴⁵. Ardından 1971 yılında ABD’de bir eyaletin meclisi, eyalet denetçisinin, meclis üyelerinin deniz

¹⁴¹ Muhammad Akram Khan, **Performance Auditing The Three Es**, Second Edition, The Auditor General of Pakistan, Lahore, 1990, p. 2.

¹⁴² Sacit Yörüker, Fikret Gülen, “Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler”, **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, 1992, s.66.

¹⁴³ Candan, **a. g. e.**, s. 55.

¹⁴⁴ Derya Kubalı, **Performans Denetimi; Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, T. C. Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, Ankara, 1998, s. 12.

¹⁴⁵ Gerold E. Caiden, “Devlet Denetiminin Yeni Yönleri”, **Devlet Denetimi**, T. C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987, s. 128.

aşırı ülkelere yaptıkları seyahat harcamalarını, sadece kurallara uygunluk ve düzenlilik açısından rapor etmesini, performans denetimi yapmaması nedeniyle eleştirmiş, daha sonra da performans denetimi yasal olarak düzenlenmiştir¹⁴⁶.

Yine o dönemlerde; geleneksel denetim usullerinin yetersiz kalması ve devletin kamu kesimindeki payının artması sonucu, A.B.D. , İsveç, Avustralya ve Kanada gibi endüstriyel açıdan gelişmiş ülkelerin en yüksek denetim kurumları performans denetimi kavramını geliştirmişleridir. 1977’de toplanan INTOSAI, Lima Konferansı’nda bu tür bir denetimin önemi resmen kabul edildi. Buna göre;“... kamu idaresinin performansına, etkililiğine, iktisadiliğine ve etkinliğine yönelik bir başka denetim türü daha vardır. Bu denetim sadece bir takım özel hususları değil, organizasyon ve idari sistemleri içeren geniş idari faaliyetleri de kapsar” şeklinde belirtilmiştir. Konferansı takiben çok sayıda ülke, “kapsamlı”, “etkinlik”, “ya da para-değer ilişkisine dayanan denetim şeklini içerecek şekilde, denetim alanını genişleterek denetim yasalarında değişiklik yaptı. Bu nedenle, denetimle ilgili düşünce ve yaklaşımda anlamlı bir değişim meydana geldi. Oldukça fazla sayıda ülke, şu anda ya performans denetimine başlamış ya da başlamayı planlama aşamasında bulunmaktadır¹⁴⁷.

D. Performans Denetiminin Ortaya Çıkış Nedenleri

Performans denetimi tarihsel süreç içerisinde gelişmiş bir kavramdır. Bunun yanında; devlet anlayışındaki gelişmeler, etkinlik ve verimlilik arayışlarına yönelme, hesap verme sorumluluğu, bütçe gibi alanlardaki arayış ve gelişmeler geleneksel devlet yönetiminin ötesinde; etkinlik, verimlilik ve tutumluluk unsurları ile ilgili olan performans denetiminin ortaya çıkmasında etkili olmuştur.

1. Geleneksel İktisat Anlayışındaki Değişim ve Kamu Harcamalarındaki Artış

Devletin kamu düzenini sağlama fonksiyonu yanında sosyo-ekonomik gelişimde aktif rol oynamaya başlaması ve buna paralel olarak kamusal alanların genişlemesi

¹⁴⁶ Özer, a.g.e. , s. 64.

¹⁴⁷ Muhammad Akram Khan, “Performans Denetiminin Esasları”, Çev: Necmiddin Bağdadioğlu, Atilla İnan, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 27, Ekim-Aralık 1997, ss. 65-66.

kamu gelir ve giderlerinin artışına yol açarak daha rasyonel karar mekanizmalarının oluşturulması ihtiyacını doğurmuştur. Hükümet faaliyetlerinin hacmi genişledikçe, yapılan harcamalardan tam bir verim alınması talebi ortaya çıkmıştır¹⁴⁸. Kamu harcamalarının artması, bilgilerin uzmanlık gerektirecek kadar karmaşık hale gelmesi, parlamentoların bütçenin onayı ve denetimi konusundaki fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirememesi, buna karşın, bütçe uygulamaları ve özellikle kamu harcamaları konusundaki güvenilir, kapsamlı ve ayrıntılı bilgilere olan ihtiyaç halkın, kamuoyunun ve parlamentonun bu konudaki hassasiyet ve talepleri düzenlilik denetiminin kapsam ve etkinliğini etkilemenin yanında, performans denetiminin ortaya çıkmasına neden olmuştur¹⁴⁹.

2. Halkın Bilinçlenmesi ve Hesap Verme Sorumluluğu Alanındaki Gelişmeler

INTOSAI Denetim Standartlarında yer alan tanıma göre de hesap verme yükümlülüğü, “kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetleri”dir¹⁵⁰.

Geleneksel hesap verme sorumluluğu anlayışında, kamu kaynaklarını kullananlar, mali işlemlerin düzenliliğinden ve yasal süreçlerle yönetsel süreçlere uygunluk açısından sorumluydular. Bir önceki kısımda belirtilen gelişmeler sonucunda temel hak ve özgürlükler, kamu hizmetleri ve tüketim tercihleri alanında meydana gelen değişimler sonucunda; insanların otoriteye, iktidar olgusuna, temel hak ve özgürlüklere, bir bütün olarak siyasal sisteme ve devlet yönetimine olan bakışları ve kamu hizmetlerine ilişkin beklentileri büyük ölçüde değişmiş, devletin mutlak güç olmadığı, kamu örgütlerinin toplumun ihtiyaçlarından doğduğu, kamu hizmetinin bir lütuf olmayıp, devletin varlık nedeni ve esas olarak kişileri mutlu etme amacına yönelik olması gerektiği inancı herkesçe paylaşılmaya başlanmıştır. Kamu hizmetlerinin kararlaştırılması, planlanması ve sunulması ile ilgili süreçlere vatandaşların demokratik

¹⁴⁸ Kubalı, a.g.e. , s. 13.

¹⁴⁹ Candan, a. g. e. , s. 56.

¹⁵⁰ INTOSAI, a. g. e. , s. 45.

mekanizmalar aracılığıyla katılmalarının temel siyasal bir hak olduğu bilinci yaygınlaşmıştır. Yaşanan bu değişim ve gelişmeler sonucu geleneksel hesap verme sorumluluğu da değişmiştir. Çünkü artık vatandaşlar kamu kaynaklarının nerelere ve nasıl kullanıldığını daha çok merak eder olmuşlardır.

Yüksek denetim kurumları, kamu yönetimlerinin faaliyetlerini, verimlilik etkinlik ve tutumluluk açısından, tarafsız ve objektif bir şekilde denetleyip; denetim sonuçlarını kamuoyuyla paylaşarak hesap verme sorumluluğunun oluşmasına büyük katkıda bulunurlar. Ayrıca kamu yöneticilerinin sunduğu raporların güvenilirlik sorunu her zaman olabilecektir. Ancak kamu yönetimlerinden bağımsız olan yüksek denetim kurumlarının yaptığı denetimler açısından bu durum söz konusu olmayacaktır¹⁵¹.

3. Bütçe Alanındaki Gelişmeler

Bütçe anlayışındaki gelişmeler de denetimin içerik ve niteliğini etkilemiştir. Yönetimsel bir denetim aracı olan ve giderlerle ilgili kararların örgütsel çıkar, çekişme kısaca siyasal pazarlıkla belirlendiği geleneksel bütçe sisteminin kaynakların rasyonel dağılımındaki yetersizlikleri, çağdaş devletin üstlendiği yoğun ekonomik ve sosyal görevleri etkinlikle karşılayamaması, kamu harcamalarında tasarruf sağlama amacını ön planda tutarak görünürde bir tasarruf sağlama gibi nedenlerden dolayı girdiler değil çıktılar ve sonuçlar üzerine odaklanan, ödeneklerin verilmesinde ve değerlendirilmesinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk gibi kavramları kullanan ve amaç-kaynak bağıntısını kuran çağdaş bütçe sistemlerinin geliştirilmesi doğal olarak geleneksel bütçe sisteminin denetiminde yeterli olan düzenlilik denetimlerine ek olarak VET denetimlerinin de yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu aynı zamanda kaynakların rasyonel dağılımına olan ihtiyacın da bir göstergesidir.

Bu nedenlerle birlikte zaman içerisinde yasal faaliyetlerin her zaman yapılış amacına ulaşamayacağı; yasallık dışında bazı kavramların da dikkate alınması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Örneğin yapılan bir ihalede yasal koşulları yerine getiren ve en yüksek tutarı öneren firma veya kişinin, en yüksek fayda ve en düşük maliyeti

¹⁵¹ Turhan, a. g. t. , s. 68.

sağlayıp sağlayamayacağını belirlemede hukuka uygunluk her zaman yeterli olmayabilir¹⁵².

4. Uluslararası İlişkiler ve Meslek Örgütleri

Milletler/devletler arası münasebetlerin gelişmesi, küreselleşme, iletişim araçlarının kullanımındaki yaygınlık da gelişmiş ülkelerde kabul gören ve yeni kamu yönetimi anlayışının ve bunun devamı olarak uygulanmaya başlanan performans denetimi uygulamalarının diğer ülkelere benimsenmesi ve uygulanmasında etkili olmuştur. Yüksek denetim kurumları, denetim konusundaki ulusal kuruluşlar ile gelişmiş ülkelerdeki denk kurumlarla ilişkiler, mesleki teşekküllere üyelik ve ortak platformlardaki aktiviteler de performans denetiminin yaygınlaşmasında etkili olmuştur¹⁵³. Örneğin Lima Konferansı'nda performans denetimi resmen tanınmış ve bundan sonra performans denetiminin yaygınlaşması da hız kazanmıştır.

E. Performans Denetimi ile Diğer Denetim Tiplerinin Karşılaştırılması

Performans denetimi ile diğer denetim tiplerinin karşılaştırılması, kapsam ve metodolojileri arasındaki farkın daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

1. Performans Denetimi ile Düzenlilik Denetiminin Karşılaştırılması

Performans denetimi pek çok açıdan düzenlilik denetiminden ayrılır. İki denetim türü arasındaki başlıca farklar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

¹⁵² Demirbaş, a. g. t. , s. 72.

¹⁵³ Candan, a. g. e. , s.59.

Tablo 2: Düzenlilik Denetimi ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması

Düzenlilik Denetimi	Performans Denetimi
<ul style="list-style-type: none">- Harcamaların uygunluğu, düzenliliği ve meşruluğu yönünde inceleme yapar. Bu yönüyle statik bir denetim şeklidir.- Düzenlilik denetiminde işlemler üzerinde durularak hata, atlama, yolsuzluk ve uygunsuzluklar belirlenir.- Düzenlilik denetimi tutumluluk, verimlilik ve etkinliğin geliştirilmesi konusunda yorumlar yapmaz.- Mali durum ve mevzuata uygunluk hakkındaki kanaatin açıklanması için sadece mali veriler kullanılır.- Düzenlilik denetiminde kriterler bellidir.- Düzenlilik denetimi işler bittikten sonra yapılan denetimdir.- Düzenlilik denetimi yönetimi sınırlayan faktörleri göz önüne almaz.	<ul style="list-style-type: none">- Tutumluluk, verimlilik ve etkinliğin gerçekleşme derecesini saptamak için bir kurumu, programı, proje veya faaliyeti bütün yönleriyle inceler. Sistem, işlem ve usullerin geliştirilmesi için yorumlarda bulunur. Bu yönü ile dinamiktir.- Performans denetiminde bir kurum, program, proje veya faaliyetin genel işleyişi hakkında rapor verilir. Ancak aynı zamanda hata, atlama ve uygunsuzluk konuları da incelenir.- Tutumluluk, verimlilik ve etkinliğin geliştirilmesi konusunda yorumlar yapar.- Kurumun program, proje ve faaliyetin performansını ölçmek için hem mali hem de mali olmayan çeşitli veriler kullanılır.- Performans denetiminde ise statik kriterler yoktur. Bu denetim tipi için gerekli olan kriterler kurumun tipi ve niteliğine göre hazırlanır.- Performans denetimi ise proje ve programın tamamlanmasını beklemek zorunda değildir. Denetim her sahada yürütülebilir.- Performans denetimi rapora yönetimin başarısızlıkları yanında başarılarını ve onu sınırlayan etkenleri de alarak mümkün olduğunca tarafsız olmaya çalışır.

Kaynak: Nevin Atakan, Arife Coşkun, Melda Sonuvar, **Performans Denetimi Pakistan Sayıştay'ı Uygulaması**, T. C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş yıldönümü Yayınları, Ankara, Kasım 1997, s. 18.

2. Performans Denetimi ile İç Denetimin Karşılaştırılması

İç denetim yönetsel görevi olan kuruluşların kendi içinde kurulur. Bir bakıma yönetimin kendi kendini denetimidir. Dış denetim ise, o kurumun örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi olmayan, denetlenen kuruluşun hiyerarşisi dışındaki kurumlarca yapılan denetimdir. İç denetimin amacı örgüt standartlarına uygunluğu sağlamaktır. Yasama organı adına yapılan dış denetim demokratik işlevi dolayısıyla topluma ve parlamentoya

bilgi vermeyi öngörür. Amaç farklılıkları, yöntem farklılıklarını da beraberinde getirir. Parlamento adına yapılan denetim makro düzeydeki konularla ilgilenmeyi gerektirir. Yaygın ve önemli olan sorunlara çözüm arayışlarını ön plana çıkarır. Sayıştay denetiminin iç denetimle bütünleştiği alan, iç denetim kuruluşlarının çalışmalarında etkisiz veya yetkisiz kaldığı alanların denetimini sağlamak olmalıdır¹⁵⁴. Performans denetimi hem iç denetçiler hem dış denetçilerce yerine getirilebilir. Aşağıda iki denetim türünün karşılaştırılması özetlenmiştir.

Tablo 3: İç Denetim ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması

İç Denetim	Performans Denetimi
<ul style="list-style-type: none"> - İç denetim kurumun bir parçasıdır. - İç denetimde yöneticiye rapor verilir. - Devamlı bir süreçtir. - Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik üzerinde durulur. - Kurumun çeşitli faaliyet ve işlemleri bölüm bölüm incelenir. 	<ul style="list-style-type: none"> - Hem iç (kurum) hem de dış (bağımsız) denetçilerle yürütülebilir. - Bağımsız denetçilerle yürütülüyorsa meclise rapor verilir. - Genellikle belirli periyodlarla yapılır - Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik üzerinde durulur. - Kurum bütün olarak ya da proje, faaliyet veya işlem bazında incelenir.

Kaynak: Yukarıdaki Açıklamalar Çerçevesinde Tarafımdan Oluşturulmuştur.

III. PERFORMANS DENETİMİNİN AMACI, KAPSAMI, İLKELERİ VE SINIRI

Bu başlık altında öncelikle performans denetiminin amacı üzerinde durulacak, ardından kapsamı ve sınırı konusu açıklandıktan sonra son olarak performans denetiminin ilkeleri belirtilecektir.

¹⁵⁴ Kubalı, Performans Denetimi; Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, s. 51.

A. Performans Denetiminin Amacı

Performans denetiminin, etkili bir performans denetim programı ve iyi uygulama rehberleri türünden bağlantılı ürünler vasıtasıyla ek değer katarak kamu sektörü idaresini ve hesap verme sorumluluğunu geliştirme amacı bulunmaktadır. Performans denetiminin ana amaçlarından birisi de yasama kontrol ve gözetiminin etkili biçimde uygulanmasında halkın temsilcilerine yardımcı olmaktır.

Performans denetimlerinin ikili bir rolü vardır. Bu denetimler, kamu kaynaklarının yönetiminin kalitesi hakkında müşterilere bilgi ve güvence sağlamanın yanı sıra iyi yönetim uygulamalarını saptayarak ve geliştirerek kamu sektörü yöneticilerine yardımcı olur. Bu yüzden, performans denetimi daha iyi hesap verme sorumluluğuna, kaynakların elde edilmesinde daha fazla tasarrufa, harcanmasında verimliliğe, daha yüksek kalitede kamu hizmeti sunumuna ve daha gelişmiş yönetim planlamasına ve kontrolüne yol açabilir¹⁵⁵.

INTOSAI'nin 1986 Nisan ayında Sidney'de düzenlenen XII. Kongresi'nde performans denetiminin başlıca amaçları şu şekilde belirtilmiştir¹⁵⁶;

- Kamu mali yönetimlerinin geliştirilmesi yollarının tanımlanması,
- Yasama organına, kamuoyuna gelirler, giderler ve kaynakların yönetimi konusunda tarafsız ve güvenilir bilgiler sunarak kamu sektöründe karar verme sürecinin geliştirilmesi,
- Yönetimin kendi performansını değerlendirmesine teşvik edilmesi,
- Sorumluluk zincirinin yaygınlaştırılması.

B. Performans Denetiminin Kapsamı ve Sınırı

INTOSAI Denetim Standartlarının 38'inci ve 40'inci paragrafları şu ifadeler yer almaktadır; “Sayıştay denetimi düzenlilik ve performans denetimini kapsar” ve “Performans denetimi verimliliğini etkinliğin ve tutumluluğun denetimi ile ilgilidir ve;

¹⁵⁵ ASOSAI (Asya Sayıştayları Birliği) **Performans Denetim Rehberi**, Çev: Sacit Yörüker, Baran Özeren, T. C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2002, s. 3.

¹⁵⁶ Kubalı, Performans Denetimi; Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, s. 31.

- İdari faaliyetlerin ekonomikliğinin sağlam idari prensipler ve uygulamalar ile yönetim politikaları çerçevesinde denetlenmesini,
- Beşeri, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğinin, bilgi sistemlerinin, performans ölçümlerinin ve izleme mekanizmalarının ve belirlenmiş eksiklikleri gidermek amacıyla denetlenen kurumlarca uygulanan prosedürlerin denetlenmesini,
- Denetlenen kurumun amaçlarının gerçekleşmesi bağlamında performansın etkinliğinin denetlenmesini ve hedeflenen etkiye kıyasen faaliyetlerin fiili etkisinin denetlenmesini’’

kapsar¹⁵⁷.

Yukarıda belirtilenlerden performans denetiminin faaliyet alanının genişliği göze çarpmaktadır. Bununla birlikte performans denetimi faaliyeti sırasında denetleyen kurumların karşılaştıkları bazı sınırlamalar da yok değildir. Denetim alanının belirlenmesi ve kapsamının sınırlarını çizmekteki güçlüğü yanında, bazı ülkelerde performans denetimi yapmaya izin veren açık bir yasal yetkinin bulunmaması nedeniyle denetim için gerekli bilgilere ulaşmada karşılaşılan engeller bu sınırlamaların en önemlileridir. Ayrıca denetim tekniklerinde, denetlenen alan hakkında bilgilenmede, kriter tespitinde, kalifiye personel ve kaynak bulmada, denetlenen kurumların performans denetimi alanındaki kavram ve tanımların anlaşılmasında çeşitli güçlüklerle karşılaşılmaktadır.

Performans denetiminin kapsamına girmeyen bir diğer önemli konu da; siyasi ve politik nitelikteki karar ve uygulamalardır. Performans denetimi politik düşünceler ışığında başlatılmış olan proje veya programların politik yönü yerine, yalnızca bu proje veya programın uygulanışından başlayarak, faaliyetin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunu değerlendirmeye yönelik olarak yapılan çalışmaları incelemektedir. Elde edilen bulguların değerlendirilmesi sonucu denetim raporunda, verimli, tutumlu ve etken olmayan uygulamalar belirtilmekte ve yönetimin iyileştirilmesine yönelik öneriler sunmaktadır. Ancak sorun performans denetiminin siyasi konulardan sakınması

¹⁵⁷ INTOSAI, **European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standards**, Çev: Sacit Yörüker, Baran Özeren, T. C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2000, s. 121.

olmayıp, politik sınırın sona erdiği ve yönetimin başladığı yer konusunda net bir çizginin olmaması ve bu karara varmak konusundaki güçlükten kaynaklanmaktadır¹⁵⁸.

C. Performans Denetiminin İlkeleri

Performans denetimi çalışmalarını belirleyen ve yön gösteren temel özellik ve nitelikleri sekiz ilke özetlemektedir¹⁵⁹. Bunlar; sorumluluk, güvenilir olma, objektif olma ve bağımsızlık, ek katkı sağlama, yeterlilik, titizlik, kararlılık ve açık iletişimidir. Söz konusu ilkeler Sayıştay mensuplarına, parlamento'ya, denetlenen kurumlara ve geniş bir yurttaş kitlesine performans incelemelerinin temelini teşkil eden önemli faktörler hakkında yol gösterici bilgiler sağlarlar¹⁶⁰. Bu ilkeler;

- **Hesap Verme Sorumluluğu (Accountability):** Parlamento'ya ve vatandaşlara kamu fonlarının kullanımı hakkında güvenilir ve bağımsız bilgiler vermeyi, denetlenen kurumlara yardım etmeyi ifade etmektedir.
- **Güvenilir Olma (Integrity):** Kanıt toplama gerekçelerinin açıklanması, bilgiler kriterlere uyumlu olmasını ifade etmektedir.
- **Nesnellik ve Bağımsızlık (Objectivity and Independence):** Hükümetten, siyasetten ve başka kurumlardan etkilenmeme, tarafsızlık anlamına gelmektedir.
- **Ek Katkı Sağlama (Adding Value):** Performans denetiminin, hem parlamento'ya hem de denetlenen kuruma ek bir katkı sağlamasını ifade etmektedir.
- **Yeterlilik (Competence):** Performans denetimi tecrübe ve beceri bakımından uygun yeterliliğe sahip denetim ekipleri tarafından yürütülmesini ifade etmektedir..
- **Titizlik (Rigour):** Performans denetimine titizlikle yaklaşılmasını, bulgulara ve sonuçlara esas olan bilgileri ince eleyip sık dokuyarak değerlendirmesini ifade etmektedir.

¹⁵⁸ Özer, a.g.e. , s. 70.

¹⁵⁹ NAO (National Audit Office), **Value For Money Handbook**, , Printed by Dudfields, London, 1997, p. 49.

¹⁶⁰ **Performans Denetimi Özet El Kitabı**, T. C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s. 23.

- **Kararlılık (Perseverance):** Performans denetimini yürütürken nazik ama kararlı olunmasını ifade etmektedir.
- **Açık İletişim (Clear Communication):** İlgili performans denetimi raporunun objektif, içerik ve anlatım biçimi dengeli, güvenilir, anlaşılır ve inandırıcı olmasını ifade etmektedir.

Söz konusu ilkeler, performans denetiminin kalitesini korumada ve arttırmada denetçilere rehber olmaktadır¹⁶¹.

D. Performans Denetiminin Kriterleri, Özellikleri ve Faydaları

Bu başlık altında performans denetimi kriterleri, özellikleri ve son olarak faydaları üzerinde durulacaktır.

1. Performans Denetiminin Kriterleri

Kriter, sözlük anlamında ölçüt anlamına gelmektedir. Başka bir tanımda ise; “herhangi bir konuda yargıya varabilmek için temel olan bir norm, bir ölçü, bir kıstas, bir kural veya deneyim” olarak ifade edilmektedir.

Denetim kriterleri, bu kriterlere kıyasla faaliyetlerin verimliliğinin, etkinliğinin ve tutumluluğunun değerlendirilebildiği makul ve erişebilir performans standartlarıdır. Kriterler incelemeye tabi tutulan konu için normatif bir modeli gösterir. Kriterler en iyi ya da iyi uygulamayı, makul ya da bilgilendirilmiş kişinin “ne olmalı” konusundaki beklentisini ifade eder. Kriterler fiilen var olanlarla karşılaştırıldığında, denetim bulguları ortaya çıkar. Kriterlerin karşılanması ya da aşılması “en iyi uygulamaları” gösterirken; kriterlerin karşılanmasındaki zafiyet, iyileştirmelerin yapılması gereğine işaret eder.¹⁶²

¹⁶¹ Fikret Gülen, **Performans Denetimi; Temel Kavramlar, Yöntemler, Teknikler ve Yaklaşımlar**, T. C. Sayıştay Başkanlığı Hizmet içi Eğitim Yayınları, No:2, Ankara, Nisan 1999, s. 17.

¹⁶² INTOSAI, **a. g. e.**, s. 72.

Performans denetimi kriterleri, performans denetiminin en önemli konularından birisidir. Kamu kesiminde karın maksimizasyonundan başka kamu yararı kavramı da önemli olduğundan performans ölçümü için kriterler oluşturmak oldukça zordur¹⁶³.

Mali denetimde kanun ve kurallara uygunluk kriteri ile muhasebe ilkeleri ve mali uygunluğun diğer kriterlerine başvurulmaktadır. Performans denetiminde ise, bütün durumlar için geçerli kabul edilen veya genel olarak saptanan kriterler bulunmamaktadır. Onun yerine, faaliyetin ya da programın niteliğine göre belirlenen ölçütler kullanılmaktadır. Her kriter her durumda uygulanmamaktadır. Performans denetiminin temel özellikleri ve metodolojisi değişmez kalırken, kriterler olaydan olaya değişmektedir. En uygun yaklaşım çok sayıda faktörün bileşkesi olarak ortaya çıkmaktadır¹⁶⁴.

Uygun kriterlerin bazı özellikleri ise şu hususları içerir¹⁶⁵;

- **Güvenilirlik;** güvenilir kriterler, aynı koşullarda başka denetçi tarafından kullanıldığında, tutarlı sonuçlar ortaya çıkarır.
- **Objektiflik;** objektif kriterler, denetçinin ya da yönetimin önyargılarından arınması anlamına gelmektedir.
- **Yararlılık;** yararlı kriterler, kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılayan bulgularla ve kanaatlerle sonuçlanır.
- **Anlaşılabilirlik;** anlaşılabilir kriterler açıkça ifade edilir ve önemli ölçüde farklı yorumlara konu olmaz.
- **Karşılaştırılabilirlik;** karşılaştırılabilirlik kriterleri benzer kuruluşlar ya da faaliyetlerle ilgili performans denetimlerinde ve kuruluşta yapılan önceki performans denetimlerinde yapılan kriterler ile tutarlı olmasına imkan sağlamasıdır.
- **Eksiksizlik;** eksiksizlik, performansı değerlendirmeye elverişli bütün önemli kriterlerin oluşturulması anlamına gelmektedir.

¹⁶³ Yaşar Okur, **Türkiye’de Kamu Denetimi Değişim Süreci ve Performans Denetimi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Nisan 2007, s.63.

¹⁶⁴ Kubalı, **a.g.e.** , s. 85.

¹⁶⁵ INTOSAI, **a. g. e.** , s. 72.

- **Kabul Edilebilirlik;** kabul edilebilir kriterler, o alandaki bağımsız uzmanların, denetlenen kuruluşların, yasama organının, medyanın ve kamuoyunun, genellikle üzerinde uzlaştığı kriterlerdir.

2. Performans Denetiminin Özellikleri ve Faydaları

Performans denetiminin özellikleri INTOSAI'nin Performans Denetimleri Uygulama Rehberinde şu şekilde belirtilmiştir¹⁶⁶;

- Denetim standartlarında da belirtildiği gibi performans denetimi, spesifik koşullara ve beklentilere sıkı sıkıya bağlı değildir. Mali denetim göreceli olarak daha sabit standartları uygulama eğiliminde olmasına karşın; performans denetimi konuların, denetim hedeflerinin, metotlarının ve denetim kanaatinin seçiminde daha esnektir.
- Performans denetimi kalıplaştırılmış denetim kanaatini içeren periyodik bir denetim değildir ve köklerini özel sektör denetimlerinden almamaktadır. Performans denetiminin kökleri, hükümet/devlet programlarının ve kuruluşların verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu hakkında periyodik olarak gerçekleştirilmeyen, bağımsız ve kapsamlı analizlere duyulan gereksinimde yatmaktadır.
- Performans denetimi tekrarlanmayan bir temelde gerçekleştirilen bağımsız bir faaliyettir.
- Performans denetimi tabiatı itibarıyla çok daha kapsamlıdır, yargı ve yorumlara açıktır.
- Performans denetimi, çok geniş yelpazede araştırma ve geliştirme metotlarından yararlanmakta ve geleneksel denetimden oldukça farklı bir bilgi temelinden hareket etmektedir.
- Performans denetimi kontrol-listesine dayalı bir denetim türü değildir.
- Performans denetiminin karakteristik özelliği onun işleyişi ile ilgili soruların çeşitliliğinden ve karmaşıklığından kaynaklanmaktadır.
- Performans denetimi, yasal yetki çerçevesinde tüm devlet faaliyetlerinin farklı perspektiflerden incelenmesinde özgür olmalıdır.

¹⁶⁶ INTOSAI, a. g. e. , s. 1.

Performans denetiminin özelliklerinden ve verilen bilgilerden, bu denetiminin sağlayacağı faydalar ise şöyle sıralanabilir¹⁶⁷;

- Kamu kaynaklarının yönetiminin geliştirilmesi için kaynak oluşturmak
- Kamu yöneticilerin ve yönetime ilişkin uygulamaların kalite düzeyini iyileştirmek ve kamu yönetimini raporla desteklemek.
- Yönetimin faaliyet sonuçlarını ve hesaplarını iyileştirmek. Kamu sektörünün daha verimli, tutumlu ve daha etken bir yönetiminin oluşmasını sağlamak.
- Savurganlığı ve verimsizliği en aza indirecek olasılıkları tespit etmek.
- Politika, süreç ve yönetim yapısında iyileştirmeler için önerilerde bulunmak.
- Kurumun uzun dönemde hedeflerine uyum sağlamayan ya da bütünleşmeyen bölümlere ait amaçların, yeniden gözden geçirilmesine ön ayak olmak.
- Programlanan amaçlara en iyi şekilde nasıl ulaşılacağı düşüncesiyle, yönetimin çalışma performansının etkinliğini değerlendirmek suretiyle yürütmenin kurallar koymasına, düzenlemeler yapmasına yardımcı olmak.

IV. PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

Modern kamu yönetiminin düzenlilik denetimi yanında devlet faaliyetlerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yönüyle, performans denetimini de içermesi gerektiği konusunda bir konsensüs bulunmaktadır.

Denetim literatüründe, uluslararası denetim standartları, denetim rehberleri ve el kitaplarında; kurumun, yönetimin performansının değerlendirilmesine yönelik olarak gerçekleştirilen performans denetiminin unsurlarının; Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk olduğudur. Bu unsurlar kısaca VET olarak formüle edilmektedir. Bu üç unsurun İngilizcedeki (economy, efficiency, effectiveness) karşılığında yola çıkılarak 3E denetimi deyimini de kullanılmaktadır. Bu unsurların farklı kavramlarla da ifade edildiği görülmektedir. Örneğin, etkinlik, etkililik, iktisadilik, ekonomiklik, rantabilite gibi. Bunlardan bazıları eş anlamlı olarak kullanılmakta, bazıları ise nüans farklılıkları belirtilmek suretiyle ayrı anlamlarda kullanılabilir. Performans denetiminin iyi

¹⁶⁷ Özer, a.g.e. , s. 71.

anlaşılabilmesi için bu denetim türünün en önemli unsurlarının çok iyi bilinmesi gerekmektedir. Bu unsurların tanımı ve mahiyeti aşağıda belirtilmiştir.

A. Tutumluluk

Tutumluluk kavramı ve tanımı yapıldıktan sonra, bu başlık altında son olarak tutumluluk denetimi açıklanacaktır.

1. Tutumluluk Kavramı ve Tanımı

Kaynakların doğru miktarda, doğru zamanda, doğru türde, doğru maliyetle ve doğru yerden elde edilip edilmediğini ele alır. Daha çok girdilerle ilgilenen tutumluluk kavramı girdilerin alınma amacı ve kalitesi ile de yakından ilgilidir¹⁶⁸. Bu nedenle tutumluluk bir faaliyet için kullanılacak kaynakların (girdilerin) amaca uygun bir şekilde ve aynı zamanda kalite de göz önünde tutularak en az maliyetle elde edilmesi anlamına gelir¹⁶⁹. Kaynakların elde edilmesi tutumluluk açısından incelenirken, denetçi uygun nitelikteki kaynakların uygun miktarda, uygun yerde, uygun zamanda ve uygun maliyetle elde edilip edilmediğini sorgular.

Kaynakların uygun miktarı saptanırken yönetimin ihtiyaçlarını yeteri kadar ve açık bir şekilde planlayıp planlamadığına bakılır. İhtiyaç belirlenirken, en düşük maliyetle elde edilebilecek alternatifler üzerinde durulur.

Kaynak sağlanmasında uygun zaman, yerine getirilecek ihtiyaçlarla ilgilidir. Kaynak ihtiyaç duyulduğu an ihtiyacı karşılamak üzere mevcut olmalıdır.

Uygun yer, bir kaynağın ihtiyaç duyulduğu yerde kullanılmasını, uygun maliyet bir kaynağın dolaşımdaki en düşük maliyetini, uygun nitelik ise, belli tanımlamalar ışığında kabul edilebilir kaliteyi ifade eder¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Khan, a. g. e. , ss.6-8.

¹⁶⁹ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing: Theory and Practice**, Stockholm, 2005, s. 29.

¹⁷⁰ Nevin Atakan, Arife Coşkun, Melda Sonuvar, **Performans Denetimi Pakistan Sayıştay Uygulaması**, T. C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş yıldönümü Yayınları, Ankara, Kasım 1997, s. 7.

Tutumluluk ancak kamusal faaliyette kullanılacak girdilerin alternatiflerinin olması halinde söz konusu olur. Örneğin iki daktilo ile günlük işlerini karşılayabilen bir büroda fazla olan iki daktilonun diğer birimlerde kullandırılmasıyla tutumluluk sağlanabilir¹⁷¹. Alternatifler arasında seçim yapma fırsatı veren başta program bütçe olmak üzere, PPBS vb. bütçe sistemleri bu açıdan büyük önem taşımaktadır. Ayrıca tutumluluk kavramı hem üretim sürecinin en uygun üretim ölçeği içinde yapılmasını dışsal fayda ve maliyetlerin göz önüne alınmasını gerektirir.

Tutumluluk amaçlarla ilişki kurularak değerlendirilmelidir. Tutumluluk hiç harcama yapmama ya da çok az harcama olmayıp, amaçların gerçekleştirilmesinde gerekli olandan fazlasını harcamama anlamına gelir. Örneğin; belirli malzemeleri en düşük teklifi verenden satın alma en ekonomik yol gözükebilir ancak, örgütsel işlemlerde kesikliğe yol açması halinde, bu malzemelerin satın alınması tutumlu bir uygulama olmayabilir. Ayrıca gereğinden az yapılan bir harcama da tutumsuzluktur¹⁷².

Kısaca tutumluluk kavramı:

- Uygun nicelik ve nitelikteki kaynakların en düşük maliyetle ve uygun zamanda elde edilmesini
- Seçeneklerin analizini
- Etkinlik hususunun göz önüne alınmasını
- kapsamaktadır.

2. Tutumluluk Denetimi

Tutumluluk denetimi şu sorulara cevap getirebilir¹⁷³:

1. Seçilen araçlar veya sağlanan ekipmanlar, yani girdiler, kamusal kaynakların en ekonomik biçimde kullanımını gösteriyor mu?
2. Beşeri, mali veya diğer kaynaklar ekonomik olarak kullanılmış mı?
3. İdari faaliyetler, sağlıklı idari prensipler ve iyi yönetim politikalarına uygun olarak yerine getirilmiş mi?

¹⁷¹ Altuğ, a. g. e. , s. 29.

¹⁷² Kubalı, a.g.e. , s. 33.

¹⁷³ INTOSAI, a. g. e. , s. 4.

Tutumluluk konsepti iyi tanımlanmış olsa bile, tutumluluğun denetiminin yapılması çok kolay değildir. Seçilen girdilerin kamu kaynaklarının en ekonomik biçimde kullanımını temsil edip etmediği, mevcut kaynakların ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığı ve girdilerin kalite ve miktarının en uygun ve elverişli şekilde koordine edilip edilmediği hususlarını değerlendirmek, genellikle denetçiyi zorlayan bir görevdir. Hizmetlerin kalitesini ve miktarını etkilemeksizin masrafları aşağı çekecek tavsiyelerde bulunmak çok daha zor olabilir.

B. Verimlilik

Verimlilik kavramı ve tanımı yapıldıktan sonra, bu başlık altında son olarak verimlilik denetimi üzerinde durulacaktır.

1. Verimlilik Kavramı ve Tanımı

Genel anlamda verimlilik, bir işletmenin veya bir örgütün mal ve hizmet üretirken kaynaklarını ne kadar iyi kullandığını ifade etmek için kullanılan bir kavramdır. Kaynakları kullanmanın optimum düzeyini bulmak için, kullanılan kaynaklar ile sağlanan ürünler arasında oransal bir ilişkinin kurulması gerekir. İşte verimlilik kısaca çıktılar ile bunların üretiminde kullanılan üretim faktörleri arasındaki oransal bir ilişkidir.

Verimlilik esas itibarıyla, yapılan faaliyetin girdi ve çıktılarının sayısal olarak ölçülebildiği, örneğin maliyetlerin ve sonuçların (faydaların) parasal olarak ifade edilebildiği durumlarda söz konusu olan bir kavramdır. Bir faaliyetin verimli sayılabilmesi için;

- Aynı girdi ile daha fazla çıktı sağlanması
- Aynı çıktının daha az girdi ile elde edilmesi
- Çıktının girdi artışından daha çok düzeyde artırılması gerekir.¹⁷⁴

¹⁷⁴ Ahmet Arslan, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:15, Ocak-Mart 2002, s. 49.

Örneğin, bir hastanede sağlık hizmetlerinin verimliliğinden söz edilebilmesi için, veri bir personel, ekipman v.s. ile daha fazla hastaya sağlık hizmetlerinin verilmesi veya aynı hizmetin daha düşük maliyet (daha az personel, ekipman v.s.) ile sağlanması ya da sağlık hizmeti verilen hastaların sayısı artarken, bu hizmet için kullanılan üretim faktörlerinin hasta sayısına nazaran daha az artması gerekir.

Ancak burada kalite durumunun da göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Bir işletmede kaliteli mal ve hizmet üretilmesi üretim faktörlerinin iyi ve verimli kullanıldığının da göstergesidir. Kaliteyi de dikkate alarak belli düzeydeki bir çıktının en az girdi ile elde edilmesi ya da belli bir miktar girdi ile maksimum çıktı sağlanması verimliliktir.

2. Verimlilik- Üretkenlik (Prodüktivite) İlişkisi

Verimlilik ile üretkenlik veya prodüktivite kavramları arasındaki ayrım önemlidir. Bu kavramları sıklıkla aynı anlamda kullanılmasına rağmen birbirlerinden farklıdır. Üretkenlik (prodüktivite), üretilen mal ve hizmetlerin miktarı ile kullanılan kaynakların miktarı arasındaki aritmetik orandır. Verimlilik ise üretkenliği, yani girdilerin çıktıları ortaya çıkarma oranını da içeren geniş bir kavramdır¹⁷⁵.

Prodüktivite; “üretkenlik, bir şey üretme” anlamına gelirken, verimlilik belirli bir girdiden azami çıktının sağlanmasıdır. Yani, herhangi bir girdi ile bir şey üretildiğinde prodüktivitesi olduğu anlaşılır, ancak verimli girdi kullanımı olup olmadığı anlaşılabilir. Örneğin üretimde kullanılan girdi israfa yol açması halinde bile bir şey üretilmiştir ancak verimli girdi kullanımı yoktur¹⁷⁶. Hem prodüktivite de hem de verimlilikte daima üretimden elde edilenler ile üretime konan faktörler arasında bir karşılaştırma söz konusu olmaktadır. Prodüktivitede miktarlar yer aldığı halde, verimlilikte para birimi veya değer esas alınmaktadır.

¹⁷⁵ Kubalı, a.g.e. , s. 35.

¹⁷⁶ Nihat Falay, “Denetim, Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:29, Nisan-Haziran 1997, s. 51.

Prodüktivitenin sadece fiziksel miktarları içerdiğini de belirtmek gerekir. Fiziksel miktarlar söz konusu olduğu için toplam prodüktiviteyi hesaplamak için belirli bir çıktının üretiminde kullanılan üretim faktörlerinin tek tek toplanması gerekir. Ancak ortak bir ölçü olmadığı için bu mümkün değildir. Verimliliğin ise ulusal düzeyde bile hesaplanabilmesi parasal değerler dikkate alındığında mümkündür¹⁷⁷. Milli gelirle toplam harcama arasındaki ilişkinin incelenebilmesinde olduğu gibi.

3. Verimlilik Denetimi

Verimlilik denetimi şu hususları kapsar¹⁷⁸:

- Beşeri, mali ve diğer kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığı,
- Hükümet programlarının, kuruluşların ve faaliyetlerin verimli bir biçimde yönetilip yönetilmediği, işleyişin düzenlenip düzenlenmediği, organize edilip edilmediği, yerine getirilip getirilmediği, izlenip izlenmediği ve değerlendirilip değerlendirilmediği,
- Devlet kuruluşlarının, faaliyetlerinin öngörülen amaç ve gereklerle tutarlı olup olmadığı,
- Kamu hizmetlerinin kaliteli, müşteri odaklı olup olmadığı ve zamanında sunulup sunulmadığı,
- Hükümet programlarındaki amaçlara maliyet etkin bir biçimde erişilip erişilmediği.

Maliyet-etkinliği kavramı, denetlenen kuruluşun, faaliyetin, programın ya da işlerin belirli sonuçlara makul bir maliyetle ulaşabilme becerisi veya potansiyeli ile ilgilidir. Maliyet-etkinlik analizleri, projelerin maliyetleri ve sonuçları arasında her bir birim sonucun maliyeti olarak ifade edilen ilişkinin incelenmesidir.

Verimlilik denetiminde, denetim konusu faaliyet, program veya kurumun verimli olup olmadığı araştırılır. Verimlilik konusunda karar verebilmek için ise verimliliği ölçmek gerekecektir. Verimlilik girdilerle çıktılar arasındaki ilişki olduğuna göre

¹⁷⁷ Demirbaş, a. g. t. , s. 94.

¹⁷⁸ INTOSAI, a. g. e. , s. 5.

verimliliğin ölçülmesi için girdilerin ve çıktıların ölçülmesi gereklidir. Girdiler işgücü, malzeme, sermaye vb.dir ve fiziki ve parasal değerlerle ölçülebilir. Ancak çıktıların ölçümü her zaman kolay olmamaktadır. Kamu kurumlarının çok geniş bir faaliyet alanı vardır. Bir program, faaliyet veya hizmet için ayrılan girdilerle (kaynaklarla) ilgili bilgiler hemen elde edilebilir olduğunda ve program, faaliyet veya hizmetin çıktıları (son ürünleri) iyi tanımlanmış ve genel olarak birbirine benziyor ise verimliliğin ölçülmesi görece olarak kolaydır. Aksi takdirde verimliliğin ölçülmesi daha problemli olacaktır¹⁷⁹.

Verimlilik ölçümünün güç olduğu durumlarda ise denetçiler, istenilen mal ve hizmetlerin sunulmasında girdilerin en aza indirilmesi (ve çıktıların maksimum hale getirilmesi) için yapılan kontrolleri, faaliyetleri ve iş yöntemlerini değerlendirirler. Yönetimin sorumluluğunda olan bu uygulamalar hakkında denetçiye kanıt olabilecek faaliyet örnekleri şunlardır¹⁸⁰:

- Gereksiz işlemlerin ve kurumun nihai çıktısına katkıda bulunmayan ara ve kurum içi çıktıların (örneğin; yönetsel faaliyetler, gereksiz raporlar) azaltılması için periyodik değerlendirmelerin yapılması,
- Teknolojinin uygun şekilde kullanımı da dahil olmak üzere daha iyi sistemler ve iş yöntemlerinin geliştirilmesi,
- Kontrol kademelerinin azaltılması, karar verme aşamalarının hızlandırılması ve daha çok ortak hizmet alanlarının yaratılması,
- İşlemlerin kısmi ve toplam maliyetlerinin (genel masraflar dahil) benzer kurumlardaki maliyetlerle kıyaslanması,
- Kurum içi ve kurum dışı kullanıcıların ihtiyaçlarını daha iyi karşılayacak verimli ürün ve hizmetlerin gerçekleştirilmesi ve artık ihtiyaç duyulmayan çıktıların üretimine son verilmesi.

¹⁷⁹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım 1**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Çeviri Dizisi 10, Ankara, 1997, s. 8.

¹⁸⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Verimlilik Denetimi: Kanada Sayıştay Uygulaması Bölüm 1**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Çeviri Dizisi, Ankara, 1997, s. 6.

Verimliliğin ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde verimlilik standartlarına ihtiyaç olacaktır. Ölçümler sonucu elde ettiğimiz bilgileri karşılaştırabileceğimiz ve olumlu veya olumsuz bir yargıya ulaşabileceğimiz standartlara ihtiyacımız olacaktır. Standartlarla ölçümlerimizi karşılaştırıp bir karara varmamız gerekecektir. Bu standartları şu şekilde ifade edebiliriz¹⁸¹:

- Tasarlanmış Standartlar: Bunlar iyi hazırlanmış is ölçüm teknikleri ile geliştirilmiştir. Bu nedenle tasarlanmış standartlar verimlilik düzeylerinin ölçümü ve değerlendirilmesi için güvenilir bir temel teşkil ederler.

- Geçmişe Ait Standartlar: Geçmişte elde edilen verimliliği gösteren üretkenlik oranları, halihazırdaki verimlilik seviyesinin değerlendirilmesi için dayanak olarak kullanılmasıdır.

- Kurumsal Karşılaştırmalar: Bir kurumun verimliliğinin hesaplanmasında bir başka yol; alanda lider olarak nitelenen ve benzer işi yapan diğer kurumların (özel veya kamu kurumları olabileceği gibi bir kurumun kendi içindeki birimleri arasında da olabilir) ulaştıkları noktayı standart olarak kabul ederek veyahut genel kabul görmüş endüstri yada is standartlarıyla da karşılaştırma yapılmasıdır.

- Kapasite kullanımı çok miktarda araç gerecin, personelin, taşıtın, donanımın verimliliği, bu tip kaynakların mevcut kullanım sürelerine bağlı olarak bunların üretken bir biçimde kullanılmasından büyük ölçüde etkilenir. Kullanım; kullanılabilir kapasitenin, fiilen kullanılan kapasiteye oranlanmasıdır.

Verimliliğin ölçümünde nicel özellik taşıyan girdi ve çıktılar dikkate alınmakta, çıktı ile birlikte oluşan dışsallık ve girdi ile birlikte performansı etkileyen araştırma – geliştirme gibi unsurlar dikkate alınmamaktadır. Tespit edilen verimlilik oranlarının karşılaştırılacağı ortak standartlar her zaman mevcut olmayabilir. İşgücü verimliliğinin ölçümünde kas gücü kadar hatta kas gücünden daha fazla, hayal gücü, anlama ve anlatma kabiliyeti, yenilik, bilgi gibi fiziki üretkenliği olmayan ancak verimliliği kas

¹⁸¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, Verimlilik Denetimi: Kanada Sayıştay Uygulaması..., s. 8.

gücünden daha fazla etkileyen işçiliklerin kas gücü olarak değerlendirilmesinde zorluk vardır. Özellikle hizmet sektörlerinin üretim sürecinde, fiziki kaynak tüketim yanında bilgi, beceri gibi nitel unsurlar da etkili olmaktadır. Bu nedenle nitel boyuttan çok nicel boyutu değerlendiren verimlilik ölçümleri, toplam performans ölçümlerinde yeterli olmamakta, tamamlayıcı unsur olarak etkinlik ölçümleri kullanılmaktadır.

C. Etkinlik

1. Etkinlik Kavramı ve Tanımı

Etkinlik kavramının içeriği verimlilik kavramından daha geniştir; örgütlerin tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda, bu amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur. Etkinlik, bir faaliyetin, programın veya örgütün amaçlarına, hedeflerine en iyi derecede yaklaşmasıdır. En yalın ifadesiyle, bir faaliyet ile etkileri arasındaki ilişkinin belli bir değerini gösteren etkinlik görüşü, kamusal girişim, program veya projelerin hedeflerinin veya sonuçlarının ölçülebilir olduğu varsayımına dayanır¹⁸².

Etkinlik performans denetiminin en önemli unsurudur. Belli bir kamusal faaliyet sonucunda istenen amaçlara ulaşma derecesini ifade eden etkinlik olmadan sağlanan tutumluluk ve verimliliğin önemi yoktur. Örneğin bir aşılama programında sağlık personeli son derece tutumlu davranarak öğrencileri eldeki aşı ve teçhizatla yüksek bir düzeyde aşılamış olabilir. Ancak buna rağmen aşılanmanın amacı olan hastalık yüzdesinde bir düşme görülmeyebilir ve program etkin olmayabilir¹⁸³. Yine aynı şekilde bir tekstil fabrikasında; kumaş ve diğer hammaddeler ekonomik yolla sağlanmış, giyim eşyaları verimli bir şekilde üretilmiş olabilir. Ancak hedeflenen satış miktarına ulaşamamışsa, amaç gerçekleşmemiş demektir¹⁸⁴. Yani etkinlik ölçümünde, çıktı yerine sonucun değerlendirilmesi yapılıır¹⁸⁵.

¹⁸² Kubalı, **a.g.e.**, s. 36.

¹⁸³ Ömer Faruk Batırel, “Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması: Ekonomik Boyut”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 8, Nisan-Haziran 1992, s. 38.

¹⁸⁴ Atakan ve Diğerleri, **a. g. e.**, s. 12.

¹⁸⁵ Ali Osman Güçlü, “Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, Ekim-Aralık 1995, s. 32.

Etkinlik, verimlilikte olduğu gibi fiziki bir girdi-çıkıtı ilişkisini göstermemekte, girdinin çıktıya dönüşüm sürecini irdelememektedir. Bu nedenle düşük bir çıktıyı yansıtan program, yüksek bir çıktıyı yansıtan programa oranla daha etkin olabilir. Etkinlik ölçümünde, çıktı ve sonuçlar arasında ayırım yapılmasına gerek vardır. Çıktı, örgüt içersinde belirli girdilerin işlenmesi ile elde edileni gösterirken, sonuç dışsal etkileri ifade etmektedir.

Etkinlik ölçümünün verimlilik ölçümünden de farklı olduğuna dikkat edilmelidir. Örneğin, bir kuruluş, geri kalmış bir yöreyi kalkındırma ile yetkili kılınabilir. Verimlilik ölçüsü bölgede kurulan sanayi kuruluşlarının sayısı olacaktır. Fakat etkinlik ölçümü, istihdamdaki artış rakamlarıyla, insanların gelir düzeyi ile ya da bölgenin genel ekonomik gelişimi ile ilgili olacaktır. Be nedenle program veya geniş ölçekli projeler etkinliğin ölçümüne daha uygundur¹⁸⁶.

2. Etkinlik Denetimi

Etkinlik, performansın en önemli unsuru olduğu gibi etkinlik denetimi de performans denetiminin en önemli alanıdır. Kaynaklar verimli ve tutumluluk ilkesine göre kullanıldığı halde, bir proje veya girişim hedeflerine ulaşamayarak etkisiz kalabilir ya da tersine hedefler çok yüksek maliyetle gerçekleştirilmiş olabilir. Etkinliğin ölçümü oldukça zor olup aşağıdaki modelde yer alan aşamalar izlenerek yapılır.

Örnek: Girdi-Süreç-Çıktı-Sonuç-Etki

Belirli bir bölgeye 100 tüp boru yerleştirerek su seviyesini azaltmayı, toprağın verimliliğini arttırmayı, dolayısıyla halkın yaşam seviyesini yükseltmeyi amaçlayan bir sulama projesini ele alalım. Örneğimizde yerleştirilen tüp boru sayısı çıktı; yerleştirilen tüp boruların sonucu olarak su seviyesinin azalması sonuç, su seviyesinin azalması sonucu toprağın verimliliğinin artması etki, buna bağlı olarak halkın gelir düzeyinin ve yaşam standardının yükselmesi, projenin nihai etkisidir.

¹⁸⁶ Kubalı, **a.g.e.** , s. 36.

Burada çıktı ve sonuç arasındaki farkın belirtilmesinde yarar vardır. Sonuç, kurumla ilgili dışsal sonuçları belirtir. Çıktı ise kurum içersindeki belirli girdilerin sonuçları ile ilgilidir. Çıktı ve sonuç düzeyinde etkinliğin ölçümü kolay olmasına rağmen nihai etkinin ölçümü zordur.

Etkinliğin ölçümünde şu hususlar göz önünde tutulmalıdır¹⁸⁷:

- Denetlenen kurumca hedeflerin tanımlanıp tanımlanmadığı; tanımlandıysa, kesin ve ölçülebilir olması,
- Hedeflerin gerçekçi olup olmadığı, (hedefler hükümetten ekstra kaynak sağlamak için konulmuş olabilir)
- Belirlenen hedeflerin bilimsel temellere, tarihi verilere, geçmiş deneyimlere ve gerçekçi tahminlere uyup uymadığı,
- Hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiği, varsa sapma derecesinin ne olduğu ve hedeflere ulaşılmasını engelleyen faktörlerin neler olduğu,
- Hedeflerin gerçekleşmesi için izlenen yolun gerçekçi olup olmadığı,
- Başarının, yönetimin faaliyet ve politikalarına atfedilip atfedilmeyeceği, incelenmelidir.

D. Tutumluluk-Verimlilik-Etkinlik İlişkisi

Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk, birbiriyle sıkı ilişki içinde olan kavramlardır. Tutumlu davranılması verimlilik artışına yol açar; verimlilik ise etkinliğin sağlanmasında önemli bir göstergedir. Ancak bu ilişkilerde verimlilik tutumluluktan, etkinlik de verimlilikten daha geniş kavramlardır¹⁸⁸. Bu üç unsur karşılaştırmalı olarak ele alınacak olunursa; tutumluluk uygun düzeyde kaliteyi göz önünde tutarak faaliyetlerde kullanılan kaynakların maliyetini en aza indirmeyle ilgilidir. Verimlilik, mal ve hizmet gibi ürünlerde sonuçlanan çıktılar ile kullanılan kaynaklar, girdiler arasındaki ilişkidir. Etkinlik ise, amaçlara, hedeflere ulaşma derecesi, beklenen etkiler ile gerçekleşen etkiler arasındaki ilişkidir.

¹⁸⁷ Atakan ve Diğerleri, **a. g. e.**, ss. 12-13.

¹⁸⁸ Demirbaş, **a. g. t.**, s. 104.

Bir kurumun verimlilik etkinlik ve tutumluluk birbirleriyle yakından ilişki içersinde olup, genellikle birbirlerini dengeleyici unsurlar olarak öne çıkmaktadırlar. Örneğin bir postanenin tutumluluğu mektupların haftada bir kez dağıtılmasıyla artırılabilir fakat bu durum, kuruluşun etkinliğini arzu edilmeyen bir seviyeye düşürür. Benzer şekilde; bir şirket ürününü oldukça yüksek bir rekabet ortamında verimli bir şekilde üretebilir. Ancak satış miktarını istenilen seviyeye ulaştıramazsa kurumun etkinliğinden söz edilemez¹⁸⁹.

Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik faktörlerinin makul bir denge içinde gözetilmesi denetçi için oldukça zordur. Genel yaklaşım denetçinin, kurumun amaçlarını göz önüne alarak tutumluluk ve verimlilik faktörlerinin bu amaçların gerçekleştirilmesine yardımcı olup olmadığını araştırmasıdır. Diğer bir deyişle, daha fazla tutumluluk ve verimlilik arayışı içersinde, hizmet kalitesinden ödün verilmemelidir.

¹⁸⁹ Atakan ve Diğerleri, **a. g. e.**, s. 17.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SAYIŞTAY’IN PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİN UYGULANABİLMESİ BAKIMINDAN GEREKLİ KOŞULLAR VE PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARI

I. GENEL OLARAK SAYIŞTAY’IN ÖNEMİ VE ROLÜ

Devletin gelirlerinin toplanması ve bunların harcanması, özellikle demokratik ülkelerde devletin ve halkın çıkarları ve ihtiyaçları bakımından gelir ve giderlerin dengelenmesi, mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadıklarının denetlenmesi, denetleme sonuçlarına göre gereken işlemlerin yapılması veya önlemlerin alınması çok önemlidir. Çünkü demokrasilerde ana organ olan parlamentoların, millet adına egemenliği kullanırken dayanaklarının başında bütçe gelir. Parlamentolar yürütme organına, gelirleri toplama ve harcama yetkisini bütçe ile verirler. Bu yetkinin yerinde kullanılıp kullanılmadığını, herhangi bir usulsüzlük veya yolsuzluk yapılıp yapılmadığını parlamento bizzat araştıramaz, denetleyemez. Bunu kendi adına yapacak bağımsız, uzman bir kurula ihtiyacı vardır.¹⁹⁰ Bu kurul ise Sayıştay’dır.

Bütçenin uygulanmasının denetlenmesi, mali kaynaklar üzerinde etkili bir denetimin yapılması ancak Sayıştay aracılığıyla mümkün olmaktadır. Artık bütçeler sadece gelir gider denge tabloları olmaktan çıkmış, kalkınma planlarının gerçekleştirilmesinin temel aracı olma özelliğini kazanmıştır¹⁹¹. Günümüzde bu konularda yapılan kapsamlı bir denetim, doğurduğu sonuçlar bakımından hiçbir şekilde göz ardı edilemeyecek bir değer taşımaktadır.

Yabancı ülkelerde de bu denetim çeşitli adlar altında kurulmuş, sınırlı veya geniş değişik yetkilerle donatılmış, farklı niteliklerdeki kuruluşlar aracılığı ile yapılmaktadır.

¹⁹⁰ Bedi N. Feyzioğlu, “Sayıştay ve Parlamento”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-5 Haziran 1987, Ankara, 1988, ss. 25-31.

¹⁹¹ Servet Şamlıoğlu, “Sayıştay’ın Kuruluşu’nun 125. Yıldönümü ve “Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu”nu Açış Konuşması”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-5 Haziran 1987, Ankara, 1988, ss. 11-15.

Dünyadaki tüm denetim kuruluşlarının işlevi, teşkilat veya isimleri ne olursa olsun, genellikle kamu maliyesinin tetkik ve denetiminden sorumlu olmaları itibariyle amaçları bakımından birbirine çok benzerler. Bu kuruluşlar yerel yönetimlerinin veya yürütme organlarının denetlenmesinde parlamento ya da yardımcı bir parlamento organı veya danışma ya da aynı zamanda bir yargı organı olarak görev yapmaktadırlar. Türkiye’de Sayıştay, kazai kararlar da alabilen yüksek bir mali denetim ve bazı konularda da danışma organı olarak görev yapan kendine özgü Anayasal bir kurumdur¹⁹².

Bu kısımda Türk Sayıştay’ının genel olarak tanıtılması amaçlanmıştır, bu nedenle Sayıştay’ın kuruluşu, anayasal konumu, işlevleri ve yapısı hakkında genel bilgiler verilmiştir. Bundan sonraki kısımlarda “Türk Sayıştay”ından bahsedildiği için yalnızca “Sayıştay” ifadesi kullanılacaktır.

A. Sayıştay’ın Tarihsel Gelişimi

1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Sayıştay

Osmanlı İmparatorluğu’nda, devletin gelir ve giderlerinin denetlenmesi fikri ve bu görevi yapacak kurumların kurulmaya başlanması, esas itibariyle Tanzimat Döneminde gelişmiştir. Sayıştay’ın kurulması da, yine bu dönemde, mali işlerin düzenlenmesi için girişilen bir takım işlemlerin sonunda olmuştur¹⁹³. Bu nedenle Sayıştay’ın tarihi gelişimini, Tanzimat döneminden itibaren ele almak gerekli ve yeterli olacaktır.

Yaklaşık 140 yıllık bir geçmişe sahip olan Sayıştay, batılılaşma hareketleri çerçevesinde 29 Mayıs 1862 yılında padişah Abdülaziz zamanında “Divan-ı Muhasebat” adıyla Maliye Bakanlığı’na bağlı bir birim olarak kurulmuştur. İlk başkanlığını Evkaf Nazırı Ahmet Vefik Paşa’nın yaptığı Divan-ı Muhasebat Kurumu “Devletin gelirinden fazla harcama yapmaması, dairelerce yapılan harcamaların yıl sonlarında ilgili memurlar tarafından hesabının verilmesi ve bunun sağlanması”, yani padişahın gelir ve giderlere bir çekidüzen vermesini sağlamak için kurulmuştur.

¹⁹² Zehra Odyakmaz Altınbaş, “Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 2, Ekim-Aralık 1990, s. 47.

¹⁹³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Cumhuriyetin 50 nci Yılında Sayıştay*, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1973, s. 6.

Bütçe hakkını da ilk kez tanıyan ve 1876 yılında ilan edilen Kanuni Esasi ile Anayasal kimliğe kavuşan Sayıştay, mali durum hakkında padişaha üç ayda bir bilgi vermekle görevlendirilmiş, üyelerinin meclis tarafından çoğunlukla seçilmesi, ancak meclis tarafından azledilebilmeleri ve hayat boyu görevde kalmaları öngörülmüştür. İlk meclisin kapatılmasının ardından Sayıştay'la ilgili olarak 1878 yılında Fransız Genel Muhasebe Kararnamesi'nden esinlenerek, bugünkü Sayıştay yasasında dahi izleri görülen bir kararname hazırlanmış, bu düzenleme ile Sayıştay mülki ve askeri dairelerdeki ilgili kişiler dahil hemen hemen tüm devlet kurumlarını denetleme yetkisine kavuşmuş, kesin hesaplara ilişkin olarak bildirimlerini Maliye Bakanlığı'nın Kesin Hesap Kanun Tasarısını Sayıştay'a vermesinden itibaren iki yıllık bir sürede hazırlayarak meclise sunmasını istemiş, Hazine temsilcisi sıfatıyla Savcılığa yer verilmiştir. Söz konusu kararname ufak değişikliklerle 1934 yılına kadar yürürlükte kalmış, Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulması ile Sayıştay İstanbul hükümeti ile birlikte ortadan kaldırılmıştır¹⁹⁴.

Sayıştay'ın Cumhuriyet öncesi dönemde, parlamentodan önce kurulmasından dolayı asıl görevini yerine getirmesi mümkün olmamış, Osmanlı yöneticileri, devlet gelir ve giderlerinin düzensizliği karşısında Sayıştay'ın varlık nedenini bilmeksizin gelir ve giderleri düzene sokmasını beklemişler, en azından miktarlarının belirlenmesini bile büyük başarı olarak görmüşlerdir. Özetle, bu dönemde Sayıştay'ın amacı parlamento adına denetim yapmaktan çok devlet gelir ve giderleri ile ilgili görevlileri “zapt-u rapta”^{*} almak olmuştur¹⁹⁵.

2. Cumhuriyet Döneminde Sayıştay

Cumhuriyet'in ilanından sonra, Sayıştay, 1924 Anayasası'nda yer almış, Anayasa'nın 100 üncü maddesine dayanılarak, 23 Kasım 1923 tarihli 374 sayılı yasa ile tekrar kurulmuştur. Bu yasa ile getirilen en önemli özellik ise Sayıştay başkan ve

¹⁹⁴ Demirbaş, a. g. e. , s. 175.

*

¹⁹⁵ Atilla İnan, **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay'ı**, Ankara, 1992, s. 16-18.

üyelerinin, meclis üyelerinin gizli oylarıyla ve Meclis dışındaki kişilerden seçilmesi esasının getirilmesi ile Sayıştay'ın bağımsız bir niteliğe kavuşmuş olmasıdır¹⁹⁶.

374 sayılı Yasadan sonra, 1934 yılında, 2514 sayılı yasa ile Sayıştay'ın kuruluş ve işleyişi düzenlenmiştir. Uygulamada daha çok yargı fonksiyonuna ağırlık verilmiştir, Sayıştay dairelerince verilen yargı kararları Sayıştay Genel Kurulu'nda temyiz edilebilmektedir ve Sayıştay kararları aynı kuruluşun bütünlüğü içinde kesinleşmektedir. Yani, ilk ve aynı zamanda son derece mahkemesi olmuştur¹⁹⁷.

Sayıştay hakkında bir diğer büyük düzenleme ise devlet bütçesinin nitelik ve yapısal yönden gelişme göstermesi ve 1934 tarihli Yasanın bu gelişmelere ayak uyduramaması sonucunda, 1961 Anayasası'nın 127'nci maddesine dayanarak bundan altı yıl sonra çıkarılan 832 sayılı yasa ile olmuştur. Bu yasa ile denetim açısından getirilen bir hükme göre Sayıştay Hazine yararını zarara uğraticı nitelikte olduğu görülen yasa, tüzük ve yönetmelikleri Senatoya ve Meclise bildirme yetkisine sahip olmuştur.

Günümüzde ise Sayıştay 1982 Anayasası'nın 160'ıncı maddesinde belirtildiği gibi *“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 denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli”* olarak faaliyet gösteren ve kararları dolayısıyla idari yargı yoluna başvurulamayan bir birim olarak düzenlenmiş ayrıca uygunluk bildirimini hazırlama görevi de Anayasa'da yer almıştır.

B. Sayıştay'ın Anayasal Konumu ve Bağımsızlığı

1862'de kurulan Sayıştay, kısa bir süre sonra ilk Anayasamız olan 1876 tarihli Kanun-i Esasi'de yerini almış ve Anayasal bir kurum olma niteliğini günümüze dek sürdürmüştür. Kanun-i Esasi'nin 105'inci maddesinde Sayıştay, devlet mallarını almak ve sarf etmekle görevli olanların hesaplarını incelemek ve inceleme sonuçlarının özetini

¹⁹⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Cumhuriyetin 50 nci Yılında Sayıştay...*, s. 25.

¹⁹⁷ İnan, *Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay'ı*, a. g. e. , s. 21.

ve düşüncelerini yıllık raporlarla Heyet-i Mebusan'a, ayrıca mali durum hakkında, bir önceki bölümde de belirtildiği gibi, her üç ayda bir düzenleyeceği bir raporu Başbakan aracılığı ile Padişaha sunmakla görevlendirilmiştir. 106 ve 107'nci maddeleri ise, Başkan ve üyelerinin sayıları, teminatları ve diğer birtakım hususların düzenlenmesine ayrılmıştır.

1924 Anayasası'nın (Teşkilat-ı Esasi) 100'üncü maddesinde de, Büyük Millet Meclisine bağlı ve devletin gelir ve giderlerini özel kanununa göre denetlemekle görevli bir Divan-ı Muhasebat'ın kurulacağı hükme bağlanmıştır. 101'inci maddesinde ise, Sayıştay'ın Genel Uygunluk Bildirimini, ilişkin olduğu Kesin Hesap Kanunu'nun maliyece Büyük Millet Meclisine verilmesi tarihinden başlayarak en geç altı ay içinde Meclis'e sunacağı belirtilmiştir.

1961 Anayasası'nın 127'nci maddesinde de Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli kılınmıştır. Sayıştay'ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hak ve yükümlülükleri ile diğer özlük işlerinin, Başkan ve üyelerinin teminatının kanunla düzenleneceği hükme bağlanmıştır.

1982 Anayasası'nda da, 1961 Anayasası'nda yer alan bu hüküm aynı ifadelerle tekrarlanmıştır. 1982 Anayasası ile getirilen yenilik, Sayıştay kararlarına karşı idari yargı yoluna başvurulamayacağı hükmünün getirilmesi, ancak vergi ve benzeri mali yükümlülükler ve ödevler hakkında Danıştay ve Sayıştay kararları arasındaki uyumsuzluklarda Danıştay kararlarının esas alınacağına hükme bağlanmıştır.

Sayıştay 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin "Umur-u Maliye (Maliye İşleri)" başlığı altında yer almıştır. 1924 Anayasası'nda ise, "türlü maddeler" başlığı altındaki "Maliye İşleri" alt başlığında düzenlenmiştir. 1961 Anayasası'nda Sayıştay "Yürütme" bölümünde, "İktisadi ve Mali Hükümler" alt başlığı altında düzenlenmiştir.

1982 Anayasası'na kadar Sayıştay'ın mali niteliği ağır basan bir kurum olarak algılandığı ve yargısal işlevinin değil de, denetim işlevinin öne çıkarıldığı; bu nedenle de yargı bölümünde değil de, mali konulara ilişkin bölümlerde yer aldığı görülmektedir. 1982 Anayasası'nda ise, önceki düzenlemelerden farklı olarak Sayıştay, “Cumhuriyetin Temel Organları” başlıklı üçüncü kısmın, yasama ve yürütmeden sonra yer alan “Yargı” başlıklı üçüncü bölümünde düzenlenmiştir. Ancak, yargı başlığı altında düzenlenmiş olmakla birlikte, yüksek mahkemeler arasında sayılmamıştır.¹⁹⁸ Burada da Sayıştay'ın salt bir yargı yeri olmadığını vurgulamak gerekir¹⁹⁹. Sayıştay, yargı işlevi bakımından bağımsızdır. Buna karşılık, denetleme ve inceleme görevlerini TBMM adına yerine getirir²⁰⁰.

Sayıştay, gerek yargı erkiyle donatılmış olması, gerekse de devletin organik yapısı içerisinde herhangi bir üst kuruluşa bağlı kılınmaksızın, özel bir statü tanınmış olması sebebiyle, en üst düzeyde bağımsızlığa sahip bir kurum görünümündedir. Anayasa hükmü uyarınca Sayıştay'ın kurumsal ve mali bağımsızlığı ile mensuplarının teminatı yasayla düzenlenmiş, meslek mensupları eşdeğeri hakim ve savcılarının sahip olduğu güvencelerle donatılmıştır.

C. Sayıştay'ın Örgütsel Yapısı

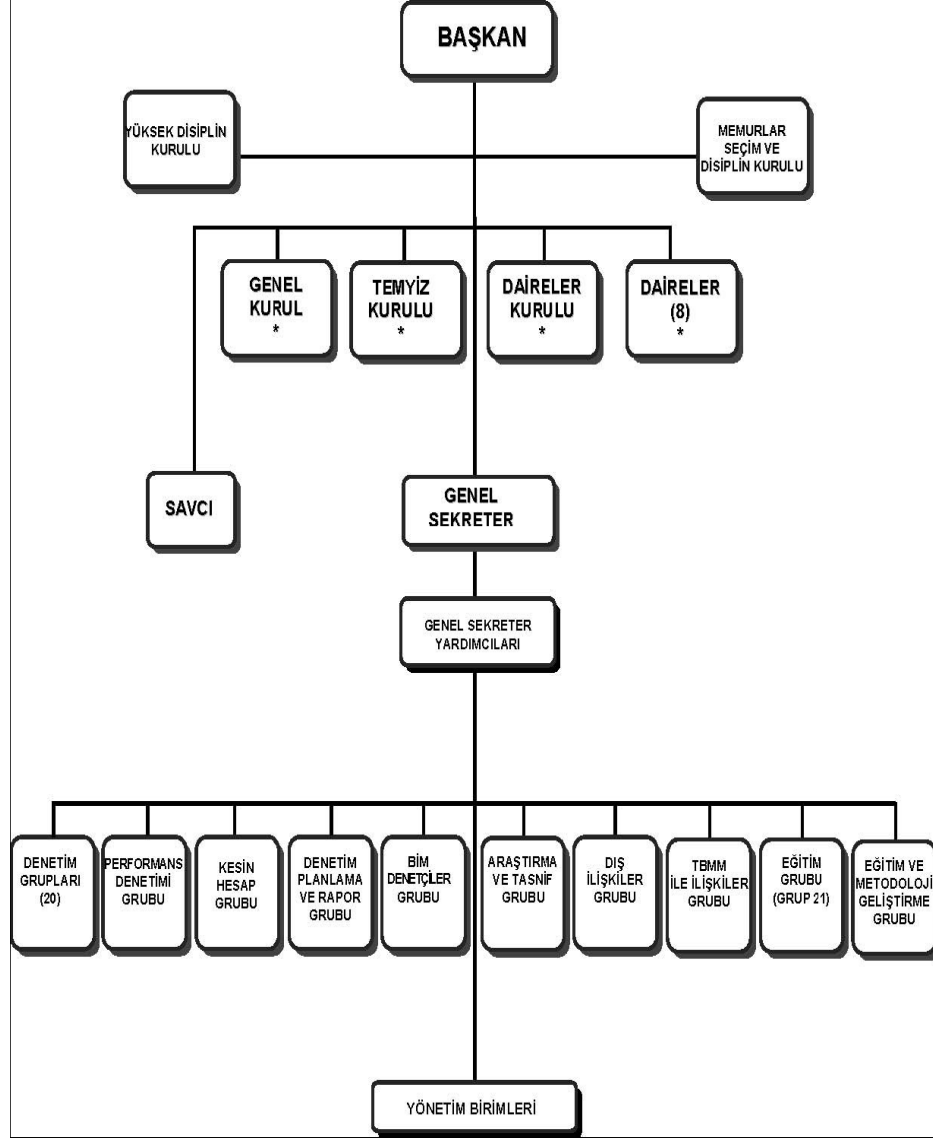
Türk Sayıştay'ının idari yapısını şu başlıklar altında incelemek mümkündür.

¹⁹⁸ H. Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Mayıs 2007, ss. 223-224.

¹⁹⁹ Selim Kaneti, “Sayıştay'ın Anayasal Konumu”, **Sayıştay Dergisi**, Temmuz-Eylül 1990, s. 7.

²⁰⁰ **T.C. Anayasası**, 138 ve 160'ıncı md.

Şekil 3: Türk Sayıştay'ının Örgüt Şeması



Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Sayıştay*, Ankara, 1999, s. 10.

1. Birinci Başkan, Genel Sekreter ve Yardımcıları

Sayıştay Başkanı; Yasada belirtilen niteliklere sahip istekliler arasından Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu üyeleri arasından seçilen 15 kişilik “Sayıştay Başkan ve Üyeleri Önseçim Geçici Komisyonu” tarafından belirlenen iki aday arasından T.B.M.M Genel Kurulunca gizli oyla, yedi yıllık süre için seçilir. Görev süresi biten yeniden seçilebilir (Sayıştay Kanunu Md. 5). Sayıştay Birinci Başkanı, Sayıştay’ın

en büyük amiri olup, daire başkanlarının ve üyelerin dairelere ayrılması, işlerin dairelere tahsis edilmesi, denetçilerin ve personelin görevleri ile görev yerlerinin belirlenmesi, denetleme gruplarının kurulması, hesapların merkezde veya yerinde incelenmesine ilişkin programların yapılması görevleri arasındadır. Genel işleyişten sorumlu olan Sayıştay Başkanı, Genel Kurul'un doğal başkanıdır ve gerekli gördükçe Temyiz ve Daireler Kurullarına da başkanlık edebilir (Sayıştay Kanunu Md. 21).

Sayıştay Genel Sekreteri; Başkan'a yönetim işlerinde yardımcı olmak üzere üyeler arasından Başkan tarafından seçilir ve en fazla üç yardımcıya sahip olabilir. Başkanın isteği ile onun adına bir kısım görevlerini yürütmek, yayın işlerini, denetim grupları ile yönetim birimlerini yönetmek ve denetlemek, Genel Kurula ve Daireler Kuruluna üye olarak katılmak, Genel Sekreterin görevlerindedir (Sayıştay Kanunu Md. 10,23).

2. Yargı ve Karar Organları

Sayıştay'ın yargı ve karar organları Daireler, Daireler Kurulu, Temyiz Kurulu, Genel Kurul, Yüksek Disiplin Kurulu, Memurlar Seçim ve Disiplin Kuruludur.

a. Kurullar

Sayıştay Genel Kurulu; 832 sayılı Sayıştay Kanununun 17'nci maddesine göre, Sayıştay Başkanı'nın başkanlığı altında tüm daire başkanlarıyla üyelerden kuruludur. Buna göre, Genel Kurul'un üye tam sayısı 1 Genel Başkan, 1 Genel Sekreter, 8 Daire Başkanı ve 48 üye olmak üzere 58 kişidir. Genel Kurul, mevcut üye sayısının en az üçte ikisi ile toplanmakta ve toplantıya katılanların salt çoğunluğu ile karar verilmektedir. Oyların eşitliği halinde Başkanın bulunduğu taraf üstün tutulmaktadır. Genel Kurulun çalışmalarıyla ilgili ayrıntılı düzenlemeler, Sayıştay Genel Kurulu'nun Çalışmaları Hakkında İç Yönetmelikle düzenlenmiştir.

Genel Kurula Birinci Başkan, başkanlık eder, Birinci Başkanın bulunmadığı hallerde yerine vekil bıraktığı kişi, vekil tayin etmediği veya Birinci Başkanlığın münhal bulunduğu durumlarda ise en kıdemli Daire Başkanı başkanlık eder. Kurul, Genel

Uygunluk Bildirimlerini görüşerek son şeklini verir, yine Meclise sunulacak raporları görüşür, Sayıştay Başkanı'nın incelenmesini istediği konu ve işlemleri karara bağlar.

Sayıştay Temyiz Kurulu; 832 sayılı yasanın 16'ncı maddesine göre, Genel Kurulca, daire başkanları arasından seçilecek 4 daire başkanı ile her daireden seçilecek iki üyeden kurulur. Kurula en kıdemli daire başkanı başkanlık yapar. Kurul, üye tam sayısının en az 2/3 ile toplanır. Yasal izin ve boş üyelikler sebebiyle toplantı yeter sayısı sağlanamaz ise, dairelerin kurul kontenjanını aşmamak ve o toplantıya ilişkin olmak kaydıyla, kurul başkanı tarafından toplantı yeter sayısını sağlayacak kadar üye toplantıya davet edilir. Kurulun mevcut çoğunluğu ile karar verilir. Oyların eşitliği halinde başkanın bulunduğu taraf üstün tutulur. Kararı temyiz edilen başkan ve üyelerin oy hakkı olamaz. Temyiz Kurulu, Sayıştay Dairelerince verilen ilamların son hüküm merciidir, Kurulca verilen kararlar 832 sayılı kanunun 67'nci maddesi uyarınca kesindir. Sayıştay dairelerinin ilamları Kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak, yargılama usullerine uymamak gibi sebeplerle 63'üncü maddede yazılı ilgililer tarafından temyiz (itiraz) edilebilir. Temyiz süresi, ilamın ilgiliye tebliğinden itibaren 90 gündür. Burada verilen kararlara karşı hiçbir yargı yerine başvurulamaz.

Daireler Kurulu; daire başkanları ve üyelerin dışında kalan toplam 36 kişiden oluşur. Sayıştay denetimine giren idare ve kurumlarca mali konularda düzenlenen yönetmeliklerin yürürlüğe konulabilmesi için istemin yapılma tarihinden itibaren iki ay içinde Sayıştay'ın görüşünü belirler, Birinci Başkan'ın görüşülmesini istediği konu ve işlemleri karara bağlar (Sayıştay Kanunu Md. 15,105).

Yüksek Disiplin Kurulu; her takvim yılı Genel Kurul tarafından her daireden seçilen birer üye ve daire başkanları arasından seçilen beş daire başkanından oluşur. Birinci Başkan, daire başkanları ve üyelerinin disiplin kovuşturmasını yürüterek karara bağlar (Sayıştay Kanunu md. 95).

Memurlar Seçim ve Disiplin Kurulu; iki takvim yılı için Genel Kurulca seçilecek bir daire başkanı, bir üye, bir uzman denetçi veya raportör, baş denetçi ile genel sekreterden oluşur. Başkan ve üyeler dışındaki Sayıştay mensuplarının disiplin

kovuşturmasını yürüterek sonuca bağlar, yine aynı kişiler hakkında ceza kovuşturmalarını yürütür (Sayıştay Kanunu md. 27, 97, 99).

b. Daireler

Birer hesap mahkemesi olan daireler, bir başkan ve altı üyeden kuruludur ve sekiz adettir. Bir başkan ve dört üye ile toplanarak, oyçokluğu ile karar veren daireler, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılamak, gerektiğinde Genel Uygunluk Bildirimleri ve Meclise sunulacak diğer raporlar hakkında görüş bildirmek, ayrıca Sayıştay Başkanı'nın görüşülmesini istediği konular hakkında karar vermekle görevlidirler (832 sayılı Sayıştay Kanunu md. 14).

3. Sayıştay Savcısı

Sayıştay Savcısı ve yardımcıları, Sayıştay Birinci Başkanı'nın mütalaası alındıktan sonra Maliye Bakanlığı'na yapılacak teklif üzerine ortak kararname ile atanırlar. Savcı aşağıdaki görevleri yerine getirir:

- a) Hesapların incelenmesi ve yargılanması safhalarında iddia ve düşüncesini bildirmek,
- b) Uygunluk bildirimlerinin ve Cumhuriyet Senatosuyla Millet Meclisine sunulacak raporların Sayıştay Genel Kurulu'nda görüşülmesi sırasında hazır bulunarak görüşünü açıklamak,
- c) Kanunların sorumlular hakkında cezai veya inzibati kovuşturmaya emrettiği hususlarda buna ait hükümlerin uygulanmasını izlemek,
- d) Hesapların yargılanması sırasında veya her hangi bir suretle sorumluların cezai veya inzibati cezayı gerektiren hallerine vakıf olduğu takdirde durumu Maliye Bakanlığına ve diğer ilgili makamlara yazı ile bildirmek,
- e) Birinci Başkan tarafından verilen işleri görmek,
- f) Kanunda yazılı süreler içinde hesaplarını vermeyen saymanlar hakkında yapılacak işlemler dolayısıyla düşüncesini bildirmek,
- g) Kanunlarla verilen diğer görevleri yerine getirmek

(832

sayılı Sayıştay Kanunu Md. 8 ve 21)

4. Raportörler

Denetçiler arasından atanan raportörler, bağlı buldukları daire ve kurullara bu Kanunla verilen görevlerle ilgili kararları yazmak ve verilen hükümler dairesinde tutanak ve ilamları düzenlemek ve bunların gerektirdiği diğer bütün işlemleri yapmakla görevlidirler.

5. Denetim ve Destek Grupları

Bugün itibariyle Sayıştay'ın örgüt yapısı içinde ikisi performans denetimi yapmak üzere görevli yirmi iki tane denetim grubu bulunmaktadır. Denetim gruplarının yanı sıra; Kesin Hesap Grubu, Araştırma ve Tasnif Grubu, Dış İlişkiler Grubu, Denetim Planlama Grubu, Eğitim Grubu, T.B.M.M ile İlişkiler Grubu, Eğitim ve Metodoloji Geliştirme Grubu bulunmaktadır. Denetim grupları, düzenlilik ve performans denetimlerini yürüten denetçilerin görev yaptığı gruplardır. Bu grupların sayıları ve görev alanları, ilgili yönetmelik ve Başkanlık tasarrufuyla, değişen ihtiyaçlara göre belirlenmektedir. Bu gruplara ek olarak Kesin Hesap Grubu, Araştırma ve Tasnif Grubu, Dış İlişkiler Grubu gibi denetime ve Birinci Başkanlığa destek faaliyetlerini yürüten denetim destek grupları bulunmaktadır.

6. Yönetim Birimleri

Sayıştay da ayrıca özlük işleri, evrak, kütüphane, yayın işleri, arşivleme, satın alma, mali işlemler gibi destek hizmetlerini yürüten yönetim birimleri de bulunmaktadır.

D. Sayıştay'ın İşlevleri

1. Sayıştay'ın Görev ve Yetkileri

Anayasamızın 160'ıncı maddesinde Sayıştay'ın görevleri ana hatları ile belirtilmiştir. Anayasanın 160'ıncı maddesinde “Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının 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.” denilmektedir. Burada denetleme ve yargılama görevleri vurgulanmıştır²⁰¹.

832 Sayılı Sayıştay Kanununun “Sayıştay'ın Görevleri” başlıklı 28'inci maddesinde ise Sayıştay aşağıda gösterilen görevleri yerine getirir:

I - A) Genel ve katma bütçeli dairelerin,

B) (A) bendinde yazılı daireler tarafından sermayesinin yarısı veya yarısından fazlasına katılmak suretiyle sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin,

C) Kanunlarla Sayıştay denetimine tabi tutulan diğer kurumların bütün gelir, gider ve mallarıyla nakit, tahvil, senet gibi kıymetlerinin (Emanet niteliğinde olanlar dahil) alınıp verilmesini, saklanma ve kullanılmasını denetler. Sorumluların hesap ve işlemlerini yargılayarak kesin hükme bağlar.

II- Devlete ait ikraz, istikraz ve taahhütlerle çeşitli kaynaklardan bağış ve yardım suretiyle elde edilen nakdi veya ayni kıymetleri, Hazine bonolarını, bütün kefalet, kredi ve Hazine avanslarını kaydedip denetler.

III-(Değişik bent: 07/03/1985-3162/2 md.) Genel ve katma bütçelere ilişkin genel uygunluk bildirimlerini, Anayasada belirtilen süre içerisinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

IV-Gerektiğinde mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair Millet Meclisine rapor verir.

²⁰¹ T.C. Anayasası, Md. 10.

V-Denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair Millet Meclisine rapor verir.

VI - Sayıştay, kanunlarla kendisine verilen diğer görevleri ifa etmektedir. Bu maddede ise denetim, yargılama, meclise rapor sunma ve diğer görevlerden bahsedilmektedir. (832 sayılı Sayıştay Kanunu Md. 28)

Görüleceği üzere bu iki maddede Sayıştay'ın yargısal yönüne ağırlık verilmiştir. Ancak Sayıştay Kanunu'na eklenen Ek Madde 10 ve 12'nci maddeler ve 5018 Sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ile performans denetimi yapma ve meclise rapor sunma işlevi ağırlık kazanmıştır.

Sayıştay Kanunu'nun 29'uncu maddesinde Sayıştay'ın yetkileri belirtilmiştir Buna göre Sayıştay; “bu Kanun veya diğer kanunlarla yüklendiği görevlerin yerine getirilmesi sırasında; Bakanlık, kurul ve kurumlarla, idare amirlikleriyle, sayman ve diğer sorumlularla doğrudan yazışmaya, gerekli gördüğü belge, defter ve kayıtları, göndereceği mensupları vasıtasıyla görmeye veya dilediği yere getirtmeye, sözlü bilgi almak üzere her derece ve sınıftan ilgili memurları çağırma, bakanlık, daire ve kurumlardan temsilci istemeye, yetkilidir.

Sayıştay, denetimine giren işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi, Devlet, özel idare, belediye ve sair bütün resmi kurum ve kurullarla diğer gerçek ve tüzel kişilerden (Bankalar dahil) isteyebilir.

Sayıştay denetimine giren daire ve kurumların işlemleriyle ilgili kayıtları, eşya ve malları, işleri ve hizmetleri görevlendireceği mensupları veya bilirkişiler vasıtasıyla yerinde ve işlem ve olayın her safhasında incelemeye yetkilidir.” (832 sayılı Sayıştay Kanunu Md. 29)

2. Denetim İşlevi

Sayıştay'ın denetim alanı ve kapsamı Anayasa ve Yasayla belirlenmiştir. Sayıştay, bir yüksek denetim organı olarak T.B.M.M adına denetim yapmak, denetim sonuçlarını

T.B.M.M' ne raporlamakla görevli olduğu gibi yargı sürecinde kesin hükme bağlanmak üzere de saymanların hesap ve işlemlerini incelemekle yükümlüdür²⁰².

Sayıştay'ın yargı yetkisi ile teçhiz edilmesi denetim faaliyetinin niteliği konusunda tartışmalara yol açmıştır. Sayıştay'ın denetim faaliyetlerinin yargısal nitelik taşıdığını söyleyenler olduğu gibi tüm faaliyetlerinin idari nitelik taşıdığını söyleyenlerde olmuştur²⁰³. Sayıştay'ın uğraş alanı mali olaylar olduğuna göre, yargısının, bundan kaynaklanan özellikleri taşıması doğaldır. Bu itibarla, Sayıştay yargısı, klasik yargıya paralellik göstermemekte; tamamen nev'i şahsına münhasır, "sui generis" bir nitelik taşımaktadır. Sayıştay'ın yargı yolu ile sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yaptığı denetim, kişiler arasında çıkan uyuşmazlıklar türünden iki taraflı davalar olmayıp, mali işlem üzerinde yapılan nesnel ve soyut bir hukuka uygunluk incelemesidir.²⁰⁴

Son yıllardaki değişikliklerle birlikte Sayıştay'ın denetim faaliyeti saymanlık hesap ve işlemlerinin denetlenmesinin ötesine geçmiştir. Performans denetimi yetkisinin verilmesi ve TBMM araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden TBMM Başkanlığının talebi üzerine kamu kaynak ve imkanlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, şirket, işletme ve benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleme yetkisi verilmesi ile birlikte Sayıştay'ın klasik denetiminin yani düzenlilik denetiminin dışına çıkmıştır. Bu denetimler yargı işlemi ile sonuçlandırılmamakta denetim sonuçları meclise rapor olarak sunulmaktadır.

Sayıştay'ın denetim kapsamı ise 5018 sayılı yasa ile oldukça genişletilmiştir. Anayasanın 160'ncı maddesi ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gereğince merkezî yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve yerel yönetimlerin gelir, gider ve malları Sayıştay denetiminin kapsamındadır.

²⁰² Köse, a. g. e. , s. 234.

²⁰³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Cumhuriyetin 50 nci Yılında Sayıştay...**, ss. 71-73.

²⁰⁴ Gülay Coşkun, **Devlet Bütçesi**, 6. Baskı, Ankara, 2000, s. 283.

a. Düzenlilik Denetimi

Sayıştay Kanununun 38'inci maddesinde "Sayıştay denetimine giren idare ve kurumların:

a) Gelir, gider ve mal işlemlerini, bu işlemlere ait sayman hesaplarını bütün kayıt ve belgeleriyle birlikte incelemek ve neticede bütün bu işlem ve hesapları yargılama yolu ile;

b) Bütçe hesabının ve bu nitelikteki diğer hesapların kesilmesini, sayman hesaplarının sonuçlarını, ilgisine göre Kesin Hesap Kanun Tasarıları veya kesin mizan ve bilançolarla karşılaştırmak suretiyle;

c) Kanunlarda belirtilen diğer konuları ilgili daire ve kurumlardan alınacak bilgi ve belgeleri incelemek ve Sayıştay'da gerekli kayıtları kurmak suretiyle;" denetleyeceği belirtilmektedir.

Tüm idare ve kurumların bu madde de sayılan işlemleri saymanlar tarafından tutulmakta ve bir yıl sonundaki tüm bu kayıtlar saymanlık hesabını oluşturmaktadır. Sayıştay Kanunu'nun 46'ıncı maddesinde; "Sayman hesaplarından hangilerinin merkezde veya hesap yerlerinde inceleneceğine Genel Kurul karar vermekte ve Birinci Başkan'ın görevlendireceği denetçiler tarafından incelenmektedir. İnceleme sırasında;

1. Gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediği,

2. Giderlerin,

a) Kanunlara, tüzüklere, yönetmeliklere ve bütçedeki tertibine, ödeneğine ve kadroya uygun olarak harcanıp harcanmadığı,

b) Ödemenin istihkak sahiplerinin veya vekillerinin kimliği araştırılmak suretiyle yapılıp yapılmadığı,

c) İdare hesabına giren bütün işlemlerin para ve sair kıymet hareketlerinin kanun, tüzük ve yönetmeliklerdeki hükümlere uygun bulunup bulunmadığı,

3. Taşınır ve taşınmaz malların giriş, saklanması, kullanım ve çıkışları ile bunların bulunması gerekli olan yerlerde tamamen mevcut olup olmadığı hususlarının yürürlükteki kanun, tüzük ve yönetmelik esaslarına göre yapılıp yapılmadığı,

4. Yukarıdaki fıkralarda yazılı bütün işlem ve hesapların belgelere ve kayıtlarına uygun olup olmadığı, araştırılır.”

Bu araştırmalar sonucunda tespit edilen her husus için sorumlulara, inceleme sırasında tespit edilen hususun belirtilip mevzuata neden aykırı olduğunun açıklandığı ve nedenin izahının istendiği, sorgu kağıtları gönderilir. Sorumlular tarafından savunmaların gönderilmesinden sonra Sayıştay Daireleri’nde hesabın yargılanmasına esas olmak üzere yargı raporu yazılır.

b. Performans Denetimi

832 sayılı Kanuna 4179 sayılı Kanunla eklenen Ek 10’uncu madde ile Sayıştay’a 1996 yılında performans denetimi yetkisi verilmiştir. Performans denetimi konusu detayları ile incelenmekte olduğu için burada ayrıntıya inilmeyecektir.

c. TBMM’den Gelen Taleplerine Yönelik Gerçekleştirilen Denetimler

30.7.2003 tarih ve 4963 sayılı Kanun’un 7’nci maddesi ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu’na eklenen ek 12’nci madde hükmü ile Sayıştay’a; Türkiye Büyük Millet Meclisi araştırma, soruşturma ve ihtisas komisyonlarının kararına istinaden Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’nın talebi üzerine, talep edilen konuyla sınırlı olmak kaydıyla, denetimine tabi olup olmadığına bakmaksızın özelleştirme, teşvik, borç ve kredi uygulamaları dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesap ve işlemleri ile aynı usule bağlı olarak, kullanılan kamu kaynak ve imkânlarından yararlanma çerçevesinde her türlü kurum, kuruluş, fon, işletme, şirket, kooperatif, birlik, vakıf ve dernekler ile benzeri teşekküllerin hesap ve işlemlerini denetleme yetkisi verilmiştir. Denetim sonuçları, ilgili komisyonlarda değerlendirilmek üzere Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı’na sunulur.

3. Yargılama İşlevi

Denetçiler tarafından sayman hesapları üzerinde yapılan düzenlilik denetimleri sonucunda yargılanacak konuların “yargı raporu” başlığı altında Birinci Başkanlığa sunulmasıyla yargılama için ön hazırlıklar da tamamlanmış olur. Birinci Başkanlık, söz konusu yargı raporlarını Sayıştay dairelerine gönderir. Daire başkanlarınca rapor hakkında Sayıştay savcısının yazılı görüşleri alındıktan sonra rapor, incelenmesi için bir üyeye havale edilir. Üye, raporu ve savcının görüşlerini inceleyerek görüşlerini yazılı olarak bildirir. (SK, Mad. 56.) Daha sonra daire başkanının belirlediği bir günde yargılama yapılır. Yargılama sonucunda beraat ya da tazmin kararları verilebilir. Denetçinin hatalı gördüğü işlem yargılama sonucunda dairece kabul görürse tazmin hükmü verilerek sorumluların devlete bir miktar para ödemeleri karara bağlanır. Yargılama sonunda ilgili daire denetçinin görüşlerine katılmıyorsa sorumluların beraatine karar verir. Beraat ya da tazmin hükümlerini içeren ilamların düzenlenmesi ve hükümlerin kesinleşmesinden sonra birer nüsha sorumlulara, sorumluların bağlı oldukları bakanlık ve daireye, Sayıştay savcılığı’na, iki nüsha da biri ilgili saymanlığa gönderilmek üzere Maliye Bakanlığına tebliğ edilir. (SK. Mad. 63.) İlamın ilgililere tebliğinden itibaren 90 gün içinde kanuna aykırılık, yetkiyi aşmak, yargılama yöntemlerine uymamak gerekçeleriyle Temyiz Kurulu’na başvurulabilir. (SK. Mad. 68) Kurul kararı olduğu gibi veya düzelterek onaylayabilir, kararı kaldırabilir veya bozabilir. (SK. Mad. 73) Temyiz Kurulu kararlarına karşı bir başka merciiye başvurma hakkı bulunmamakla birlikte kararın tebliğ tarihinden itibaren Kurul’a 15 gün içinde karar düzeltmesi (Anayasa Mad. 160), beş yıl içinde de yargılamanın iadesi gerekçeleri ile başvurulabilir (SK. Mad. 74-76). Sayıştay Kanunu’nun 64’üncü maddesi uyarınca infazı İcra ve İflas Kanunu hükümleri çerçevesinde yapılır.

4. Raporlama İşlevleri

Sayıştay Kanunu’nun “Genel Uygunluk Bildirimi ve Sayıştay Raporları” başlıklı dokuzuncu bölümde öngörülen raporlama faaliyeti üç adettir. Bunlar genel uygunluk bildirimleri, devlet mallarıyla bazı idare ve kurumlar hakkında Sayıştay raporları ve mevzuata uygun görülmeyen işlemler hakkında raporlardır. Sayıştay tarafından düzenli

olarak sürdürülen tek raporlama faaliyeti genel uygunluk bildirimleridir. Ayrıca Sayıştay'a Kanun'un değişik maddelerinde raporlama görevleri verilmiştir. Denetim görevleri bölümünde belirtilen performans denetimleri ve TBMM'den gelen taleplere ilişkin gerçekleştirilen denetimlerin sonucunda da raporlar TBMM'ye sunulmaktadır. Bunun dışında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yeni raporlama görevleri verilmiştir. Bunlar dış denetim genel değerlendirme raporu, faaliyet genel değerlendirme raporları, mali istatistikleri değerlendirme raporudur.

Genel uygunluk bildirimleri, denetçiler tarafından, Kesin Hesap Kanun Tasarılarında gösterilmiş bulunan genel ve katma bütçelerin uygulanma sonuçları ve genel hesaplar, sayman hesapları esas alınarak saptanan sonuçlarla karşılaştırılması ve bunların uygunluk derecesiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne duyurulması gereken diğer hususları raporlardır. Bakanlar Kurulunca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan Kesin Hesap Kanunu Tasarılarının bir nüshası da Sayıştay'a verilir. Genel uygunluk bildirimleri, bu tasarıların Sayıştay'a verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Kesin hesap kanunu tasarısı ve genel uygunluk bildiriminin Türkiye Büyük Millet Meclisine verilmiş olması, ilgili yıla ait Sayıştay tarafından sonuçlandırılmamış denetim ve hesap yargılamasını önlemez ve bunların karara bağlanmadığı anlamına gelmez. Genel uygunluk bildirimlerinin sunulmasından sonra denetim ve yargılama sonucunda kesin hesaplara ilişkin olarak ortaya çıkacak bulgular ilk genel uygunluk bildirimini ile birlikte ek olarak Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur.

Devlet mallarıyla bazı idare ve kurumlar hakkında Sayıştay Raporları, Genel ve katma bütçeli dairelerin mal hesaplarıyla bu daireler dışında kalan idare ve kurumların sayman hesaplarının incelenme sonuçları hesap devrelerine göre raporlarla Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Aynı bütçe rejimine tabi olan idare ve kurumlar için tek rapor da düzenlenebilir. Sabit veya döner sermayeli veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslere ilişkin raporlarda bunların faaliyetlerinin kuruluş gayelerine uygun olup olmadığı belirtilir.

Mevzuata uygun görülmeyen işler hakkında raporlar, inceleme ve denetleme sırasında, hesap ve işlemlerden mevzuata uygun görülmeyenlerden Sayıştay Genel Kurulunca gerekli görülenler hakkında bu husustaki Sayıştay mütalaasıyla birlikte bir raporla Birinci Başkanlıkça Millet Meclisine bilgi verilir.

Dış denetim genel değerlendirme raporu, Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi itibariyle hazırlanan denetim raporlarının birleştirilmesi sonucu oluşturulur ve Genel Uygunluk Bildirimi ile birlikte sunulur.

Faaliyet genel değerlendirme raporları, Mahallî idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporları, mahallî idareler genel faaliyet raporu ve genel faaliyet raporu dış denetim sonuçları dikkate alınarak değerlendirilir ve faaliyet genel değerlendirme raporları hazırlanarak sunulur.

Mali istatistikleri değerlendirme raporu, Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bir yıla ait malî istatistiklerin, hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından değerlendirilmesi sonucunda oluşturulur ve sunulur.

Bunun dışında şu raporlar da sunulabilmektedir. Denetçiler; anlam, uygulama veya sonuçları bakımından Hazine menfaatlerini zarara uğraticı nitelikte gördükleri kanun, tüzük, yönetmelik, kararname ve sair mevzuat hükümlerini, inceleme sırasında tespit ederek bunları gerekçesiyle birlikte ve yazılı olarak Birinci Başkanlığa bildirirler. Birinci Başkan, bu bildirimleri derhal Genel Kurul'a havale eder ve bunlardan Genel Kurul kararıyla kabule değer görülenler üç aylık raporlarla Millet Meclisine sunulur. Gerektiğinde mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair Millet Meclisine rapor verir. Ayrıca performans denetimi raporları ve TBMM'den gelen taleplere ilişkin gerçekleştirilen denetim raporları da sunulan raporlar arasındadır.

5. Danışma, Görüş Bildirme ve Diğer İşlevler

Sayıştay Kanunu'nun 18'inci maddesi gereği Danışma görevi, Dairelerin kararları veya bir dairenin iki kararı arasında aynı meselede aykırılık bulunur veya bir içtihadı değişmesine lüzum görülür ya da bu mahiyette bütün işlemlere uygulanabilecek kararlar almaya ihtiyaç duyulursa mesele Genel Kurulda görüşülerek karara bağlanır. Sayıştay Genel Kurulu bu hükme dayanarak Maliye Bakanlığının sorun olarak getirdiği konularda görüş belirterek Genel Kurul Kararı vermektedir. Uygulamada istem Maliye Bakanlığı'ndan gelmektedir. Sayıştay da uygun görürse, sorun hakkında görüş belirterek Genel Kurul Kararı vermektedir.

Sayıştay Kanunu'nun 19'uncu maddesi gereği Danışma görevi, Sayıştay'a ilişkin olarak yapılan kanun tasarısı ve teklifleri hakkında görüşlerini tespit etmek Sayıştay Genel Kurulunun görevleri arasındadır.

Mali Konularla ilgili tüzük ve yönetmelikler hakkında görüş bildirme, Bakanlıklar ve Sayıştay'ın denetimine giren diğer idare ve kurumlarca mali konularda düzenlenecek yönetmeliklerle tüzükler, Sayıştay'ın istişari mütalaası alındıktan sonra yürürlüğe konulabilir.

İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararları, işin gereği ve ibraz edilen belgelerin mahiyetleri bir olduğu halde aynı konu hakkında dairelerce veya Temyiz Kurulunca verilen ilamlar birbirine aykırı ise, Birinci Başkan bu ilamları içtihadın birleştirilmesi için Genel Kurul'a verir.

II. PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİN UYGULANABİLMESİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR

Performans denetimlerinin yürütülebilmeleri için birçok koşulun sağlanmış olması gerekir. Bu koşullar, başından sonuna kadar performans denetiminin etkinliği ve kalitesi üzerinde etkide bulunur. Bu kısımda konu, içsel ve dışsal koşullar başlıkları altında incelenecektir.

A. Dışsal Koşullar

Bu başlık altında performans denetiminin etkin uygulanabilmesi bakımından gerekli dışsal koşullar açıklanacaktır.

1. Sonuçlara Dayalı Yönetim Sistemi: Performans Yönetimi

Performans yönetimi ikinci bölümde de ifade edildiği gibi verimlilik, etkinlik, tutumluluk, hizmet kalitesi vb. öğeleri esas alan, kısaca performansı geliştirme amacı güden bir yönetim sistemidir. Birçok ülkenin reform programlarında anahtar unsur haline gelen ve sonuca dayalı yönetim sistemini karakterize eden performans yönetimi, özellikle performans ölçümlerinin yapılmasını temel alarak performans denetimlerini kolaylaştırmaktadır²⁰⁵.

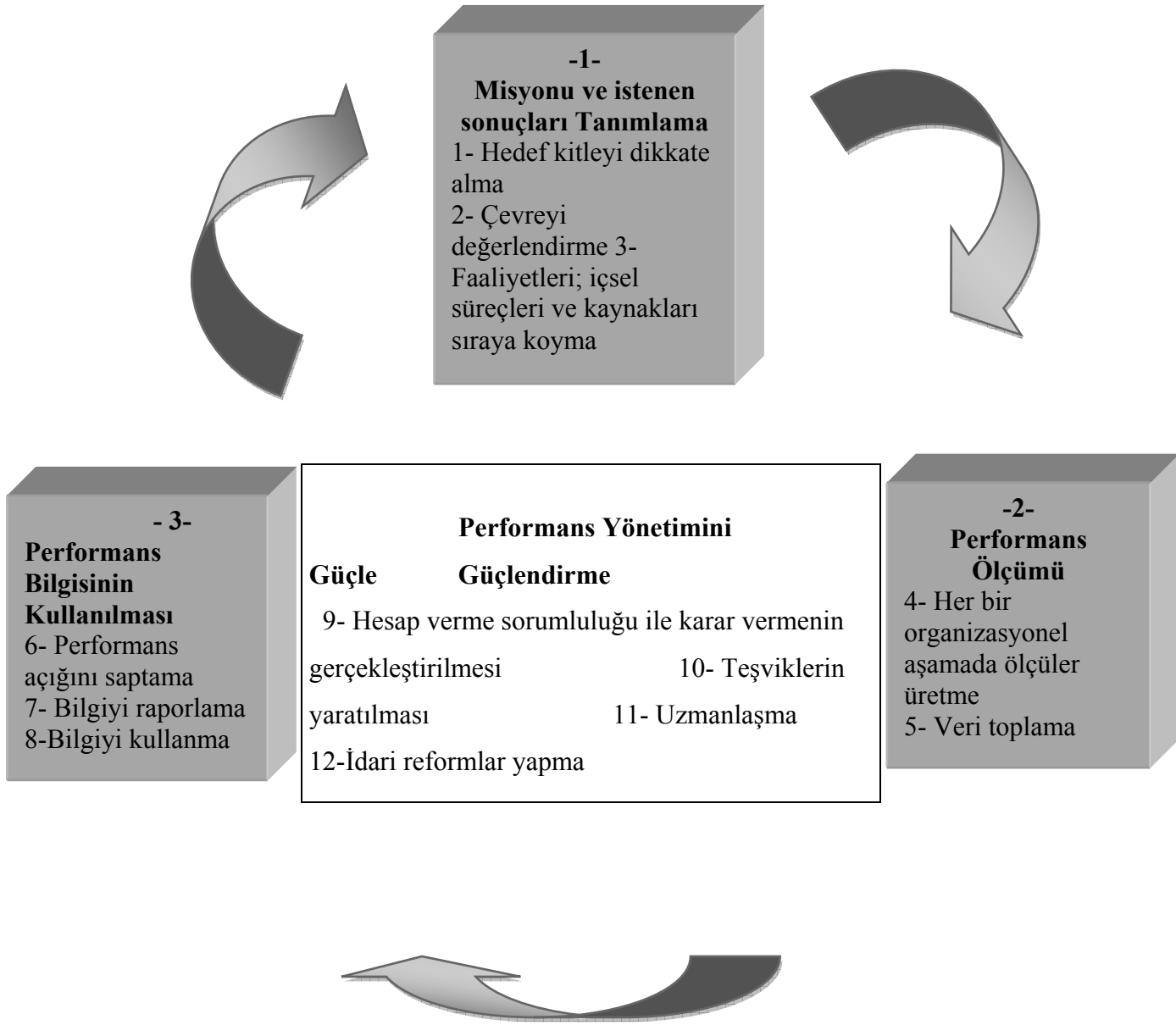
Performans yönetiminin üç temel aşaması bulunmaktadır²⁰⁶;

- Amaç ve misyonlar üzerinde makul bir uzlaşmanın sağlanması ve amaçları başarmak için stratejiler geliştirilmesi,
- Performansı belgelemek ve karar vermeyi desteklemek için yeterli kalitede performans ölçüm sistemlerinin uygulanması,
- Çeşitli organizasyonel seviyelerde karar vermede temel oluşturması için performans bilgisinin kullanılması.

²⁰⁵ OECD, **In Search of Results, Performance Management Practices**, Paris, 1997, p. 7.

²⁰⁶ Demirbaş, **a. g. e.**, s. 158.

Şekil 4: Performans Yönetim Süreci



Kaynak: GAO, **Executive Guide: Effectively Implementing the Government Performance and Results Act**, GAO/GGD-96-118, USA, 1997, P. 10.

a. Misyonu ve İstenen Sonuçları Tanımlama: Stratejik Planlama

Performans yönetiminin başlangıç noktası kurumlar tarafından uzun dönemli stratejik planların yapılması ve bu planlara yetkili mercilerden onay alınmasıdır. Her stratejik plan birimlerin misyonunu; uzun dönemli genel amaçlarını, sonuçlarla ilgili stratejik amaç ve hedeflerini ve bu amaçla nasıl başarmaya çalışacağını içerir.

b. Performansın Ölçülmesi

Performans ölçümlerinin yapılması ikinci önemli aşamadır. Öncesinde birimler performans ölçümlerini sağlam temele oturtmak için stratejik planlarında gösterdikleri uzun dönemli stratejik amaçları ile gün gün izlenecek faaliyetler arasında ilişki kurmalıdırlar. Bu ise stratejik planlarla ilişkili yıllık performans planlarının hazırlanması ile yapılır. Yıllık performans planları bütçede listelenmiş olarak birim program faaliyetleri için performans amaç ve hedeflerini içermektedir²⁰⁷.

c. Performans Bilgisinin Kullanılması

Kurumsal misyon ve amaçların belirlenmesi ve performansın ölçülmesinden sonra sıra performans bilgilerinin kullanılmasındadır. Yöneticiler, devamlı bir şekilde kurumsal süreçleri geliştirmek için performans açıklarını saptamalı ve amaçların yerine getirilmesini sağlamalıdırlar. Yeterli performans bilgisi olmadan yöneticilerin program kaynaklarının tahsis edilmesi, öncelikleri ve kullanımı ile ilgili kararları doğru bir şekilde alabilmeleri mümkün değildir. Aynı zamanda performans bilgileri programların başarılması anlamında parlamentoya ve topluma karşı olan hesap verme sorumluluğu için de gereklidir. Bu nedenle ölçüm verileri ile hedeflenen performansın karşılaştırılarak raporlanması büyük fayda sağlar²⁰⁸. Performans denetimi ise bu sürecin etkin işlemlerini sağlamaktadır.

²⁰⁷ GAO, *Executive Guide: Effectively Implementing the Government Performance and Results Act*, GAO/GGD-96-118, USA, 1997, p. 23.

²⁰⁸ Demirbaş, **a. g. e.**, s. 160.

2. Performans Ölçümüne Dayalı Bir Bütçe Sistemi

Performans denetimi bir anlamda ölçümlere dayanır. Performans ölçümleri yapılmadan denetimin yapılması oldukça güçtür ve sağlıklı sonuçlar vermeyebilir. Bu nedenle verimlilik, etkinlik, performans hedefi, sonuçlar gibi performans ölçüm kavramlarına yer veren kısaca performans ölçümleri entegre edilmiş bütçe sistemleri, birimlerin performansları hakkında güçlü verilerin elde edilebilmesine olanak verir. Diğer bir deyişle, performansın denetimlerinin yapılabilmesi büyük ölçüde performans ölçümleri entegre edilmiş bütçe süreçlerinin performans yönetimine adaptasyonu ile mümkündür. Bu nedenle performans denetiminde uygunluğunun belirlenmesi açısından bütçe sistemlerinin incelenmesinde yarar vardır.

a. Klasik Bütçe Sistemi

Klasik bütçe sistemi, kamu harcamalarının idari-siyasi kuruluşlara göre dağıtımını esas alan, girdilere odaklı, bütçe giderlerine ilişkin kararların genellikle bilimsel ölçütlerden yoksun, sezgisel ve siyasal pazarlıkla alındığı ve bir yıllık süreci içeren bir bütçe sistemidir.

Klasik bütçe sistemi hizmet esaslı değil, personel sayısı, harcama tutarı gibi girdi esaslı bir sınıflandırma yapısına sahip olduğundan kamusal program ve faaliyetlerin çıktıları, sonuçları, birim çıktının maliyeti, birim sonucun maliyeti vb. ile ilgili bilgi sağlamamaktadır. Girdilerle ilgili olarak sağlanan bilgilerin ise sadece kurum veya bölümü kapsamaması, hizmet veya programla bağlantılı olmaması ise sağlanabilecek girdi bilgileriyle kurum performansı arasında ilişki kurulamamasına yol açmaktadır. Dolayısıyla geleneksel bütçe sistemi performans ölçüm ve denetimlerinin temel kavramları olan çıktı, sonuç, kavramlarını içermemekte, girdilerle ilgili sağladığı verileri hizmetle ilişkilendirememekte, siyasal pazarlığı esas aldığından performans amacı ve hedefi kavramlarına yer vermemektedir.²⁰⁹ Dolayısıyla bu sistem performans yönetiminin ve denetiminin temel gereklerinden olan stratejik planlama, performans

²⁰⁹ Demirbaş, a. g. e. , s. 162.

ölçümü ve performans bilgilerinin kullanımı döngüsü için uygun olmayan bir kullanıma sahiptir.²¹⁰ Bu sistemde var olan denetim şekli düzenlilik denetimidir.

b. Performans Bütçe Sistemi

Klasik bütçe sisteminin yetersizliğini ve aksaklığını gidermek, bütçeye yeni bir anlayış getirmek için geliştirilen performans bütçe sistemi, klasik bütçe sistemi ile program bütçe sistemi arasında yer alan bir aşamayı ifade etmektedir.

Performans sisteminde amaç, kamu kesiminin etkinliğini artırmak için kamusal faaliyetlerin gerçekleşme derecesini ölçmek ve bunları belirli programlar şeklinde formüle etmektir. Sistemde yürütülmekte olan faaliyet birim maliyet şeklinde ölçülüp hesaplandığı için farklı çözüm yöntemlerinin kapsayacağı süre ve maliyetler belirtilmelidir. Sistemin işlerliği açısından en önemli unsur, ölçülebilir birimlerin esas alınmasıdır. Kurumların performanslarının ölçülebilmesi için fayda-maliyet analizine imkan verebilecek şekilde kullanılan girdiler, rakamsal değer taşımalıdır. Kullanılan girdilerin miktarı ile elde edilen çıktılar arasındaki oransal değer, kamu kurumunun gerçek performansını yansıtmaktadır²¹¹.

Performans esaslı bütçeleme sistemi, eldeki veya öngörülen ödeneklerle en yüksek hizmet çıktısının sağlanmasını hedeflemektedir. Kaynak-hizmet dengesi içinde en verimli sonuçlara ulaşmak isteyen sistem, bunun için tercihlerinde mümkün olduğu ölçüde matematiksel verilere, çeşitli analizlere dayalı tekniklerden faydalanmaktadır. Bu teknikler arasında “sistem analizi” içinde yer alan “maliyet-fayda”, “maliyet-etkinlik” gibi teknikler de bulunmaktadır. Bu tekniklerle her bir kamu kuruluşunda veya hizmet programında kaynakların etkin kullanımı amaçlanmaktadır²¹².

²¹⁰ Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988, s. 200.

²¹¹ Ahmet Özen, **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2008, s. 11.

²¹² Tüğen, **a.g.e.**, s.116.

c. Program Bütçe Sistemi

Bir diğer çağdaş bütçeleme tekniği ise amaç-kaynak bağıntısını kurmada stratejik planlama anlayışını getirerek gelecek dönemleri de dikkate alan ve alternatifler arasında karşılaştırmalara olanak veren program bütçe tekniğidir. Kurumların bütçelerinde yer alan hizmet programlarının belirlenen hedeflere ulaşım ulaşmadığını etkinlik, verimlilik, sağlanan fayda vb. performans kavramları ile değerlendirerek plan hedeflerine hızlı ve dengeli bir şekilde ulaşmayı sağlayabilen bu teknik düzenlilik denetimleri yanında performans denetimi için de son derece uygundur²¹³.

Genel olarak program bütçe devlet yükümlülüklerinin yapılan hizmet açısından değerlendirilerek sınıflandırıldığı ve kaynakların ayırımında, faaliyetlerin yürütülmesinde hizmeti esas alan bir bütçe biçimidir. Sistemin ilk aşamasında devlet fonksiyonlarının ve bu fonksiyonların gerektirdiği hizmetlerin sınıflandırılması yatmaktadır. Sistemde fonksiyonel sınıflandırmaya göre gruplandırılan hizmetleri başarmak için çeşitli programlar hazırlanmakta ve ne tür programın yürütüleceği öncelikle tespit edilmektedir. Örneğin tespit edilmiş bir program olarak kişisel sağlık hizmetleri seçilebilir. Bu hizmetin hangi gruplara yapılacağı ise programın altında belirlenen birden fazla alt-programda ortaya konulmaktadır. Alt-programların nasıl gerçekleştirileceği faaliyetlerde ortaya konulmakta ve son olarak bu faaliyetlerin ne şekilde yürütüleceği belirlenmektedir. Böylece sistemde tümünden gelim tekniği ile önce ana hizmetler tespit edilmekte, ardından bu hizmetlerin hangi şekilde gerçekleştirileceğini belirleyen maddelere yer verilmektedir²¹⁴.

Program bütçe uygulaması, fayda-maliyet analizlerine büyük önem vermekte, bütçe imkanlarının en etkin düzeyde kullanımı bakımından mevcut alternatifler arasından en uygununun seçimini zorunlu kılmaktadır. Program bütçe sisteminin amacına uygun bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli verilerin sağlıklı bir biçimde toplanması ve değerlendirilmesi yanında iyi çalışan bir muhasebe sistemine ihtiyaç vardır²¹⁵.

²¹³ Nihat Edizdoğan, **Kamu Bütçesi**, 4. Baskı, Ekin Ktabevi, Bursa, 1998, s. 178.

²¹⁴ Özen, **a.g.e.**, s. 13.

²¹⁵ Tüğen, **a.g.e.**, s.117.

d. Planlama, Programlama, Bütçeleme Sistemi (PPBS)

PPBS, performans ve program bütçe sisteminin daha ileri bir adımı olarak görülmektedir. PPBS’de, sistem analizi içinde yer alan maliyet-fayda, maliyet-etkinlik analizi gibi analizlerden geniş ölçüde faydalanmaktadır. PPBS, bütçenin hizmetlere ve bu hizmetlerin çıktıklarına göre yeniden şekillendirilmesini ve hizmetlerin gelecek yıllara ait maliyetlerinin belli bir projeksiyonla belirlenmesini öngörür. PPBS, stratejik hedef maliyetlerini ve sonuçlarını tespit ederek değerlendirmek (planlama), bu hedeflerin gerektirdiği insan gücünü ve diğer girdileri zamana göre belirlemek (programlama) için geliştirilmiş rasyonel ve sistematik bir süreçtir²¹⁶.

e. Sıfır Esaslı Bütçe Sistemi

Sıfır esaslı bütçeleme sisteminin temelinde her yeni yıl için yürütülen faaliyetlerin ve bunlara ayrılan ödenek miktarlarının ve niteliğinin baştan değerlendirilmesi yatmaktadır. Sıfır esaslı bütçeleme sistemi, bütçelemenin geçmiş yıllardaki uygulamalardan etkilenmeden yeni değerlendirmeler ışığında yapılmasını gerektirmektedir. Bu bütçeleme sistemi, bütçesi hazırlanan mali yılda sunulacak hizmetlerin ilk defa sunulacakmış farz edilip, bu hizmetlerin en düşük maliyetinin bulunması için analizler yapılmasını, en düşük maliyetle sunulması için en uygun yöntemin ne olduğunun ortaya konulmasını gerektirmektedir²¹⁷.

“Sil baştan bütçeleme” ya da “yeni baştan bütçeleme” olarak ifade edilen bu sistemde; geçmiş yılların ödenekleri sıfır kabul edilmek suretiyle, gelecek yıl bütçelerinin bunlara bağımlılığı ortadan kaldırılmaktadır. Bu sistemde kamu yöneticilerinin bütçe gerekçelerini en ince ayrıntısına kadar düzenlemeleri zorunlu kılınmakta ve kamu faaliyetleri karar paketleri şeklinde düzenlenerek nispi önemlerine göre sistematik olarak değerlendirilmektedir. Bundan dolayı bütçeleme sürecinde kamu kurumları tüm dikkatlerini bütçe hazırlık çalışmalarına vermektedir. Böylece sistemin

²¹⁶ Tüğen, a.g.e. , s.118.

²¹⁷ Esin Oral, **Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçe Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali sistemi Açısından Bir Değerlendirme**, , T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Nisan 2005, Ankara, s. 10

temel odak noktasını alternatif bütçe düzeylerinde elde edilebilir başarıların en uygun şekilde optimize edilmesi oluşturmaktadır²¹⁸.

3. Tahakkuk Esaslı Bir Muhasebe ve Finansal Raporlama Sistemi

Tahakkuk esaslı muhasebe; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 50'nci maddesi ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinde; “Bir ekonomik değer yaratıldığında, başka bir şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde veya yok olduğunda muhasebeleştirilir” şeklinde tanımlanmıştır. Tahakkuk esasında işlemler nakit akımlarının ne zaman olduğuna bakılmaksızın, ortaya çıktıklarında kaydedilir. Tahakkuk eden gelir ve giderler doğdukları mali yılın hesaplarına ve raporlarına dahil edilirler²¹⁹.

İyi bir muhasebe ve raporlama sisteminden; kaynakların elde edilip edilmediğini ve yasal dayanaklara uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını; gelir kaynak ve türlerini, kaynakların kullanım tahsisatını, nakit hareketlerinin hacim ve zamanlamasını, kısa ve uzun dönemde finansal yükümlülüklerle ulaşıp ulaşılmadığını, genel finansal görünümün ne olduğunu; faaliyetlerin tutumluluk ve verimliliği ile amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını ve devletin ekonomi üzerinde yarattığı ekonomik etkileri göstermesi beklenir.

Nakit esaslı muhasebe sistemi bu hedeflerden sadece, kısa dönemli ekonomik etkileri, harcama limitleriyle uygunluğu, nakit kaynaklarla ilgili olarak devlet maliyesinin değerlendirilmesini sağlayabilir. Özellikle verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun değerlendirilebilmesi açısından tahakkuk esaslı muhasebe ve finansal raporlama sistemine ihtiyaç duyulmaktadır.

²¹⁸ Özen, a.g.e. , s. 21.

²¹⁹ www.nigde.edu.tr/strateji/seminer/TEMS.ppt

4. Diğer Koşullar

Yukarıda sayılan koşullar performans denetiminin etkin uygulanabilmesi için yeterli değildir. Bu koşullara ek olarak aşağıdaki koşulların da yerine getirilmesi gerekmektedir²²⁰;

- Ne kadar iyi bir mali yönetime ve performans yönetimine sahip olunursa olunsun ve bu ikisinin entegrasyonu ne kadar iyi sağlanırsa sağlansın, Sayıştay raporlarını değerlendirecek parlamentonun ilgisi olmadan performans denetiminde etkinlikten söz edilemez. Gerçekten, Sayıştaylarca hazırlanan raporlar parlamentonun ilgisine ve değerlendirmesine muhtaçtır. Bu noktada diğer bir önemli konu da parlamentoyla Sayıştay arasında bağı kuracak bir komisyonun varlığıdır. Ayrıca iletişimin etkinliğini belirleyen bir diğer unsur da kitle iletişim araçlarının bu konuya gereken ilgiyi göstermesidir.
- Siyasal ve ekonomik çevrenin olumlu olması da önemli bir diğer koşuldur. Özellikle Sayıştay'a gelebilecek politik baskılar raporların objektif olmasını engelleyerek kalitesini düşürebilir.
- Performans denetiminde denetlenen kurumun denetime karşı tavrı da önemlidir. Bir anlamda performans denetimi denetlenenle ortaklaşa yürütülecek bir çalışmadır. Dolayısıyla denetlenenle iyi ilişkilerin kurulması ve bunun için gerekli ortamın hazır olması denetimin etkinliğini de belirler.
- Denetimde kullanılacak kriterlerin belirlenmesinde uzmanlar arasında anlaşmazlıkların olamaması diğer bir koşuldur. Ayrıca performansı değerlendirecek kriterlerin olmaması ya da bulunamaması da etkinliği doğrudan etkiler.
- Demokratik geleneğin güçlü olması da önemli koşuldur. Rüşvete, etkinsizliğe ve israfa imkan tanıyan bir toplum yapısında harcanan her liranın karşılığını almak

²²⁰ Kubalı, **a.g.e.** , s. 124-128 ve Demirbaş, **a. g. e.** , ss. 168-169.

düşüncesi çerçevesinde hesap verme sorumluluğu kavramının yerleşmesi ve performans denetimlerinin amacına ulaşması güçtür.

B. İçsel Koşullar

Performans denetimlerini gerçekleştiren Sayıştayların sahip oldukları nitelikler performans denetimlerinin etkinliğini belirleyen içsel faktörleri oluşturur.

1. Bağımsızlık

Sadece performans denetimlerinin değil, düzenlilik denetimlerinin ve varsa Sayıştay'ın üstlendiği diğer görevlerin objektif bir şekilde yürütülerek güven sağlayabilmesi için bağımsızlığın sağlanması gerekir. Denetim bulgularının inanılabilirliği büyük ölçüde denetleyenin denetime olan yaklaşımında bağımsız ve tarafsız olabilmeye bağlıdır²²¹. Sayıştayların bağımsızlığı; yasamadan, yürütmeden ve denetlenen kurumlardan bağımsızlık; anayasal-yasal, kişisel ve mali bağımsızlık gibi çeşitli başlıklar altında incelenebilir.

2. Açık Yasal Yetki

Performans denetimini gerçekleştiren Sayıştayların gerekli yasal alt yapıya sahip olması diğer önemli bir koşuldur. Performans denetimlerinin yasal olarak uygulanabilmesi için asgari koşul hukuk sisteminde onu engelleyen herhangi bir hükmün bulunmamasıdır²²². Pakistan Sayıştay'ının yürüttüğü performans denetimleri bu asgari koşula örnek teşkil eder. Ancak Pakistan örneği istisnai bir durumdur²²³. Çünkü Pakistan'da açık bir yasal yetki olmamasına karşın performans denetimi uygulanmaktadır. Genelde performans denetimi için açık yasal yetkinin olmayışı uygulanamamasında haklı bir gerekçe olarak görülür.

²²¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada'da Kapsamlı Denetim**, Çev: Bilal M. Özgüven, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 27/9, Ankara, 1987, s. 32.

²²² Demirbaş, **a. g. t.**, s. 170.

²²³ Atakan, Coşkun, Sonuvar, **a. g. e.**, s. 21.

Performans denetimleri için açık yasal yetkiye sahip olunamayışının ise iki önemli nedeni olabilir²²⁴; Sayıştay tarafından yapılan performans denetimleri temelde yürütme organının faaliyetlerini konu aldığından birinci neden yürütme organının tenkit edilmek istememesidir. Diğer bir deyişle birinci neden politikacıların kendilerini dövebilecek sopaları serbest bırakmamalarıdır. Diğer neden ise performans denetimlerinin yapılmasıyla sağlanabilecek faydaların yeteri kadar anlaşılabilmesi, yani işe yaramayacağı konusunda mevcut düşüncelerin olmasıdır. Bu düşüncelerden bazıları şunlardır;

- *“Performans denetimi sadece teftiş sayısını artırır ve rüşvet ile kırtasiyeciliği fazlalaştırır.”* Öncelikle performans denetimlerinin amacının ne insanları cezalandırma ne de herhangi bir hırsızın peşinde koşarak onu yakalama olmadığı belirtilmek gerekir. Performans denetimleri daha önce de belirtildiği gibi yapıcıdır. Denetlenenlerin performanslarını artırmak için yapılması gerekenleri tavsiyeler halinde sunar. Bireyler üzerinde değil sistem ve prosedürler üzerinde durur. Bu nedenle bu görüş geçerli değildir.

- *“Performans denetimi israfa neden olur.”* Performans denetimleri genelde maliyetlerinden yüksek faydalar sağlamaktadır. Bu görüş açısından tutumlu davranılması için performans denetimleri ile düzenlilik denetimleri bir arada yürütülebilir. Ancak böyle bir uygulamaya gidilmeden de istenen faydaların sağlanması mümkündür.

- *“Performans denetimi Sayıştay’ın hakimiyetini artıran bir mekanizmadır.”* Bu görüş bir yanlış anlamadan ibarettir. Performans denetiminin yapılma nedenlerinin yüzeysel ve yersiz olması halinde geçerlilik kazanabilir.

- *“VET denetimini yürütme organı da yapabileceğinden Sayıştay performans denetimine gerek yoktur.”* Sayıştay performans denetimi yürütme organının yaptığı performans denetimine ikame değil bir ilavedir. Yürütme organı kendi iç işleyişinin etkinliği ve verimliliğini sağlamak için önlemler almalı ve bunu iç kontrol ve denetim

²²⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada’da Kapsamlı Denetim**, s. 15.

mekanizmaları ile sağlamaya çalışmalıdır. Bu, Sayıştay'ın tüm yürütme birimlerinin performansını denetleyecek kaynağa sahip olamayacağı gerçeği ile de uyuşur. Ancak tek yönlü yürütme kontrolü ve denetimi yeterli değildir. Yürütmeden bağımsız ve objektif bir kurumun görüş ve tavsiyelerinin alınmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle bu görüş de geçersizdir.

- *“Performans denetimleri Ombudsman kurumunun yaptıklarının tekrarıdır.”*

Ombudsman, bireylerin ya da kurumların yürütme organı ile ilgili şikayetlerinin doğruluğunu, kötü niyet, bilinçli geciktirmeler, süre aşmaları vb. açılardan araştıran bir mekanizmadır. Performans denetimlerinin faaliyet alanı ise daha geniş olup denetlenenleri, haklarında bir şikayet olmasa da inceler. Ayrıca sağlanan başarıları da raporlarında yansıtır ve başarı düzeyi ile ilgili yorumlarda bulunur.

3. Yeterli Nitelik ve Niceliğe Sahip Personel

Performans denetimlerini gerçekleştiren Sayıştayların temel kaynakları insan gücü, onun uzmanlığı ve deneyimidir. Denetçiler olmadan denetimin yapılması olanağı yoktur. Özellikle geniş bir alanda denetim yapma yetkileri olan Sayıştayların yeterli niteliklere ve niceliklere sahip denetçilere ve diğer insan kaynağına sahip olmaları performans denetimleri açısından da geçerlidir.

Performans denetimlerinde düzenlilik denetimlerinde olduğu gibi sadece hukuksal mevzuata ve/veya muhasebe bilgilerine haiz denetçiler yeterli olmamaktadır. Daha önce de belirttiğimiz gibi performans denetimlerinde birçok yeni teknik ve metot bulunmaktadır. Bu nedenle verimlilik, etkinlik ve tutumluluk konularında istihdam edilmek üzere sosyal bilimlerde ve mühendis olarak eğitim görmüş personele ihtiyaç duyulmaktadır. Aynı zamanda devlet faaliyetlerinin gittikçe karmaşık bir hal alması yüksek nitelikli personel istihdamını zorunlu hale getiren bir diğer nedendir²²⁵.

²²⁵ Demirbaş, a. g. t. , s. 172.

4. Diğer Koşullar

Bağımsızlık, yasal yetki, nitelik ve nicelik olarak yeterli personel dışında performans denetimi için birçok içsel koşul bulunmaktadır. Performans denetimlerini gerçekleştiren Sayıştay'ın denetim alanı genişliğinin yürütmenin tüm faaliyetlerini kapsayacak şekilde olması; Sayıştay'ın denetimlerinde uyacağı performans denetim standartlarını ve metodolojisini geliştirmesi; ayrı bir performans denetim grubuna sahip olması, diğer denetim ve kontrol birimleriyle etkin iletişim içersinde bulunması, denetçilerin kaliteli eğitimini sağlayacak iyi bir hizmet içi eğitim sisteminin bulunması; etkin bir ödül sisteminin bulunması, vizyon ve misyon sahibi olunması, etkin bir iletişim birimine sahip olması vb. koşullar bunlara örnek olarak gösterilebilir.

III. KAMU KESİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARI

Performans denetiminin pozitif hukukumuzda düzenlenişinin tarihsel geçmişine bakıldığında, performans denetimi kavramının ilk defa, 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakebeleri Hakkında Kanun'da geçtiği görülmektedir. Kanun'da geçen ibareler günümüzdeki anlamıyla disipline edilmiş ve belli esaslara bağlanmış performans denetimi kavramını karşılama da performans denetimin unsurlarını ihtiva ettiği söylenebilir. Bu düzenlemeleri o dönemlerde etkinlik denetimi/ekonomik denetim olarak adlandırılan denetim yaklaşımına dayanak teşkil eden hükümler olarak kabul etmek gerekir.

3460 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinde; Umumi Murakabe Heyeti'nin (Yüksek Denetleme Kurulu) görevinin, Kanun'da belirtilen teşekkül ve müesseselerin "...idare şekil ve tarzlarını ve gayelerine ve iktisadi, ticari ve sınai esas ve icaplara uygun ve verimli ve rasyonel bir şekilde işleyip işlemediklerini ve hususiyle mevcut şartlara göre emsali müesseselerle mukayeseli maliyet hesaplarını her hesap yılı içinde en az bir defa tetkik, tahlil ve murakabe etmek ve buna dair raporlarını İktisat Vekaletiyle alakalı vekalet ve teşekküle vermek" olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu Kanun ve bu Kanuna istinaden yürürlüğe konulan İktisadi Devlet Teşekkülleri Hakkındaki 3460

sayılı Kanunun Tatbik Suretini Gösterir Nizamname (Tüzük) de yer alan performans denetimine dayanak teşkil eden hüküm geçerliliğın 1983 yılına kadar korunmuştur. 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede de benzer düzenlemeler vardır²²⁶.

Performans denetimine ilişkin diğerk hukuki düzenlemeler; 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı MUK'un 22 ve 28'inci maddelerinde yer alan hükümler ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda 1996 yılında yapılan değışiklikle Kanuna ilave edilen ek 10'uncu maddedir. Öte yandan, 1050 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran KMYKK'da da konuya ilişkin düzenlemeler yer almıştır²²⁷.

Söz konusu düzenlemeler çerçevesinde, kamu kesiminde performans denetimi uygulamalarının 5018 sayılı KMYKK'nın kabulü ve yürürlüğe girmesinden önceki dönem ve bu Kanun'un yürürlüğe girmesi sonrasındaki dönem olarak incelenmesi uygun olacaktır.

A. KMYKK Öncesi Durum ve Yapılan Denetimler

KMYKK öncesi uygulamalara bakıldığında performans denetimi konusunda esas olarak iki denetim kuruluşunun yetkili olduğu görölmektedir. Bunlardan ilki 1996 yılında yapılan kanun değışikliğı ile performans denetimi yapmakla görevlendirilen Sayıştay Başkanlığı, ikincisi Başbakanlık Yüksek Denetleme Kuruludur. Bakanlıkların ve diğerk kuruluşların teftiş ve denetim birimlerine açıkça performans denetimi yapma yetkisi verilmemiş olduğu görölmektedir. Ancak, mülga 1050 sayılı MUK'da yer alan bazı düzenlemelerin bu kapsamda değıerlendirilmesi mümkündür.

MUK'un 22'nci maddesinde, bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla bazı ilkelere yer verilmiş ve tahakkuk memurlarının ödeneklerinin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından, programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesinden

²²⁶ Candan, a. g. e. , s. 208.

²²⁷ Ahmet Özdemir, "Performans Denetiminin Türk Sayıştay'ı Açısından Uygulanabilirliğı", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 7, Ocak-Mart 1992, s. 54.

sorumlu oldukları, ita amirlerinin de bu hususları gözeteceği öngörülmüştür. Keza, 28'inci maddede de, bütçelerin kalkınma plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre hazırlanacağı ve uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Fakat 1050 sayılı Kanun'a tabi kamu kurum ve kuruluşların da söz konusu düzenlemeler çerçevesinde etkinlik/performans denetimi yapıldığı söylenemez. Esasında bu düzenlemeler, denetim kuruluşlarına ilişkin yetkiyi değil, harcama sürecindeki görevlilerin sorumluluğunu içermektedir. Sonuç olarak KMYKK öncesinde Sayıştay ve YDK denetimi dışında kalan kurum ve kuruluşlarda performans denetimi yapılmamıştır. Bu kurumların mali işlemlerine ilişkin denetimi de hukuka uygunluk denetimleriyle sınırlı kalmıştır²²⁸. Sayıştay'a performans denetimi yetkisi ancak 1996 yılında verildiğinden ve bu denetimlerin sınırlı bir şekilde gerçekleştirilmesi nedeniyle Sayıştay denetimine tabi idarelerde de etkili ve yaygın performans denetimi yapılamamıştır. Teftiş ve denetim birimleri tarafından sınırlı bazı performans denetimi uygulamaları yapılmış olsa bile bunlar nicelik ve nitelik bakımından yetersiz kalmıştır. KMYKK öncesindeki performans denetimi uygulamaları denetim organları açısından yapılan ayırım çerçevesinde aşağıda incelenmiştir.

1. Sayıştay'ın Performans Denetimi Uygulamaları

1862 yılında kurulmuş olmasına rağmen, Türk Sayıştay'ının 2000'li yıllara kadar performans denetimi alanında çağdaş çizgiyi yakaladığını söylemek pek mümkün değildir²²⁹. Gerçekten, Sayıştay performans denetimine göreceli olarak geç başlayan yüksek denetim kurumlarından birisi olmuştur. Düzenlilik denetimlerinden verimlilik ve etkinlik değerlendirmelerini de içeren performans denetimine geçiş ancak 1990'lı yılların ikici yarısında mümkün olabilmıştır.

²²⁸ Candan, a. g. e. , s. 209.

²²⁹ Hasan Baş, "Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği", **1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayınları, 1990, s. 113.

Sayıştay esas olarak yargı yetkisinin kullanımı üzerine yoğunlaştığından, teşkilat ve personelinin, denetim uygulamalarının bu yetkinin kullanımına yönelik olarak tasarlanmış olmasından dolayı performans denetimine geçişte gecikmiştir. Kuşkusuz, bu gecikmede geleneklerin, teamüllerin, alışılmış ve kanıksanmış hukuka uygunluk amacıyla yapılan şekli denetim anlayışının, uzun vadeli denetim stratejisi ve vizyon belirlemedeki yetersizliklerin, kısıtlamaların, daha da önemlisi çevresel faktörleri oluşturan kamu bürokrasisinin, siyasi karar vericilerin ilgisizliklerinin ve daha birçok unsurun etkili olduğu söylenebilir²³⁰.

Sayıştay'ın kurumsal bazda en önemli sorunlarından birisinin denetim olgusunun çağdaştırılarak ülke yararına hizmet verir bir konuma getirilmesi sorunu olduğu, buna paralel olarak Sayıştay'ın yargılama işlevinin de yeni bir anlayışla ele alınması gerektiği Sayıştay'a performans denetimi yetkisinin verilmesinden on yıl öncesinde dönemin Sayıştay Başkanı tarafından da dile getirilmiştir. Türkiye'de Sayıştay denetiminin sırf şekil ve hukuksal nitelikte kalmayıp kamu fonlarının kullanılmasında yerindelik ve isabetlilik bakımından yapılmasının sağlanması, böylece Sayıştay'ın kontrol ve murakabe yetkisinin kapsamının genişletilmesi gerektiği, bu sayede, parlamentonun millet adına haiz olduğu bütçe hakkını müessir bir şekilde kullanabileceği ve yürütme kuvveti üzerindeki denetimini tam olarak yapma imkanına kavuşmuş olacağı yıllarca vurgulanmıştır²³¹. Ancak, bu beklentilerin karşılanabilmesi ve uygunluk denetimleri yanında performans denetimi yapılması çok zaman almıştır.

a. Sayıştay'ın Performans Denetimi Yetkisi

Sayıştay Kanun'u öteden beri performans denetimi ile ilgili, açık olmamakla birlikte, çeşitli hükümler içermiştir. Bununla birlikte Sayıştay'a açık yasal yetkinin verilmesi 1996 yılında yapılan bir değişiklikle gerçekleştirilmiştir.

²³⁰ Candan, a. g. e. , ss. 211-212.

²³¹ Feyzioğlu, a. g. e. , s. 35.

(1) 1996 Yılına Kadar Olan Durumun Değerlendirilmesi

Dünyadaki ve Türkiye'deki gelişmeler karşılaştırıldığında ülkemizin performans denetimi çalışmalarına oldukça geç başladığı görülecektir. Her ne kadar performans denetimlerine geç başlansa da ülkemizde de performans denetimi düşüncesi daha erken tarihlerde oluşmuştur. Hatta aşağıda da değinileceği üzere performans denetimine 1982 Anayasasında yer verilmek istenmiştir.

Bu dönemde klasik bütçeden program bütçeye geçilmesi performans denetimleri üzerine ilk düşüncelerin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Klasik bütçe, giderlerin idari kuruluşlara göre ayrıldığı, girdi odaklı, bütçe giderlerinin miktarının ne olacağının bilimsellikten yoksun sezgisel şekilde, bir önceki yıl esas alınarak ya da siyasi pazarlıklar sonucu belirlendiği israfa yol açan bir bütçe sistemi idi. 1960'lı yıllarda ülkemizde ve dünyada program bütçe sisteminin tartışılmaya başlanmıştır. Program bütçenin, klasik bütçenin bu sakıncalarını ortadan kaldıracığı ve kaynakların daha verimli tutumlu ve etkin kullanımını sağlayacağı düşüncesi bütçede iyileştirme çalışmalarının başlamasını sağlamıştır. 1973 Mali Yılı Program Bütçe Hazırlama Rehberinde uygulanması halinde program bütçe sisteminin sağlayacağı yararlar sayılmıştır. Örneğin sağlanacak yararlarından birisi "... kuruluş bütçelerinde yer alan hizmet programlarının, belirtilen hedeflere ulaşıp ulaşmadığının etkenlik, verimlilik ve fayda kavramları yönünden değerlendirilmesi..." olarak ifade edilmiştir²³².

Bütçe alanındaki bu düşüncelerin bütçenin denetimini yapan Sayıştay'ı etkilememesi mümkün değildi. Kamu kaynaklarının VET ilkelerine göre elde edilip kullanılması gerekliliği bunun denetiminin yapılması gerekliliğini doğuruyordu. Akademik alanda da bu düşünceler oluşmaya başlamıştı. Örneğin 1971 tarihli İdari Reform ve Danışma Kurulu'nun hazırladığı raporda " Türkiye'de dış mali denetim yapmakta olan Sayıştay'ında performans denetimi yapabilecek biçimde geliştirilmesi zorunludur." denilmektedir²³³.

²³² Özer, a.g.e, ss. 191-192.

²³³ TODAİE, **İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler**, TODAİE Yayın No:123, Ankara 1972, ss. 63-67.

1982 Anayasası'nın yapılması sırasında ise gerek Sayıştay Başkanlığı tarafından Anayasaya sunulan raporda gerekse Anayasa Komisyonu tarafından hazırlanan metinde Sayıştay denetiminin hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre yapılacağı ifadesi bulunuyordu. Ancak Danışma Komisyonunca bu ifadelerin metinden çıkarılması sonucu performans denetimi yapma yetkisi açık bir Anayasa hükmü olarak belirtilmemiş oluyordu.

1990'lı yılların başlarında performans denetimi üzerine tartışmalar ve Sayıştay'daki uygulanabilirliği yeniden başlamıştır. Bu konuda makale ve tezler yazılmıştır. Ayrıca Sayıştay, bu yeni denetim türüne yabancı kalmamak ve bu görevin kendisine verilebileceği düşüncesinden hareketle diğer Sayıştaylar tarafından düzenlenen etkinliklere katılmışlardır.

(2) 1996 Yılında Yapılan Değişiklikle Beraber Değerlendirme

1996 yılında 4149 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile Sayıştay Kanunu'na eklenen 10'uncu madde performans denetiminin yapılabilmesi için gerekli açık yasal yetkiyi vermiştir. "Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmesi" başlıklı söz konusu madde hükümleri şöyledir;

"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 Kurulu'na sunulur."

Görüldüğü gibi madde çok açık olarak VET denetimi yapma yetkisini Sayıştay'a vermekte, Sayıştay raporlarının adresini de Plan ve Bütçe Komisyonu olarak belirtmektedir. Çok önemli bir adım olmakla birlikte bu değişiklik yeterli görülmemekte

ve tek taraflı olarak kalmaktadır. Henüz Meclis İçtüzüğü'nde raporların hangi komisyonda, nasıl, ne kadarlık bir süre zarfında incelenip karara bağlanacağına yer verilmemiştir. Şu ana kadar tamamlanan performans denetimi çalışmalarının Meclis'e sunulamamasının nedeni de budur. Bu durum ilerde değinileceği üzere performans denetimi raporlarının etkinliğini sınırlamaktadır.

b. Sayıştay'ın Yaptığı Performans Denetimleri

Sayıştay'ın performans denetimine geçiş amacıyla yaptığı çalışmalar, pilot denetimler ve pilot uygulama sonrasında gerçekleştirdiği diğer performans denetimleri aşağıda incelenmiştir.

(1) İngiliz Sayıştay'ı ile Gerçekleştirilen Proje (Pilot Denetim)

Sayıştay performans denetimi yapma yetkisini 1996 yılında almasına rağmen, 1990'lı yılların başından itibaren performans denetimi hazırlık çalışmalarına başlamıştır. Bu kapsamda performans denetimi konusunda önemli tecrübe ve kazanımlara sahip olan Sayıştaylarla münasebetler geliştirilmiştir. Bu amaçla, özellikle İngiltere, Kanada ve Pakistan Sayıştayları olmak üzere birçok Sayıştayla işbirliği ve ortak çalışmalar yapılmıştır. Diğer yandan, yüksek denetim kurumlarının üye olduğu bölgesel ve uluslararası mesleki teşekküllerin tertipledeği çalışmalara iştirak edilmiş, bazı meslek mensupları yurt içi ve yurt dışında yapılan performans denetimi kurslarıyla bu konuda eğitime tabi tutulmuřtur²³⁴.

Sayıştay, 1996 yılında İngiltere Ulusal Denetim Ofisi (NAO) ile ikili işbirliği projesini geliştirmiştir. Bu ortak proje kapsamında Türkiye'de eğitimler yapılmış ve programa katılan Sayıştay denetçilerinden müteşekkil ekiplerle pilot projeler uygulamaya konulmuştur. Pilot projeler, Türkiye'ye gelen ve denetimlerin çeşitli aşamalarında denetçilerle birlikte alışan NAO denetçilerinin teknik yardım, destek ve rehberliğinde yürütölmüřtür²³⁵.

²³⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, ‘‘Sayıştay'ın Avrupa Standartları Karşısında Durumu ve Atılması Gereken Adımlar Hakkında Rapor’’, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 39, Ekim-Aralık 2000, ss. 130-139.

²³⁵ Candan, **a. g. e.** , s. 216.

Performans denetimi grubuna dahil ekipler, birisi özel amaçlı performans denetimi diye nitelendirilen “risk denetimi” olmak üzere iki performans denetimi çalışması yürütmüştür. Bu dönemde, performans denetimlerinin uluslararası standartlara uygun olarak yabancı uzman desteğinden ve bu alana özgü iyi uygulama örneklerinden yararlanılarak yaygınlaştırılması Sayıştay tarafından benimsenen stratejik hedeflerden biri olmuştur²³⁶.

Ulusal Denetim Ofisi (NAO) ile gerçekleştirilen proje kapsamında, Kültür Bakanlığına bağlı müzelerin eser elde etme, sergileme, depolama, bakım ve koruma, güvenlik, kayıt, envanter ve sayım faaliyetleri ile Karayolları Genel Müdürlüğünün devlet yollarındaki yol yapım, onarım ve bakım faaliyetleri incelenmiştir. Kara Yolları Genel Müdürlüğü’nde faaliyetlerin verimlilik ve etkinliği değerlendirilirken, müzelerde mevzuatın, uygulamanın ve kontrollerin yeterliliğine ilişkin risk değerlendirilmesi yapılmıştır. 1 Mart 1996 yılında başlatılan ‘‘Karayolları Genel Müdürlüğü’nün devlet ve il yollarında yürüttüğü bakım, yapım ve onarım faaliyetlerinin yönetim ve kontrolü’’ hakkında pilot performans denetim çalışması 1998 yılında tamamlanmıştır.

Sayıştay’da stratejik planlama anlayışı olmadığından denetim konusu genel araştırmalara dayanılarak seçilememiştir. Sistem esaslı yaklaşımın kullanıldığı çalışmada konu seçimi önemlilik ve kamuoyu duyarlılığı unsurlarına göre yaklaşık on konu arasından seçilmiştir. Seçimle ilgili olarak 1950’lerde karayolları ile demiryollarının yük taşımacılığındaki paylarının eşit olduğu, 1996 yılında karayollarının payının %84.5 ‘e yükseldiği; aynı şekilde 1970 yılında toplam taşıt sayısının 370 binden 1995’te 5 milyona ulaştığı; yollardaki trafiğin hızla artması ve yasal dingil ağırlığının yükseltilmesi ancak yasal limitlerin üzerindeki yüklemelerin önlenememesinin ağır taşıt trafiğine uygun yolların %8.5’lik bir orana sahip olması ile çabuk yıpranmalara yol açtığı, bu nedenle yol yapım, onarım ve bakım faaliyetlerinin daha verimli ve etkin ele alınması gerekliliği nedenleri vurgulanmıştır²³⁷.

²³⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay’ın Avrupa Standartları Karşısında Durumu ve Atılması Gereken Adımlar Hakkında Rapor**, s. 134.

²³⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, Karayolları Genel Müdürlüğünün Devlet Yollarındaki Yol Yapım, Onarım ve Bakım Faaliyetleri, ss. 8-9.

Pilot çalışmalar sonucunda düzenlenen bahse konu raporlara bakıldığında, başta bir özete yer verildiği, denetimin mahiyeti, kapsamı ve metodolojisinin belirtildiği, denetlenen kurumun görev ve sorumlulukları, konuya ilişkin mevzuat gibi genel bilgilere yer verildiği, daha sonra incelemelerde saptanan bulgulara yer verildiği ve sorunların, yetersizliklerin çözümüne yönelik olarak tavsiyelerde bulunduğu görülmektedir. Böylece, düzenlilik denetimlerinden farklı olarak hata ve eksikliklerden dolayı sorumluluk tespiti yapıp ilgililerin idari, mali veya cezai yönden cezalandırılması yerine, sistem, süreç veya işleyişlerdeki eksiklik, hata veya sorunların çözümüne yönelik değerlendirme yapıldığı ve bunların giderilebilmesi için öneri geliştirildiği anlaşılmaktadır²³⁸.

(2) Diğer Performans Denetimleri

Sayıştay'ın performans denetimi uygulamaları pilot denetimlerle sınırlı kalmamış, denetimler geliştirilerek yapılmaya devam edilmiştir. Bu çerçevede, performans denetiminin metodolojisinin öğrenilmesine yönelik eğitim amaçlı pilot proje çalışmalarının akabinde, performans denetimi grubu bünyesinde teşkil edilen denetim ekipleriyle yeni denetim çalışmalarına başlanılmıştır.

Bu kapsamda, Kocaeli ve Düzce depremlerinden sonra Sayıştay Başkanlığınca deprem konusunda iki ayrı çalışma yapılmasına karar verilmiştir. Bunun üzerine, İstanbul Valiliği ve İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığı'nın muhtemel İstanbul depreminin zararlarını azaltmaya yönelik faaliyetlerin incelendiği çalışmada, yürütülen deprem hazırlık çalışmalarının yeterliliği incelenmiş ve değerlendirilmiştir. Bunun yanında Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası yürüttüğü faaliyetlerin performansı da değerlendirilmiştir. Bunların dışında, Performans Denetimi Grubu tarafından;

- Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Bakımı ve Onarımı,
- Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele Etme,
- Ormanların Tahribi,

²³⁸ Candan, a. g. e. , s. 217.

- Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbi Sarf Malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi,
- Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi,
- e-Dönüşüm Türkiye Projesi çerçevesinde Yürütülen Faaliyetlerin Performansı,
- e-Devlete Geçişte Kamu Kurumları İnternet Siteleri,
- Türkiye’de Atık Yönetimi,
- Hastane Enfeksiyonlarıyla Mücadele,
- Trafik Kazalarını Önleme Faaliyetleri,
- Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu,
konulu performans denetimi çalışmaları da yürütülmüştür.

Görüldüğü üzere performans denetimi yetkisinin verilmesinden buyana pilot denetimler dahil 15 adet performans denetimi gerçekleştirilmiştir. Ayrıca şuan “İçme Suyu Yönetimi” ve “Gıda Denetim Faaliyetleri” adı altında iki tane performans denetim çalışması sürdürülmektedir.

“İçme Suyu Yönetimi” adlı çalışmanın amacı, vatandaşların yeterli miktarda ve kaliteli içme suyu elde etmelerini sağlayabilmek amacıyla yürütülmekte olan faaliyetlerin uygun bir görev ve yetki dağılımı çerçevesinde, planlı ve maliyet etkin biçimde yürütülmesini sağlamaktır.

“Gıda Denetim Faaliyetleri” adlı performans denetimi çalışmasının amacı ise ülkemizde yeterli seviyeye ulaşmamış olan gıda denetimi konusundaki faaliyetlerin koordineli, eksiksiz ve uluslar arası standartlara uygun olarak yapılması yönünde sorumlu kurumlara katkı sağlanması ve bu konuda kamuoyundaki duyarlılığın artırılmasıdır.

c. Sayıştay'ın Yeniden Yapılandırılması ve Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesine İlişkin Çalışmalar

Sayıştay'ın yeniden yapılandırılması ve denetim kapasitesini güçlendirilmesine ilişkin çalışmaları iki başlık altında inceleyebiliriz. Bunlardan birincisi yeni Sayıştay Kanun Teklifi, ikincisi ise Twinning projesi (Eşleştirme projesi)dir.

(1) Yeni Sayıştay Kanunu Teklifi

Sayıştay'ın 1996 yılında başlayan ve KMYKK'nın tamamıyla yürürlüğe girdiği 2006 yılına kadar devam eden performans denetimleri sadece Sayıştay denetimine tabi kuruluşlarla sınırlı kalmıştır. Denetime tabi kuruluşların da yalnızca bazılarında, yani sadece belli alanlarda performans denetimi yapılmıştır. Sayıştay denetim kaynaklarının çoğunluğunu performans denetimi yerine, uygunluk denetimi ve diğer görevlerin yapılması için tahsis etmiştir. Bu durum, Anayasal ve yasal düzenlemelerdeki emredici hükümler ve kısıtlamalar dışında, Sayıştay'ın denetim stratejisinden de kaynaklanmıştır²³⁹.

Bununla birlikte, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin Sayıştay denetimi kapsamına alınması ve bunların düzenlilik ve performans denetimleri yoluyla denetlenmesinin sağlanması için gerekli yasal düzenlemelerin yapılması gerektiği Sayıştay tarafından da vurgulanmıştır²⁴⁰. Ayrıca bunun için Sayıştay'ın organizasyonel yapısının da yeniden düzenlenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede hazırlanan "Sayıştay Kanunu Teklifi" kamuoyunun bilgisine sunulmuş ve bu teklifin TBMM'ye sunulması öngörülmüştür²⁴¹. Söz konusu Teklif ile 832 sayılı Kanunun ek 10'uncu maddesinde yer alan performans denetimi böylece daha sistemli ve kurumsal bir şekilde ele alınmaktadır. Hazırlanan Teklif ile Sayıştay'ın uluslararası standartlara uygun olarak

²³⁹ Candan, a. g. e. , s. 222.

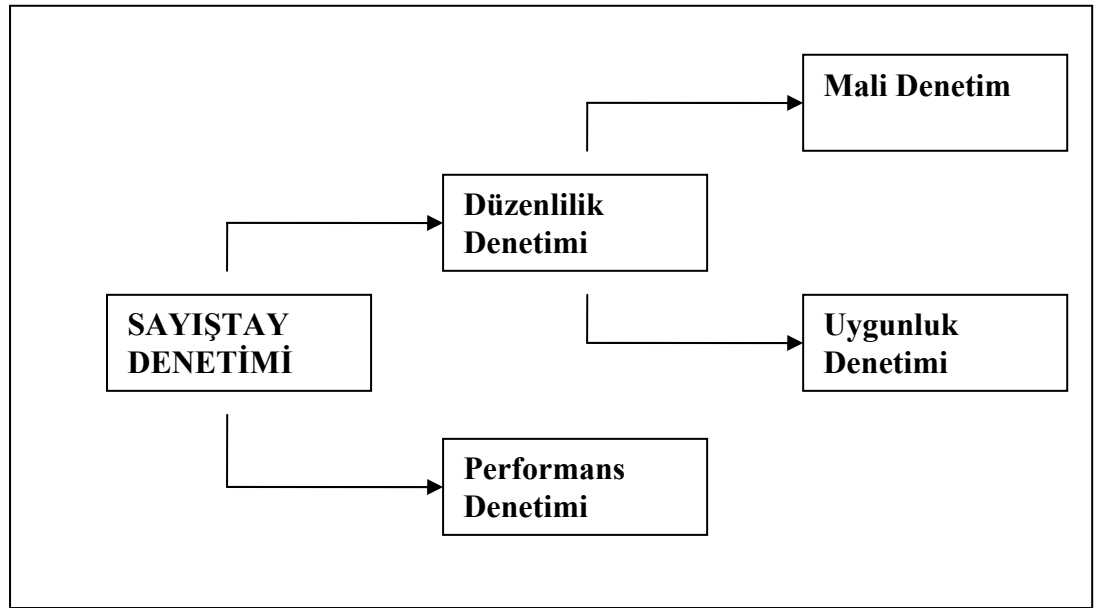
²⁴⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay Başkanlığı 2003 Yılı Faaliyet Raporu", Ankara, 2003, ss. 7-8.

²⁴¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay Başkanlığı 2004 Yılı Faaliyet Raporu", Ankara, 2004, s. 7.

düzenlilik ve performans denetim tekniklerinden yararlanmasına ilişkin yasal altyapının oluşturulması hedeflenmektedir²⁴².

Sayıştay Kanunu Teklifi'nde, Sayıştay denetimi düzenlilik ve performans denetimi olmak üzere ikiye ayrılmakta ve düzenlilik denetimi, daha önce de belirtildiği gibi mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşmaktadır. Bu sınıflandırma aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Şekil 5: Sayıştay Denetim Türleri



Kaynak: Buraya Kadar Yapılan Açıklamalar Çerçevesinde Tarafımdan Oluşturulmuştur.

Hazırlanan bu teklif ile Sayıştay,²⁴³

- Düzenlilik denetimi ve performans denetim tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabilecek,
- Tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemek için yasal yetkiye sahip olacak,
- Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapabilecek,
- Hazırladığı raporları zamanında ve belli bir prosedür dahilinde TBMM'ye ve kamuoyuna sunabilecek,

²⁴² Ebru Yenice, “Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ed: Coşkun Can Aktan, Seçkin Yayınevi, Kasım 2006, s. 161.

²⁴³ 25/02/2005 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına verilen 2/394 esas no'lu Sayıştay Kanunu Teklifi Genel Gerekçesi. (Erişim: 15.10.2009)

- Kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin ve saydamlığın yerleştirilmesine ve geliştirilmesine, böylece yolsuzlukların önlenmesine önemli katkılarda bulunabilecek,
- Görev ve yetkilerini daha etkin bir biçimde yerine getirebilmek için iyi bir organizasyon yapısına sahip olacaktır.

Bunun yanında Sayıştay Kanunu Teklifi'nin düzenlilik ve performans denetimi başlıklı 36'ncı maddesi şu şekildedir;²⁴⁴

“Denetimler düzenlilik ve performans denetimini kapsar.

Düzenlilik denetimi;

a) Kamu idarelerinin gelir, gider, mal ile diğer hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının değerlendirilerek bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,

c) İdarelerce alınan mali karar ve yapılan işlemler ile program ve faaliyetlerin kurumsal amaç, hedef, standart, plan ve hukuki düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi,

d) Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Performans denetimi; kamu idarelerinin, kamu kaynaklarının ve kamu idarelerinin faaliyetlerinin etkililiği, ekonomikliği ve verimliliğini değerlendirmek suretiyle gerçekleştirilir.

Bu denetimler sonucunda denetimle ilgili olan veya denetimden kaynaklanan ve açıklanması gerekli görülen diğer hususlarda rapor edilebilir.”

Sayıştay tarafından hazırlanan “Sayıştay Kanun Teklifi” TBMM Başkanlığı'na sunulmuştur. Bu teklifin Plan Bütçe Komisyonundaki görüşmeleri 2005 yılında başlanmış, komisyon bünyesinde teşkil edilen alt komisyon Kanun Teklifini inceleyerek

²⁴⁴25/02/2005 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına verilen 2/394 esas no'lu Sayıştay Kanunu Teklifi, Md. 36. (15.10.2009)

Raporunu Plan Bütçe Komisyonu'na sunmuştur. Teklif'in PBK'daki görüşmeleri de tamamlanmış ancak TBMM Genel Kurulu'da görüşülmemiş, dolayısıyla henüz kanunlaşmamıştır.

(2) Twinning Projesi (Eşleştirme Projesi)

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılımı yolundaki en önemli aşamalardan biri olan Helsinki Zirvesinde, Türkiye'nin adaylığının tescil edilmesi ile Avrupa Birliği ile ilişkiler ivme kazanmış ve AB ile entegrasyon çalışmaları başlamıştır. Ülkemiz bu amaçla 24.03.2001 ve 24.07.2003 tarihlerinde olmak üzere iki adet "AB müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Program"ı (Ulusal Program) Bakanlar Kurulu Karar'ı ile yürürlüğe koymuştur. Ulusal programda mali kontrol ve denetim alanında Maliye Bakanlığı ve Sayıştay sorumlu kuruluşlar olarak belirlenmiştir. Bu alandaki AB standartlarını kapsayacak bir çerçeve kanun için yeni yasal ve idari düzenlemelere referans olmak ve dayanak teşkil etmek üzere bir "politika belgesi" hazırlanması taahhüdünde bulunulmuştur. Bu belgede dış denetim kısmında performans denetimi ile ilgili olarak "Sayıştay'ın performans denetimine daha fazla yönelmesi ve Sayıştay raporlarının TBMM tarafından daimi bir komisyonda görüşülmesi" konusunda düzenlemeler yapılacağı taahhüt edilmiştir²⁴⁵.

2003 Ulusal Programınının 28 sıra numaralı Mali Kontrol başlığı altında üç öncelik belirlenmiştir. Üçüncü öncelik "dış denetim alanının uluslararası standartlara uygun şekilde geliştirilmesi" olarak belirlenmiştir. Bu öncelik iki alt başlıktan oluşmaktadır. Birincisi "Dış denetim alanındaki AB normlarına ve uluslararası standartlara uygun mevzuat değişikliği", ikincisi "Sayıştay Başkanlığı'nın dış denetim kapasitesinin güçlendirilmesi"dir.

Birinci alt başlık olan "Dış denetim alanındaki AB normlarına ve uluslararası standartlara uygun mevzuat değişikliği" kısmında 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun, mali kontrol alanındaki "AB ve Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) Denetim Standartları" ve "INTOSAI Denetim Standartları için Avrupa Uygulama

²⁴⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, "Sayıştay Başkanlığı 2002 Yılı Faaliyet Raporu", Ankara, 2002, s. 63.

Rehberi”nde yer alan temel esaslar dikkate alınarak yeniden gözden geçirilmesi, ihtiyaç görülmesi halinde gerekli yasal değişikliklerin yapılmasının öncelik arz ettiği, bu kanun değişikliği ile Sayıştay Başkanlığı’nın mali kontrol alanındaki rolünü tam anlamıyla yerine getirebilmesinin mümkün olacağı belirtilmektedir.

İkinci alt başlık olan “Sayıştay Başkanlığı’nın dış denetim kapasitesinin güçlendirilmesi” kısmında “Sayıştay Başkanlığı’nın dış denetim alanında üstlenmiş olduğu rolü, uluslararası standartlar ve AB ile uyumlu hale getirebilmek amacıyla bir proje hazırlanarak Türkiye-AB mali işbirliği çerçevesinde 2003 yılı proje paketinde yer almıştır. 2005 yılına kadar uygulama takvimi öngörülen söz konusu projenin bitiminde aşağıdaki sonuçların elde edilmesi amaçlanmaktadır;

- Sayıştay denetimine ilişkin yasal çerçevenin Uluslararası Denetim Standartları ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu hale getirilmesi,
- Sayıştay Başkanlığının faaliyet kapasitesinin Uluslararası Denetim Standartları ile Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu hale getirilmesi (mali denetim, AB fonlarının denetimi, sistem tabanlı denetim ve performans denetimine ilişkin el kitaplarının hazırlanması ve bunlara ilişkin eğitimlerin verilmesi),
- Sayıştay Başkanlığının idari ve kurumsal kapasitesinin güçlendirilmesi ve insan kaynaklarının geliştirilmesi,
- Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin yerleştirilmesi de dahil olmak üzere Sayıştay denetiminde bilgi teknolojisi (IT) sistemlerinden yararlanılması.”

Burada bahsedilen proje Sayıştay’ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi (Twinning) Projesi’dir²⁴⁶.

Eşleştirme mekanizması (Twinning Projesi), aday ülkelerin uyum sağladıkları AB mevzuatının hayata geçirilmesi sürecinde gerekli kurumsal yapılanmanın (institution building) gerçekleştirilebilmesi için, üye ülkelerin kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan uzmanların bizzat aday ülkeye gelerek ilgili kurumda müktesebatın uygulanmasına yönelik kurumsal yapılanmaya ilişkin bir proje üzerinde çalışması

²⁴⁶ Turhan, a. g. t. , s. 211.

üzerine kuruludur. Eşleştirme sistemi çerçevesinde sağlanan teknik yardımlar iki yıla ulaşan bir dönemi kapsayabilmekle beraber, bu süre aday ülkenin spesifik ihtiyaçlarına göre belirlenmektedir.

Sayıştay'ın Anayasa ve yasalar gereğince dış denetim alanında üstlenmiş olduğu rolü, Ulusal Program çerçevesinde uluslararası standartlar ve AB ile uyumlu hale getirebilmek amacıyla "Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi" başlıklı Eşleştirme Projesi hazırlanmıştır. Proje, Sayıştay tarafından 05.06.2003 tarihinde Avrupa Birliği Genel Sekreterliğine sunulmuştur. Türkiye-AB Mali İşbirliği çerçevesinde 2003 yılı proje paketinde yer almıştır. AB tarafından yapılan ihale sonucunda proje ortağı olarak İngiltere Sayıştay'ı seçilmiştir. İspanya Sayıştay'ı uzmanlarından da destek alınmıştır. Avrupa Komisyonu Yönlendirme Komitesi'nin 14 Mart 2005 tarihli koşulsuz onay kararı ile hukuki geçerlik kazanmış ve 30 Mart 2005 tarihi itibarıyla başlamıştır. Projenin tutarı 1.349.787,02 Euro ve tamamlanma süresi 20 aydır. Projenin genel hedefleri şunlardır:²⁴⁷

- Kamu kesiminde yönetim, hesap verme sorumluluğu ve kontrol alanlarında yapılması gereken iyileştirmelerin yeterince değerlendirilebilmesi için Sayıştay'a destek vermek,
- Sayıştay'ın kendi önerilerine uygun cevap alabilmesine yardım etmek,
- Türkiye'deki kamu mali kontrol sistemlerinin etkinliğini ve verimliliğini sağlamak.

İngiltere Sayıştay'ının metodolojik desteğiyle başlanılan çalışmalar bu alandaki diğer gelişmiş ülkelerin iyi uygulama örneklerinin de izlenmesi, teori ve pratiğin geliştirilmesiyle Sayıştay'ın, uluslararası standartlarda performans denetimi uygulaması yapmanın ötesinde söz konusu standartların gelişmesine de katkıda bulunabileceği bir düzeye gelmesini sağlamıştır. Nitekim, Sayıştay'da da uygulanmakta olan ve Sayıştay denetimini güçlendirmeyi amaçlayan "Twinning Projesi" kapsamında görev yapan İngiltere Sayıştay'ı uzmanları da, strateji belirlemek üzere yaptıkları çalışma ve

²⁴⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesi Haber Bülteni**, Sayı: 1, Temmuz 2005, Ankara, s. 2.

değerlendirmeler sonucu düzenlemiş oldukları 20/05/2005 tarihli Durum Analizi Raporunda (Situation Analysis Report) aynen “Denetim konularının seçimi, raporlarının dizaynı, denetim yönetimi, raporlamaları, denetim bulgularının izlenmesi ve kalite güvence sistemleri dahil Türkiye Sayıştay’ının performans denetimi uygulamaları, uluslararası denetim standartları ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumludur.” değerlendirmesini yaparak Sayıştay’ın performans denetimi konusunda ulaşılmış olduğu seviyeyi teyit etmişlerdir²⁴⁸.

(3) Yeni Bir Performans Denetim Grubunun Kurulması

Proje kapanışı yapıldıktan sonra hem performans denetimi çalışma grubundaki denetçilerin elde ettiği bilgi birikiminden faydalanmak hem de Sayıştay’ın performans denetimi alanındaki çalışmalarını artırmak amacıyla performans denetimi çalışma ekibi denetçilerinden oluşan bir grup kurulmuştur. Böylece Sayıştay’daki performans denetimi grubu sayısı ikiye çıkmıştır.

2. Yüksek Denetleme Kurulunun Yaptığı Performans Denetimleri

Türkiye’de performans denetimini ilk uygulayan denetim birimlerinin başında Yüksek Denetleme Kurulu gelmektedir. YDK, yüksek denetim kuruluşu olarak 1938 yılından itibaren 3460 sayılı Kanun ve diğer mevzuat çerçevesinde kapsama dahil kuruluşlarda, günümüzdeki anlamıyla disipline edilmiş ve belli esaslara bağlanmış performans denetimi kavramını karşılamasa da, performans denetimi yapmaya başlamış ve bu denetimler zamanla gelişmiştir.

YDK, denetime tabi kurum ve kuruluşların denetimini; Anayasa’nın 165’inci maddesi, 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında KHK, 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların TBMM’ce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 399 sayılı

²⁴⁸ T.C Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Grubu Faaliyet Raporu**, 01.10.2005-01.10.2006, Ankara.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri Personel Rejiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yürütmektedir²⁴⁹.

Yüksek Denetleme Kurulu (YDK), Başbakanlığa bağlı, tüzel kişiliğe sahip yüksek bir denetleme organı olarak, kapsama dahil kuruluş ve kurumları iktisadi, mali, teknik yönden sürekli olarak gözetim ve denetim altında bulundurmak ve idari, hukuki ve Başbakanın görevlendirmesi üzerine incelemelerde bulunmakla görevlidir²⁵⁰. YDK denetimi yaparken;

- Denetlenen kuruluşların kanun veya statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyulup uyulmadığı,
- İşletme bütçelerinin gereklere, işlemlerin bütçelere; maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu,
- Çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı,
- İşlemlerin hukuka uygunluğu,
- Verimlilik ve karlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı,
- İşletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı, hususlarını inceler²⁵¹.

1982 Anayasası'nın 165'inci maddesine istinaden yürürlüğe konulan 3346 sayılı Kanun'da da denetimin kapsam ve niteliğine ilişkin düzenlemeler yer almıştır. Buna göre; komisyonlar ve alt komisyonlar tarafından yapılacak denetimlerde, kuruluşların ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda, ekonominin kuralları ve ekonomik gerekler dahilinde verimlilik ve karlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek, kuruluş amaçlarına ulaşmalarını teminen; faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve planın uygulama programlarına uygunluğu yönünden incelemeler yapılacağı öngörülmüştür²⁵².

²⁴⁹ Candan, a. g. e. , s. 210.

²⁵⁰ 72 Sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında KHK, Md. 3, 4. , Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 20.10.1983, Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı: 18197 (Mükerrer).

²⁵¹ 72 Sayılı KHK, Md. 22.

²⁵² 3346 Sayılı Kanun, Md. 7., Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 09.04.1987, Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı: 19426.

YDK tarafından yapılan denetim, ekonomik (iktisadi, sistemci) denetimdir. Ekonomik denetim (economy audit), finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimlerinin birlikte yürütüldüğü ve raporlandığı bir denetim türüdür. Ekonomik denetim kapsamında; bir taraftan kuruluşun faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu ayrıntılı bir “*auditing*” yapılmak yoluyla ortaya koymakta, öte yandan kuruluşa tahsis edilen kaynakların tüm işletme fonksiyonları dikkate alınarak rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik, kârlılık ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını ölçer ve bu doğrultuda önerilerde bulunur. Ekonomik denetimde temel amaç performans denetimi olup, finansal tablolar denetimi ile desteklenmektedir. Uygunluk denetimi; ekonomik denetim kapsamında temel bir amaç olmayıp, performans denetimi ve finansal tablolar denetimi birlikte yürütülürken, denetlenen kuruluşun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata aykırı uygulamaları tespit edilmesi durumunda söz konusu olmaktadır.

YDK'nın kuruluşlar üzerinde yaptığı denetimde amaç suçu, suçluyu aramaktan ziyade kuruluşun faaliyetlerini, ekonomik denetim kavramı çerçevesinde kârlılık ve verimlilik esasları doğrultusunda sürdürüp sürdürmediğini ortaya koymaktır. YDK, ekonomik denetim kapsamında; bir taraftan kuruluşların faaliyetlerini yürürlükteki mevzuata uygun olarak yapılıp yapılmadığını, diğer taraftan finansal tablolarının yürürlükteki mali mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunu ayrıntılı bir *auditing* yapılmak yoluyla ortaya koymakta, öte yandan kuruluşa tahsis edilen kaynakların tüm işletme fonksiyonları dikkate alınarak rasyonel esaslara göre etkinlik, verimlilik, kârlılık ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını ölçmekte ve bu doğrultuda önerilerde bulunmaktadır.

Yüksek Denetleme Kurulu'nun denetim modelinde temel amaç performans denetimi olup, finansal tablolar denetimi ile desteklenmektedir. Uygunluk denetimi; Yüksek Denetleme Kurulu için temel bir amaç olmayıp, performans denetimi ile finansal tablolar denetiminin birlikte yürütülmesi sırasında, denetlenen kuruluşun mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata aykırı

uygulamaları tespit edilmesi durumunda söz konusu olmaktadır. Yüksek Denetleme Kurulu denetimleri sırasında mevzuata aykırı bir uygulama tespit etmesi halinde, söz konusu mevzuata aykırılığın ilgili iç denetim kuruluşlarınca (bakanlıklar ve genel müdürlükler teftiş kurulları) inceleyip ve/veya soruşturup sonuçlandırmasını istemektedir²⁵³.

YDK tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri, Sayıştay'ın gerçekleştirdiği performans denetimlerinin öncesine dayanmaktadır. Ancak dünyada çağdaş manada 1980'li yıllardan sonra gündeme gelen performans denetiminin Yüksek Denetleme Kurulu tarafından 1930'lu yıllara dayandığının belirtilmesi de yapılan denetimlerin çağdaş anlamda performans denetimi unsurlarını ihtiva etmediğinin belirtisi olarak düşünülmelidir. Bununla birlikte özellikle 1996 yılından itibaren çağdaş anlamda Sayıştay'ın verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yönünden yapılan performans denetimleri hız kazanmış ve bu alanda ciddi ilerlemeler kaydedilmiştir.

3. Diğer Teftiş ve Denetim Birimlerinin Performans Denetimi Uygulamaları

KMYKK'nın yürürlüğe girmesi öncesindeki dönemde Sayıştay ve YDK dışında kalan teftiş ve denetim birimleri tarafından yapılan denetimler hukuka uygunluk denetimleriyle sınırlı kalmıştır. Bunun yanında bakanlıkların ve diğer kurum ve kuruluşların teftiş ve denetim birimleri gibi tüm kamuya yönelik denetim yapma görev ve yetkisi bulunan Devlet Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Teftiş Kurulu'nun, denetime tabi kurum ve kuruluşlara yönelik olarak yaptıkları denetimler de uygunluk denetimi, soruşturma ve teftiş biçiminde gerçekleştirilmiş, performans denetimi yapılmamıştır. Devlet Denetleme Kurulu tarafından sınırlı bir şekilde yapılan bazı denetimlerde kaynakların etkin kullanımına ilişkin değerlendirmelere yer verilmekle beraber, bu husus söz konusu denetimleri performans denetimi olarak nitelendirmeye yetmemektedir²⁵⁴.

Bunun yanında şunu da söylemek gerekir ki; DDK'nın performans denetimini gerçekleştirecek yeterli kadrosu bulunmamaktadır. Gerektiğinde ilgili kurumların iç

²⁵³ http://www.ydk.gov.tr/yukse_k_denetim.htm

²⁵⁴ Candan, a. g. e. , s. 210.

denetim elemanlarından yararlanması mümkünse de bunun denetimin tarafsızlığı açısından sağlıklı olmadığı açıktır. Ayrıca bir programa bağlı olmadan, Cumhurbaşkanının yönlendirmesiyle çalışan DDK'nın yaptığı denetimlerin sonuçlarının TBMM'de görüşülmemesi ile yürütmenin iç ve dış denetim kurulları ile olan ilişkileri açısından etkili olmadığı ileri sürülmektedir²⁵⁵. Ayrıca, DDK, kuruluş amacı ve yapısı gereği tüm kamu idarelerinde sistematik ve düzenli olarak denetim yapmamakta, ancak seçilen bazı kurum ve faaliyetlere yönelik denetimler gerçekleştirilmektedir.

Bakanlıkların ve diğer kamu idarelerinin teftiş kurulları ve denetim birimlerinin görev ve yetkilerini düzenleyen yasal ve idari düzenlemeler bu kuruluş ve birimlere performans denetimi yapma konusunda açık bir yetki vermemiştir. Bununla birlikte, denetimlerin kapsam ve sınırını belirleyen açık bir düzenleme de bulunmadığından performans denetimi yapılmasının yasalarla sınırlandırıldığından da söz edilemez. Buna karşın, denetim uygulamaları geleneksel teftiş, denetim ve soruşturmalar şeklinde yürütülmüş, iş ve işlemlerin mevzuata uygunluğu incelenmiş ve kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında, faaliyetlerin yürütülmesinde etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine uyulup uyulmadığı yönünden inceleme ve değerlendirmeler yapılmamıştır.

Genel görünüm bu olmakla beraber sınırlı olarak performans denetimi benzeri bazı denetim uygulamalarının da yapıldığı da söylemek gerekir. Ancak belirtmelidir ki bu denetimlerin, uluslararası standartlar ve uygulamalar çerçevesinde tanımlanan ve tatbik edilen performans denetimi niteliğini taşıdığını söylemek zordur. Muhteva ve metodoloji bakımından geleneksel düzenlilik denetiminin izlerini taşıyan, fakat kaynakların elde edilmesi ve kullanımı, faaliyetlerin yürütülmesi konularında belli yönlerden kurumsal performansın değerlendirilmesine yönelik bu denetimleri gerçek manada performans denetimi olarak nitelendirmek güç olsa da, bazı teftiş ve denetim birimlerinin bu denetimleri performans denetimi olarak nitelendirdiği bilinmektedir.

²⁵⁵ Altuğ, a. g. e. , s. 105.

Türkiye’de bazı teftiş kurulları ve denetim birimlerince performans denetimine geçiş yönünde başlangıç niteliği taşıyan bir kısım çalışmalar yapılmıştır. Bunlar aşağıdaki şekilde örneklendirilebilir:

Maliye Bakanlığınca yürütülen performans esaslı bütçeleme çalışmaları kapsamında pilot proje olarak seçilen Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı bütçesinde “Süne ve Kıvımlı Mücadele Proje”sinin performans denetiminin yapılması ve proje uygulamalarının performans bütçe uygulamaları yönünden incelenmesi öngörülmüştür. Maliye Bakanlığı bütçe kontrolörlerince söz konusu projeye yönelik olarak yapılan denetim sonucunda düzenlenen raporda; proje kapsamında belirlenen performans kriterlerinin gerçekleşme durumları incelenmiş ve elde edilen sonuçların performans kriterlerine uygunluğu mukayese edilmiştir. Hatta belirlenen performans kriterlerinin uygunluğu da değerlendirilmiş ve yapılması gerekenler belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı dışındaki denetim birimleri tarafından da performans denetimine geçiş yönünde çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Örneğin İçişleri Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı’nca 1998 yılında “daha etkin bir denetim sistemi geliştirilebilmesi amacıyla, mevzuata uygunluk denetiminin yanı sıra, performans ölçümüne yönelik denetimin yapılabilmesi” konulu bir araştırma yapılmış ve bunun üzerine “performans denetimi” başlıklı bir inceleme ve araştırma raporu tanzim edilmiştir. Yine 2002 yılında, “İçişleri Bakanlığı taşra teşkilatının performans kriterleri ön tespit çalışması kapsamında Valilik Genel İş ve Yürütümü teftişinin bu yönde düzenlenmesi” konulu bir inceleme ve araştırma raporu düzenlenmiştir. Bu raporda valiliklerin, genel iş ve yürütümü teftişlerinde incelenen konular çerçevesinde performans denetimlerinde kullanılabilecek performans kriterlerine yer verilmiş ve değerlendirmelerin nasıl yapılacağı konuları incelenmiştir²⁵⁶.

Milli Eğitim Bakanlığı tarafından da eğitimde mevzuata uygunluk denetimi yerine, performans denetimine geçilmesi, eğitime tahsis edilen kaynakların maksimum düzeyde etkin, verimli ve yerinde kullanımı ile eğitim faaliyetlerinde en üst düzeyde çıktıyı sağlamak, bunu gerçekleşmesi için de performans denetimleriyle rehberlik ve

²⁵⁶ Candan, a. g. e. , s. 226.

öncülük etmek amaç ve hedefini taşıyan proje geliştirilmiş ve bu yönde çalışmalar sürdürülmüştür²⁵⁷.

Şu açıkça söylenebilir ki, Sayıştay ve YDK hariç, Türkiye’de teftiş ve denetim birimlerinin yaptığı performans denetimleri çok sınırlıdır. Yapılan uygulamalardan bir çoğunu tam anlamıyla performans denetimi olarak nitelendirmek de güçtür. Çünkü yapılan uygulamaların mahiyeti, kullanılan yöntemler ve raporlama konusunda bazı yetersizlikler bulunduğu görülmektedir. Buna rağmen, teftiş ve denetim birimlerince geleneksel denetim uygulamalarıyla yetinmeyip, yeni tekniklerin kullanılması yönünde irade gösterilmesi, denetimin kapsam ve niteliğini geliştirici çalışmaların yürütülmesi çok önemli bir ilerleme ve yeniliktir. Emredici açık bir yasal düzenleme olmamasına karşın geleneksel teftiş uygulamaları ve düzenlilik denetimleri yanında performans denetimine geçiş yönünde arayış içine girilmiş olması teftiş ve denetimlerdeki yetersizliklerin denetim birimlerince de kabul edildiğini göstermektedir.

B. KMYKK Sonrası Durum ve Performans Denetimi

Kamu denetimine ilişkin hukuki çerçeve KMYKK ile düzenlenmiştir. Ayrıca, Bakanlıkların kuruluş, teşkilat ve görev esaslarını düzenleyen 3046 sayılı Kanun, bakanlıkların ve diğer kamu idarelerinin görev ve teşkilatını düzenleyen kanunlar ile diğer özel kanunlarda teftiş ve denetime ilişkin hükümler yer almıştır.

KMYKK’ya göre kamu idarelerinde iç ve dış denetim yapılacaktır. İç denetim kamu idareleri bünyesinde oluşturulan iç denetim birimlerinde görev yapacak iç denetçiler tarafından yapılacaktır. Kanuna ekli III sayılı cetvelde sayılan Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar (BDDK hariç) ile İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından iç denetçi atanmayacağı öngörülen idareler ve belde belediyeleri dışında kalan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde iç denetim faaliyeti kurulacak, iç denetçiler denetim yapacaktır. Dış denetim ise KMYKK’nın 68’inci maddesi ve Sayıştay Kanun’u çerçevesinde Sayıştay tarafından yapılacaktır²⁵⁸.

²⁵⁷ <http://tkb.meb.gov.tr/> (Erişim: 15.10.2009)

²⁵⁸ KMYKK, Md. 63-68.

KMYKK'ya göre, bu Kanun kapsamında bulunan kamu idarelerindeki performans denetimleri iç denetim birimleri ve Sayıştay tarafından yapılabilecektir. Ayrıca, KMYKK'nın öngördüğü yeni yönetim ve bütçe anlayışı gereğince performans denetimleri dışında performans değerlendirmeleri yapılacaktır. Performans değerlendirmeleri kamu idareleri tarafından yapılacak veya gerek görülmesi halinde uzman kişi ve birimlerden hizmet alınmak suretiyle yaptırılabilir. Keza, KMYKK kapsamında bulunmayıp YDK'nın denetimine tabi kurum ve kuruluşlarda da YDK tarafından performans denetimleri yapılacaktır. KMYKK sonrası performans denetimine ilişkin hukuki çerçeve ve uygulamalar aşağıda belirtilmiştir.

1. Sayıştay

Sayıştay, KMYKK'nın yürürlüğe girdiği 2006 yılına kadar düzenlilik ve performans denetimlerini, 832 Sayıştay Kanun'u ve mülga 1050 sayılı MUK çerçevesinde yürütmüştür. 2006 yılından itibaren ise Sayıştay denetimleri KMYKK'ya göre yürütülmeye başlanmıştır. KMYKK, Sayıştay'ın görev alanını kurumsal ve fonksiyonel açıdan genişletmiştir. Buna göre, genel yönetim kapsamındaki 1) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, 2) Özel bütçeli idareler 3) Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, 4) Sosyal Güvenlik Kuruluşları, 5) Mahalli İdareler Sayıştay denetimine tabidir. Genel yönetim kapsamında yer almayan kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kuruluş ve teşekküller ise Sayıştay denetimi dışında tutulmuştur.

KMYKK 68'inci maddesine göre; Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin malî denetimi ile kamu idarelerinin gelir,

gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,
suretiyle gerçekleştirilir²⁵⁹.

Sayıştay'ın yapacağı dış denetimin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir;

- Sayıştay genel yönetim kapsamındaki idarelerde harcama sonrası denetim yapacak olup, eskiden olduğu gibi harcama öncesi vize ve tescil gibi işlemler yapmayacaktır.
- Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki geniş bir kamu yelpazesine ait dış denetimi gerçekleştirecektir.
- Dış denetimlerin çerçevesi hesap verme sorumluluğuyla sınırlıdır.
- Dış denetim; kamu idarelerinin muhasebe kayıtlarına göre çıkarılan mali tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetim, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarıyla ilgili mali işlemlerin mevzuata uygunluğuna ilişkin uygunluk denetimi ve kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesine ve performanslarının ölçümüne yönelik performans denetimini içerir.
- Sayıştay bu denetimleri TBMM adına yapar.
- Sayıştay denetimleri genel kabul görmüş Uluslararası denetim standartlarına göre yapılır.
- Sayıştay; TBMM adına denetim yaptığından 5018 sayılı yasada, idarelerin denetimi sonucu düzenlenen raporlar ve bunlara verilen cevaplar dikkate alınarak dış denetim değerlendirme raporu hazırlamak ve TBMM'ye sunmakla görevlendirilmiştir.

5018 sayılı Kanun Sayıştay'a dış denetim görevi dışında bir takım görevler yüklemiştir.

5018 sayılı Kanunda Sayıştay'a dış denetim dışında verilen görevlerden biri mali yargılayıcılık görevidir. Bu, Sayıştay'ın eskiden beri yerine getirdiği bir görevdir.

²⁵⁹ KMYKK, Md. 68.

Sayıştay tarafından hesapların hükme bağlanması, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bu hesaplarla ilgili işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığına karar verilmesi şeklinde yapılır.

5018 sayılı Kanun'un Sayıştay'a verdiği bir diğer görev kamu idareleri tarafından hazırlanan faaliyet raporlarının değerlendirilmesi ve TBMM'ye sunulmasıdır. Bu amaçla Sayıştay, mahalli idarelerin raporları hariç idare faaliyet raporlarını, mahalli idareler genel faaliyet raporunu ve genel faaliyet raporunu, dış denetim sonuçlarını dikkate alarak görüşlerini de belirtmek suretiyle Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Sayıştay'ın, eskiden bu yana yapmış olduğu, ancak bu Kanunla da yapması istenilen bir diğer görevi genel uygunluk bildirimini düzenlemektir. Bu amaçla Sayıştay, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri için genel uygunluk bildirimini düzenler ve kesin hesap kanun tasarısının verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Genel uygunluk bildirimini; dış denetim raporları, idare faaliyet raporları ve genel faaliyet raporu dikkate alınarak hazırlanır.

İlk defa 5018 sayılı Kanunla Sayıştay'a verilen bir diğer görev; mali istatistiklerin hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve standartlara uygunluk açısından değerlendirilmesi ve düzenlenen raporun TBMM'ye sunulmasıdır. Bu amaçla; bir yıla ait mali istatistikler izleyen yılın Mart ayı içinde; hazırlanma, yayımlanma, doğruluk, güvenilirlik ve önceden belirlenmiş standartlara uygunluk bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir ve düzenlenen değerlendirme raporu Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne ve Maliye Bakanlığı'na gönderilir.

KMYKK Sayıştay'ın denetim kapsamını genişletmenin yanında performans denetimi yetkisini güçlendirmiştir. Ancak, KMYKK'nın performans denetimine ilişkin düzenlemelerin performans denetiminin uluslararası teori ve tekniğiyle uyumadığı ileri sürülmektedir²⁶⁰. KMYKK'nın 68'inci maddesindeki dış denetime ilişkin çerçevede hesap yargısının olmadığı, hesap yargısına muhatap olacak sorumluların belirlenmediği, sorumluların ve sorumlulukların tespiti, tayini ve uygulanacak müeyyidelerin düzenlenmediği ve bunun Anayasayla Sayıştay'a verilen görevle çeliştiği şeklinde

²⁶⁰ Mesut Ünal ve Gülşah Yalçın, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Performans Denetimi", **Mali Hukuk**, Sayı:121, Ocak-Şubat 2006, s. 79.

eleştiriler yapılmaktadır²⁶¹. KMYKK'nın 68'inci maddesiyle uygunluk denetimleri ve performans denetimlerinin aynı prosedüre tabi tutulup, düzenlenen raporların idareler itibariyle yıllık olarak konsolide edilerek cevaplandırılmak üzere idarelere verileceğinin öngörülmesinin performans denetimi metodolojisine aykırı olduğu da yapılan eleştiriler arasındadır.

2. Yüksek Denetleme Kurulu

KMYKK'ya göre genel yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerinin dış denetimi yukarıda da belirtildiği üzere Sayıştay tarafından yapılacaktır. Genel yönetim kapsamı dışında kalan kamu idareleri ve diğer kuruluş ve teşekküllerin denetimi konusunda ilgili mevzuat hükümleri uygulanacaktır. Bu nedenle, genel yönetim dışında kalan kamu iktisadi teşebbüsleri ve ilgili mevzuatla YDK denetimine tabi olan diğer kuruluşların denetimi Anayasa'nın 165'inci maddesi, 3346 sayılı Kanun ve 72 sayılı KHK ile diğer mevzuat çerçevesinde YDK tarafından yürütülecektir.* Bu denetimlerde eskiden olduğu gibi hukuka uygunluk ve mali denetim yanında performans denetimi yapılmasına devam edilecektir.

3. Kamu İdarelerinin İç Denetim Birimleri

5018 sayılı kanunun 63'üncü maddesinde iç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır²⁶².

²⁶¹ Doğan Bayar, **a.g.m.**, s. 59.

* YDK'nın Sayıştayla birleşmesi konusu da gündeme gelmiş olmakla birlikte, çeşitli nedenlerle gerçekleştirilememiştir. Sayıştay Kanun Teklifi'nin TBMM'deki görüşmeleri esnasında bu yönde bir düzenleme yapılmak suretiyle iki yüksek denetim kurumunun birleştirilmesi ve kamuda dış denetim konusunda tek bir yüksek denetim kurumu teşkil edilmesi ihtimal dahilindedir. Ayrıca, KMYKK uyarınca Sayıştay'ın denetiminin kurumsal ve fonksiyonel olarak genişlemesi nedeniyle, Sayıştay'ın bu denetimleri etkin ve yeterli bir şekilde yapabilmesi için gerekli yetişmiş denetçi ihtiyacının karşılanması amacıyla kamu denetim elemanlarından Sayıştay'a geçişin sağlanması hususu da gündeme gelmiştir.

²⁶² KMYKK, Md. 63.

İç denetçiler doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak görev yaparlar. Üst yöneticiler sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden ve mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi ve izlenmesinden Bakana karşı sorumludurlar. İç denetçiler idarenin kaynakları, mevzuata ve diğer yasal düzenlemelere uygun olarak ve etkili ve ekonomik bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı ve idarenin faaliyetlerinin amaç ve hedeflere ulaşma açısından etkililiğini kapsamlı bir şekilde inceleyerek üst yöneticiye güvence sağlama ve danışmanlık fonksiyonunu yerine getirirler.

İç denetçiler tarafından yapılan performans denetimi ile ilgili diğer mevzuat düzenlemesi KMYKK'nın atfı yaptığı yönetmeliktir. Anılan kanunun 65'inci maddesine göre, iç denetçilerin kamu idareleri itibarıyla sayıları, çalışma usul ve esasları ile diğer hususlar İç Denetim Koordinasyon kurulunca hazırlanarak, Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir²⁶³. Bu maddeye istinaden Maliye Bakanlığı tarafından İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (R.G. 12.07.2006-26226) hazırlanmıştır. Adı geçen yönetmeliğe göre kamu idarelerinde yapılacak iç denetim faaliyetinin aşağıda belirtilen denetim uygulamalarını kapsadığı belirtilmektedir²⁶⁴.

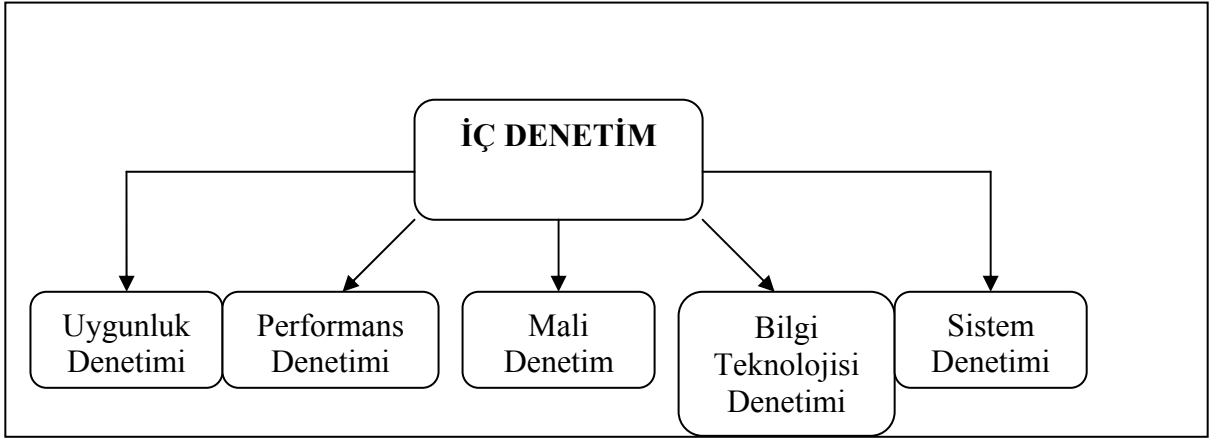
- **Uygunluk denetimi:** Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.
- **Performans denetimi:** Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.
- **Mali denetim:** Gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun; mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.
- **Bilgi teknolojisi denetimi:** Denetlenen birimin elektronik bilgi sistemlerinin sürekliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

²⁶³ KMYKK, Md. 65.

²⁶⁴ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Md. 8.

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

Şekil 6: İç Denetim Türleri



Kaynak: Ebru Yenice. “Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ed: Coşkun Can Aktan, Seçkin Yayınevi, Kasım 2006, s. 163.

İç denetim, yukarıda belirtilen denetim uygulamalarından bir veya birkaçını kapsayacak şekilde risk odaklı olarak yapılmakta olup iç denetçilerin de performans denetimi konularında gerekli bilgiye sahip olmaları gerekmektedir.²⁶⁵

²⁶⁵ Yenice, “Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması”, s. 163.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SAYIŞTAY'IN PERFORMANS DENETİMİNE İLİŞKİN MEVZUAT KAPSAMINDA PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARININ VE BUNLARIN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Şimdiye kadar ifade edildiği üzere, Türkiye’de performans denetimi uygulamaları esas itibariyle Sayıştay ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılmaktadır. Bu iki yüksek denetim kurumu dışında kalan; Devlet Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Teftiş Kurulu ile diğer teftiş ve denetim birimleri tarafından yapılan uygulamalar; düzenlilik denetimleri, geleneksel teftiş uygulamaları ve soruşturma, inceleme, araştırma biçiminde gerçekleştirilmektedir. Sayıştay ve YDK hariç, Türkiye’de teftiş ve denetim birimlerinin yaptığı performans denetimleri çok sınırlıdır. Yapılan uygulamalardan birçoğunu tam anlamıyla performans denetimi olarak nitelendirmek de güçtür. Çünkü yapılan uygulamaların mahiyeti, kullanılan yöntemler ve raporlama konusunda bazı yetersizlikler bulunduğu görülmektedir.

Bu başlık altında çalışmanın da konusunu oluşturan Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri üzerinde durulacaktır.

I. SAYIŞTAY’IN PERFORMANS DENETİMİ İLE İLGİLİ MEVZUATIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu başlık altında 1982 Anayasası, 832 sayılı Sayıştay Kanunu, 5018 sayılı Kamu Mali ve Kontrol Kanunu ve son olarak Yeni Sayıştay Kanunu Teklifi’nin performans denetimi açısından değerlendirilmesine yer verilecektir.

A. 1982 Anayasası’nın Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi

Sayıştay, yargı ve denetim olmak üzere iki ana işlevi yerine getiren Anayasal bir kurumdur. Sayıştay, Anayasa’nın yargı bölümü içerisinde ve 160’ıncı maddede düzenlenmiştir. Anılan maddenin birinci ve dördüncü fıkralarında; “(1) Sayıştay,

merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının 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... (4) Sayıştay'ın kuruluşu, işleyişi, denetim usulleri, mensuplarının nitelikleri, atanmaları, ödev ve yetkileri, hakları ve yükümlülükleri ve diğer özlük işleri, Başkan ve üyelerinin teminatı kanunla düzenlenir.” denilmektedir.

Anayasada performans denetiminin yapılabileceğini belirten bir hüküm olmamakla birlikte yapılmasını sınırlayan bir hüküm de yoktur. Ancak Anayasa'nın yapılması sırasında “Sayıştay, denetimini hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre yapar.” tarzında bir hüküm Anayasa Komisyonunca kabul edilmesine rağmen Danışma Kurulu bu hükme yer vermeyerek yukarıda belirtilen maddeyi kabul etmemiştir. Bu nedenle Anayasa'nın performans denetimi yetkisi vermediği söylenebilirse de bu görüş doğru olmayacaktır. Çünkü “iktisadilik”, “verimlilik” ve “yerindelik”, ilkelerine yer verilmeyip sadece “hukukilik” ilkesine yer verilse idi bu görüş doğru olurdu. Çünkü o zaman Sayıştay denetiminin sadece “hukukilik” açısından yapılabileceği Anayasa'da sınırlayıcı bir hüküm olarak kabul edilmiş olacaktı. Kısacası Anayasa'da bu hüküm dolayısıyla olumlu ya da olumsuz bir düzenlemeye yer verilmemesi sonucu Sayıştay denetiminin hangi ilkelere göre yapılacağını belirtmemiş olması, bu konunun düzenlenmesinin Kanun'a bırakıldığını göstermektedir. Zaten yukarıda yer verilen Anayasa'nın 160. maddesinin son fıkrasında denetim usullerinin Kanunla düzenleneceği belirtilmiştir.

B. 832 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi

832 sayılı Sayıştay Kanunu 21.02.1967 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Sayıştay'a, Kanun'da performans denetimi yetkisi 1996 yılında yapılan değişikliğe kadar açıkça verilmemiştir. Zaten Kanun'un kabul edildiği tarihte performans denetimi yetkisi henüz ortaya çıkmış bir denetim türüdür ve kamu mali yönetiminde güncel bir denetim türü değildir. Dolayısıyla performans denetimi yetkisinin olmaması doğaldır. Her ne kadar

Kanunla 1996 yılındaki değişikliğe kadar performans denetimi konusunda açık yasal yetki verilmemiş olsa da bazı maddeler performans denetimi unsurlarının kullanılmasını gerektirir niteliktedir. Örneğin Kanun'un 25. maddesinde denetçilerin anlam, uygulama veya sonuçları bakımından Hazine menfaatlerini zarara uğraticı nitelikte gördükleri kanun, tüzük, yönetmelik, kararname vs. mevzuat hükümlerini TBMM'ye sunacakları belirtilmiştir. Hazine menfaatlerinin zarara uğradığının tespiti ise verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkelerinin kullanılmasını gerektirebilecektir.

26.06.1996 tarihinde kabul edilen 4149 sayılı Kanunun 1. maddesi ile Sayıştay Kanunu'na eklenen Ek Madde 10 ile Sayıştay'a açıkça performans denetimi yetkisi verilmiştir. "Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirilmesi" başlıklı Ek Madde 10'da; "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 Başkanlığına 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." denilmektedir.

Yukarıda da yer verilen Anayasa'nın 160. maddesinde "...ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir..." denilmektedir. İşte Ek Madde 10'da Kanunla performans denetimi görevi verilmiştir. Ayrıca sadece Sayıştay Kanunu ile değil, birazdan değinileceği üzere 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda da performans denetimi görevi verilmiştir. Böylece Anayasa'da performans denetimi yetkisinin verilip verilmediği sorunu da bir açıdan çözüme kavuşmuş olmaktadır.

C. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi

26.05.1927 tarih ve 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanun'u yerini 10.12.2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)'na bırakmıştır. Dünyadaki hızlı gelişim sonucunda kamu mali yönetiminde de hızlı bir değişim yaşanmıştır. Devletin üstlendiği fonksiyonların kapsamının genişlemesi sonucu kamu harcamalarında hızlı bir artış meydana gelmiştir. Kamu kaynaklarının sınırlı olmasına karşın kamu harcamalarındaki bu artış kaynakların verimli ve tutumlu kullanılması gerekliliğini doğurmuştur. Ayrıca kamu kaynaklarının nerelere harcanacağı sorunu ve kamu harcamaları ile amaçlanan hedeflere ulaşmayı sağlayacak etkin bir yönetim sisteminin geliştirilmesi gerekliliği de doğmuştur. 1927 yılından bu tarafa dünyada her alanda olduğu gibi kamu mali yönetiminde de meydana gelen bu değişim Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yetersiz kalmasına neden olmuştur.

1980 yılından sonra tüm dünyada kamu yönetimi alanında reformlar yapılmıştır. Bu reformların önemli bir ayağını kamu mali yönetimi oluşturmaktadır. Ülkemizde de bu yönde ihtiyaç olmasına rağmen bir reform çalışması yapılmamıştır. Ancak Avrupa Birliği ile entegrasyon sürecinde bu reformlar gündeme gelmiştir. Bu reformun ayaklarından biriside kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılmasıdır ve bu çerçevede 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanun'u çıkarılmıştır.

Yapılan çalışma performans denetimi ile ilgili olduğu için burada KMYKK performans denetimi ile ilgili kısımlar irdelenecektir. KMYKK değerlendirilirken bilinmesi gereken temel nokta Kanun'un performans odaklı bir yönetim anlayışını getirmek istediğidir. Bu çerçevede, daha önce performans denetimi ile performans yönetiminin karşılaştırılması başlığında açıklanan, performans yönetiminin tüm süreçlerini düzenlemektedir. Kurumların temel ilkeleri doğrultusunda vizyon ve misyonlarını oluşturup hedef ve amaçlarını belirleyip stratejik planlar hazırlaması, performanslarını ölçerek bu hedef ve amaçlarına ne ölçüde yaklaştığının değerlendirilmesi vb. pek çok düzenleme KMYKK'da yer almaktadır.

KMYKK’da performans denetimi ile ilgili düzenlemeler de yer almaktadır. Ancak bu düzenlemeler kavram kargaşasına ve kafa karışıklığına yol açmıştır. Bunun nedeninin Kanun hazırlayıcılarının yüksek ihtimalle performans yönetiminin bir unsuru olan performans değerlendirmesini baz alarak Kanun’u hazırlamalarından kaynaklanmıştır. Yine performans denetiminin baz alınmasının arka planında ise aynı şekilde performans denetimlerinin performans yönetimlerinin bir unsuru olduğu, bu denetimlerin performans yönetimi anlayışı ile ortaya çıktığı düşüncesidir. Zira bu konuda performans denetimi ile ilgilenmeyen kişiler arasında yaygın bir yanlış anlama mevcuttur.

KMYKK’nın “Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme” başlıklı 9. maddesinde stratejik plan ve performans esaslı bütçeleme ile ilgili usul ve esaslar anlatılırken performans esaslı bütçelerin performans göstergelerini içereceği ve denetimlerin bu göstergelere göre yapılacağı belirtilmektedir. Eğer buradaki performans denetiminden kasıt performans yönetiminin bir unsuru olan performans değerlendirilmesi ise bu değerlendirmenin belirtilen göstergelere uygunluk açısından yapılacağı şüphesizdir. Ancak burada performans denetiminden kasıt Sayıştay’ın yaptığı performans denetimi ise bu düzenleme dünyadaki performans denetimi uygulamalarına ve performans denetiminin doğasına açıkça aykırıdır.

Performans göstergeleri, performans ölçümünün araçlarıdır. Yani belirlenen göstergeler değerlendirilerek performans ölçülür. Bir hükümet programının ya da kuruluşunun belirlenmiş olan hedeflere ulaşmış olduğunun tespitine yönelik olarak devamlılık gösteren süreç, dış denetçilerin değil yönetimin ve iç kontrolün meselesidir. Kısacası performans yönetimi anlayışını benimsemiş olan idare, daha önceden belirlediği hedeflere ulaşp ulaşmadığının tespitini, yine önceden belirlediği göstergeleri kullanıp performansını ölçerek yapacak yani performansını değerlendirecektir. Sayıştaylar, performans denetimlerini belirledikleri denetim kriterlerine göre yaparlar.

Performans denetiminde kriterler mali denetimdekinden farklı olarak pek çok kaynaktan yararlanılarak oluşturulur. Kurumların bütçelerinde yer alacak bu göstergeler bir kriter kaynağı olabilir ancak sadece bu göstergeler baz alınarak performans denetimi

yapma gibi bir uygulama dünyadaki performans denetimi metodolojisine aykırıdır. Performans denetimlerinin performans göstergeleri ile yapılması demek Sayıştay'ın sınırlanması demektir. Çünkü performans göstergelerini belirleyecek olan Maliye Bakanlığı, DPT ve ilgili kamu idaresidir. Bu durumda, belirlenen bu performans göstergelerinin doğru şeyleri ölçüp ölçmediğini ya da mevcut performans ölçüm sistemlerinin güvenilirliği olan ölçülmüş sonuçlar sağlamaya elverişli olup olmadığını incelemek mümkün olmayacaktır. INTOSAI'ye göre²⁶⁶ “Performans göstergeleri bazen tekil performans denetimlerini planlarken de gösterge veya referans olarak kullanılabilir.” Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere performans denetimleri sadece performans göstergelerine dayanılarak gerçekleştirilen denetimler olmamakla beraber performans göstergelerinden yararlanılabilir.

KMYKK'nın “Dış Denetim” başlıklı 68'inci maddesinde “Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımında değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel değerlendirme raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.” denilmektedir.

²⁶⁶ INTOSAI; **Implementation Guidelines For Performance Auditing**, s. 18,19.

Bu madde ile Sayıştay'ın dış denetimi nasıl yapacağı düzenlenmiştir. Ancak bu madde de uluslararası performans denetimi metodolojisine aykırı hükümler barındırmakta ve tartışmalara yol açmaktadır. Maddenin (b) fıkrasında performans denetiminden bahsedilmektedir. Cümlenin “Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi,” kısmına kadar olan kısmı performans denetiminin tanımına benzemektedir. “... faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,” kısmında ise performans değerlendirmesi olarak ifade edebileceğimiz bir faaliyetten söz edilmektedir. Bahsedilen bu ikinci kısım performans denetimi ile bağdaşmamaktadır. Kanunun 8'inci maddesi ile değerlendirildiğinde faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi yıllık olarak bütçedeki performans göstergelerine dayanılarak yapılacağı anlaşılmaktadır. Oysaki performans denetimleri yıllık periyodlarla yapılmazlar. Her kurum hakkında performans denetimi yapmak ise Sayıştayların kaynakları düşünüldüğünde mümkün değildir. Performans denetimlerine büyük bir kaynak ayıran İngiliz Sayıştay'ının bile yılda 40-50 performans denetimi raporu hazırladığı düşünüldüğünde bu imkansızlık daha açık olarak ortaya çıkmaktadır. Maddenin devamında ise bu raporların konsolide edileceği belirtilmiştir. Bu ise raporların alt alta konulmasından öte bir anlam ifade etmemektedir. Çünkü bir performans denetimi raporu, denetim konusu hakkında yazılan duruma göre 50-100 sayfayı bulan bilimsel eser benzeri bir metindir. Bir raporla diğerini konsolide etmek bu ikisini alt alta koymaktan öte bir anlam ifade etmemektedir. Kısacası (b) fıkrasının ikinci kısmında Sayıştay'a yeni bir görev verilmektedir ve bu performans denetimi değildir²⁶⁷.

Buraya kadarki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere KMYKK'da performans yönetimi anlayışı getirilmek istenmektedir. Bunun bir unsuru ise performans değerlendirmesidir. Bir de bundan farklı olarak Sayıştaylar tarafından performans yönetimlerinden önce de uygulanmakta olan performans denetimleri vardır. KMYKK'da bu ikisi aynı kavramlarmış gibi düşünülerek aynı maddeler içinde, bir ayrıma gitmeksizin düzenlenmiştir. Bu ise tartışmalara ve kavram kargaşasına yol açmıştır. Bu durumun devam etmemesi için şu anda Mecliste görüşülmeyi bekleyen yeni

²⁶⁷ Turhan, a. g. e. , ss. 222,223.

Sayıştay Kanunu Teklifi'nde bu iki kavram tanımlanarak her birinin neyi ifade ettiği ve usul ve esasları düzenlenmelidir. Ayrıca 5018 sayılı Kanun'un yukarıda belirtilen maddesindeki kavram karışıklığının ortadan kaldırılmasına yönelik bir düzenleme de kanun koyucu tarafından dikkate alınmalıdır.

D. Yeni Sayıştay Kanunu Teklifinin Performans Denetimi Açısından Değerlendirilmesi

Dünyada kabul gören temel yaklaşım, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin parlamento adına dış denetim görevi yapan Sayıştaylar tarafından denetlenmesidir. Hesap verilebilirliğin ve saydamlığın sağlanarak kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanılabilmesini gerçekleştirmek, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin ve adına denetim yapan Sayıştay'ın temel işlevlerindedir.

27.2.1967 tarihinde yürürlüğe giren 832 sayılı Sayıştay Kanun'u günümüze kadar çeşitli kanunlarla birçok defa değişikliğe uğramış ve yapılan bu düzenlemelerle ya esas madde metinleri değiştirilmiş ya da Kanuna ek maddeler eklenmiştir. Diğer yandan, bu değişikliklerin bir kısmı Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmiş ancak iptallerle ortaya çıkan boşlukların önemli bir bölümü bu güne kadar doldurulamamıştır.

Sayıştay denetimlerinin kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanması ve hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesinde oynadıkları rolün önemi ülkemizde ve uluslararası camiada da her vesile ile vurgulanmakta olup, bu hususlar aynı zamanda yolsuzlukların önlenmesi açısından da son derece önemlidir. Bir yüksek denetim ve yargı organı olan Sayıştay'ın düzenlediği raporların güvenilir olması ve kamu mali yönetiminin iyileştirilmesine katkı sağlayabilmesi, Sayıştay'ın denetim yetkisinin tüm kamu yönetimini kapsamayı ve uluslararası denetim standartlarına uygun bir denetimi gerçekleştirebilmesine bağlıdır.

Yürürlükteki 832 sayılı Kanun'da; Meclis raporlarına konu olabilecek çalışmaların kapsamının belirgin ve sistematik bir şekilde düzenlenmemiş olması, bu tür denetimin yürütülmesinde, sonuçlandırılmasında ve raporlanmasında uygulanacak esas ve usullerin

bulunmaması ve yapılan bu çalışmalar sonucu düzenlenen denetçi raporlarının hangi prosedürlerden geçerek Sayıştay raporu haline geleceği konusunda boşlukların bulunması, raporlamaya yönelik çalışmaları olumsuz etkilemektedir. Nitekim, 4.7.1996 tarih ve 4149 sayılı Kanunla verilen performans denetimi, konu denetimi gibi yetkiler, 832 sayılı Kanuna dahil edildiği halde denetimle ilgili genel düzenlemelere tam bir uyum sağlanamamıştır.

10.12.2003 tarih 5018 sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile kamu mali yönetim sistemimizde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler, Sayıştay Kanunu’nun hem denetim, hem de yargı fonksiyonu ile ilgili maddelerinde önemli değişikliklerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir.

Türkiye Ulusal Programının bir gereği olarak da, “Kamuda performans odaklı denetim sistemine geçilmesi” ve “Sayıştay’ın güçlendirilerek denetim kapsamının genişletilmesi” bir hedef olarak yer almış ve gerekli yasal düzenlemelerin yapılması öngörülmüştür.

Yukarıda belirtilen nedenlerle, Anayasamızdaki ilkelere ve uluslararası denetim standartlarına uygun, çağdaş demokrasimizin gelişimine katkı sağlayacak ve toplumumuzun beklentilerini karşılayacak, belge denetiminden ziyade içeriği ön plana çıkaracak, teknolojik olanaklardan yararlanan ve bunların yanında yargı yetkisine işlerlik kazandırılmış bir Sayıştay’ın oluşturulması amacıyla bu Kanun Teklifi hazırlanmıştır.

Teklif; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 832 sayılı Kanun ve ilgili Anayasa Mahkemesi kararları, 5018 sayılı Kanun, Kurumumuzun üyesi bulunduğu INTOSAI tarafından yayımlanan denetim standartları, Avrupa Birliğiyle entegrasyon anlamında “Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler”, INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberi, Avrupa Birliği Sayıştay’ı Standartları, Uluslararası Bağımsız Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Standartları ve diğer ülkelerin Sayıştay uygulamaları da dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Hazırlanan bu teklif ile Sayıştay;

- Düzenlilik denetimi ve performans denetim tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabilecek,
- Tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini denetlemek için yasal yetkiye sahip olacak,
- Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun denetim yapabilecek,
- Hazırladığı raporları zamanında ve belli bir prosedür dahilinde Türkiye Büyük Millet Meclisi ve kamuoyuna sunabilecek,
- Kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin ve saydamlığın yerleştirilmesine ve geliştirilmesine, böylece yolsuzlukların önlenmesine önemli katkılarda bulunabilecek,
- Görev ve yetkilerini daha etkin bir biçimde yerine getirebilmek için iyi bir organizasyon yapısına sahip olacaktır.

832 sayılı Kanunun Ek 10'uncu maddesinde yer alan performans denetim yetkisi, söz konusu Teklifin 35'inci maddesinde düzenlenmiştir. Sayıştay'ın uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde yapacağı düzenlilik ve performans denetimlerinin hangi hususlar dikkate alınarak gerçekleştirileceği madde metninde düzenlenmiştir.

5018 sayılı Kanuna göre düzenlilik denetimi, kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetim ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti şeklinde açıklanmıştır. 5018 sayılı Kanundaki bu düzenleme INTOSAI Denetim standartlarıyla da paralellik arz etmekte olup, madde söz konusu düzenlemelerle uyumlu bir şekilde hazırlanmıştır.

Performans denetimi, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımı ile kamu idarelerinin hizmetlerini etkin bir biçimde sunmasına yardımcı olacak önemli araçlardan birisidir. Sayıştay'ın 1996 yılından bu tarafa 832 sayılı Kanun'un Ek 10 uncu maddesine göre örnek çalışmalar şeklinde yürüttüğü bu denetimler bundan böyle daha

sistemli, programlı ve kurumsal bir yapıya dönüşmüş olarak sürdürülecektir. Performans denetimi sonucunda tespit edilen hususlar gerek yıllık gerekse tamamlandıkları dönemler itibariyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sunulacaktır.

II. SAYIŞTAY'IN PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARININ VE BUNLARIN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkemizde performans denetiminin gerçekleştirildiği ve yasal açıdan Sayıştay'ın yetkilendirildiği tarih 1996 yılıdır. Dünyadaki ve Türkiye'deki tarih karşılaştırıldığında ülkemizin performans denetimi çalışmalarına göreceli olarak geç başladığı görülecektir. Ancak her ne kadar performans denetimlerine geç başlansa da ülkemizde de performans denetimi düşüncesi daha erken tarihlerde oluşmuştur.

Sayıştay'ın performans denetimi ile ilgili şu söylenebilir ki; Sayıştay 1862'den 1990'lı yıllara kadar geleneksel düzenlilik denetimlerine yoğunlaşmış ve denetimlerde şekli anlamda mevzuata uygunluk denetimlerinin yapılması ve bu çerçevede sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılanmasına odaklanmıştır. 1990'lı yılların başlarında performans denetimi üzerine tartışmalar ve Sayıştay'daki uygulanabilirliği yeniden başlamıştır. Bu konuda makale ve tezler yazılmıştır. Ayrıca Sayıştay denetçileri, bu yeni denetim türüne yabancı kalmamak ve bu görevin kendisine verilebileceği düşüncesinden hareketle diğer Sayıştaylar tarafından düzenlenen etkinliklere katılmışlardır²⁶⁸. Uluslararası gelişmeler ve Sayıştay bünyesinde yürütülen çalışmalar neticesinde 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda 1996 yılında yapılan değişiklikle Sayıştay'a denetime tabi kurum ve kuruluşlarda verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi yapma yetkisi verilmiştir.

Sayıştay bu kapsamda performans denetimi yetkisinin verilmesinden bu yana pilot denetimler dışında 15 performans denetimi gerçekleştirilmiştir. Ayrıca şuanda iki performans denetimi raporu üzerinde de çalışılmaktadır. Gelişmiş ülke Sayıştaylarının her yıl onlarca performans denetimi gerçekleştirirken, Türk Sayıştay'ının yaklaşık 15 yılda gerçekleştirdiği bu denetimler kanımca, Sayıştay'ın halen düzenlilik denetimlerine

²⁶⁸ Turhan, a. g. e. , s. 204.

ağırlık verdiğini ve performans denetimlerinin arttırılması yönünde bazı eksikliklerin bulunduğunu göstermektedir.

Sayıştay kanunla verilen performans denetimi yapma yetkisini, gerek kurumsal yapısından gerekse de bugüne kadar yeterli altyapı sağlanamadığı için geniş bir şekilde kullanamamıştır. Buna rağmen başarılı denetim örnekleri sergilenmiştir²⁶⁹. Bu alanda gelişmiş ülkelerin iyi uygulama örneklerinin izlenmesi, teori ve pratiğin geliştirilmesiyle daha başarılı denetim örneklerinin ortaya konacağı aşikardır.

Pilot projeler neticesinde elde edilen tecrübelerin, uluslararası kuruluşlarla birlikte yürütülen ortak çalışma ve denetimlerin Sayıştay'a önemli katkılar yaptığı ve denetim pratiğinde ciddi dönüşümler yaşandığı açıktır. Ancak, yapılan performans denetimi uygulamalarına bakıldığında bu denetimlerin sınırlı kaldığı ve genel olarak özel amaçlı (konu bazlı) denetimler yapılmakla yetinildiği görülmektedir. Uluslararası standart ve uygulamalar genel veya özel amaçlı performans denetimleri yapılabileceğini öngörmekle beraber Türkiye'deki uygulamada denetimler genel olarak özellikle belli bir konuya yönelik, konu bazlı denetimler olarak gerçekleştirilmiştir.

Denetim konularının seçiminde de risk esaslı bir yaklaşım benimsendiğini söylemek güçtür. Söz gelimi Sayıştay tarafından çeşitli alanlarda performans denetimi yapılmasına karşın, Türkiye'de yıllarca önemli bir tartışma konusu olan dış kredilerle finanse edilen yatırım projelerinin uygulamasına yönelik olarak performans denetimi yapılmamıştır. Bu da performans denetimi yapılacak konuların/alanların seçiminde riskli bazı alanların göz ardı edildiği ya da konu bazlı denetimler yanında program/proje bazlı performans denetimlerine yeterince ağırlık verilmediği şeklinde yorumlanabilir²⁷⁰.

Kaynak kullanımları, bütçe uygulamaları, mali karar, tasarruf ve işlemlere yönelik olarak farklı yapı, nitelik ve büyüklükteki kamu idarelerinde (örneğin; bakanlıklar, mahalli idareler, üniversiteler, diğer özel bütçeli idareler gibi) verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine uygunluk yönünden bir performans denetimi yapılmamış olması

²⁶⁹ Doğan Bayar, "Sayıştay'ın Anatomisi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 148, Mart-Nisan 2005, ss. 65-72.

²⁷⁰ Candan, **a.g.e.**, s. 240.

benimsenen denetim stratejisi ve planlaması bakımından eleştirilebilir. Ancak, bu denetimlerin başlangıç düzeyindeki uygulamalar olduğu dikkate alındığında, ileride bu nitelikte kapsamlı denetimlerin de gerçekleştirileceği beklenebilir.

Yukarıdaki eleştirileri yaparken şunu göz önünde bulundurmakta fayda vardır. Performans denetimlerine geçişte güçlük yaşanmaması, intibak konusunda kolaylık sağlanması bakımından ilk etapta ölçümü, değerlendirilmesi zor alanlardan başlanılmaması ve bunun yerine performans göstergelerinin göreceli olarak belirli ve açık olan, değerlendirilmesi kolay olan alanların ve özellikle denetçilerin geçmiş deneyimlerinden de istifade edebilecekleri konuların seçilmesi uygun olacaktır. Geleneksel denetim yaklaşımlarından performans denetimi uygulamalarına geçişte tedrici bir dönüşüm yaşanacağı açıktır. Bu da belli bir zaman gerektirecektir.

Öte yandan, bu noktada önemli bir husus da performans denetimi ile düzenlilik denetimi arasındaki dengenin nasıl kurulacağı ve denetim kaynaklarının ne yönde kullanılacağıdır. Sayıştayların bu konuda bir denetim stratejisi ve planlaması yapması gerekmektedir. Uluslararası dokümanlar düzenlilik ve performans denetimlerine eşit derecede önem verilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Düzenlilik denetimi veya performans denetiminden birinin diğeri üzerindeki göreceli üstünlüğünün belirleme konusunda yüksek denetim kurumlarının kararına bağlı olması temel prensip olarak öngörülmekle beraber, her iki denetim türünün uygulanmasının yüksek denetim kurumunun misyonu açısından hayati önem arz ettiği, denetimin planlanmasında her iki türe eşit önem veren bilinçli kararların alınması gerekli olduğu belirtilmektedir²⁷¹. Nitekim Yeni Sayıştay Kanun Teklifi'nde de bu husus aynen belirtilmiştir.

Türkiye'de Sayıştay'ın yaptığı performans denetimi ve düzenlilik denetimi uygulamalarına bakıldığında, performans denetimlerinin düzenlilik denetimlerine kıyasen çok sınırlı kaldığı açıkça görülmektedir. Bunun çeşitli nedenleri olduğu göz ardı edilemez. Ancak, bu konuda bilinçli ve amaca uygun bir tercih yapılması gerektiği de önemli bir gerçektir. Düzenlilik ve performans denetimlerinin önemi, sağlayacağı parasal ve parasal olmayan yararlar gibi objektif kriterler belirlenmek suretiyle bir tercih

²⁷¹ Candan, a.g.e., ss. 240-241.

yapılması gerekmektedir. Bu noktada, anayasal ve yasal hükümlerin emredici, sınırlayıcı niteliğinin etkilerinden söz edilebilir. Fakat, bu konuda Sayıştayların geliştirmeleri gereken çözüm önerileri bulunduğu da bilinmelidir.

Sayıştay denetiminin nesnel tabanının daraltılması, denetime kurumsal ve fonksiyonel bakımdan bazı sınırlamalar getirilmesi Sayıştay denetimlerindeki yetersizliklerin nedeni olarak açıklanabilir. Ancak, bu sorunlar esas olarak KMYKK ile giderilmiştir. Bu Kanuna paralel olarak hazırlanan Sayıştay Kanun Teklifi'nde de Sayıştay'ın denetim kapsamı kurumsal ve fonksiyonel olarak genişletilmiştir²⁷².

Sayıştay'ın performans denetimi konusunda yaptığı teorik ve pratik çalışmalar, benimsediği anlayış ve yaklaşım, belirlediği standartlar, uyguladığı yöntem ve prosedürler, performans denetimi konusundaki kurumsal amaç, hedef ve ilkeleri ile metodolojisi ile düzenlilik denetimine ilişkin amaç, yaklaşım, anlayış, metodolojisi göz önünde bulundurulduğunda ve bu iki denetime ilişkin söz konusu unsurlar yönünden bir mukayese yapıldığında ilave olarak aşağıdaki değerlendirmelerin yapılması gereklidir.

Performans denetimleri bağlamında Sayıştay denetiminin amaç, kapsam ve metodolojisinin modernizasyonu sonucunda Sayıştay'ın denetim yaklaşımında ciddi değişimler yaşandığı (münhasıran performans denetimi uygulamaları için), bu anlamda, geleneksel amaç ve hedeflerden çok farklı olarak; kamu hizmetlerinde sürdürülebilir gelişmeler sağlama, hizmetlerin kalitesini artırma, parasal etkiler oluşturma, değer katma, hesap verme sorumluluğunu ve şeffaflığı geliştirmeyi amaçlama; TBMM'ye ve denetlenen kurumlara güvenilir bilgiler sağlama ve denetlenen kurumlardaki gelişmeleri desteklemeyi hedefleme gibi yeni bir konsept geliştirildiği görülmektedir. Bu amaç ve hedeflere ulaşmak için; sistemlerin ve kontrollerin incelenmesi, performans yetersizliklerinin sebepleri ve etkilerinin belirlenmesi, gelişme yollarının gösterilmesi, denetlenen kurumlar için maliyet etkinliği olan önerilerin geliştirilmesi, TBMM'ye güvenilir, dengeli ve etkili raporların sunulmasının istenildiği kamuoyuna ve ilgili taraflara deklare edilmiştir²⁷³.

²⁷² Candan, a.g.e., ss. 241-242.

²⁷³ Candan, a.g.e., s. 243.

Önceki kısımlarda da belirtildiği üzere Sayıştay, performans denetimi alanında 14 yıllık birikimiyle önemli bir teorik ve uygulama birikimi elde etmiştir. 1996 yılında, İngiltere Sayıştay'ının eğitim, rehberlik ve desteğiyle başlanılan çalışmalar, bu alandaki diğer gelişmiş ülkelerin iyi uygulama örneklerinin de izlenmesi, teori ve pratiğin geliştirilmesiyle performans denetimi alanında Sayıştay'ın yetkin bir konuma gelmesini sağlamaktadır. Sayıştay'ın performans denetimi raporları, konuyla ilgili kurumlarda, sivil toplum örgütlerinde, üniversitelerde ve yazılı ve görsel medyada ilgi uyandırmaya başlamıştır. Performans denetimi alanında Türk Sayıştay'ının gerçekleştirdiği devinim uluslararası alanda da yankı bulmakta, son yıllarda artan sayıda ortak denetim teklifleri ve uluslararası ortak çalışmalar için sorumluluk alınmaktadır. INTOSAI Afet Yardımlarının denetimi ve hesap verme sorumluluğu Çalışma Grubu'nun Temmuz 2008'de Lüksemburg'da gerçekleştirdiği toplantıda, "011.04 Afet Hazırlıklarının Denetimi" bağlamında yürütülecek çalışmaların, Türk Sayıştay'ının bu alandaki deneyimleri dikkate alınarak, Ülkemiz Sayıştay'ı liderliğinde gerçekleştirilmesi kararlaştırılmış olup, çalışma planlamalara uygun bir şekilde sürdürülmüş, tamamlanma aşamasına gelinmiştir.

Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin etkinliği hakkında söylenmesi gereken ilk husus; Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen performans denetimi raporlarının uzun dönemli etkileri, ancak ilgili parlamento komisyonlarında incelenmesiyle oluşacağıdır. Bugüne kadar performans denetimi raporları T.B.M.M' de görüşülmemiştir. Ancak, inceleme ve görüşmelerin bu raporlara özgü bir tarzda gerçekleşmemesi halinde beklenen yararın elde edilemeyeceği de açıktır.

Performans denetimi gelenek ve uygulamalarının en köklü ve gelişmiş olduğu ülkelerde, bu raporlar aşağıda açıklanan prosedüre uygun biçimde parlamentoda görüşülmektedir:

"Sayıştay raporları yayımlandıktan sonra bir basın açıklaması ile medyaya rapor hakkında bilgi verilir. Aynı zamanda, rapor ilgili parlamento komisyonuna gönderilir ve brifing verilerek komisyona takdim edilir. Komisyonun başkanlığını, genellikle, muhalefet partilerine mensup bir milletvekili yapar. Komisyon, Sayıştay raporları hakkında, denetlenen faaliyetlerle ilgili kurum üst düzey yetkilisi/yetkililerinden

gerekçeli görüş alır. (Bu görüşlerin, önerileri gerçekleştirmek için neler yapılabileceğine ilişkin bilgileri içermesi beklenir.) Komisyon oturumlarına Sayıştay Başkanı ve denetim ekibi katılır. Komisyon gerek gördüğünde denetlenenlerin üst düzey yetkilileriyle, hazine/maliye yetkilisinin de toplantıya katılımlarını ister. Maliye Bakanlığı, önerilerin uygulanmasına ilişkin hükümet cevabını rapor olarak hazırlar. Nihayetinde, komite Sayıştay raporunu esas alan ve bu çalışmalar sonucu oluşturduğu bir tür eylem planı niteliğindeki bilgileri ve önerilerini içeren kendi raporunu parlamento genel kuruluna sunar. Genel kurul, Komisyon raporlarının ele alındığı yıllık oturumlarda konuları görüşür. Sayıştay, eylem planını dikkate alarak, (ortalama 3-4 yıl sonra) Sayıştay raporunu esas alan Parlamento tavsiyelerinin ne ölçüde yerine getirildiğini değerlendirir ve izleme raporu yayınlar.”

T.B.M.M İç Tüzüğünde Sayıştay Raporlarının yukarıda anlatıldığı biçimde görüşülmesini engelleyen bir husus bulunmamakla birlikte prosedürlerin açıkça belirtilmesinde yarar bulunmaktadır. Bu eksikliğin giderilmesiyle birlikte performans denetimi raporlarının kendisinden beklenen yararları sağlamada önemli bir mesafe alacağı kuşkusuzdur. Şöyle ki; Sayıştay Kanunu’na eklenen 10’uncu madde ile performans denetimlerine ilişkin raporlar yanında Sayıştay Kanunu’nda öngörülen gelen mahiyetteki diğer raporların da TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşüleceği ve Komisyon önerisi ile birlikte TBMM Genel Kuruluna sunulacağı öngörülmüştür. Ancak komisyondaki usul ve esasların, komisyonca üretilecek raporların niteliğinin, komisyon raporlarının gereğinin yapıp yapılmadığının izlenmesine ilişkin prosedürlerin yine komisyon çalışmalarına Sayıştay katkısının ne olacağına TBMM İç Tüzüğünde yer verilmesi gerekliliği oldukça açıktır²⁷⁴. Çünkü bu durum, denetimin etkinliği açısından önemlidir.

Bu konuyla ilgili olarak bir iç tüzük değişikliği şuan gündemdedir. İç tüzük değişiklik teklifi TBMM İçtüzüğü’nün 179’uncu ve 180’inci maddelerinde değişiklik öngörmektedir. 179 uncu maddede yapılan değişiklik, Plan Bütçe Komisyonu bünyesinde, bir tanesi Bütçe Alt Komisyonu diğeri Kesin Hesap Alt komisyonu olmak üzere iki alt komisyon oluşturulmasını öngörmektedir. 180’inci madde de Sayıştay’ın

²⁷⁴ Tolga Demirbaş, “Sayıştaylar Tarafından Yapılan Performans Denetimlerinin Niteliği ve Türkiye’de Uygulanması İçin Gerekli Koşulların Varlığı”, **İktisat Dergisi**, Sayı: 397-398, Ocak- Şubat 2000, s. 75.

diğer raporlarının Kesin Hesap Alt Komisyonunda görüşülmesini öngörmektedir. Diğer raporlar; genel uygunluk bildirim ve dış değerlendirme genel raporu dışındaki Sayıştay Kanunu'nda öngörülenler ve performans denetimine yetki veren Ek 10 uncu madde ile öngörülen raporlardır. Bu değişiklik düzenlemeleriyle Sayıştay Raporları'nın adresi belli olmuştur. Bu anlamda, TBMM'nin gündeminde bulunan İç Tüzük Değişikliği Teklifi'ni son derece olumlu bir yaklaşım olarak değerlendirmek mümkündür. Sayıştay raporlarının gereken ağırlık ve etkinlikte görüşülmesi yolunda önemli bir kilometre taşı olacağı umudunu taşıyan bu Teklif, Sayıştay'ın 1996 yılından bu yana sürdürdüğü performans denetimlerinin de uzun dönemi asıl amaçlarına ulaşabilmesinde kuşkusuz önemli bir rol oynayacaktır²⁷⁵. Bu kesinlikle Sayıştay raporlarının etkinliğini artıracak bir düzenlemedir ve desteklenmesi gerekmektedir. Çünkü performans denetimi raporlarının uzun dönemli esas etkileri parlamentoda görüşülmesiyle oluşmaktadır.²⁷⁶

²⁷⁵ Sayıştay Denetçileri Derneği-SAYDER-, “**Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Tüzük Değişikliği Teklifi Hakkında Değerlendirme ve Öneriler**”, Ankara, Mayıs 2008, s. 1.

²⁷⁶ “**Demokrasi-Parlamento ve Sayıştay**” Paneli, Sayder 2. Kuruluş Yıldönümü Anısına, Sacit Yörüker'in Konuşması, 14 Nisan 2008, Ankara.

SONUÇ

Özellikle son elli yılda, kamu faaliyetlerinin hacminde ve niteliğindeki büyük artışlar, ekonomik ve toplumsal alandaki kalkınma faaliyetleri, büyük miktarlarda kamu harcamalarının yapılmasına, ülkelerin kaynakları üzerindeki yükün artmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler, halkın ödediği vergilerin verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının araştırılması ile kamu yöneticilerinin kaynakların kullanımına ilişkin olarak sorumluluklarının belirlenmesi şeklinde talep yaratmıştır. Geleneksel denetim, sadece mali işlemlerin yasalara uygunluğu ve mali doğruluğu üzerinde yoğunlaştığından halkın bu taleplerini karşılamakta yetersiz kalmıştır. Hemen her konuda yenilik ve ilerlemenin olduğu bir dönemde, denetim de bu gelişmelerin gerisinde kalmamış ve birçok ülkede bu talepleri karşılayacak performans denetimi denilen yeni bir çağdaş denetim türü uygulamasına başlanılmıştır. Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurlarını dikkate alarak, hukuka uygunluğu yeterli görmeyen; faaliyetlerin ne şekilde yapıldığını değil, ne kadar iyi yapıldığını göstererek kişi ve kurumları ulaştıkları performans düzeyinden sorumlu tutan; daha iyi bir başarı düzeyine ulaşma açısından ilgili birimlere tavsiyelerde bulunan performans denetimi günümüzde kullanılan çağdaş denetim türlerinden biridir.

Tüm bu gelişmelerin etkisiyle de ülkemizde işlevini büyük ölçüde yitirmiş 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kaldırılıp, yeni ve modern bir mali yönetim sistemine olan ihtiyacı karşılamak üzere yerine 2003 yılında kabul edilen, değişiklikler sonucu 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı KMYKK uygulamaya konulmuştur. KMYKK ile kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin yapısı, işleyişi, kamu kaynağının kullanımının genel esasları, sorumluluk sistemi ve mekanizmaları, iç ve dış denetimin yapısı, kapsamı ve işleyişi Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı, İçişleri Bakanlığı ve Sayıştay gibi merkezi idarelerin görev ve fonksiyonları, kamu idarelerinin görev ve sorumlulukları gibi konular yeniden düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, Sayıştay'ın performans denetimine ilişkin görev ve yetkisi açıkça düzenlenmiştir. Bugün itibarıyla, performans denetiminin yapılması konusunda yasal bir eksiklik bulunmamaktadır. Bu denetimin nitelikli ve etkin bir şekilde yapılması için

gerekli olan çerçeve de (stratejik planlama, performans esaslı bütçe sistemi, hesap verme sorumluluğu, iç kontrol sistemi, performans ölçüm sistemi gibi) KMYKK ile düzenlenmiştir. KMYKK'da öngörülen esas ve mekanizmalar tamamıyla hayata geçirilmemiş olmakla birlikte, bu yöndeki gerekli çalışmaların büyük ölçüde yapıldığı görülmektedir.

Bu anlamda, yıllardır dile getirilen birçok sorun ve aksaklığın çözümü için gerekli yasal alt yapı genel olarak oluşturulmuştur. Ancak, önemli olan yasal düzenlemelerin varlığı değil, bunların öngörüldüğü biçimde hayata geçirilmesi ve tatbik edilmesidir. Böyle köklü bir dönüşüm kamuda zihniyet ve yaklaşım değişikliğini gerektirmektedir. Bunun içinde, KMYKK ile yapılan mali yönetim reformunun mantığının, yeni kamu mali yönetim ve kontrol sisteminin dayandığı esasların ve sistemin kendi içindeki bütünlüğünün, öngörülen denetim konseptinin anlaşılması ve bu çerçevede hayata geçirilmesi gerekmektedir.

1862 yılında kurulmuş olmasına rağmen, Sayıştay'ın 2000'li yıllara kadar performans denetimi alanında tam anlamıyla çağdaş çizgiyi yakaladığını söylemek oldukça zordur. Sayıştay performans denetimine göreceli olarak geç başlayan yüksek denetim kurumlarından birisi olmuştur. Düzenlilik denetimlerinden verimlilik ve etkinlik değerlendirmelerini de içeren performans denetimine geçiş ancak 1990'lı yılların ikinci yarısında mümkün olabilmiştir. Pilot denetim uygulamaları dahil bugüne kadar sadece 17 adet performans denetiminin gerçekleştirilmiş olması performans denetimine göreceli olarak geç başlanıldığının göstergesidir.

Bunun yanında Sayıştay esas olarak yargı yetkisinin kullanımı üzerine yoğunlaştığından, teşkilat ve personelinin, denetim uygulamalarının bu yetkinin kullanımına yönelik olarak tasarlanmış olmasından dolayı performans denetimine geçişi geciktirmiştir. Kuşkusuz, bu gecikmede geleneklerin, teamüllerin, alışılmış ve kanıksanmış hukuka uygunluk amacıyla yapılan şekli denetim anlayışının, uzun vadeli denetim stratejisi ve vizyon belirlemedeki yetersizliklerin, kısıtlamaların, daha da önemlisi çevresel faktörleri oluşturan kamu bürokrasisinin, siyasi karar vericilerin, ilgisizliklerinin ve daha bir çok unsurun etkisi vardır. Performans denetimi alanında

edinilen tecrübe ve bu alanda yetişmiş eleman sayısı arttıkça ve teori ve pratiğin geliştirilmesiyle performans denetimi alanında Sayıştay'ın yetkin bir konuma geleceği kuşkusuzdur.

Sayıştay, Kanunla verilen performans denetimi yapma yetkisini, gerek kurumsal yapısından gerekse de bugüne kadar yeterli alt yapı sağlanamadığı için geniş bir şekilde kullanamamıştır. Ancak buna rağmen başarılı denetim örnekleri sergilenmiştir. Pilot projeler neticesinde elde edilen tecrübelerin, uluslararası kuruluşlarla birlikte yürütülen ortak çalışma ve denetimlerin Sayıştay'a önemli katkılar yaptığı ve denetim pratiğinde ciddi dönüşümler yaşandığı açıktır. Medya, akademisyenler, meslek örgütleri ve sivil toplum kuruluşları performans denetimi raporlarına yoğun ilgi göstermektedir.

Her ne kadar eleştirilse de, performans denetimlerine geçişte güçlük yaşanmaması, intibak konusunda kolaylık sağlanması ve tecrübe kazanılması bakımından ilk etapta ölçümü, değerlendirilmesi zor alanlardan başlanılmaması ve bunun yerine performans göstergelerinin göreceli olarak belirli ve açık olan, değerlendirilmesi kolay olan alanların ve özellikle denetçilerin geçmiş deneyimlerinden de istifade edebilecekleri konuların seçilmesi gayet doğaldır. Geleneksel denetim yaklaşımlarından performans denetimi uygulamalarına geçişte tedrici bir dönüşüm yaşanacağı açıktır. Dolayısıyla Sayıştay'ın da bu sürece intibak etmesi belli bir zaman gerektirecektir.

Sayıştay'ca düzenlilik denetimleri ile performans denetimleri arasında makul bir denge kurulamadığı, denetimin parasal ve parasal olmayan kaynaklarının genellikle düzenlilik denetimleri ve yargılama fonksiyonuna tahsis edildiği görülmektedir. Yargı fonksiyonunun baskın niteliği Sayıştay'ın kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımı konusunda TBMM'yi ve dolayısıyla kamuoyunu tam ve zamanında bilgilendirme ve bu konuda güvence verme fonksiyonunu zayıflatmış ve kısırlaştırmıştır. Ancak, bu konuda yasal düzenlemelerdeki yetersizlikler ve TBMM'nin çalışma koşulları da etkili olmuştur. Yasal düzenlemelere ilişkin eksikliklere yönelik, Yeni Sayıştay Kanun Teklifi'nde bir takım düzenlemeler mevcuttur. Söz konusu teklifin 36'ncı maddesinde Sayıştay'ın düzenlilik ve performans denetim tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayabileceği yer almaktadır. Yani bu düzenlemeyle hem yargı fonksiyonunun baskın niteliğinin

ortadan kaldırılması hem de performans denetimine daha fazla önem verileceğinin amaçlandığı anlaşılmaktadır. Düzenlilik denetimi ile performans denetimi tekniklerinin eşit ağırlıkta uygulanabileceği durumu da ayrı bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Geleneklerin, teamüllerin, alışılmış ve kanıksanmış hukuka uygunluk amacıyla yapılan şekli denetim anlayışının değişmesi, doğru bir adım olmakla birlikte sadece mevzuat altyapısı ile bu anlayışın değişmesi mümkün değildir. Yeni anlayışın benimsenmesi kolay değildir, muhakkak belli bir zaman gerektirecektir.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde; Sayıştay'ın performans denetimi uygulamalarının etkinliğine ilişkin görüş, değerlendirme ve önerileri ortaya koyacak olursak;

- Yürürlükteki 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nda; Meclis raporlarına konu olabilecek çalışmaların kapsamının belirgin ve sistematik bir şekilde düzenlenmemiş olması, bu tür denetimin yürütülmesinde, sonuçlandırılmasında ve raporlanmasında uygulanacak esas ve usullerin bulunmaması ve yapılan bu çalışmalar sonucu düzenlenen denetçi raporlarının hangi prosedürlerden geçerek Sayıştay raporu haline geleceği konusunda boşlukların bulunması, raporlamaya yönelik çalışmaları olumsuz etkilemektedir. Nitekim, 4.7.1996 tarih ve 4149 sayılı Kanunla verilen performans denetimi, konu denetimi gibi yetkiler, 832 sayılı Kanuna dahil edildiği halde denetimle ilgili genel düzenlemelere tam bir uyum sağlanamamıştır. 2003 yılında kabul edilen, değişiklikler sonucu 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5018 sayılı "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu" ile kamu mali yönetim sistemimizde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler, Sayıştay Kanunu'nun hem denetim, hem de yargı fonksiyonu ile ilgili maddelerinde önemli değişikliklerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir. Hazırlanan bu Teklif ile Sayıştay; düzenlilik denetimi ve performans denetim tekniklerini eşit ağırlıkta uygulayacağı, hazırladığı raporları zamanında ve belli bir prosedür dahilinde TBMM'ye ve kamuoyuna sunabileceği öngörülmüştür. Bu teklif ile performans denetimleri bundan böyle daha sistemli, programlı ve kurumsal bir yapıya dönüşmüş olarak sürdürülecektir.

- Ne kadar iyi bir mali yönetime ve performans yönetimine sahip olunursa olunsun ve bu ikisinin entegrasyonu ne kadar iyi sağlanırsa sağlansın, Sayıştay raporlarını değerlendirecek parlamentonun ilgisi olmadan performans denetiminde etkinlikten söz edilemez. Performans denetimi raporlarının uzun dönemli etkileri, ancak ilgili parlamento komisyonlarında incelenmesiyle oluşmaktadır. Bugüne kadar Sayıştay'ın performans denetimi raporları T.B.M.M' de görüşülmemiştir. Ancak, inceleme ve görüşmelerin bu rapora özgü bir tarzda gerçekleşmemesi halinde beklenen yararın elde edilemeyeceği de açıktır. Komisyonadaki usul ve esasların, komisyonca üretilen raporların niteliğinin, komisyon raporlarının gereğinin yapılıp yapılmadığının izlenmesine ilişkin prosedürlerin yine komisyon çalışmalarına Sayıştay katkısının ne olacağına TBMM İ Tüzüğünde yer verilmesi gerekliliği oldukça açıktır. Bu duruma ilişkin olarak bir i tüzük değişikliği halen gündemdedir. İ tüzük değişiklik teklifi TBMM İçtüzüğünün 179'uncu ve 180'inci maddelerinde değişiklik öngörmektedir. 179'uncu maddede yapılan değişiklik, Plan Bütçe Komisyonu bünyesinde, bir tanesi Bütçe Alt Komisyonu diğeri Kesin Hesap Alt komisyonu olmak üzere iki alt komisyon oluşturulmasını öngörmektedir. 180'inci madde de Sayıştay'ın diğer raporlarının Kesin Hesap Alt Komisyonunda görüşülmesini öngörmektedir. Diğer raporlar; genel uygunluk bildirim ve dış değerlendirme genel raporu dışındaki Sayıştay Kanunu'nda öngörülenler ve performans denetimine yetki veren Ek 10'uncu madde ile öngörülen raporlardır. Bu değişiklik düzenlemeleriyle Sayıştay raporlarının adresi belli olmuştur. Bu kesinlikle Sayıştay raporlarının, özellikle de performans denetimi raporlarının etkinliğini artıracak bir düzenlemedir ve desteklenmesi gerekmektedir. Çünkü özellikle performans denetimi raporlarının uzun dönemli esas etkileri parlamentoda görüşülmesiyle oluşmaktadır. Bugüne kadar performans denetimi raporlarının T.B.M.M' de görüşülmemiş olması ve performans denetimi raporlarının uzun dönemli etkilerinin ancak ilgili parlamento komisyonlarında incelenmesiyle oluşacağı göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu i tüzük değişikliği Sayıştay'ın performans denetimlerinin etkinliği bakımından son derece önemlidir.

- Sayıştay'ın performans denetimi alanında çalışan yetişmiş denetçi sayısının az olması; hata ve sorumlu aramaya yönelik denetim anlayışı; ekip çalışması geleneğinin olmaması zayıf noktası olarak gözükmektedir. Bu alanda tecrübe kazandıkça daha etkin performans denetimleri ortaya konulacaktır.

- Medyanın, akademisyenlerin, meslek örgütlerinin ve sivil toplum kuruluşlarının performans denetimi raporlarına yoğun ilgisi; TBMM ve hükümetin, Sayıştay'dan performans denetimi raporlarının sayısının arttırılması yolundaki beklentisi; kamu kurumlarında performans yönetimi oluşturulmasına yönelik yasal düzenlemelerin performans denetimi yapılan alana olumlu etkisi, Sayıştay'ın bu alanda sahip olduğu önemli bir fırsattır. Sayıştay bu fırsatın bilincinde olarak bu alandaki çalışmalarını yürüttüğü takdirde, kısa zamanda daha başarılı denetim örnekleri sergileyeceği kuşkusuzdur.

- Çok sayıda meslek mensubunun yurt içinde ve dışında bu alanda eğitim görmesi; çalışma rehberinin olması ve geliştirmek için uygun alt yapının oluşturulması; 14 yıllık deneyim; bu alanda önemli metinlerin halihazırda Türkçeye çevrilmiş olması; Dünyadaki gelişmeleri yakından takip edilebilmesi; Türkiye'de öncü olunması ve uluslararası alanda saygın bir konum elde etme yolunda alınan mesafe Sayıştay'ın sahip olduğu güçlü yönlerdir. Sayıştay sahip olduğu güçlü yönünü lehine kullanarak bu alanda kalitesini artırarak çalışmalarını sürdürmelidir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

ALTUĞ, Figen. **Mali Denetim**, Ezgi Kitapevi Yayınları, Bursa, 2000.

AKAL, Zuhul. **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, MPM Yayınları, No: 473, Ankara, 1996.

AKGÜL, Başak Ataman. **Türk Denetim Kurumları**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2000.

AKINCI, Müslüm. **Bağımsız İdari Otoriteler ve Ombudsman**, Beta Yayınları, İstanbul, 1999.

AKSOY, Tamer. **Tüm Yönleriyle Denetim**, Cilt 1, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.

AKTUĞLU, Mehmet Ali. **Denetleme ve Revizyon**, Barış yayınları, 3. Baskı, İzmir, 1996.

ARIN Tülay, KESMEZ Necdet, GÖREN İhsan. **Parlamento ve Sayıştay Denetimi, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Tesev Yayını, İstanbul, 2000.

ASOSAI. **Performans Denetim Rehberi**, Çev: Sacit Yörüker, Baran Özeren, T. C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2002.

ATAY, Cevdet. **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 1999.

BALCI Asım (Ed.), NOHUTÇU Ahmet, ÖZTÜRK Namık Kemal, COŞKUN Bayram. **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2003, s. 169.

BOZKURT, Nejat. **Muhasebe Denetimi**, Alfa yayınları, İstanbul, 1999.

BOZKURT Ömer, ERGUN Turgay, SEZEN Seriyeye. **Kamu Yönetimi Sözlüğü**, Ankara, TODAİE Yayını, 1998.

BULUTOĞLU, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988.

CAIDEN, Gerold E. “Devlet Denetiminin Yeni Yönleri”, **Devlet Denetimi**, T. C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987.

CANDAN, Ekrem. **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2007/374, Ankara, 2007.

COŞKUN, Arife (Der.). **Performans ve Risk Denetim Terimleri**, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2000.

ÇEVİK, Hasan Hüseyin. **Türkiye’de Kamu Yönetimi Sorunları**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2001.

ÇÖMLEKÇİ, Ferruh. **Muhasebe Denetimi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No: 202/ 131, Eskişehir, 1978.

DEMİRBAŞ, Tolga. **Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması**, T. C. Sayıştay Başkanlığı, 2001.

EDİZDOĞAN, Nihat. **Kamu Bütçesi**, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1998.

ERÜZ, Ertan. “5018 Sayılı Kanuna Göre Performans Esaslı Bütçeleme”, İçinde: **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ed. C. Can Aktan, Seçkin Yayıncılık, 2006.

GAO. **Goverments Auditing Standarts**: Revised May 1999.

GAO. **Executive Guide: Effectively Implementing the Government Performance and Results Act**, GAO/GGD-96-118, USA, 1997.

GOURNAY, Bernard. **Yönetim Bilimine Giriş**, İhsan Kuntbay (Çev.), TODAİE Yayını No: 122, Ankara, 1971.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref. **Yönetim Hukuku**, 19. Baskı, Ankara, 2003.

GÖZÜBÜYÜK, Şeref. **Anayasa Hukuku**, Turhan Kitapevi, 5. Baskı, 1995.

GÜLEN, Fikret. **Performans Denetimi; Temel Kavramlar, Yöntemler, Teknikler ve Yaklaşımlar**, T. C. Sayıştay Başkanlığı Hizmet İçi Eğitim Yayınları, No:2, Ankara, Nisan 1999.

GÜNDAY, Metin. **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2004.

GÜRBÜZ, Hasan. **Muhasebe Denetimi**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1995.

GÜREDİN, Ersin. **Denetim**, Avcıol Matbaası, İstanbul, 1990.

INTOSAI. **Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi**, Baran Özeren (Çev.), T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2 Haziran 2004.

INTOSAI. **Code of Ethics and Auditing Standards, Chapter 1: Basic Principles of Government Auditing**, 1992, <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf>, (05.08.2009).

INTOSAI. **INTOSAI Denetim Standartları**, T. C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.

INTOSAI. **Implementation Guidelines For Performance Auditing** (INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi), Çev: M. Hakan Özbaran, Sacit Yörüker, Ankara, 2009.

INTOSAI. **European Implementing Guidelines for the INTOSAI Auditing Standarts**, Çev: Sacit Yörüker, Baran Özeren, T. C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2000.

İNAN, Atilla. **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştay'ı**, Ankara, 1992.

KEPEKÇİ, Celal. **Bağımsız Denetim**, Avcıol yayınevi, İstanbul, 1996.

KHAN, Muhammad Akram. **Performance Auditing The Three Es**, Second Edition, The Auditor General of Pakistan, Lahore, 1990.

KÖSE, H. Ömer. **Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 2000.

KÖSE, H. Ömer. **Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 2007.

KÖSE, H. Ömer. **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, Mayıs 2007.

KUBALI, Derya. **Performans Denetimi; Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, T. C. Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, Ankara, 1998.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Denetim İlke ve Esasları**, I. Cilt, Acar Matbaacılık, İstanbul, 1996.

MUTLUER Kamil; Öner Erdoğan; Kesik Ahmet. **Bütçe Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, Mayıs 2005.

NAO. **Value For Money Handbook**, , Printed by Dudfields, London, 1997.

NAO. **Performance Measurement: What To Look for in Value for Money**, “Performans Ölçümü: Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler”, Çev: C. Suat Aral, Ankara, T. C. Sayıştay Başkanlığı, 2001.

OECD. **Performance Budgeting in OECD Countries**, 2007.

http://www.bmf.gv.at/Budget/Haushaltsrechtsreform/DiverseUnterlagenSt_10396/OECD_Studie_Performance_Budgeting.pdf

OECD. **Improving Evaluation Practices: Best Practice Guidelines for Evaluation and Background Paper**, Organisation for Economic Co-operation and Development, Paris, 1999.

OECD. **Performance Management in Government: Performance Measurement and Results Oriented Management**, PUMA Occasional Papers, No. 3, Paris, 1993.

OKUR, Yaşar. **Türkiye’de Kamu Denetimi Değişim Süreci ve Performans Denetimi**, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, Nisan 2007.

ÖRNEK Acar. **Kamu Yönetimi**, Meram Yayın Dağıtım, İstanbul, 1992.

ÖZEN, Ahmet. **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2008.

ÖZER, Hüseyin. **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Sayıştay Başkanlığı135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.

PUMA. **In Search of Results: Performance Management Practices**, 1997, <http://www.oecd.org/dataoecd/18/12/36144694.pdf>.

PUMA. **Government of the Future, OECD Public Management Policy Brief**, 2001, <http://www.oecd.org/dataoecd/1/5/1917165.pdf>.

SAYDER -Sayıştay Denetçileri Derneği-. “**Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Tüzük Değişikliği Teklifi Hakkında Değerlendirme ve Öneriler**”, Ankara, Mayıs 2008.

SHARKANSKY, Ira.“ The Development of State Audit” , **State Audit and Accountability**, (Ed. Benjamin Geist), State of Israel Comptroller Office, 1991.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI. **Kanada’da Kapsamlı Denetim**, Çev: Bilal M. Özgüven, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 27/9, Ankara, 1987.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI. **Performans Denetimi Özet El Kitabı**, T. C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI. **Performans Denetimi; Kavramlar, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, 2002.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI. **Performans Ölçümü ve Performans Denetimi**, T. C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI. **Performans Denetimi Pakistan Sayıştay Uygulaması**, Nevin Atakan, Arife Coşkun, Melda Sonuvar, T. C. Sayıştay Başkanlığı 135. Kuruluş yıldönümü Yayınları, Ankara, Kasım 1997.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI. **Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım 1**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Çeviri Dizisi 10, Ankara, 1997.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI. **Performans Ölçümü- Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler-**, Çev. Cem Suat Aral, Sayıştay Yayınları Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi, Ankara, 2001.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI. **Verimlilik Denetimi: Kanada Sayıştay'ı Uygulaması Bölüm 1**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Çeviri Dizisi, Ankara, 1997.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI. **Cumhuriyetin 50 nci Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları No: 8, Ankara, 1973.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI. **Doğru Dokunun Seçimi- Performans Bilgisi İçin Bir Çerçeve-**, Çev. M. Hakan ÖZBARAN, Sayıştay Yayınları Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi, Ankara, 2002.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI. **Performans İnceleme Konularının Seçimine İlişkin Rehber: En İyilerin Seçimi**, Sayıştay Yayınları Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi, Ankara, 1998.

The Swedish National Audit Office. **Handbook in Performance Auditing: Theory and Practice**, Stockholm, 2004.

TODAİE. **İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler**, TODAİE Yayın No:123, Ankara, 1972.

TOSUN Hikmet, CEBECİ A. Uğur. **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara, 2006.

TÜĞEN, KAMİL. **Devlet Bütçesi**, Bassaray Matbaası, İzmir, Eylül 2009.

UÇAR, Demirkan. **Kamusal Mali Denetim (Türkiye'deki Uygulaması ve Eleştirisi)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No. 172, Damga Matbaası, 1977.

YENİCE, Ebru. "Performans Denetimi ve Türkiye Uygulaması", **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ed: Coşkun Can Aktan, Seçkin Yayınevi, Kasım 2006.

Sacit Yörüker, Levent Karabeyli, Safiye Kaya, Baran Özeren. **Sayıştay'ın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu**, Sayıştay Yayınları Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi, Ankara, Eylül 2003.

YÜZGÜN, Arslan. **Genel Denetim Yaklaşımı**, Dünya Yayınları, İstanbul, 1984.

Sürelî Yayınlar

AĞCAKAYA, Serpil. “Yerel yönetimlerde Performans Ölçümü ve Benzer Tıp Belediyelerde Mali Performans Uygulamaları”, **Sosyo Ekonomi**, Sayı: 9, Ocak-Haziran 2009-1.

ALTINBAŞ Zehra Odyakmaz. “Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 2, Ekim-Aralık 1990.

ARSLAN Ahmet. “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı:15, Ocak-Mart 2002.

AYDIN, Ahmet Hamdi. **Türk Kamu Yönetimi Sisteminde Temel Sorunlar ve Çağdaş Yaklaşımlar**, Gazi Kitapevi, Ankara, Mayıs-2004.

BATIREL Ömer Faruk. “Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması: Ekonomik Boyut”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 8, Nisan-Haziran 1992.

BAYAR, Doğan. “Kamu Mali Yönetimi Ne Getir(m)iyor?”, **Maliye Dergisi**, Sayı:144, Eylül-Aralık 2003.

BAYAR, Doğan. “Sayıştay'ın Anatomisi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 148, Mart-Nisan 2005.

CANDAN, Ekrem. “ Kamu İdarelerinde İç Kontrol Sistem ve Süreçlerin Tasarlanması, Uygulanması ve Geliştirilmesinde Uyulacak Usul ve esaslar”, **Mali Yönetim ve Denetim**, Sayı: 38, Mayıs- Haziran 2006.

DEMİRBAŞ, Tolga. “Sayıştaylar Tarafından Yapılan Performans Denetimlerinin Niteliği ve Türkiye’de Uygulanması İçin Gerekli Koşulların Varlığı”, **İktisat Dergisi**, Sayı: 397-398, Ocak- Şubat 2000.

EGELİ Haluk, AKDENİZ Ahmet, AKSARAYLI Mehmet, TÜĞEN Kamil, ÖZEN Ahmet. “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye’deki Kamu Kurumları Uygulaması”, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt 22, Sayı 1, 2007.

FALAY Nihat. “Denetim, Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:29, Nisan-Haziran 1997.

GÜÇLÜ Ali Osman. “Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, Ekim-Aralık 1995.

KANETİ Selim. “Sayıştay’ın Anayasal Konumu”, **Sayıştay Dergisi**, Temmuz-Eylül 1990.

KHAN, M. Akram. “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, Çev: Faruk Eroğlu, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, Ekim- Aralık 1995.

KHAN, M. Akram. “Performans Denetiminin Esasları”, Çev: Necmettin Bağdadioğlu, Atilla İnan, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 27, Ankara , 1997.

KOÇDEMİR Mehmet. “Yeniden Düzenlemeler ve Uluslararası Tanımlarıyla Mali Denetim ve Performans Denetimi”, **Mali Kılavuz**, Sayı: 24.

KÖSE, H. Ömer. “Denetim ve Demokrasi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 33, Nisan-Haziran 1999.

KULUÇLU, Erdal. “Yönetimin Denetiminden Denetimin Yönetimine”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 63.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, “Sayıştay’ın Avrupa Standartları Karşısında Durumu ve Atılması Gereken Adımlar Hakkında Rapor”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 39, Ekim-Aralık 2000.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI, “Sayıştay’ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesi Haber Bülteni”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 1, Ankara, Temmuz 2005.

TORTOP, Nuri. “Ombudsman Sistemi ve Çeşitli Ülkelerde Uygulanması”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı: 31/1, Mart 1998.

TÜĞEN Kamil, EGELİ Haluk, ÖZEN Ahmet. “Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları ve Bütçe Uygulamaları”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Cilt: 44, Sayı: 509.

ÜNAL Mesut ve YALÇIN Gülşah. “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Performans Denetimi”, **Mali Hukuk**, Sayı:121, Ocak-Şubat 2006.

ÜNAL Mesut. “Performans Ölçümü, Performans Denetimi ve Performans Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk**, Sayı: 130, Temmuz-Ağustos 2007.

YENİCE Ebru. “Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 150, Ocak-Haziran 2006.

YÖRÜKER Sacit, GÜLEN Fikret. “Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler”, **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, 1992.

YÖRÜKER Sacit. “Avustralya Ulusal Denetim Ofisi-Performans Denetimlerinin Yürütümü Hakkında Genel Rehber”, **Mali Kılavuz Dergisi**, Sayı: 28, Nisan-Haziran 2005.

Diğerleri

BAŞ, Hasan. “Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği”, **1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayınları, 1990.

72 Sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında KHK, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 20.10.1983, Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı: 18197 (Mükerrer).

COŞKUN, Arife. “Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi”, **Cumhuriyet’in 75. Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu**, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 1998.

DEMİRBAŞ, Tolga. “Performans Denetimi, Sayıştay ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa, 2000.

“Demokrasi-Parlamento ve Sayıştay” Paneli, Sayder 2. Kuruluş Yıldönümü Anısına, Sacit Yörüker’in Konuşması, 14 Nisan 2008, Ankara.

Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor, 28 Ocak 2000, Ankara.

FEYZİOĞLU Bedi N.. “Sayıştay ve Parlamento”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-5 Haziran 1987, Ankara, 1988.

http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/butce_sistemleri_performans_program.html
(Erişim: 07. 11.2009)

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 24.12.2003, Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı:25326.

KARTALCI, Kadir. “Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2007.

Meydan Larousse, Cilt 12.

1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 09.06.1927, Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı: 606.

3346 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 09.04.1987, Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı: 19426.

ORAL, Esin. **Bazı OECD Ülkelerinde Performans Esaslı Bütçe Uygulamaları, Gelişimi ve Türk Mali sistemi Açısından Bir Değerlendirme**, , T.C. Maliye Bakanlığı, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Nisan 2005, Ankara.

Sayıştay Kanunu. Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 27.02.1967, Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı: 12538.

Sayıştay Kanunu Tasarısı Taslağı. Esas No:2/394.

[http://www.sayistay.gov.tr/haber-
duyuru/duyuru/2004KanunTasarisi/SayistayKanunTasarisi.asp](http://www.sayistay.gov.tr/haber-
duyuru/duyuru/2004KanunTasarisi/SayistayKanunTasarisi.asp)

Sayıştay Kanunu Teklifi. Esas No: 2/594
<http://saybis/duyuru/duyuru-new.asp?saybishaber=1109>

ŞAMLIOĞLU, Servet. “Sayıştay’ın Kuruluşu’nun 125. Yıldönümü ve “Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu’nu Açış Konuşması”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-5 Haziran 1987, Ankara, 1988.

ŞANVER, Salih. “Kamusal ve Özel Mali Denetçi”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-5 Haziran 1987, T. C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş yıldönümü Yayını, Ankara, 1988.

TBMM’ye Sunulan Sayıştay Kanun Tasarısı Taslağı Genel Gerekçesi. (Erişim: 15.10.2009)

T.C. Sayıştay Başkanlığı Performans Denetimi Raporu, Performans Denetim Grubu Çalışma Raporu, Ankara, 2006.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, “Sayıştay Başkanlığı 2002 Yılı Faaliyet Raporu”, Ankara, 2002.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, “Sayıştay Başkanlığı 2003 Yılı Faaliyet Raporu”, Ankara, 2003.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, “Sayıştay Başkanlığı 2004 Yılı Faaliyet Raporu”, Ankara, 2004.

T. C. Anayasası, Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi: 07.11.1982, Yayımlandığı Resmi Gazete Sayısı:17863.

TURHAN, Murat. “Sayıştay’ın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009.

YILMAZ, Sibel. Uluslararası Uygulamalar Kapsamında Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmeleri ve Harcama Gözden Geçirmeleri, T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu, Ankara, şubat 2009.