

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

**5018 SAYILI YASA ÇERÇEVESİNDE PERFORMANS
DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ: BURSA BÜYÜKŞEHİR
BELEDİYESİ ÖRNEĞİ**

Savaş AYDIN

Danışman

Doç. Dr. Mustafa SAKAL

2010

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2006800205

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Savaş AYDIN
Tez Başlığı : 5018 Sayılı Yasa Çerçevesinde Performans Denetiminin Etkinliği: Bursa Büyükşehir Belediyesi Örneği
Savunma Tarihi : 25.11.2010
Danışmanı : Doç.Dr.Mustafa SAKAL

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı

Üniversitesi

İmza

Doç.Dr.Mustafa SAKAL

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Doç.Dr.Haluk EGELİ

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Doç.Dr.Erdal ÖZKOL

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Oybirliği

Oy Çokluğu ()

Savaş AYDIN tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "5018 Sayılı Yasa Çerçevesinde Performans Denetiminin Etkinliği: Bursa Büyükşehir Belediyesi Örneği" başlıklı Tezi () / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**5018 Sayılı Yasa Çerçevesinde Performans Denetiminin Etkinliği: Bursa Büyükşehir Belediyesi Örneği**” 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.

...../...../2010

Savaş AYDIN

İmza

ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

**5018 Sayılı Yasa Çerçevesinde Performans Denetiminin Etkinliği: Bursa
Büyükşehir Belediyesi Örneği**

Savaş AYDIN

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

Denetim, eski çağlardan günümüze kadar en küçük toplumlardan büyük imparatorluklara kadar her çeşit toplulukta uygulanmış bir faaliyettir. Söz konusu olan; bir işletme, büyük bir organizasyon, devlet kurumu veya uluslararası bir kuruluş olduğu zaman denetimin önemi daha da belirginleşmektedir. Çünkü bu tür topluluklarda daha çok sayıda, daha derin nitelikte, fazlaca önem arz eden, karışık dolayısıyla hata payı yüksek işlemler gerçekleştirilmektedir. Bu işlemler üzerinde değerlendirmeler yapılırken verilerin kaynağına tekrar tekrar inmek külfetli olacağından karar alıcılar başkaları tarafından hazırlanmış bilgileri veri kabul etmektedirler. İşte bu bilgiler denetim faaliyeti sayesinde elde edilmektedir.

Geçmişte olduğu gibi günümüzde de denetim, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlarda farklı zamanlarda, farklı türlerde ve farklı adlar altında uygulanmaktadır. Bu uygulamalar genellikle teftiş, denetim, revizyon, kontrol adları altında yapılmaktadır. Uygulanacak denetim türleri kuruluşun yapısına, ihtiyacına ve zamana göre değişmektedir.

İkinci dünya savaşından sonra liberal politikaların başarısız olması, refah devleti anlayışına geçilmesi, halkın devletten beklentilerinin artması 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 de araştırılmaya başlanmıştır.

Çalışmanın amacı, ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu ile kamuda da uygulanmaya başlanan Performans denetim faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesidir. Konu; dünya çapındaki denetim mevzuatının paralelinde düzenlenmiş, ülkemizde denetim mevzuatını oluşturan kanunlar, yönetmelikler, Bakanlar Kurulu Kararları, genelgeler, tebliğler doğrultusunda irdelenmiş ve değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Teftiş, Revizyon, Kontrol, Performans Denetimi

ABSTRACT

Master Thesis

**Efficiency of Performance Auditing in accordance with law number
5018:Example of Bursa Metropolitan Municipality**

Savaş AYDIN

Dokuz Eylül University

Institute of Social Sciences

Department of Finance

Finance Program

Audit is an activity which has been applied in every kind of community from big empires to the smallest societies as of today. When a management, a big organization, a government agency or an institutional organization is concerned, the importance of audit becomes more evident, because in such communities there are much more processes which are of greater importance and have more profound quality and high rate of error, thus are more sophisticated. While making evaluations related to these processes, the decision makers admit the information as 'data' which are arranged by others, since it will be costly and troublesome to search for the basis of data again. Therefore, these data are obtained by means of the activity of audit.

As applied in the past, audit is also applied at different times, in different ways and under different names in the aforementioned institutions and organizations today. These applications are generally carried out under the titles such as inspection, audit, revision and control. The kinds of audit to be applied vary according to the structure and requirement of the institution as well as time.

There had been changes also in the auditing perceptiveness after World War II due to the failure of liberal policies, passing through the prosperity government comprehension, increasing expectation of the nation from government and developments in public management area. As a result alteration of expectations from auditing has become different. It has become

impossible to get those expectation with using classical auditing also known as a part of systematic auditing. Because of this reason new type of auditing has appeared . By using the named of performance auditing , it is started to investigate not only the appropriateness of public expenditure to local law but also efficiency , thriftiness and activity of the public expenditure.

The purpose of this study is to examine and evaluate the activities of internal audit started to be applied in public institutions through the law Number: 5018 of Public Fiscal Management and Control in our country. The subject was determined and arranged in accordance with the internal audit legislation worldwide. Moreover, it was studied and tried to be evaluated at length in view of the laws constituting internal audit legislation in public, regulations, decisions and notifications of the Cabinet.

Key Words: Audit, Inspection, Revision, Control, Performance Audit

**5018 SAYILI YASA ÇERÇEVESİNDE PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİNLİĞİ:
BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÖRNEĞİ**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xiii
TABLolar LİSTESİ	xvi
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİME GENEL BAKIŞ: KAVRAMSAL ÇERÇEVDE

I. DENETİM KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİMİ	4
II. GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI	7
A. Denetimin Tanımı	7
B. Denetimin Kapsamı ve Denetim Benzeri Kavramlar	10
1. Kontrol	11
2. Revizyon	11
3. Teftiş	12
4. Murakabe	12
III. DENETİMİN AMACI VE KONUSU	13
A. Denetimin Amacı	13
1. Genel Amaçlar	13
2. Özel Amaçlar	13
B. Denetimin Konusu	14
IV. DENETİM TÜRLERİ	14
A. Denetim Anlayışı Yönünden Denetim Türleri	14
1. Klasik Denetim	15
2. Modern Denetim	15
B. Denetimi Yapan Kesim Açısından Denetim Türleri	16

1. Kamu Kesimi Denetimi	16
2. Özel Kesim Denetimi	16
C. Denetimin Konusuna Göre Denetim Türleri	17
1. Finansal Denetim.....	17
2. Uygunluk Denetimi	17
3. Faaliyet Denetimi.....	18
D. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	18
1. İç Denetim	19
2. Dış Denetim.....	20
3. Yüksek Denetim	20
V. DENETİM YÖNTEM VE TEKNİKLERİ.....	21
A. Denetim Yöntemleri.....	22
1. Haberli Denetim – Ani Denetim	22
2. Şekli Denetim- Maddi Denetim	22
3. Aralıksız Denetim - Sondaj (Örnekleme) Yoluyla Denetim	23
B. Denetim Teknikleri	23
1. Puantaj	23
2. Doğrulama	24
3. Sorgulama	24
4. Fiziksel İnceleme ve Sayım	24
5. Anket	24
6. Yeniden Hesaplama ve Aritmetik İnceleme.....	25
7. Uzman Görüşü	25
VI. DENETİM STANDARTLARI VE SÜRECİ	25
A. Denetim Standartları	25
B. Denetim Süreci.....	27

İKİNCİ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİ

I. PERFORMANS DENETİMİ KAVRAMI VE TANIMINI.....	29
A. Performans Denetimi Kavramı	29
B. Performans Denetimi Tanımı	30
II. PERFORMANS DENETİMİNİ ORTAYA ÇIKARAN SAİKLER VE GELİŞİMİ	32
A. Performans Denetiminin Ortaya Çıkaran Saikler	32
B. Performans Denetiminin Gelişimi.....	33
1. Özel Kesiminde Performans Denetiminin Gelişimi	34
2. Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Gelişimi	35

III. PERFORMANS DENETİMİNİN MAHİYETİ, AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ.....	36
A. Performans Denetiminin Kapsamı, Faaliyet Alanı Ve Sınırı.....	36
B. Performans Denetiminin Amaçları ve Özellikleri	39
C. Performans Denetiminin Yapılmasını Gerektiren Nedenler	42
D. Performans Denetiminin Faydaları	43
IV. PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI	45
A. Performans Denetiminin Unsurları	45
1. Tutumluluk	45
a) Tutumluluk Kavramı ve Tanımı.....	46
b) Tutumluluk Denetimi.....	47
2. Verimlilik	48
a) Verimlilik Kavramı ve Tanımı.....	48
b) Verimlilik Denetimi	49
3. Etkinlik	50
a) Etkinlik Kavramı ve Tanımı.....	50
b) Etkinlik Denetimi.....	51
B. Tutumluluk-Verimlilik-Etkinlik İlişkisi.....	52
C. Performans Denetiminde Yeni Unsurlar	54
V. PERFORMANS DENETİMİNDE ÖLÇÜM VE KRİTERLER	55
A. Performans Ölçümü	55
1. Performans Ölçümünün Tanımı ve Mahiyeti	55
2. Performans Ölçümünün Yararları.....	57
3. Performans Ölçüm Kavramları	58
a) Genel Olarak Performans Ölçüm Kavramları	58
b) Performans Ölçüleri ve Performans Göstergeleri.....	59
4. Performans Ölçüm Aracı Olarak Performans Denetimi	59
B. Performans Ölçütleri	61
C. Performans Denetiminde Kriterler.....	62
D. Kamuda Kesiminde Performans Ölçümü ve Denetimindeki Güçlükler	63
VI. PERFORMANS DENETİMİNİN UYGULANMASI.....	66
A. Denetimin Süreci.....	66
B. Performans Denetiminde Kullanılan Teknikler	66
C. Performans Denetimi İçin Gerekli Koşullar	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA PERFORMANS DENETİMİ

I. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU ÖNCESİ DENETİM FAALİYETLERİNİN GENEL DURUMU.....	69
II. 5018 SAYILI KAMU YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNU ORTAYA ÇIKARAN NEDENLER.....	70
III. 5018 SAYILI YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUN AMACI	76
IV. 5018 SAYILI YASAYA GÖRE PERFORMANS DENETİMİ.....	79

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİ VE BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÖRNEĞİ

I. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİ.....	82
II. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN İŞLEVSELLİĞİ.....	85
III. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN GEREKLİLİĞİ.....	87
IV. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ.....	89
V. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN FAYDA VE SAKINCALARI.	91
VI. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN MEVZUAT AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	92
A. Anayasa Açısından Değerlendirme.....	92
B. 832 Sayılı Sayıştay Kanunu Açısından Değerlendirme.....	93
C. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından Değerlendirme.....	96
D. 5393 Sayılı Belediye Kanunu Açısından Değerlendirme.....	97
E. 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu Açısından Değerlendirme.....	98
F. Diğer Mevzuatlar Açısından Değerlendirme.....	99
VII. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÖRNEĞİ.....	102
A. Bursa Büyükşehir Belediyesi Hakkında Genel Bilgileri.....	102
1. Bursa Büyükşehir Belediyesinin Tarihi.....	102
2. Bursa Büyükşehir Belediyesi Nüfus Bilgileri.....	103

B. Belediyenin Amaç ve Hedefleri	103
C. Bursa Büyükşehir Belediyesince Sunulan Hizmetler	105
D. Bursa Büyükşehir Belediyesi Faaliyetlerine İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler	108
1. Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü Faaliyet ve Proje Bilgileri.....	108
2.Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü Performans Sonuçlarının Değerlendirilmesi	
.....	111
E. Bursa Büyükşehir Belediyesinin Kurumsal Kabiliyeti ve Kapasitesinin	
Değerlendirilmesi.....	111
SONUÇ	114
KAYNAKLAR.....	120

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.r.	: Adı Geçen Rapor
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
ADNKS	: Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi
AFROSAI	: Afrika Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı African Organization of Supreme Audit Institutions
AICPA	: Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü American Institute of Certified Public Accountants
ARABOSAI	: Arap Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı Arab Organization of Supreme Audit Institutions
ASKİ	: Ankara Su ve Kanalizasyon İdaresi
ASOSAI	: Asya Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı Asia Organizations of Supreme Audit Institutions
BEPER	: Belediyeler Performans Ölçüm Projesi
BESAŞ	: Bursa Ekmek ve Besin Sanayi Anonim Şirketi
BİT	: Belediye İktisadi Teşebbüsü
BYKP	: Beş Yıllık Kalkınma Planı
BURBAK	: Bursa Bakım Onarım Toplu Taşıma İşletmeciliği Sanayi Ve Ticaret Anonim Şirketi
BURFAŞ	: Bursa Park Bahçe Sosyal ve Kültürel Hizmetler Ticaret Anonim Şirketi
BURKENT	: Bursa Kent Sigorta Aracılık Hizmetleri Anonim Şirketi
BURULAŞ	: Bursa Ulaşım ve Toplu Taşım İşletmeciliği Sanayi ve Ticaret Anonim Şirketi
BİNTED	: Bursa İmar İnşaat ve Ticaret Limited Şirketi
CAROSAI	: Karayip Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions
CCSA	: Kontrol Özdeğerlendirme Uzmanlığı Certified Control Self Assessment
CGAP	: Uluslararası Kamu Denetçisi Certified Government Auditing

	Professional
CIA	: Sertifikalı İç Denetçiler Certified Internal Auditor
CISA	: Sertifikalı Bilgi Sistem Denetçisi Certified Information System Auditor
CNCC	: Ulusal Hesap Komiserliği
COSO	: Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
Çev.	: Çeviren
DDK	: Devlet Denetleme Kurulu
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
ECIIA	: Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonu European Confederation of Institutes of Internal Auditing
EGO	: Elektrik, Gaz, Otobüs
EUROSAI	: Avrupa Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı European Organisation of Supreme Audit Institutions
IA	: Inspecteur Auditeurs
IETT	: İstanbul Elektrik Tramvay ve Tünel İşletmeleri
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Derneği The International Federation of Accountants
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü Institute of Internal Auditors
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetleme Kuruluşları Birliği The International Organisation of Supreme Audit Institutions
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
ISKI	: İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi
IP	: Inspecteur Principaux Auditeurs
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KÜLTÜR A.Ş.	: Bursa Kültür ve Sanat Ürünleri Ticaret Anonim Şirketi
OLACEFS	: Latin Amerika Ve Karayipler Ülkeleri Sayıştaylar Birliği The Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions
PSRC	: Profesyonel Standartlar ve Sorumluluklar Komitesi

SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPASAI	: Güney Pasifik Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı South Pacific Association of Supreme Audit Institutions
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TİDE	: Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasabeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YDK	: Yüksek Denetleme Kurulu

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1: Performans Sonuç Tablosu	109
Tablo 2: 2009 Yılı Performans Programında Yer Almayan Faaliyetler	110
Tablo 3: Kurumsal Üstünlükler/Zayıflıklar	111

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Genişletilmiş Denetim Alanı.....	37
Şekil 2: Verimlilik-Tutumluluk-Etkinlik İlişkisi	53

GİRİŞ

Denetim, bir proje ve faaliyetin işleyişinin ve çıktılarının önceden belirlenmiş hedefler doğrultusunda olup olmadığını sistematik bir şekilde gözden geçirme faaliyetidir.

Denetim faaliyeti ilk çağlardan günümüze kadar küçük büyük her türlü toplulukta, projede, organizasyonda ve devlette uygulanmaya gelmiştir. Çünkü birlik sağlamada, başarıya ulaşmada ya da devlet olmada hiyerarşik yapı içinde gerçekleştirilen faaliyetin mutlaka gözetimi ve kontrolü gerekmektedir. Bu durum da denetimi gerektirmektedir.

Denetim faaliyeti her türlü toplulukta uygulanmakla birlikte uygulanış tarzı, türü ve hatta ismi çeşitlilik göstermektedir. Bu çeşitlilik denetimin uygulandığı yapıya, zamana, amaca göre oluşmaktadır. Bunlara örnek olarak; denetim, teftiş, revizyon, kontrol kavramlarını örnek olarak verebiliriz.

İkinci dünya savaşından sonra liberal politikaların başarısız olması, refah devleti anlayışına geçilmesi, halkın devletten beklentilerinin artması ve kamu yönetimi alanındaki gelişmeler sonucu denetim anlayışında da değişimler olmuştur. Bu dönemde kamu harcamalarında muazzam artışlar yaşanmıştır. Kamu harcamalarındaki artışı finanse eden vatandaşlar ise artık kamu harcamalarının nereye ve nasıl harcandığını daha çok merak eder olmuşlardır. Kamu harcamalarının artmasına rağmen kaynakların kıt olması nedeniyle harcamaların israf edilmemesi ve en uygun yere harcanması hususu da önem kazanmıştır. Ancak hesapların doğruluğu ve denkliği ile harcamaların kanun, tüzük, yönetmeliklere uygunluğunu araştıran klasik mali denetim tüm bu talepleri karşılamaya yetecek özellikte bir denetim türü değildir ve bu nedenle kamu kurumlarının faaliyetlerinin ne kadar etkin olduğu, bu faaliyetler sırasında kullanılan kaynakların tutumluluk ilkesince elde edilip edilmediği, tutumluluk ilkesince elde edilen kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığı konularını araştıran yeni bir denetim türü ortaya çıkmıştır.

Yasama organına ve vatandaşlara, kamu harcamalarının yapılmasında verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkelerine uyulup uyulmadığı konusunda ve kamu idarelerinin performansları hakkında bilgi sağlayarak hesap verme sorumluluğunun

gelişimine katkıda bulunmayı, kamu kurumlarının performansını araştırarak süreç ve yönetim yapısında iyileştirmeler için önerilerde bulunmayı, kamu idarecilerinin dikkatini verimlilik, etkinlik ve tutumluluk konularına çekerek kamu sektöründe daha verimli, tutumlu ve daha etken bir yönetiminin oluşmasını sağlamayı amaçlayan performans denetimleri kamu kurumlarının misyonlarını en iyi şekilde yerine getirmesi için önemli bir araç olmuştur.

Ülkemizde dünya uygulamaları paralelinde kamuda denetim faaliyeti ise 10.12.2003 tarihinde kabul edilen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile başlamıştır. Avrupa Birliği (AB) adaylık ve müzakere sürecinde ulusal ve uluslararası belgelerdeki yükümlülükler doğrultusunda kamu mali yapımızda 5018 sayılı kanun ile birçok değişiklik yapılmıştır.

Çalışmamızda denetim ve performans denetimi faaliyeti genel olarak tanıtıldıktan ve Belediyelerin denetimine ana hatları ile değinildikten sonra 5018 sayılı Kanun başta olmak üzere ikincil ve yayınlanmış üçüncül düzey mevzuat çerçevesinde ülkemizde kamuda uygulanan Performans denetim faaliyeti ayrıntılı olarak ele alınacak ve değerlendirilecektir.

Bu bağlamda çalışma aşağıdaki bölüm ve alt bölümler kapsamında şu şekilde hazırlanmıştır.

İlk bölüm, denetim hakkında teorik bilgiye ayrılmıştır. Bu bölümde denetim kavramı, denetimin tarihi gelişimi, amacı, konusu, denetim standartları, yöntem ve teknikleri ile denetim türleri ve denetim sürecine yer verilmiştir.

İkinci bölümde performans denetimi hakkında teorik bilgi verilmektedir. Bu başlıkta performans denetimi kavramı, performans denetimi kavramı ile diğer kavramlarının karşılaştırılması, diğer denetim türlerinden farkları, ortaya çıkışı ve gelişimi ile ortaya çıkış nedenleri, kapsamı, ilkeleri, amaç ve faydaları ile performans ölçümü ve performans denetiminin unsurları olan verimlilik, etkinlik, tutumluluk kavramları ile performans denetiminde yeni unsurlara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise 5018 sayılı KMYKK göre performans denetimi irdelenmiştir. Bu kapsamda; 5018 sayılı yasadan önceki kamudaki denetime, söz

konusu yasadan ortaya çıkış nedenlerine ve kanunun amacına değinilmiştir. Son olarak ta sonra 5018 sayılı yasa çerçevesinde yapılan performans denetimine yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde; KMYKK kapsamında belediyelerde yapılan performans denetimine yer verilmiştir. Bu bağlamda belediyelerde performans denetimini işlevselliğine, gerekliliğine ve özelliklerine değinildikten sonra belediyelerde performans denetiminin mevzuat açısından değerlendirilmesine yer verilecektir. Bölümde ve tezde son olarak 5018 sayılı yasa çerçevesinde performans denetimin etkinliğini değerlendirmek adına Bursa Büyükşehir Belediyesi örneğini irdelenerek söz konusu yasa kapsamında yapılan performans denetimi uygulamasında yaşanan sorunlar ve çözüm önerileri üzerinde durularak çalışmaya son verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİME GENEL BAKIŞ: KAVRAMSAL ÇERÇEVDE

I. DENETİM KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetim mesleğinin kökeninin çok eski devirlere dayandığı bilinmektedir. Bugünkü anlamda ortaya çıkışı Ortaçağ olan denetimin kökeni, insanların sayı saymaya başlamasına kadar götürülmektedir.

Arşivlerde denetime ilişkin ilk bilgilere M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentinde rastlanmıştır¹. Bu dönem ilk “artı ürün”ün verildiği dönemdir. Ürün de, o dönemde tarım toplumu olmanın gereğine uygun olarak tahıldır. “Artı ürün”ün toplandığı yer tahıl ambarlarıdır. Arşivlerdeki bulgulardan, tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve buradaki görevlileri kontrol etmek için kâtiplere Mezopotamya’da devrin kralları tarafından yetki verildiği anlaşılmıştır². Kralın devlet hazinesine giren malların kontrolü ve denetimi için bazı kişileri görevlendirmesi bilinen tarih açısından ilktir. Bu kişilerde şu anki bilgilerimize göre denetim mesleğini ilk icra eden kişilerdir. Kutsal Kitaplardan bilindiği üzere Yusuf Peygamber, Mısır Kralı’nın rüyasını yorumladıktan sonra tahılların alınması, stoklanması gibi işlerin başına getirilmiştir. Bu sebeple, V.P. Fillios, Yusuf Peygamberi denetçilerin üstadı kabul etmiştir³.

Milattan önceki dönemlerde denetime ilişkin uygulamalar bununla da sınırlı kalmamıştır. Antik Çağ’da Yunan şehir devletlerinde de organize bir denetim sisteminin olduğu; benzer uygulamalara Persler, İbraniler⁴ Mısır ve Roma

¹Ira Sharskansky, “The Development of State Audit”, **State Audit and countability**, State of Israel Comptroller’s Office, Israel, 1991, s. 5.

²Ziaul Haq Khan, **Introduction to Government and Financial Audit**, Director General (P.A.W, Lahore, Pakistan) Teksir edilmiş seminer notlarından naklen Hüseyin ÖZER, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara, 1997, s. 5.

³ Vassillios P. Fillios, “A Concise History of Auditing (3000 BC-AD 1700)”, **The Internal Auditor**, Haziran, 1984, s. 48.

⁴Lawrens Sawyer, **The Practice of Modern Internal Auditing**, Fifth Edition, Florida: The Institute of Internal Auditors, 2003, s.2.

uygarlıklarında da rastlandığı bilinmektedir⁵. Çin’de ise denetimin M.Ö. 1100 yılında, Zhou Hanedanlığı döneminde başladığı belirtilmektedir⁶.

İngilizcede dinlemek, haber almak anlamına gelen “audit” kelimesinin denetim karşılığı olarak kullanılmaya başlaması ise bu dönemde, işlemlerin azlığı ve basitliği nedeniyle, hesapların kontrolü ile görevli kişinin harcamada bulunan kişiye gün sonunda her bir işlemi miktar ve içerik itibarıyla okuması ve fikrini söylemesi sonucudur⁷.

Ortaçağa gelindiğinde ise hem özel denetimin hem de kamusal denetimin bugünkü anlamda ortaya çıkmaya başladığı görülür. Antik çağlarda “dinleyici” ve “tasdik edici” konumundaki denetçinin görevi ise ticari hayattaki gelişmelere bağlı olarak hesaplardaki hataları ve usulsüzlükleri bulmak ve işletme hakkında işletme sahibine bilgi vermek olarak değişmeye başlamıştır.

Bugünkü anlamda kamusal denetimin kökeni ise demokrasinin gelişimine paralel bir seyir izlemektedir. Kamusal denetimin bu dönemde iki şekilde ortaya çıktığı bilinmektedir. İlki kralların hazinelerine girecek olan gelirleri denetleme ihtiyacıdır. İngiltere’de Kral I. Edward tarafından devlet gelirlerini kontrol eden memurların düzenli hesap tutup tutmadıklarını kontrol etmek üzere 1289 yılında denetçiler görevlendirilmiştir. Denetçilerin görevlendirilmesiyle denetim kavramı geniş bir alana yayılmıştır⁸. İkincisi ise parlamentoların, gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması konusunda söz sahibi olma istekleri sonucu ortaya çıkmıştır. Kralla parlamentolar arasındaki bu mücadele demokrasinin gelişmesini sağlarken aynı zamanda kamusal denetimin de gelişerek bugünkü anlamda denetim kavramının oluşmasını sağlamıştır. İngiltere’de 1690 yılında önce Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş ve sonrada 1866 sayılı kanun ile Sayıştay meydana getirilmiş ve kamu maliyesinde parlamentonun üstünlüğü ilk kez bu dönemde kurulmuştur⁹.

⁵M. Akram Khan, "Yeni Başlayanlar için Denetime Giriş", çev. Faruk Eroglu, **Sayıştay Dergisi**, sayı 19, Ekim-Aralık, 1995, s. 15.

⁶Li Jinhua, **History of Audit In China**, China Modern Economic Publishing House, First Edition, China 2007. ve Hu Shengxiao, **The Outline Of Audit Development In Ancient China**, China Audit Society , <http://palissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/textes/shengxiao.pdf>, (01.11.2009), s. 6-7.

⁷Naimatullah Abid: "Performance Evaluation and Performans Audit", **Department of the Auditor-General of Pakistan**, Lahore, Aralık, 1990, s. 1.

⁸Osman Fikret Arkun, **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, Nihat Sayın Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, 1980, s. 17.

⁹David A. Dewar: "Value For Money Audit; The First 800 Years", **Public Finance and Accountancy**, Ağustos, 1985, ss.10-12.

Ayrıca bu dönemde, kamu denetçileri sadece hesapların doğruluğu ve denkliği üzerine rapor sunmakla kalmayıp, harcamaların kanun, tüzük, yönetmelik ve mali uygunluk kriterlerine uygunluğu durumunu da araştırmaktaydılar.¹⁰ Yani geleneksel anlamda mali denetim yapmaktaydılar.

İkinci dünya savaşından sonra liberal politikaların başarısız olması, refah devleti anlayışına geçilmesi, halkın devletten beklentilerinin artması ve kamu yönetimi alanındaki gelişmeler sonucu denetim anlayışında da değişimler olmuştur. Bu dönemde kamu harcamalarında muazzam artışlar yaşanmıştır. Kamu harcamalarındaki artışı finanse eden vatandaşlar ise artık kamu harcamalarının nereye ve nasıl harcılandığını daha çok merak eder olmuşlardır. Kamu harcamalarının artmasına rağmen kaynakların kıt olması nedeniyle harcamaların israf edilmemesi ve en uygun yere harcanması hususu da önem kazanmıştır. Ancak hesapların doğruluğu ve denkliği ile harcamaların kanun, tüzük, yönetmeliklere uygunluğunu araştıran klasik mali denetim tüm bu talepleri karşılamaya yetecek özellikte bir denetim türü değildir ve bu nedenle kamu kurumlarının faaliyetlerinin ne kadar etkin olduğu, bu faaliyetler sırasında kullanılan kaynakların tutumluluk ilkesince elde edilip edilmediği, tutumluluk ilkesince elde edilen kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığı konularını araştıran yeni bir denetim türü ortaya çıkmıştır¹¹. Performans denetimi ile birlikte "işlem"lerin denetiminden "sonuç"ların denetimine geçilmiştir. Artık harcamaların doğruluk ve uygunluğu yanında harcamalardan elde edilen sonuçların etkisi de araştırılmaktadır.

Değişmeyen tek şeyin değişim olduğu günümüz Dünya'sında yaşanan teknolojik gelişmeler her geçen gün sınırları ortadan kaldırmaya, Dünyamızı küçük bir köye dönüştürmeye devam etmektedir. Bu gelişmelerin sonucu olarak ortaya çıkan uluslararası şirketler, örgütler uyguladıkları denetime uluslararası bir nitelik kazandırmaya çalışmaktadırlar. Bu süreçte denetim; teorisi, teknikleri, standartları, yöntem ve yaklaşımları ile evrensel bir disiplin haline gelmiştir¹².

¹⁰Naimatullah ABİD, "Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım", çev. Derya Kubalı, **Sayıstay Dergisi**, sayı 29, Nisan-Haziran, 1998, s.105.

¹¹Murat TURHAN, **Sayıstayın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci**, Yüksek Lisans Tezi, 2009, s. 2.

¹²H.Ömer KÖSE, **Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, 2000, s. 27.

II. GENEL OLARAK DENETİM KAVRAMI

Her alanda karşımıza çıkan bir olgu olan denetim, kamu veya özel sektörde değişilmez bir kavram olarak kullanılmaktadır.

A. Denetimin Tanımı

Ülkemizde son derece karmaşık bir görünümde olan denetim kavramı yerine gündelik hayatta kullandığımız birçok terim bulunmaktadır. Bunların başlıcaları; yoklama, kontrol, revizyon inceleme, soruşturma, teftiş ve murakabe¹³, ekspertiz, Oditing (Auditing) şeklinde belirtilebilir¹⁴.

Denetim kavramı, kapsamına göre farklı biçimlerde tanımlanabilir:

Genel olarak denetim, bir faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesi olarak tanımlanabilir¹⁵.

Denetlemek fiili Türk Dil Kurumu sözlüğünde “bir işin doğru ve uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş” olarak tanımlamıştır¹⁶. Bir diğer tanıma göre ise denetim; “iktisadi faaliyet ve olaylar ile ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacı ile tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir”¹⁷.

En geniş anlamıyla denetimi; “bir işin ya da bir çabanın, genel ya da özel yasa, biçimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunun araştırmak ve sağlamak amacıyla, başlangıçta uygulama sırasında, uygulama sonunda ya da uygulamadan

¹³ Metin MERİÇ; **Mali Denetim (Ders Notları)**, İzmir, 2002, s. 1.

¹⁴ Mehmet Ali AKTUĞLU; **Denetleme ve Revizyon**, Bilgehan Basımevi, 2.Baskı, İzmir 1993, s. 4.

¹⁵ Recep SANAL; **Türkiye’de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, Ankara, TODAİE Yayını, Yayın No:314, 2002, s. 4.

¹⁶ Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, I.Cilt, Ankara, 1988, s. 549.

¹⁷ Ersin GÜREDİN; **Denetim**, Beta Basım, Ağustos 1998, s. 5.

bir süre sonra gözden geçirilmesi şeklinde yazılı ya da sözlü olarak yapılan bir eylem¹⁸ olarak tanımlayabiliriz.

Belirtildiği üzere; planlanmış, mantıksal kanıt ve bilgilerin sağlandığı, bu kanıt ve bilgilerin değerlendirildiği ve sonuçların raporlandığı bir oluşum olan denetim belli bir süreçten oluşmaktadır.

Denetim kavramının tam olarak anlaşılabilmesi için denetim tanımlamalarındaki ortak unsurları maddeler halinde sıralamak gerekirse¹⁹;

- Denetim kavramı her şeyden önce denetleyen ve denetlenen olmak üzere iki tarafı bünyesinde barındırır. Denetlenen, bir kurum olabileceği gibi kurumun bir personeli ya da kurumun gerçekleştirmek zorunda olduğu belirli bir program veya proje olabilmektedir. Hatta performans denetimlerinde farklı kurumların alanına giren bir proje ya da konu denetlenebilmektedir. Denetlenen gibi denetleyen kişi ya da kurumda farklılık gösterebilmektedir. Denetleyen, dış denetim kurumu olabileceği gibi kurumun kendi bünyesindeki iç denetim organı da olabilir. Denetleyen kişi, mesleği denetim yapmak olan bir kişi olabileceği gibi sadece bu iş için görevlendirilmiş bir kişi de olabilir.

- Denetim, bir karşılaştırma faaliyetidir. En geniş ifadesi ile buna olanla olması gerekenin karşılaştırılması denilebilir. Örneğin, klasik denetim, “uygunluk denetimi” olarak da adlandırılmaktadır. Burada araştırılan uygunluk ise olması gerekenle, olanın uygunluğudur.

- Denetim tanımlarında bulunan unsurlardan biride kriterleridir. İkinci maddede de belirtildiği gibi denetim bir karşılaştırma faaliyetidir. Karşılaştırmayı “olan”la “olması gereken” açısından yaptığımıza göre “olması gereken”lerin önceden belirlenmiş olması lazımdır. Bu kanun, tüzük vs. ile belirlenmiş olabileceği gibi bütçe, muhasebe ilkeleri ya da hedeflerle de belirlenmiş olabilir. Kriterler, denetimin türüne ve amacına göre değişebilir. Mesela, kamu açısından, uygunluk denetimlerinde amaç, işlemlerin kanunlara, kurallara ve usule uygun olup olmadığını belirlemektir. Burada kriter olarak ilgili kanun, kural ve usul hükümleri alınacaktır. Muhasebe

¹⁸Uçar DEMİRKAN; “**Kamusal Mali Denetim (Türkiye’deki Uygulaması ve Eleştirisi)**”, Maliye Tetkik Kurulu Yayın No:1977/172, Damga Matbaası, Ankara, 1977, s. 3.

¹⁹TURHAN; **a.g.t.**, ss.11-13.

açısından yapılan bir denetimde ise kriter, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olabilecektir. Diğer taraftan, performans denetimi esas alındığında ise kurumun herhangi bir faaliyetini verimli, etkin ve tutumlu olup olmadığını belirlemek için kriter olarak, kurumun daha önce belirlediği hedefler alınabilir.

- Denetim tekniklerine de denetim tanımlarında yer verildiği görülmektedir. Denetim, eski çağlardan beri var olan bir meslek olduğu için zaman içinde çok çeşitli teknikler geliştirilmiştir. İnceleme, araştırma, gözlemlene, sorgulama vs. bunlardan bazılarıdır.

- Denetim, aynı zamanda bir kanıt toplama sürecidir. Daha öncede belirtildiği gibi denetim bir karşılaştırma faaliyetidir. Karşılaştırma “olan” ile “olması gereken” arasında yapılmaktadır. “Olan”ın yani mevcut durumun, olması gerekenle karşılaştırılması belge, bilgi, makbuz vb. kanıtlarla mümkündür. Denetimin kalitesi ve yaratacağı etki, sağlam kanıtlarla doğru orantılı olacaktır.

- Denetim yapan kişinin bağımsız ve tarafsız olması ise bir diğer unsurdur. Denetçinin, denetlenenlerin emri altında olması veya denetlenen kurumdaki geçimini sağlıyor olması gibi durumlarda denetimden istenen yararların sağlanması mümkün değildir. Dış denetim, kurumları ve bu kurumların denetçilerinin görevlerini yaparken; iç denetim kurumları ve denetçilerine göre, daha bağımsız ve tarafsız olduklarını söylemek mümkündür. Ancak, dış denetim kurumları ile denetçilerinin, sırf denetledikleri kurumların dışında bulunmaları dolayısıyla bağımsız ve tarafsız olacaklarını söylemek doğru olmaz. Bunun yanında başka şartlarında olması gerekmektedir. Öncelikle dış denetim kurumlarının siyasi etkiden uzak olmaları ve dış denetçilerin ise alınmasında da objektifliğin sağlanması gerekmektedir. Ayrıca, dış denetçilerin kendi kurumlarında da bağımsız ve tarafsız şekilde çalışmalarını sağlayacak yapının kurulmuş olması gerekmektedir. Ülkemiz açısından düşünüldüğünde, Sayıştay’ın, Anayasa’nın yargı bölümünde düzenlenmesi ve Sayıştay Denetçilerine yargıç statüsü verilerek yargı bağımsızlığından yararlandırılması bu konuya verilebilecek güzel bir örnektir.

- Her faaliyet gibi denetim faaliyetinin de bazı sonuçları olacaktır. Denetim faaliyetleri sonucunda denetçiler raporlar oluştururlar. Ülkemizde, bu raporlar teftiş raporu, yargılama raporu gibi farklı isimler alabilmektedir. Denetlenen nesne

incelenip, araştırılıp, gözlemlenip bilgi, belge vb. sonucu bulgu ve kanıtlar elde edildikten sonra bunlar sistematik bir değerlendirmeye tabi tutularak tarafsız ve bağımsız bir şekilde analiz ve görüş oluşturularak raporlara yazılır. Raporlar denetimi yapan kurum ve denetimin konusuna göre değişmekle birlikte ilgililerine verilir.

-Son olarak, bu maddeye kadar yazılan maddelerin içeriğinden de çıkarılabileceği gibi denetim bir süreçtir. Ancak bu süreç, gelişigüzel ve plansız programsız bir süreç değil, sistematik bir süreçtir. Bu süreç, denetim kurumları veya denetim kurumlarının oluşturduğu birlikler tarafından oluşturulan denetim standartları ile düzenlenmiştir. Denetim Standartlarıyla, denetimin her aşamasında birlik ve uyumun sağlanması amaçlanmaktadır.

Tüm bu unsurları kapsayan bir denetim tanımı yapılabilir. Denetim, denetlenen kuruluşun, plan, program veya projenin, önceden belirlenen kriterler baz alınarak, verimlilik, etkinlik, tutumluluk yada doğruluk ve düzenlilik karşılaştırmasının, denetleyen tarafından, inceleme, araştırma, gözleme vb. yöntemlerle, tarafsız ve bağımsız şekilde yapılması sonucu kanıtlar elde edilmesi ve bu kanıtların sistematik bir değerlendirmeye tabi tutulması, sonucunun da ilgili taraflara iletilmek üzere raporlara yazılmasını içeren sistematik bir süreçtir.

B. Denetimin Kapsamı ve Denetim Benzeri Kavramlar

Denetimin genel tanımları yanında doktrinde farklı tanımlamalara da yer verilmektedir. Bu farklılığın nedeni denetim tanımının farklı ihtiyaçlar, özel durumlar göz önünde bulundurularak kavrama yüklenen misyon/anlamdan kaynaklanmakta olup, doğal olarak ta bu çeşitlilik tanımda bazı farklılıklara yer verilmesine neden olmaktadır. Bu bağlamda; denetimin kapsamı birçok bilim dalının denetim kavramın, faaliyetine, fonksiyonuna yüklediği misyona göre değişmektedir.

Denetimin kapsamı tarih içinde ve devlet tanımının aldığı şekle, zamana ve ülkelere göre çeşitli gelişmeler göstermiştir. Devletin rolünün çok dar olduğu dönem ve rejimlerde denetim kapsamı da dar olmuştur. Özellikle sosyal devlet anlayışının gelişmesi, devletin ekonomi ve siyasi yapı içindeki rolünün artması, kaynakların etkin ve verimli kullanılması sorununu meydana getirmiş ve bu da denetimin

gelişimini sağlamıştır. Önceleri düzenlilik ve uygunluk denetimleri asıl denetim çeşitleriyken, devletin bu yönde gelişimine bağlı olarak denetim uygulamaları ve teknikleri de artmıştır²⁰. Bu duruma performans denetimi iyi bir örnek teşkil etmektedir.

Denetim kavramının genişliğini, çalışma konumuzun amacını oluşturan performans denetimi kapsamındaki hususlarla sınırlamak amacıyla, mevcut bir tasnife göre başlı başına bir denetim türü oluşturmayan ancak bu kavram içerisinde yer alan ve çoğu kez de birbiriyle karıştırılan bir takım alt kavramlar üzerinde durmak gerekmektedir.

Türkçe’de denetim kavramıyla aynı veya benzer anlamlar içeren kelimeler mevcut olup, başlıcaları; kontrol, revizyon, teftiş ve murakabe kelimeleridir

1. Kontrol

Latince “Contraotula” kelimesinden gelen ve “karşıt cetvel ya da karşılaştırma cetveli” anlamını taşıyan kontrol, meydana gelen ile öngörülen arasında devamlı olarak karşılaştırmalar yaparak işin doğru ve düzenli yapılıp yapılmadığını araştırmak için yapılan inceleme anlamına gelmektedir²¹. Kontrol kavramının revizyon ile sıkı bir ilişkisi nedeniyle bazen eşanlamli kullanılabilir. Revizyon ve kontrolde ortak nokta hataları ortaya çıkarmaktır. Bununla beraber gerçek anlamda kontrol de, revizyonda olduğu gibi belli olayların fikren bir kez daha tekrarlanması söz konusu değildir²²

2. Revizyon

Kelime anlamı, düzeltmek, gözden geçirmek olan revizyon Latince “Devidere” sözcüğünden gelmektedir. Daha çok özel kesim denetiminde şirketlerin dış denetim şirketleri tarafından denetlenmesi sırasında uygulanır²³. Revizyonun temel özelliği, işletmelerin faaliyet ve işlemleri yapıldıktan, kayıtlar tesis edildikten

²⁰ Kadir KARTALCI; **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi**, Doktora Tezi, 2007, s. 51.

²¹ Figen ALTUĞ; **Mali Denetim**, Ezgi Yayınevi, Bursa, 2000, s. 1.

²² Cihat ÇETİNKAYA; **Denetim Kavramları ve İç-Dış Denetimin Tanımı, 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, M.G.B. Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara, 1990, s. 19.

²³ TURHAN; **a.g.t.**, s. 15.

belli bir süre sonra yapılması ve önceden gerçekleşen olguların yeniden gözden geçirilmesidir. Bu nedenle revizyon sonradan geriye doğru yapılan bir incelemedir²⁴.

3. Teftiş

Latince “Inspicere” sözcüğünden gelen ve gözden geçirme, yoklama, süzme anlamı taşıyan teftiş; revizyon, inceleme, yoklama ve kontrol kavramlarını da kapsayan geniş bir tanımlamayı içermektedir. Kamu Yönetimi Sözlüğü’nde teftiş “kamu hizmetlerinin yasalara ve hizmetin gereklerine uygun olarak yapıp yapılmadığını belirlemek amacıyla baş yönetici tarafından ya da onun adına görevlendirilen memurlarca yapılan denetim” olarak tanımlanmıştır²⁵.

Genellikle kamusal idari denetim alanında idarenin işlemlerinin denetlenmesi amacı taşıyan bir iç denetim niteliğinde olan teftiş, denetimin kapsamındadır

4. Murakabe

Arapça bir kelime olan Murakabe ile Denetim kelimeleri arasında anlam bakımında herhangi bir fark bulunmamaktadır. Osmanlıca-Türkçe Lügati’nde murakabe kelimesi “ 1- bakma, gözetme, gözaltında bulundurma 2- denetleme, kontrol” olarak yer almaktadır²⁶. Denetçi demek olan Murakıp, murakabe kelimesinden türemiş olup, halen kullanılan bir kelimedir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, kavramlar birbirine benzemekle birlikte tamamen aynı değildir. Revizyon ve kontrol genel olarak müessese faaliyetlerinin her aşamasında ve kademeli olarak ast-üst ilişkisi içerisinde yapılmasına, müessesedeki faaliyetleri ve işlemleri tetkik etmeye yönelik olmasına rağmen, teftiş; bir makam adına, o makam tarafından görevlendirilen ve teftişe yetkili elemanlarca yürütülmekte ve gerek görüldükçe ve belirsiz zamanlarda yapılabilmektedir²⁷.

²⁴MERİÇ; a.g.e., s. 3.

²⁵Seriye SEZEN (Ed.), Ömer BOZKURT, Ergün TURGAY; “Kamu Yönetimi Sözlüğü”, TODAİE Yayı, No.283, Ankara, 1998, s. 62.

²⁶Ferit DEVELİOĞLU; **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, Doğu Ltd, Şti. Matbaası, Ankara,1970, s. 817.

²⁷ÇETİNKAYA; a.g.e., s. 21

III. DENETİMİN AMACI VE KONUSU

Denetimin amacı denetim konusu ile yakından ilgilidir.

A. Denetimin Amacı

Ortaya çıkan sonuçları tarafsız değerlendirmek ve istenen amaçlara ulaşılmayı sağlamak olan denetimin amaçlarını; genel amaçlar ve özel amaçlar olarak tasnif etmek mümkündür.

1. Genel Amaçlar

Denetimin ilke olarak genel amacı; denetim sonucu denetçinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde ilgili kişilere gerekli olan sağlıklı bilgi ve belgeleri sunmaktır. Denetimin genel amacı olarak ortaya çıkan diğer bir koşul da hesap verme sorumluluğu ilişkisinin gereklerinin yerine getirilmesidir²⁸.

Kısaca denetimin genel amacını bir kurum veya kuruluşta neler olduğunu ve neler olacağını anlamaya çalışmak olarak özetleyebiliriz.

2. Özel Amaçlar

Özel amaçlarda belirtilmek istenen, yasalar çerçevesinde hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmeye çalışılmasıdır. Örnek vererek açıklamak gerekirse; hukuksal denetimin amacı yasalara uyumun sağlanmasıdır. Eğer hesap verme sorumluluğu yerine getirilmişse denetimin özel amacı sağlanmış demektir; aksi durumda cezai sorumluluklar ortaya çıkabilecektir²⁹.

Denetimin, tespit etme yanında, bir takım olayları önleyici olarak kullanılabilirdiği bilinmektedir. Tabii ki bu yine denetimin amacı ile ilgilidir. Denetimin uyum ve eşgüdümü sağlamak gibi amacı da bulunmaktadır. Böylelikle

²⁸Murat MOBEL; **Türkiye'de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 1995, s. 12.

²⁹Burçin KAYA; **Türkiye'de Kamu Harcamalarının Denetimi ve Uluslararası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2006, s. 21.

mekanizmalar daha iyi ve verimli işleyebilecek, kamu kesimi ve özel kesimde uygulama farklılıkları ortadan kalkmış olacaktır³⁰.

B. Denetimin Konusu

Denetimin konusu; denetimin amacı ile yakından ilgili olup, denetçinin denetim sırasında incelemeyi amaçladığı olayların tamamını ifade etmektedir. Denetimin konusu ile denetlenen niteliği belirtilir. Yani neyin veya kimin denetlendiği denetimin konusunu oluşturur³¹. Bu bağlamda denetimin konusu; özel kesimdeki şirketlerin mali tablolarının denetimi, meslek kuruluşlarının denetimi, kamu personelinin denetimi veya bir kamu kuruluşunun organlarının denetimi olabildiği gibi malların denetimi de olabilir.

IV. DENETİM TÜRLERİ

Denetimin, literatürde çok farklı kriterler çerçevesinde yapılan çeşitli tasnifleri bulunmaktadır. Denetimi yapan organlar, bunların denetlenenle ilişkisi ve konumu, denetimin kamu sektöründe veya özel sektörde yapılması, denetlenen konu, uygulama alanı, denetimin yapıldığı zaman, safha, kullanılan yöntem ve teknikler, benimsenen yaklaşım bakımından denetimin sınıflandırılması mümkündür³². Burada sadece denetim anlayışına, denetimi yapan kesime, denetimin konusuna ve denetçinin statüsüne göre denetim türleri belirtilecektir.

A. Denetim Anlayışı Yönünden Denetim Türleri

Denetim anlayışı yönünde denetim türleri; Klasik denetim ve Modern denetimdir.

³⁰ H. Ömer KÖSE; **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü, Ekim 2000, s. 6.

³¹ Cevdet ATAY; **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2.Baskı, İstanbul 1999, s. 30.

³² Ekrem CANDAN; **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s. 41.

1. Klasik Denetim

Klasik denetim kavramı ile geleneksel denetim sistemi olan düzenlilik denetimi anlatılmak istenir. Düzenlilik denetimi mali denetim ve uygunluk denetimi olarak ikiye ayrılmaktadır. Yirminci yüzyıldan önce denetimin kapsamı hesapların doğruluğu ve denkliği üzerine rapor yazmakla sınırlıydı. Yani mali denetim yapılıyordu. Kralların egemen olduğu bu dönemde tutulan hesapların doğru ve denk olmasına önem veriliyordu. Demokrasilerin gelişmesi ile birlikte parlamentolar güçlendi. Parlamentolar, sadece vergi ve gelirlerin toplanması üzerinde değil, giderlerin nasıl harcandığı üzerinde de denetimlerini artırmak istedi. Bu gelişme ise harcamaların kanunlara, yönetmeliklere ve diğer mevzuata uygunluğunun denetimini önemli hale getirdi. Bu dönemdeki denetimin felsefesi “yasalara uyulduğu takdirde her şey düzgün gider” anlayışına dayanıyordu. Dolayısıyla, denetimin amacı, yapılan hataları ve bu hataları yapan sorumluları bulmaktır. Bu nedenle klasik denetime “hataları bulmaya yönelik denetim”, “sorumluları bulmaya yönelik denetim”de denilmektedir³³.

2. Modern Denetim

Modern denetim, klasik denetimin unsurları olan mali denetim ve uygunluk denetiminin yanı sıra performans denetimini de içermektedir. Modern denetimde “yasalara uyulduğu takdirde her şey düzgün gider” felsefesi terk edilmiştir. Modern denetim açısından işlerin yolunda gitmesi için her şeyin yasalara uygun olması gereklidir ancak tek başına yeterli değildir. Bunun yanında amaçlara ne kadar yaklaşıldığı da önemlidir. Bir harcamanın mevzuata uygun yapılmasının yanı sıra bu harcama ile amaçlanan hedefe ne kadar yaklaşıldığı da araştırılır. Kaynakların tutumluluk ilkesine uygun bir şekilde elde edilip edilmediği, bu kaynakların verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının yanında tutumluluk ilkesine göre elde edilen kaynakların verimli şekilde kullanılması sonucu başta istenilen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı modern denetimin araştırdığı diğer hususlardır. Hedeflere ulaşılamamışsa ya da kaynakların elde edilmesinde ve kullanılmasında verimlilik, tutumluluk ilkelerine dikkat edilmiyorsa bu hususlar gereği yapılmak üzere yasama

³³TURHAN; a.g.t., s. 23.

organına raporlanır. Kısacası modern denetim - sorunları ve sorumluları bulmaya yönelik klasik denetimin aksine- sorunları gidermeye yönelir³⁴.

B. Denetimi Yapan Kesim Açısından Denetim Türleri

Kamu kesimi denetimi ve özel kesim denetimi; denetimi yapan kesim açısından denetim türleridir.

1. 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 kesimi birimlerinin hem de özel kesim birimlerinin denetimine kamusal denetim denir³⁵. Kamu denetimi, kamu kurumlarının yani kamu yönetiminin denetimidir. Burada dikkat edilmesi gereken konu özel kesim denetçilerinin statü itibari ile kamu kesimini denetlemeye hakları yokken, kamu kesimi denetçilerinin bir kısmı özel kesimi de denetleyebilmektedir.

2. Özel Kesim Denetimi

Bu denetim türünde denetimi yapan özel sektör kuruluşu ve bu kuruluşun denetçileridir. Firmalar kendi içlerinde oluşturdukları teftiş kurulları ya da dışarıdan sağlanan özel denetim kuruluşları bulunmaktadır. Bankaların teftiş kurulları, özel sektör kuruluşları kendi bünyelerinde oluşturdukları denetim birimlerine örnek olarak verilebilir.

Bağımsız denetim kuruluşları ise işletmenin talebi üzerine bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmenin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun, güvenilir ve doğru olup olmadığını tarafsızca saptar ve bunu işletmeye raporlar.

Özel sektör denetimi içerisinde sayılabilecek bir başka unsur ise yeminli mali müşavirler olup, 3065 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali

³⁴TURHAN; a.g.t., s. 24.

³⁵Tolga DEMİRBAŞ; "Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay'ı Uygulaması", **Sayıştay İnceleme, Araştırma, Çeviri Dizisi**, 2001, s. 38.

Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2. maddesine göre gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin mali tablolarının denetimini yapma yetkisine sahiptir.

C. Denetimin Konusuna Göre Denetim Türleri

Konusuna göre denetim temelde; finansal denetim (Mali Tabloların Denetimi), uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üç türde incelenmektedir.

1. Finansal Denetim

Kamu görevlilerinin yaptıkları işlerin mevzuata uygunluğunu kontrol etmek, yıllık gelir ve giderlere, varlıklara ilişkin tabloların doğruluğunu onaylamak işlevlerini üstlenen düzenlilik denetimleri varlığını ve önemini korumuş olmakla birlikte, denetim konusundaki kavramlar, metodoloji, teknikler ve denetim mantalitesi büyük ölçüde değişikliklere uğramıştır. Bu doğrultuda, finansal denetim veya onay denetimi tanımlaması kullanılmaya başlanmıştır³⁶.

Finansal tabloların denetimi olarak da tanımlanan bu denetimde; bilanço, gelir-gider tablosu ve diğer mali tabloların belirlenmiş kriterler ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyum içinde olup olmadıkları saptanır³⁷.

2. Uygunluk Denetimi

Bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin, belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirtmek amacı ile incelenmesidir. Bu denetim türünde denetimin konusu, örgütün mali işlemleri ve faaliyetleridir. Bu denetim, örgüt dışındaki denetçiler tarafından yapılabilir. Örneğin; işletmelerin sosyal sigorta bildirimlerinin doğruluğu, ücret işlemleri ve ilgili belgelerin sosyal sigorta mevzuatına uygunluğu, SSK denetçileri tarafından araştırılması ile belirlenir. Bu denetçilerde esas alınan kriter, SSK mevzuat hükümleridir.

³⁶Fikret GÜLEN; **Finansal Denetim**, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 1998, s. 2.

³⁷Kenan TEPE; **“Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrollerin Denetimi”**, Cumhuriyetin 75’inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu, Tebliğler, Panel ve Tartışmalar, Ankara, 26 Ekim 1998, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 56.

Sayıştay'ın* yapmış olduğu kamu kurumlarına ait denetimler de adı geçen uygunluk denetimi kapsamına girmektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi uygunluk denetiminin amacı, üst makamların belirlemiş olduğu kurallara uyumun tespiti.

Uygunluk denetimi ile ilgili olgular geniş bir kesime değil sadece ilgi duyan yetkililere rapor olarak sunulur. Bu denetim tipinin sonuçları, işletme içi ya da kamusal alanda ilgi duyan kesime bildirildiğinden, genelde bu denetim iç denetçiler tarafından yapılır. Gereken hallerde ise bağımsız denetçiye başvurulur³⁸.

3. Faaliyet Denetimi

Son yıllarda yaygınlaşmaya başlayan faaliyet denetiminde; kurum ve kuruluşun örgütsel yapısı, bağlı olduğu mevzuat, iç kontrol sistemleri, iş akışları ve uygulamaları irdelenir. Faaliyet denetimi, ilgili organizasyonun saptanmış hedef ve amaçlara ulaşmış olup olmadığını ve faaliyetlerle ilgili finansal nitelikte olmayan konuları da araştırır³⁹. Faaliyet denetimlerinde organizasyonunun verimlilik, tutumluluk ve etkinliği saptanır, fiili durumla önceden belirlenen ölçütler çerçevesinde olması gerekenler mukayese edilerek öznel değerlendirmeler yapılır⁴⁰. Faaliyet denetimleri kapsam itibarıyla denetimin en geniş türü olduğundan kurumun tüm fonksiyonlarını, faaliyetlerini ihata eden bir niteliğe sahiptir.

D. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetleyenin statüsüne göre denetim türlerini de iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olmak üzere üç türde incelenebilmektedir.

³⁸KAYA; a.g.t., ss. 25-26.

*5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun Dış Denetim başlıklı 68. 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, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere **uygun olup olmadığının** tespiti.." denilmektedir. Burada mali denetim ve uygunluk denetiminden söz edilmektedir. Kısacası burada mali denetim uygunluk denetimini kapsayacak şekilde ele **alınmamıştır**.

³⁹Kenan TEPE, "Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrollerin Denetimi", s. 57.

⁴⁰CANDAN; a.g.t., s. 47.

1. İç Denetim

Avrupa'da 19. yüzyılın sonlarında, yapılan işler sonucunda ortaya çıkabilecek hataların araştırılması ve engellenmesini sağlayacak araç olarak banka ve demiryolu firmalarında kullanılmaya başlanan⁴¹ iç denetim; 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 63. Maddesinde, "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyeti" olarak belirtilmiştir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir." şeklinde tanımlanmıştır.

İNTOSAI Denetim Standartlarında göre iç denetim bir iç kontrol sistemi olup, "İç Kontrol" terimi, "... kurumun işlerini düzenli olarak, verimli, etkin ve tutumlu bir tarzda ifa etmesine; yönetim politikalarına bağlılığı sağlamaya; varlıkları ve kaynakları muhafazaya; muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve tamliğini teminat altına almaya; zamanlı ve güvenilir mali bilgiler ile yönetim bilgilerini üretmeye yardımcı olmak için kurumsal amaçlar çerçevesinde örgütsel yapı, iş görme metotları, prosedürler ve iç denetim de dahil olmak üzere yönetimce konulan tüm mali ve sair kontroller Sistemi"ni ifade etmek üzere kullanılmıştır⁴².

Uygulamada iç denetim beş temel faaliyet alanını kapsar. Bu faaliyetler mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi, sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetimidir⁴³.

Mali denetim: Mali raporlardaki verilerin, varlık ve yükümlülüklerin gerçek değeri ile tahsis edilen bütçe ödemeleri arasındaki uyumun değerlendirilmesidir.

Uygunluk denetimi: Bir örgütün belirlenen kurallar çerçevesinde gerek mali işlemler, gerekse diğer faaliyetler bakımından uygun olup olmadığının denetimini

⁴¹John A. EDDS, "İç ve Dış Denetim", **Devlet Denetimi (Makaleler)**, çev. Fethi Heper, Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Ankara, 1998, s. 76.

⁴²İNTOSAI, **Denetim Standartları, Sayıştay 135**. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s.30.

⁴³KAYA; a.g.t., ss. 32-33

yapmaktadır. Bu denetim üst makamlar ve yasal mevzuatlar tarafından, önceden saptanmış kurallara uyulup uyulmadığının araştırılmasıdır. Uygunluk denetiminde sonuçlar geniş kesimlere değil, sadece ilgi duyanlara bildirilmektedir.

Performans denetimi: Kurum ya da kuruluşun görevlerini yerine getirirken kullandığı kaynakların, etkinlik ve verimlilik denetimlerinin yapılmasıdır. Bu denetim türünde esas olan, kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığıdır. Performans denetimine ikinci bölümde daha geniş yer verilecektir.

Sistem Denetimi: Denetlenen birimin mali yönetim usullerini, eksikliklerini tespit etme ve giderme konusunda etkili olup olmadığının değerlendirilmesidir.

Bilgi Teknolojileri Denetimi: Denetlenen birimin bilgi sistemlerinin güvenli olup olmadığının denetlenmesidir.

2. Dış Denetim

Dış denetim, denetlenen kurum veya kuruluşun bağımsız organ veya kişilerce gerçekleştirilen denetimdir. Bağımsız denetçilerce kamu idaresinin mali işlemlerinin ilgili mevzuata uygunluk ve performans açısından denetlenmesi olarak tanımlayabileceğimiz dış denetim kavramını; “işletmenin ekonomik ve ticari faaliyetleri içerisinde, işletmeye giren, çıkan veya işletmede oluşan değer hareketlerinin ilgili formlara veya belgelere doğru yansıtılıp yansıtılmadığının, bunların muhasebe kayıtlarına doğru geçirilip geçirilmediğinin, kar veya zararın doğru hesaplanıp hesaplanmadığının, mali tabloların, işletmenin o hesap dönemine ve ileriye dönük ekonomik yapısını doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığının kontrolü ve sağlanması”⁴⁴ şeklinde de tanımlanabilir. Bu denetim, etkinliği en üst seviyeye çıkarılmasında önem arz etmektedir.

3. Yüksek Denetim

Klasik anlamda yüksek denetim, dış denetim kapsamında değerlendirilirken, dış denetimin, yüksek denetim kurumlarının (Yüksek Denetleme Kurulları,

⁴⁴Şefika DEMİRKAN; **Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Etkenliği**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 1998, s. 12.

Sayıştaylar) kamu kuruluşları üzerindeki parlamentolar adına yaptıkları denetimi tam olarak kapsamaması nedeniyle, günümüzde uluslararası literatürde ayrı bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda kamu kesiminde; iç ve dış denetimin yanında, yüksek denetim ya da devlet denetimi terimleri kullanılmakta olup, dış denetimden ayrı olarak parlamento adına yapılan bağımsız bir denetimi nitelemek üzere yüksek denetim kavramı kullanılmaya başlanmıştır.

Uluslararası boyutlar çerçevesinde yüksek denetim olgusu irdelendiğinde, anayasalarca desteklenmiş, yapılan işlemlerin anayasal dayanağı olan ve bu denetimi yapan meslek mensuplarının çeşitli yönlerden yasal güvenceleri olan bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış bağımsız ya da özerk denetim kuruluşlarının, parlamento adına kamu kurum ve kuruluşlarında yapmış oldukları denetim tipidir⁴⁵. Diğer bir deyişle yüksek denetim, kaynağını anayasadan alan, meslek mensuplarının anayasal teminatlara sahip olduğu, Kıta Avrupa'sı ülkelerinde yargı yetkisiyle de donatılmış, bağımsız kuruluşlarca parlamento adına yürütülen denetimlerdir. Yüksek denetim bu özelliği ile dış denetimden ayrılmaktadır⁴⁶.

Yüksek denetim birimleri, kamu kaynaklarının hukuka uygun olarak harcanması ve mali denetimin oluşturduğu uygunluk denetimi yanında kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu olarak kullanılmasının sağlanmasına yönelik denetim olan performans denetimi yapmaktadırlar.

V. DENETİM YÖNTEM VE TEKNİKLERİ

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere; çeşitli denetim türleri mevcut olup, denetimin türüne göre amaç ve konu da değişmektedir. Bu değişim de denetim faaliyetlerinin yapılaş şekillerinin farklılaşmasına yol açmaktadır. Bu açıdan denetimin yapılaş şekilleri/tarzları denetim yöntemlerini ifade etmektedir. Denetim türünün ve denetim yönteminin farklı olması bu denetimlerde kullanılan araçları da farklılaştırmıştır. Bu araçlarda denetim tekniklerini ifade etmektedir. Bu kısımda öncelikle denetim yöntemleri sonrada denetim teknikleri açıklanacaktır.

⁴⁵KAYA; **a.g.t.**, ss. 47-48.

⁴⁶ Mehmet KARATAŞ; Yüksek Denetim:Tanımı,Özellikleri, Örgütlenmesi ve İngiltere'deki Uygulaması, **Vergi Sorunları**, Ocak 2005, Sayı 196, s. 208.

A. Denetim Yöntemleri

Aslında bir önceki bölümde incelediğimiz denetim türlerine, “yapılış tarzları yönünden denetim türleri” adı altında bir başlık eklenip denetim yöntemlerini denetim türleri içerisinde incelemek de mümkündür.

1. Haberli Denetim – Ani Denetim

Haberli denetim, adından da anlaşılacağı üzere, denetim yapılmadan önce denetleyene denetimin ne zaman, kim tarafından, hangi konuyla ilgili olarak yapılacağına bildirilmesini ifade eder. Özellikle periyodik denetimler açısından bu denetim türü geçerlidir⁴⁷. Sayıştay’ın yaptığı denetim haberli denetime güzel bir örnektir.

Ani denetim ise haberli denetimin tersine denetleyene önceden haber vermeden, belirsiz bir zamanda yapılan denetimdir⁴⁸. Banka müfettişlerinin ilgili banka şubelerine haber vermeden gitmesi ya da Maliye Bakanlığı denetim elemanlarının bazen yaptığı denetimler bu denetim yöntemine örnek verilebilir.

2. Şekli Denetim- Maddi Denetim

Muhasebe denetimi açısından şekli denetim, bir işletmede tutulmakta olan muhasebenin şekil açısından uygunluğunu araştırmaya yönelik bir denetim yoludur⁴⁹. Kamu kesimi açısından düşünüldüğünde ise denetlenen kurumun düzenlediği evrakların, işlemleri ile ilgili yaptığı kayıtların, tuttuğu defterlerin ve ekonomik sonucu olan olayların muhasebe kayıtlarının kurallara uygun olması gerekmektedir. Bu evrak, kayıt veya defterlerin şekil kurallarına uygunluğunu incelemek şekli denetimi oluşturmaktadır. Evrak üzerinden denetimler genellikle şekli anlamda yapılan denetimlerdir⁵⁰.

Maddi denetim, kurumun, belge üzerinde yapmış gözüktüğü işlemlerin gerçeğe ve amaca uygunluğu ile bu işlemlerle ilgili düzenlenen evrak ve belgelerin

⁴⁷ATAY; a.g.e., s. 50.

⁴⁸TURHAN; a.g.t., s. 46.

⁴⁹ATAY; a.g.e., s. 66.

⁵⁰TURHAN; a.g.t., s. 48.

doğru kaydedilip kaydedilmediğinin incelenmesidir⁵¹. Düzenlenen belgelerin, yapılan muhasebe kayıtlarının, tutulan defterlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştırmak ise maddi denetimi oluşturmaktadır. Denetçinin şekli denetimle birlikte maddi denetimi de yapması gerekir.

3. Aralıksız Denetim - Sondaj ( rnekleme) Yoluyla Denetim

Gerek  zel sektörde gerekse kamu sektöründe tüm mali işlemler denetlenecek ise aralıksız denetim, sadece bazı mali işlemler önceden belirlenen kriterlere göre seçilip denetlenecek ise örnekleme (sondaj) yoluyla denetim söz konusu olmaktadır. Sondaj usul  ( rnekleme yolu);muhasebe kayıt ve belgelerinin, belirli ölçülere göre seçilen bir kısmının, kendi içerisinde aralıksız olarak incelenmesi ifade eder⁵². Dolayısıyla aralıksız denetim yapmak, kısa zaman aralıkları açısından mümkün olsa da uzun zaman aralığında pek mümkün olmayacaktır. Vergi denetmenlerinin belirledikleri bir meblağ üzerinde ciro yapan firmalara ait beyannameler içerisinden birkaç tanesini seçerek yaptıkları denetim, sondaj yoluyla yapılan denetime örnek oluşturmaktadır.

B. Denetim Teknikleri

Denetçiler, mali tabloların doğruluğunu ve denkliğini, işlemlerin kurallara uygunluğunu ve faaliyetlerin verimli etkin ve tutumlu bir şekilde yapılıp yapılmadığını tespit etmede çeşitli teknikler kullanmakta olup, belli başlı denetim teknikleri şunlardır;

1. Puantaj

Puantaj; defter ve belge üzerinde incelenen ve karşılaştırılan rakamların belli şekiller ile işaretlenmesini ifade eder⁵³. Başka bir deyişle puantaj, incelenecek belgelerin sayısal kontrolünü ifade etmekte olup, aritmetik incelemeler ve karşılaştırmalar puantaj suretiyle yapılır.

⁵¹ATAY,., **a.g.e.**, s. 66.

⁵²Nezih şEKER; **Hukuksal Yapısıyla Vegi  ncelemesi**, Beta Basım Yayım A.ř., 1. Baskı, İstanbul 1994, s. 365.

⁵³Maliye Bankalığı; **Revizyon ve işletmelerde Vergi incelemesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (Hizmete  zel), Güneş Matbaacılık TAş, Ankara 1973, s. 42.

2. Doğrulama

Doğrulama işlemi denetçinin işletme dışındaki bağımsız bir kaynaktan doğrudan doğruya yazılı bilgi almasıdır⁵⁴. Denetim faaliyeti, denetlenen kurumun düzenlediği evrak, belge ve kayıtlar baz alınarak gerçekleştirileceği için bu teknik ile elde edilecek kanıtlarla denetlenen kurumun kayıtlarının doğruluğu test edilmiş olacaktır. Bu bağlamda, doğrulama tekniği ile elde edilen kanıtların güvenilirliğinin yüksek olduğu ifade edebiliriz.

3. 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 alır⁵⁵.

4. 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 yansıtmayı yansıtmadıklarıdır. Bu vesileyle belgeler ile beyan edilen bilgilerin doğrulunu teyit ve kontrol etmek için sayım yapmak gerekir. Denetçiye doğrudan fiziki kanıt sağladığından dolayı fiziki inceleme tekniği önemli ve güvenilir bir teknik olarak kabul edilmektedir⁵⁶.

5. Anket

Özellikle performans denetimi yapılırken başvuru denetim tekniklerinden biri olup, kişi ve kurumlardan bilgi toplanması amacıyla kullanılmaktadır.

⁵⁴GÜREDİN; a.g.e., s. 66.

⁵⁵TURHAN; a.g.t., s. 51.

⁵⁶Nejat BOZKURT; **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul,1998, s. 64.

6. Yeniden Hesaplama ve Aritmetik İnceleme

Yeniden hesaplama tekniği, kayıt ve belgelerdeki aritmetik işlemlerin doğruluğunun denetçi tarafından araştırılmasıdır. Bu prosedür önemsiz gözükse bile denetim çalışmalarında uygulanması zorunlu olan bir denetim tekniđidir⁵⁷.

Aritmetik inceleme, defterde ve belgelerdeki toplama, çıkarma, çarpma ve bölme işlemlerindeki doğruluğun araştırılması ve bu işlemlerin tekrarı suretiyle yapılan bir hesap kontrolüdür⁵⁸.

7. Uzman Görüşü

Denetçinin incelediği konular bazen teknik bilgi gerektirmekte olup, bu durumda o konuda uzman olan kişilerden yararlanılabilmektedir. Sayıştay Denetçilerinin gerekli gördüklerinde Sayıştay Başkanlığı'ndan izin alarak konusunda uzman kişi ya da kişileri bilirkişi olarak görevlendirmesini konuya güzel bir örnek verebiliriz.

VI. DENETİM STANDARTLARI VE SÜRECİ

Önce denetim standartları daha sonra ise denetim süreci ele alınacaktır.

A. Denetim Standartları

Yapılan işin kalitesini belirleyen denetim standartlarını "denetim faaliyetinin belirli bir kalitede ve düzende yürütülmesini sağlayabilmek açısından denetçiye rehberlik eden bağlayıcı ilkeler ve kurallar bütünü⁵⁹" olarak tanımlayabiliriz. Sadece nesnel ve tarafsız olan denetim raporları inandırıcı güvenilir ve saygın olur. Nesnellik ve tarafsızlığı sağlamanın yolu ise önceden belirlenmiş ilke ve kurallara uygun hareket edilmesidir. Bu nedenle, denetçinin yapacağı denetim çalışmasının ve denetim raporunun kalitesini sağlamak ve ölçmek için yasalar veya meslek örgütlerince standartlar kabul edilmiştir. Standartlar, denetçiye bir klavuz olarak

⁵⁷ Celal KEPEKÇİ; **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 1998, s. 95.

⁵⁸ Maliye Bakanlığı; **Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi**, s. 40.

⁵⁹ Arife COŞKUN (Der); **Performans ve Risk Denetim Terimleri, Sayıştay Başkanlığı Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi:5**, Ankara 2000, s. 15.

hizmet edeceği gibi, denetim çalışmasının kalitesi de bu standartlara uygunluk derecesi ile ölçülür⁶⁰.

Çağdaş denetimin uygulandığı ülkelerde Denetim Standartlarıyla bir yandan denetlenenlere ne tür bir denetime tabi olacakları konusunda açık bir mesaj verilmekte; bir yandan denetimden beklentisi olanlara (basta parlamentolar ve halk olmak üzere medyaya; kamuya borç para veren kişi, kurum ve kuruluşlara; araştırmacı ve akademisyenler ile diğerlerine) denetçi görüşünün hangi yeterlik, kalite ve düzeyde bir denetim çalışması sonucu oluşturulduğu ve denetim raporlarının nasıl düzenlendiği konularında fikir verilmekte, bir bakıma yürütülen denetimlerin kalite ve standardı konularında adeta bir taahhüt altına girilmekte; bir yandan da denetçilere kendilerinden beklenen işin kalitesi ve standardı ile görevlerini icra ederken izleyecekleri yol ve uygulayacakları esaslar tebliğ edilmektedir⁶¹.

Denetim standartları ilk olarak Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak yayımlanmış⁶² olup, bugün hemen her ülkede bu standartlar uluslararası bir nitelik kazanmış ve kabul görmüştür.

Kamusal alanların denetimi açısından denetim standartları ise, INTOSAI (Internatonal Organization of Supreme Audit Instutions-Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Birliği) tarafından 1984 yılında oluşturulan Denetim Standartları Komitesi tarafından saptanmış ve 1987 yılında yayımlanarak üye ülkelerin bilgisine sunulmuştur. Ancak Haziran 1989’da Berlin’de toplanan XII. INTOSAI Kongresinde, denetim standartlarında mahkeme biçiminde kurulmuş Sayıştay’ların bu özelliklerinden kaynaklanan belirli ihtiyaçlarına cevap verecek biçimde değişiklikler yapılarak anılan standartların yeniden düzenlenmesi önerilmiştir. Bu öneriler doğrultusunda gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra denetim metodolojisi ve uygulamasına ilişkin son düşünceleri, eğilimleri ve konuları mümkün olduğu ölçüde yansıtan ve yasayan bir belge olma niteliği kazanan INTOSAI denetim standartları,

⁶⁰KEPEKÇİ; a.g.e., s. 14.

⁶¹İhsan GÖREN, Necdet KESMEZ; **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim Kurumları**, (Erişim) www.tesev.org.tr, (13.11.2009)

⁶² Melih ERDOĞAN; **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005, s. 10.

INTOSAI Yönetim Kurulu'nun Ekim 1991 tarihinde Washington'da yaptığı toplantıda onaylanmıştır⁶³.

Ülkemiz açısında denetim standartları yeni bir kavram olup, özel kesimde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası (TÜRMOB), kamusal alanda ise T.C. Sayıştay Başkanlığı tarafında çalışmalar yapılmaktadır.

B. Denetim Süreci

Kamu ve özel kesim açısından denetim süreci farklılık arz etse de genellikle tüm denetimlerde aynı süreç izlenir. Denetim süreci; denetimin planlanması, uygulanması/yürütülmesi ve raporlanması olmak üzere üç aşamadan oluşur. Denetim düzeli bir süreç olduğu için aşamaların teker teker takip edilmesi önem arz etmektedir. Bu aşamaları şu şekilde ifade edebiliriz⁶⁴;

- Önceden hazırlanan finansal tabloların elde edilmesi aşaması; denetlenen kurum veya kuruluş ile ilgili olarak, önceden hazırlanmış finansal tabloların incelenmesi denetim elemanının gerek sektör gerekse kuruluş hakkında genel bir bilgiye sahip olmasıdır.

- Bu tablolardaki bildirimler ile ilgili kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme aşaması; finansal tabloların gözden geçirilmesi sırasında dikkati çeken unsurların tespit edilmesi anlamına gelmektedir.

- Genel kabul görmüş standartlar açısından değerlendirilme aşaması; ilgili raporların önceden belirlenen kurallara uygun olup olmadığının tespitidir.

- Tespitlerin raporlarının hazırlanması aşaması; yapılan tespitlerin ilgililere belli bir formatta bildirilmesi açısından raporlanmasıdır.

- Denetim raporunun ilgi duyanlara sunulması aşaması; hazırlanan raporların ilgililere sunulmasıdır.

⁶³ TURHAN; a.g.t., s. 43.

⁶⁴ KAYA; a.g.t., s. 23.

Görüldüğü gibi denetim ile ilgili çeşitli aşamalar bulunmakta olup, bu aşamalar denetimin düzenli bir süreç olduğunu kanıtlamaktadır. Denetimin amacına ulaşması ve tarafsızlığını sürdürebilmesi için bu aşamaların titizlikle gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİ

Bu bölümde; performans denetimi hakkında teorik bilgi verilerek, performans denetimi kavramı, performans denetimi kavramı ile diğer kavramlarının karşılaştırılması, diğer denetim türlerinden farkları, ortaya çıkışı ve gelişimi ile ortaya çıkış nedenleri, kapsamı, ilkeleri, amaç ve faydaları ile performans ölçümü ve performans denetiminin unsurları olan verimlilik, etkinlik, tutumluluk kavramları ile performans denetiminde yeni unsurlara yer verilmiştir.

I. PERFORMANS DENETİMİ KAVRAMI VE TANIMINI

Bu başlık altında; performans denetimi kavramı, ile performans denetiminin tanımı açıklığa kavuşturulacaktır.

A. Performans Denetimi Kavramı

Genel olarak; amaçlı ve planlı faaliyetler sonucunda ulaşılanı nicel ve nitel olarak belirleyen bir kavram olan ve mutlak ya da izafi terimlerle açıklanabilen “performans” sözcüğünün anlamının açıklığa kavuşturulması performans denetimi'nin anlaşılmasında yararlı olacağı kanısındayız.

Performans kelimesi dilimize İngilizce ve Fransızca'daki “performance” kelimelerinin karşılığı olarak geçmiştir. Türkçe karşılığı “iş başarımı” ve herhangi bir işte gösterilen başarı derecesidir⁶⁵. Performans, genel anlamda amaçlı ve planlanmış bir etkinlik sonucunda elde edileni, nicel ya da nitel olarak belirleyen bir kavramdır. Bu sonuç mutlak ya da görel olarak açıklanabilir⁶⁶. Başka bir anlatımla belirlenmiş olan bir hedefe ulaşım seviyesinin ölçümüdür, performans. Performans seviyesinin belirlenebilmesi için, gerçekleştirilen etkinliğin sonucunun bir şekilde değerlendirilmesi gereklidir. İyi-kötü, yeterli-yetersiz, başarılı-başarısız, birinci,

⁶⁵BOZKURT ve diğerleri; **a.g.e.**, s. 203.

⁶⁶Zühal AKAL; **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi–Çok Yönlü Performans Göstergeleri**, MPM yayını, Ankara 1998, s. 1.

onuncu...gibi⁶⁷. Prodüktivite/üretkenlik bazen performans ile eş anlamlı kullanılmasına rağmen üretkenlik, performansın boyutlarından* sadece bir tanesidir.

Performans denetimi kavramı; görece yeni ve sürekli gelişmekte olan bir kavram olması, her ülkenin koşullarının farklı olması, bu kavramın gelişimini ve algılanmasını etkilemiştir. Literatüre bakıldığında, performans denetimi ile ilgili kullanılan birçok terim bulunduğu görülmektedir. Kavramların kullanımı ve nitelendirilmesi ülkelere göre değişiklik gösterebilmekte, dolaylı olarak performans denetiminin muhtevası da bu nitelendirme ve tanımlamalara göre değişebilmektedir. Dünya Sayıştayları büyük ölçüde ülkelerin seçtiği hukuk anlayışları doğrultusunda biçimlendiği için performans denetimi anlayışı da bu seçimden etkilenmiştir.

Performans denetimi alanındaki farklılıklardan biriside isimlendirmede ortaya çıkmaktadır. Verimlilik Denetimi”, ”Paranın Karşılığı Denetimi (VFM)”, “Etkinlik Denetimi”, “Program Denetimi”, Program Değerlendirmesi”, Faaliyet Denetimi”, “Yönetim Denetimi”, “Yönelimli Denetim” kullanılan kavramlardan bazılarıdır. Bu kavramlardan bazıları performans denetiminin tüm unsurlarını kapsadığı gibi bazıları da performans denetiminin sadece bir unsurunun değerlendirilmesini kapsayabilmektedir. Ancak kavramların özü aynıdır⁶⁸.

B. Performans Denetimi Tanımı

1977'de INTOSAI Lima Kongresi'nde, “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.” denilerek performans denetimi tanımlanmıştır⁶⁹.

Performans denetimi için yapılan birçok tanım bulunmakla beraber bu tanımlardan bazıları şunlardır:

⁶⁷DPT; **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı; Kamu Yönetiminin iyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, s. 74.

⁶⁸Derya KUBALI; **Performans Denetimi; Kavram, ilkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, 1998. s.29.

⁶⁹Tolga DEMİRBAŞ; **Performans Denetimi, Sayıştay ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2000, s. 58.

*İşletmeler için etkinlik, verim ve girdilerden yararlanma, kalite, yenilik, çalışma yaşamının kalitesi ile karlılık ve bütçeye uygunluk olmak üzere performansın yedi boyutundan bahsedilmektedir.

Performans denetimi, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar ve standartlara göre ölçüp değerlendirerek gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak ve böylece mali yönetimin güvenilirlik ve tutarlılığını sağlayabilmek için ulaşılan sonuçları ilgililere duyurma süreci olarak da tanımlanmaktadır⁷⁰.

Performans denetimi; denetlenen kurum kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğini anlamak için faaliyetlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir⁷¹.

“Performans denetimi daha çok etkinlik verimlilik ve tutumluluk sağlamaya yönelik olarak mali ve mali olmayan olayların, faaliyetlerin, bağımsız, sistemli ve objektif olarak incelenmesidir”⁷².

Esas olarak performans denetimi geniş manada (mali olmayan işlem ve durumlar dahil) bir kurumun, faaliyetin veya yönetimin performansının/başarısının incelenmesi⁷³, değerlendirilmesi ve yetkili mercilere raporlanmasına yönelik olarak yürütülen denetim çalışmalarıdır. Bu denetim sadece amaç ve hedeflere ulaşmadaki başarıyı değil, aynı zamanda verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkelerine uygunluk yönünden yapılan incelemeleri de içermektedir.

INTOSAI Denetim Standartlarına⁷⁴ göre; denetlenen kurumun görevlerini yerine getirirken kullandığı kaynakların verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde kullanılıp kullanılmadığının tespiti, değerlendirilmesi amacıyla gerçekleştirilen performans denetimi;

- İdari faaliyetlerin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi;

⁷⁰M. Kamil MUTLUER; “Sempozyumu Açış Konuşması”, **Cumhuriyetin 75’inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu, Tebliğler, Panel ve Tartışmalar**, Ankara, 26 Ekim 1998, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998, s. 3.

⁷¹Sayıştay Başkanlığı; **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar Kitapçığı**, Ankara: 2002, s. 1.

⁷²**Handbook of Government Auditing in Developing Countries**, UN Department of Economic and Social Affairs, New York, 1997, 75’den aktaran H. Ömer Köse, **a.g.e.**, s. 77.

⁷³ M. Arkam KHAN; “Yeni Başlayanlar için Denetime Giriş”, Faruk Eroğlu (çev.), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, (Ekim-Aralık 1995), s. 19.

⁷⁴ INTOSAI Denetim Standartları, ss. 9-10.

- İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi;

- Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesini kapsar.

Yukarıdaki tanımlamalarda görüldüğü üzere; kavramların kullanımı ve nitelendirilmesi değişiklik gösterebilmekte ve dolaylı olarak performans denetiminin muhtevası da bu nitelendirme ve tanımlamalara göre değişebilmektedir. Bununla birlikte performans denetiminin ortak özelliği; denetime tabi tutulan kurum, program veya projede kaynakların elde edilmesi ve kullanımında 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 verilmesi⁷⁵ olarak belirtilebilir.

II. PERFORMANS DENETİMİNİ ORTAYA ÇIKARAN SAİKLER VE GELİŞİMİ

Performans denetimini ortaya çıkaran nedenler incelendikten sonra bu denetim türünün hem özel sektörde hem de kamu sektöründe gelişimi ele alınacaktır.

A. Performans Denetiminin Ortaya Çıkaran Saikler

İkinci Dünya Savaşı'ndan önce kamu denetçileri sadece hesapların doğruluğu ve denklığı üzerine rapor sunmakla kalmayıp, harcamaların kanun, tüzük,

⁷⁵ Derya KUBALI; **Performans Denetimi; Kavram, ilkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, 1998., s. 30.

yönetmelik ve mali uygunluk kriterlerine uygunluğu durumunu da araştırmaktaydılar⁷⁶. 1929 yılında yaşanan büyük buhrandan sonra ortaya çıkan ve kısa sürece büyük gelişim kat eden sosyal devlet, refah devlet anlayışı beraberinde halkın devletten hem beklentilerini hem de devlete affettikleri görevleri de değiştirmiştir. Bu beklentileri karşılayacak yeni denetim anlayışı da performans denetimi idi.

Performans denetimi, 1940'lı yıllarda, özel firmaların sanayi standartları çerçevesinde verimliliklerini ölçmek amacıyla denetim fonksiyonlarının geliştirmeleriyle faaliyet denetiminin önem kazanmasıyla ortaya çıkmıştır⁷⁷. 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 olmuştur⁷⁸.

Performans denetimine geçilmesinde çağın gereksinimlerine ayak uydurma zarureti yanı sıra çeşitli güdüler etken olmuştur. Bu etkenleri "Kamu harcamalarındaki artışlar, denetim anlayışındaki gelişmeler, kamu yönetimi ve bütçe alanındaki yeni yaklaşımlar, hesap verme sorumluluğunun önem kazanması, sivil toplum kuruluşlarının, kamuoyunun ve vergi mükelleflerinin bir baskı unsuru olarak kamu denetiminin etkinliğinin artırılmasına ve kapsamının genişletilmesine ilişkin talepleri, kamu idarelerince sunulan hizmetlerin sunumu konusundaki beklenti ve talepler gibi hususları⁷⁹" şeklinde sayılabilir.

B. Performans Denetiminin Gelişimi

Denetim kavramının ortaya çıkışı, Milattan önce 3000–3500 yıllarında Mezopotamya'da faaliyetlerin kaydedildiği levhalara kadar dayandırılır iken Performans denetimin ortaya çıkışı; 20.yüzyılın ikinci çeyreğinde sosyal devlet, refah devlet kavramının ortaya çıkışı ve gelişimine paralel bir seyir izlemektedir.

⁷⁶ABİD, a.g.e., s.105.

⁷⁷KUBALI; **Performans Denetimi Kavram, İlkeler**, s. 12.

⁷⁸DEMİRBAŞ, a.g.t., s. 54.

⁷⁹Ekrem CANDAN; **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2006, s. 63.

Performans denetiminin gelişimine bakıldığında, bu konudaki arayışların esas olarak II. Dünya Savaşından sonra tüm ülkelerde kıt olan kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılması ihtiyacından doğduğu söylenebilir. Bu durum, mali denetim, hukuka uygunluk denetimi gibi uygulamaları içeren düzenlilik denetimi yanında yeni bir tür olarak performans denetimin ortaya çıkmasına zemin hazırlamışsa da Sayıştaylara performans denetimi yapma yetki ve görevinin verilmesi 1980'li yıllara denk gelmektedir⁸⁰.

1. Özel Kesiminde Performans Denetiminin Gelişimi

Denetim kavramında olduğu gibi Performans Denetimi de ilk önce özel sektörde ortaya çıkmış ve daha sonra kamu sektöründe uygulama alanı bulmuştur. Kıt kaynaklar ile sınırsız olan insan gereksiniminin karşılanacak olması, kaynak kullanımda etkinliği, verimliliği zaruret haline getirmiştir. Bu zaruret aynı zamanda denetimin anlayışının gözden geçirilmesine ve gelişmesine katkı sağlamıştır.

Sanayi devrimi sonrasında denetim ile ilgili ilk gelişme 1850'li yıllarda, "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmesi olmuştur. Takip eden dönemlerde ise İngiltere'den Amerika'ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında, New York'ta ilk Diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu'nun çıkarılmasını sağlamışlardır⁸¹.

Uygulanan iktisat politikaları ile meydana gelen çok uluslu şirketler (ÇUŞ) sayesinde ise denetim kavramı ve işleyişi daha bir gelişmiştir. Dışa açılarak rekabet ortamı genişleyen, bunun için ekonomik, teknik gelişmelere ayak uydurmak zorunda olan bu organizasyonlar kaynak ihtiyaçlarını dışarıdan ve içeriden borçlanarak yerine getirmeye çalışmaktadırlar. İşte bu safhada kaynak sağlayıcılar organizasyonlardan yeterli ve güvenilir mali bilgiler istemektedirler. Aynı durum kamu kuruluşları için de geçerli olmaktadır. Bu açıdan denetim faaliyeti ve mesleği de buna paralel olarak gelişmeler göstermiştir.

⁸⁰ Sayıştay Başkanlığı; **Performans Denetimi.... Kitapçığı**; s. 5.

⁸¹ Akif AKŞAM; "**İç Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları**", T.C. BAŞBAKANLIK Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı Yayınlanmamış Yeterlilik Tezi, Ankara, 2005, s. 9.

Performans denetimi (Verimlilik-Etkinlik ve Tutumluluk) kavramı 1940'lı yıllarda, özel firmaların kendilerinin endüstri standartlarına göre verimliliklerini ölçmek için denetim fonksiyonlarını geliştirmesi, işlemlerin ve faaliyetlerin denetiminin önem kazanması ile ortaya çıkmıştır⁸². Özel sektörde karlılığı, verimliliği artırmak adına gelişim kaydeden performans denetimi kamuya da sirayet etmiştir.

2. Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Gelişimi

Birinci Dünya Savaşı'nın ve sonrasındaki Büyük Buhran diye adlandırılan ekonomik krizin etkileri ile liberal devletin başarısızlığı konusundaki düşüncelerin sesli olarak dile getirilmeye başlandığı ve devletin ekonomik hayata müdahale etmesinin gerekliliği ifade edildiği bir anda liberal düzen içine sosyal boyutun katılmasıyla refah devleti anlayışı doğmuştur. Bu anlayışın doğması vatandaşın devletten beklentilerinin değişmesine ve artmasına yol açarken aynı zamanda da kamu harcamalarını ve kaynak kullanımını artırmıştır. Yaşanan bu değişim ve gelişim sonucunda kamuda denetime atfedilen önem de artmıştır.

Kamu kesimi açısından performans denetimi, ilk kez, 1949 yılında, Amerika'da Hoover Komisyonu'nda gündeme getirilmiştir⁸³. New York Eyalet Komptrolörlük Ofisi, 1963 yılında, bir ekiple performans denetimleri yapmaya başlamıştır⁸⁴. Yine, 1971 yılında A.B.D.'de bir eyaletin meclisi, eyalet denetçisinin, meclis üyelerinin deniz aşırı ülkelere yaptıkları seyahat harcamalarını, sadece kurallara uygunluk ve düzenlilik açısından rapor etmesini, performans denetimi yapmaması nedeni ile eleştirmiş, daha sonra bu denetim yasal olarak düzenlenmiştir⁸⁵.

1960'ların sonu 1970'lerin başında, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Kanada, Avustralya, İsveç ve Hollanda gibi ülkelerin yüksek denetim organları performans denetimini başlattılar⁸⁶. Bunun üzerine, Uluslararası Sayıştaylar Birliği İNTOSAI, 1977 yılında, Lima Konferansında, performans denetiminin önemini

⁸²KUBALI, a.g.e., s.12 ve Hüseyin ÖZER, a.g.e., s. 64

⁸³Gerold E. CAİDEN; "Devlet Denetiminin Yeni Yönleri", **Devlet Denetimi(Makaleler)**, T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Yılı Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987, s. 127.

⁸⁴İves MARTİN; "Performans Denetimi: Bazı Pratik Teknikler", **Denetim Teknikleri(Makaleler)** Çev. Necat Karabakal, T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Yılı Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987, s. 25.

⁸⁵Hüseyin ÖZER, a.g.e, s. 64.

⁸⁶Liaqat Ali CHAUDHARY; "Pakistan'daki Performans Denetimine Eleştirel Bakış", Çev. Faruk EROGLU, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 18, 1995, 20;. ve The Swedish National Audit Office, a.g.e, s. 6.

resmen kabul etti. Konferansı takiben pek çok sayıda ülke, performans denetimini içerecek şekilde, denetim yasalarında değişiklik yaptılar. ASOSAİ (Asya Sayıştaylar Birliği), ARABOSAİ (Arap Sayıştaylar Birliği) ve AFROSAİ (Afrika Sayıştaylar Birliği) gibi bölgesel organizasyonlarda üyelerine yeni denetim türüne uyum sağlamaları konusunda tavsiyelerde bulundular⁸⁷. Performans denetimi çalışmalarına öncülük eden ülkeler aynı zamanda bu yeni disiplin hakkındaki bilgilerin değişimini başlatmışlar ve bu bilgileri yaymaya başlamışlardır. Halen İNTOSAİ ve onun bölgesel organları, bilgi değişimi ve performans denetimi alanındaki bilgi birikimlerinin ve tecrübelerin paylaşımı ve değişik alanlardaki mesleki performansa dair standartların konulması için düzenli olarak konferanslar, seminerler, sempozyumlar ve toplu çalışmalar düzenlemektedir⁸⁸.

Ülkemizde, kamu kesiminde 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 sunmuştur⁸⁹.

III. PERFORMANS DENETİMİNİN MAHİYETİ, AMAÇLARI VE ÖZELLİKLERİ

Performans denetiminin faaliyet alanının ve sınırlarının belirlenmesi bu denetimin etkin bir şekilde yapılmasını sağlayacağı kanısındayız.

A. Performans Denetiminin Kapsamı, Faaliyet Alanı Ve Sınırı

Performans denetimi, denetimin geleneksel faaliyet alanını genişlettiği bilinen bir husustur. Performans Denetiminin bu niteliği düzenlilik denetiminden yahut mali denetimden farkını göstermektedir⁹⁰. Performans denetimi, kapsamının, faaliyet alanının genişliği ile karakterize edilen bir denetim türü olmakla birlikte, bu husus, bir

⁸⁷Muhammed Akram KHAN; **a.g.m.**, s. 66.

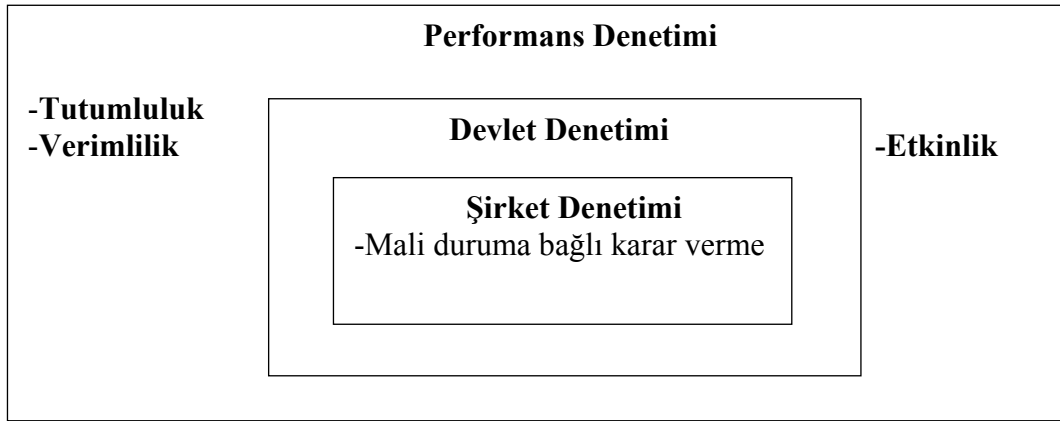
⁸⁸Liaqat Ali CHAUDHARY; **a.g.m.**, s. 19 .

⁸⁹TURHAN; **a.g.t.**, s. 75.

⁹⁰CANDAN; **a.g.t.**, s. 60.

kurumun bütün faaliyetlerinin, kontrollerin, sistemlerinin ve programlarının tek tek incelenmesi manasına gelmemektedir. Maliyet etkinliğinin sağlanması için denetim, belli bir zaman dilimi içinde seçici ve kısmi olarak yürütülebilir⁹¹. Performans denetiminin kapsamını ve denetimin alanının genişlemesini aşağıdaki şekilde olduğu gibi gösterebiliriz.

Şekil 1: Genişletilmiş Denetim Alanı



Kaynak: M. Akram KHAN; "Performans Denetiminin Esasları", Çev. Necmettin BAĞDADİOĞLU, Atilla İNAN; **Sayıştay Dergisi**, Sayı 27, Ankara, 1997, 66.

İNTOSAI denetim standartlarının 40. Paragrafında "Performans denetimi, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun denetimi ile ilgili olup, şu hususları kapsar⁹²:

- İdari faaliyetlerinin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi;

- İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi;

⁹¹ABİD, a.g.e., s. 121.

⁹²İNTOSAI, a.g.e., ss. 9-10.

- Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi.

Performans denetiminin; denetim alanının ve kapsamının bu kadar geniş olması, kapsamının sınırlarını belirlemedeki güçlüğü de beraberinde getirmektedir. Performans denetimlerinin siyasal konularda yargıda bulunmaması gerekir. Ancak, birçok ülkede performans denetimi görevi Sayıştayları hükümet programlarının dayandığı politikaları denetlemeye çok yaklaştırır⁹³. Böyle durumlarda, performans incelemeleri politika hedeflerinin değerini tartışmaktan daha çok bu politikaların sonuçlarını geliştirmek, bunları iyileştirmek ve değerlendirmek üzere alınacak önlemlerin incelenmesini kapsamalıdır⁹⁴. Ancak; burada sorun, performans denetiminin siyasi konulardan sakınması olmayıp, siyasi çerçevenin kurgusunun nerede sona erdiğinin yönetimin başladığı yerin neresi olduğunun belirlenmesindeki güçlüktür⁹⁵.

Bunlardan başka kapsamı sınırlayan nedenlerde mevcuttur. Bunlardan birincisi, bazı ülkelerde performans denetimi konusunda açık bir yasal yetkinin olmayışıdır. Bunun sonucu olarak performans denetimi için gerekli olan bilgilere ulaşmada zorluklar yaşanmaktadır. Ayrıca denetim konusu hakkındaki yetersizlikler bir diğer sınırlayıcı etkendir. Bu yetersizlikler denetlenen alan hakkında yeterince bilgilenememe ve kriter tespit etmedeki zorluklar olarak örneklenebilir. Diğer bir sınırlayıcı etkende performans denetimini yapan yüksek denetim kurumlarının kaynak yetersizliğidir. Kaynak yetersizliği, insan kaynağı ve mali kaynak yetersizliğinden ileri gelebilir. Örneğin yetişmiş personelin bulunmaması ya da yapılacak denetimin maliyetinin çok yüksek olması nedeniyle denetim gerçekleştirilemeyebilir. Ayrıca, bunların yanında zaman yetersizliği de denetimin kapsamını sınırlayabilir⁹⁶. Ancak unutulmamalıdır ki; yukarıda sayılan sınırlamalar, ülkelerin ve denetim kurumlarının içinde bulunduğu öznel koşullardan kaynaklanmaktadır ve ülkeden ülkeye değişebilmektedir.

⁹³INTOSAI, a.g.e., s. 10.

⁹⁴INTOSAI, **INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri**, Çev. Sacit YÖRÜKER, Baran ÖZEREN; Sayıştay Başkanlığı Yayını Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi: 14, 2000, s.122.

⁹⁵ABİD; a.g.e., s. 121.

⁹⁶TURHAN; a.g.t, ss. 87-88.

B. Performans Denetiminin Amaçları ve Özellikleri

Performans denetiminin amacı, esas itibarıyla kamu kaynaklarının parasal değerlerine uygun olarak harcanıp harcanmadığını objektif olarak incelenip değerlendirilmesidir. İNTOSAİ performans denetimi amaçlarını⁹⁷;

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

Performans denetiminin amaçları; kaynak kullanımında etkinliği, verimliliği ve tutumluluğu sağlamak, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılmasına katkıda bulunmak, performans hesap verme sorumluluğunu geliştirmek, performansın geliştirilmesini temin etmek, idari ve mali reformları teşvik etmek ve performans bilgisi sağlamak, yönetimin kalitesini arttırmak olarak sayılabilir⁹⁸. Bu amaçlar şöyle sıralanabilir:

Performans denetiminin ilk amacı performans hesap verme sorumluluğunu geliştirmektir⁹⁹. Parlamento/siyasiler/bakanlar ile kurumların yöneticileri/atanmışlar/bürokratlar arasında bir hesap verme ilişkisi bulunmaktadır. Bazı ülkelerde bu hesap verme sorumluluğu ilişkisi performans sözleşmesiyle düzenlenmektedir. Performans denetimleri ile kurumların, yöneticilerin kaynak kullanımına ilişkin uygulamaları incelenir, değerlendirilir ve sonuçta yetkili mercilere raporlanır. Böylece, hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine katkı yapılır.

Performans denetiminin ikinci amacı performansın geliştirilmesini sağlamaktır. Performans denetimleri ile elde edilen bilgiler daha ileri düzeyde performans için teşvik edici bir unsur ve göstergedir. Performans denetimi ile performansa ilişkin temel sorunlar, düşük performansın nedenleri gibi unsurlar

⁹⁷KUBALI; a.g.e., s. 31.

⁹⁸Ekrem CANDAN; **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2006, s. 61.

⁹⁹DEMİRBAŞ; a.g.m., s. 68.

üzerinde durulur ve performansın geliştirilmesi amaçlanarak denetlenen kuruma ve yetkili mercilere tavsiyelerde bulunulur¹⁰⁰.

Genel olarak denetim için ifade edildiği üzere performans denetimleri de denetlenen kurumlarda ve umumi manada kamuda idari ve mali reformların yapılmasına katkı yapar. Denetim sonuçları çerçevesinde yapılan tavsiyeler ve geliştirilen somut öneriler yöneticiler ve yetkili merciler bakımından önemli bir bilgi kaynağıdır. Kurumların, faaliyetlerin, programların ve projelerin varlık nedenleri, biçimleri, kapsamı gibi konular tartışılır ve bu konuda yeniden yapılanmaya gidilmesinde etkin bir işlev üstlenilir.

Performans denetiminin bir diğer amacı da, yasama organına, yöneticilere, kamuoyuna, topluma, yetkili mercilere ve ilgililere bağımsız, objektif bir yaklaşımla bilgi sağlamaktır. Ayrıca, denetim bu konuda güvence sağlar. Öte yandan, sağlanan performans bilgileri ile idarelerde kararların performansa dayalı olarak alınmasına ve yönetimin karar süreçlerinin geliştirilmesine katkı yapar¹⁰¹.

Bazı kaynaklarda, performans denetiminin başlıca iki amacının olduğu ifade edilmekte olup; bunlardan birincisi, kaynakların kullanımı ve yönetimi konusunda tarafsız ve bağımsız bilgi vermek, önerilerde bulunmak ve teminat sağlamak; ikincisi ise, harcanan paralardan en fazla verim alma yolları ile denetlenen kurumu sistemlerini ve kontrollerini geliştirmek üzere gerekli önlemleri almaya teşvik etmektir¹⁰².

Performans denetimi, hem etkinliği olmayan ve savurganca yapılan harcamaların önlenmesinde hem de kamu gelirin belirlili kademelerinde artış sağlanmasında başarılı sonuçlara ulaşmanın bir yöntemi olarak uluslararası mesleki örgütler, bunlar tarafından yayımlanan denetim standartları ve denetim rehberlerinde gerçekleştirilmesi (düzenlilik denetimiyle eşit derecede) önemle vurgulanan bir denetim türüdür¹⁰³. Performans denetimi tanımında yer alan unsurlar çerçevesinde, bu denetimin genel özellikleri şöyle sıralanabilir¹⁰⁴:

¹⁰⁰ DEMİRBAS; a.g.m., s. 70.

¹⁰¹DEMİRBAS; a.g.m., s. 72.

¹⁰²KUBALI; **Performans Denetimi Kavram, İlkeler**, s. 31.

¹⁰³Baran ÖZEREN ve Cem Suat ARAL (çev.), **Polonya Yüksek Denetim Kurumu, Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetimi Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000, s. 11. Söz konusu kitapçık Polonya Yüksek Denetim Kurumu tarafından

- Performans denetimi, faaliyetlerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine göre yönetilip yönetilmediğini inceler. Bu ilkeler çerçevesinde yapılacak değerlendirmeler aynı zamanda yönetimin performansının da denetlenmesi ve değerlendirilmesi manasına gelir. Çünkü faaliyetlerin yürütülmesinde, kaynak kullanımında söz konusu ilkelere uyulması yönetimin sorumluluğundadır.

- Performans denetimi, bir kurumu, programı, faaliyeti veya projeyi kısmen veya tamamen konu edinebilir. Bu anlamda, kurum, birim veya konu bazlı denetimler gerçekleştirilebilir. Denetimlerde üzerinde durulacak unsurlar denetim konusuna göre değişiklik gösterebilmekle birlikte, genel olarak, yapılan incelemelerde, yetki alanı, organizasyon yapısı, program yapısı ve kurgusu, iç kontrol sistemleri, çevresel faktörler, iş süreçleri, yönetim bilgi sistemleri, karar alma süreçleri gibi hususlar üzerinde durulur.

- Performans denetimlerinin sonuçları yargısal bir kararla sonuçlanmaz. Bu denetimlerin amacı denetlenen kurum veya faaliyetlerle ilgili olarak yöneticileri, görevlilerini yargısal sorumluluğunu ortaya koymak değildir.

- Performans denetimi, iktisat, siyaset bilimi, kamu maliyesi, bütçe, işletme yönetimi, kamu yönetimi, idare hukuku gibi birçok bilim dalından yararlandığından disiplinler arası bir alandır. Farklı alanlardaki uzmanlardan istifade edilir.

- Performans denetimi geniş kapsamlı bir denetim türüdür. Bu denetim Sayıştay'lar tarafından yerine getirilebileceği gibi idarelerin iç denetim birimleri tarafından ifa edilebilir. Ayrıca mahalli idarelerde de performans denetimleri yapılabilir.

-Performans denetimi geleceğe matuf olup, yapıcı bir nitelik taşır. Bu nedenle, kötü uygulama örneklerini ifşa etmekten çok tutumlu, verimli ve etkin kaynak kullanımını güvence altına alacak sistemlerin kurulmasını ve geliştirilmesini ön plana alır. Bu yönde tavsiyelerde bulunur ve katkı sağlar.

yayımlanan "Recommendations concerning the Functioning of Supreme Audit institutions in the Context of European Integration" adlı kitapçığın çevirisidir.

¹⁰⁴DEMİRBAŞ; a.g.m.,ss. 64-66.

- Performans denetimi mali ve mali olmayan verileri kullanır.

- Performans denetimi münhasıran dış denetçilerin (Sayıştay) yapabileceği bir denetim değildir. İç denetçiler ve diğer denetim elemanları tarafından da icra edilebilir.

- Performans denetimi geleneksel denetim uygulamalarından farklı olarak bu konuda ayrı bir uzmanlık gerektirir.

-Denetlenen ile denetleyen arasındaki ilişkinin niteliği teftiş ve geleneksel denetimlerdeki gibi değildir. Karşılıklı saygı ve güven esasına dayanan daha esnek bir ilişki hâkimdir.

- Performans denetimi karmaşık, zaman alıcı ve yoğun çalışmayı gerektiren yüksek maliyetli bir denetimdir. Ancak maliyet fayda karşılaştırması yapıldığında çoğu zaman sağlanan faydaların maliyetlerin çok üzerinde olduğu görülür.

Ayrıca, geleneksel denetimin, kanıt, belge, nesnel güvenilirlik, rapor verme ve bağımsızlık gibi genel kabul gören standartları performans denetimi içinde aynı ölçüde geçerlidir¹⁰⁵. Diğer yandan, denetim kanıtlarının uygunluk, doğruluk, yeterlik, geçerlik, güvenilirlik ve yerindeliği gibi genel kabul gören özellikleri performans denetimi için de uygulanır¹⁰⁶.

C. Performans Denetiminin Yapılmasını Gerektiren Nedenler

Mali yönetim ve kontrol sistem ve faaliyetlerinin incelenmesinin, denetlenmesinin amacı, kamu kaynaklarının elde edilmesinin, korunmasının ve bunların tahsis edilmesinin uygun maliyetlerle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ve kaynakların izin verilen amaçlar doğrultusunda verimli ve tutumlu şekilde kullanılıp kullanılmadığını tespit etmektir¹⁰⁷. Bu amacın gerçekleştirilmesi geleneksel düzenlilik denetimleri yanında bir de performans denetimi yapılmasını gerektirmektedir. Düzenlilik denetimleri yanında performans denetimi yapılmasını

¹⁰⁵CANDAN; a.g.t., s. 66.

¹⁰⁶ KUBALI; **Performans Denetimi Kavram, ilkeler** , s. 47.

¹⁰⁷Kanada Sayıştay (Office of General of Canada); **Mali Yönetim ve Kontrollerin Denetimi**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1997, s. 1.

zorunlu kılan birçok neden bulunmaktadır¹⁰⁸. Bunlardan bazılarını aşağıda yer verilmiştir.

1. Kamuda öngörülen ve hukuki çerçevesi çizilen hesap verme sorumluluğu mekanizmalarının işletilebilmesi, Bu sorumluluğun sadece mali ve cezai sorumluluklarla sınırlı tutulmaması, Yönetimlerin ve görevlilerin hesap verme sorumluluklarının gereğini yerine getirip getirmediğinin tespiti, performans hesap verme sorumluluklarının ölçülmesi ve gerekli tedbirlerin alınması,

2. Demokratik yönetimin gereği olarak halkın, parlamentonun, kamuoyunun, vergi mükelleflerinin, hizmetlerden yararlananların, sivil toplum kuruluşlarının, yetkili mercilerin ve ilgililerin kamu yönetiminin işleyişi, kaynak kullanımları ve yürütülen faaliyet ve hizmetlerin niteliği, sonuçları hakkında bilgi edinebilmesini temin etmek,

3. Kurumlar ve yönetimler arasındaki farklılıkları ortaya koymak. Başarı veya başarısızlıkları ortaya koyma. Performans denetiminde kurumların başarı veya başarısızlıklarına göre sıralanması asıl hedef değildir. Esas gaye, kaynak kullanımında verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanması, kurumsal kapasitenin geliştirilmesi, yönetim kalitesinin artırılması ve tespit edilen eksiklik ve aksaklıkların giderilmesidir. Ancak, başarısızlıkların arkasında yatan nedenlerin ortaya çıkarılması da ancak kötü performansın belirlenmesiyle mümkün olduğundan kurumun, yönetimin başarı ya da başarısızlığı belirlenir ve değerlendirilir.

4. Kurumlara, yöneticilere ve ilgililere karar alma süreçlerinde yardımcı olunması, bunun için gerekli performans bilgisinin sağlanması.

5. Kaynak dağıtımında etkinliğin ve rasyonelliğin temin edilmesi.

D. Performans Denetiminin Faydaları

Performans denetiminin, denetim sonucunda yaşanan gelir artışı ve maliyet azalması gibi doğrudan yararları yanında kamu hizmetlerinin gelişmesi, usulsüzlükleri

¹⁰⁸DEMİRBAŞ; a.g.m.,ss. 72-73

ve yolsuzlukları önleyen ve ortaya çıkaran iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, ağır isleyen süreçlerin hızlandırılması gibi dolaylı yararları da vardır¹⁰⁹.

Performans denetiminin sağlayacağı bazı somut ve soyut yararlar vardır. Bu yararların, kimisi kurumların yönetici ve çalışanları, kimisi parlamento, halk, ilgililer, kimisi de vergi mükellefleri ve hizmetlerden yararlananları ilgilendirir¹¹⁰. Nihai olarak performans denetimi kamu yararı sağlar ve genel olarak toplum bundan istifade eder.

Performans denetimi sonucunda, somut yararlar, artan gelirler ve kaçınılan maliyetler gibi mali terimlerle ölçülüp ifade edilebilir. Soyut yararlar ise, mali terimlerle tam olarak ve kolaylıkla ölçülemez; kamu için gelişen hizmetler, usulsüzlükleri ve yolsuzlukları önleyen ve ortaya çıkaran iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, ağır isleyen süreçlerin hızlandırılması ve kamu tüzel kişilikleri arasında artan işbirliği vb. gibi yararlar sağlanır¹¹¹.

Performans denetimin ve dolayısıyla performans bilgisinin genel yararları şöyle özetlenebilir¹¹²:

- Sorumlulukların açık hale getirilmesini sağlayarak ve başarı için kriterler koyarak hesap verme sorumluluğunu geliştirmek.

- Bir diğer yararı ise planlama, izleme, kontrol ve yönlendirme gibi yönetim fonksiyonlarının kurumların stratejik hedeflerine uyumlu olarak verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirilmesini sağlamak.

- Yöneticilere ve personele yönelik performans değerlendirme sisteminin kurulmasını sağlayarak bunların motive edilmesine katkıda bulunmak. Kamudaki iyi uygulamaların yaygınlaşmasını sağlamak.

¹⁰⁹KUBALI; a.g.e., s. 32.

¹¹⁰CANDAN; a.g.t., s.63.

¹¹¹Derya KUBALI; **Performans Denetimi Kavramı ilkeler**, s. 31.

¹¹²Derya KUBALI; "Performans Denetimi", **Amme İdaresi Dergisi**, C. 32, Sayı: 1, (Mart 1999), s. 43.

IV. PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

Yönetimin faaliyetleri değerlendirildiğinde, esasında çeşitli eylem yolları arasında yapılan seçimlerin isabet derecesi ölçülmektedir¹¹³. Bu ölçümler amaç ve hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı, kaynakların elde edilmesinde tutumluluğun sağlanıp sağlanmadığı, mal ve hizmetlerin üretiminde, faaliyetlerin yürütülmesinde verimlilik ilkesine uyulup uyulmadığı, genel olarak kaynakların elde edilmesi ve kullanımında ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde tutumluluk, verimlilik ve etkinlik kriterlerine uyulup uyulmadığı incelenmek suretiyle yapılır¹¹⁴.

Bu bağlamda performans denetiminin unsurları; tutumluluk, verimlilik ve etkinliktir. Bu unsurlar kısaca VET olarak formüle edilmektedir. İngilizce kaynaklarda da yine economy, efficiency ve effectiveness kavramlarının baş harflerinden oluşan 3E kısaltılması ile ifade edilmektedir. Bu unsurların farklı kavramlarla da ifade edildiği görülmekte olup(etkinlik, etkililik, iktisadilik, ekonomiklik, rantabilite gibi), bunlardan bazıları eş anlamlı olarak kullanılmakta, bazıları ise bazı nüansları belirtmek suretiyle ayrı anlamlarda kullanılabilir.

Kamu kurumunun tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkelerine göre yönetilip yönetilmediği öğrenenlerin yolu tutumluluk, verimlilik ve etkinliğin ölçülmesinde ile mümkün olmakta olup, bu husus ile ilgili ayrıntılı bilgi “Performans Denetiminde Ölçüm ve Kriterler” başlığı altında verilecektir.

A. Performans Denetiminin Unsurları

Performans Denetiminin unsurları; tutumluluk, verimlilik ve etkinlik olmak üzere üç tanedir.

1. Tutumluluk

Performans denetiminin ilk unsuru olan tutumluluk kavramının tanımının yapılması, söz konusu unsurların iyi kavranabilmesi için faydalı olacağı kanısındayız.

¹¹³ SİMON, H.A., W. Smithburg ve V.A. Thompson. **Kamu Yönetimi. Üçüncü Kitap**. Cemal Mihçioğlu (çev.). Ankara: TODAİE Yayınları, 1968. s. 459.

¹¹⁴CANDAN; a.g.t., s. 70.

a) Tutumluluk Kavramı ve Tanımı

Ekonomiklik ve iktisadilik aynı anlamda kullanılan tutumluluk; uygun çıktı kalitesine dikkat edilerek bir faaliyette kullanılan kaynakların en aza indirilmesi olarak tanımlanabilir¹¹⁵. Bir başka ifadeyle tutumluluk, bir mal ve hizmetin istenen düzeyde ve miktarda üretilmesi için gerekli olan girdi miktarından daha fazla girdi kullanılmaması olarak da tanımlanabilir¹¹⁶.

Tutumluluk sadece kaynakları en uygun maliyetle elde etmek anlamına gelmeyip, ayrıca kurumun amaçları göz önünde bulundurularak, kaynakları uygun miktar ve kalitede, uygun zamanda ve uygun yerde elde etmeyi de içermektedir. Uygun miktar; kaynak ihtiyacının nicel düzeyinin öncelikle belirlenmesini göstermektedir. Uygun zaman; kaynağın ihtiyaç duyulduğunda hazır bulundurulmasına yani, belirli bir kaynağın ne diğer kaynakları belirlemesi ne de onları beklemesi anlamına gelir. Uygun yer; kaynağın ihtiyaç duyulduğu yeri, uygun maliyet ise; belirli bir kaynağın kullanımındaki en düşük maliyeti ifade eder¹¹⁷.

Tutumluluk kavramının tanımı özel kesim açısından daha belirgin bir şekilde yapılabilirken kamu kesiminde aynı şeyi söylemek oldukça zordur. Çünkü söz konusu kavramın kamu kesimi için müşahhas bir şekilde açıklanması zordur. Bu bağlamda tutumluluk, başlı başına bir amaç olmayıp diğer bazı amaçların gerçekleşmesiyle ilişkili bir unsurdur¹¹⁸.

Tutumluluk kavramı bir yandan verimlilik öte yandan da etkinlik kavramıyla ilişkilidir. Çünkü tüm kamu faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve mümkün alternatiflerin ve uygun üretim ölçeklerinin seçilmesi idari ve üretici birimlerinin temel görevlerindedir. Her bir faaliyet açısından ekonomikliğin ve tasarrufun sağlanması ancak bu yolla mümkün hale gelir. Bu yönüyle tutumluluk, tasarruf, ekonomik

¹¹⁵ The Swedish National Audit Office, **a.g.e.**, s. 15.

¹¹⁶ Nihat FALAY; "Denetim, Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk ve Sayıştay" **Sayıştay Dergisi**, Sayı 25, Nisan-Haziran 1997, s. 22.

¹¹⁷ ABİD; **a.g.e.**, s. 116.

¹¹⁸ H. ÖZER; **a.g.e.**, s. 75.

davranmak, kaynak israfı yapmamak, dışsallıkları ve üretim ölçeklerini göz önünde bulundurmamak manalarını da kapsar¹¹⁹.

b) Tutumluluk Denetimi

Tutumluluğu uygun çıktı kalitesine dikkat edilerek bir faaliyette kullanılan kaynakların en aza indirilmesi olarak tanımlamıştık. O zaman tutumluluk denetimlerinde, denetçiler, uygun çıktı kalitesinin de korunduğu bir durumda, daha düşük bir kaynak maliyetinin mümkün olup olmadığını araştıracaklardır¹²⁰. Bir başka ifadeyle yapılan maliyete alternatif bir maliyet var mı ve bu maliyet diğerlerine göre daha tutumlu sorusunu cevaplayacaklardır. Bu bağlamda; alternatif maliyet mümkün olmadığında tutumluluk denetiminin yapılması da mümkün olmayacaktır.

Tutumluluğun denetimi su sorulara cevap getirebilir¹²¹:

- Seçilen araçlar veya sağlanan ekipmanlar - yani girdiler – kamusal kaynakların en ekonomik biçimde kullanımını gösteriyor mu?

- Beşeri, mali veya diğer kaynaklar ekonomik olarak kullanılmış mı?

- İdari faaliyetler, sağlıklı idari prensipler ve iyi yönetim siyasalarına uygun olarak yerine getirilmiş mi?

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 olabilir¹²².

¹¹⁹Nihat FALAY; **Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay**, s. 21.

¹²⁰Benjamin GEİST, Nissim MİZRAHİ; **“State Audit: Principles and Concepts” State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991, s. 25.

¹²¹INTOSAI; **Implementation Guidelines For Performance Auditing**, İNTOSAI Auditing Standart Committee, Stockholm, July 2004, s. 14.

¹²²INTOSAI; **implementation**, s. 15.

2. Verimlilik

Verimlilik Performans Denetiminin ikinci unsurudur.

a) Verimlilik Kavramı ve Tanımı

Verimlilik, üretilen mal ve hizmetlerle yani çıktılarla bu çıktıları elde etmek için kullanılan kaynaklar yani girdiler arasındaki ilişkiyi ifade eder¹²³. Verimliliğin, en az çabayla en çok işin yapılması; üretim ile bu üretime katılan etkenler arasında kurulan oran; kaynakların iyi bir şekilde kullanılması gibi tanımları da yapılmaktadır¹²⁴.

Temelde girdiler ve çıktılar arasındaki ilişkilere dayalı açıklamaların ışığı altında verimlilik, eldeki kaynaklarla (girdiler) mümkün olan en çok ürünün (çıktının) elde edilmesi, yani belirli bir miktar kaynakla amaca en iyi şekilde ulaşılması, ya da verim üretim düzeyinin gerçekleşmesi için daha az girdi kullanılmasıdır¹²⁵. Genel manada verimlilik, kurumun hedeflerini de göz önünde tutarak, kaynaklardan optimum düzeyde yararlanmayı ifade eder.

Kamu yönetiminde, yönetimin performansının ölçümündeki güçlük kadar, verimliliğinin ölçülmesi de zordur. Bu, kamuda verimliliğin ölçülemeyeceği manasına gelmemekle birlikte, konunun tartışmalı bir alan olduğunu ortaya koymaktadır. Örneğin, kamuda maliyetler artarken, bu maliyet artışlarının toplumsal refah düzeyine katkılarını kabul etmek ve ölçmek halen güçlüğü koruyan bir konu olarak kabul edilmektedir¹²⁶.

Buna karşın, çoğu zaman özel sektör için geliştirilen verimlilik ölçüm kriterlerinden bazılarının uyarlanmak suretiyle kamu sektörüne de uygulanması mümkün olabilmektedir¹²⁷.

¹²³ Nevin ATAKAN, Arife ÇOŞKUN, S. Melda SONUVAR; **Performans Denetimi; Pakistan Sayıştay'ı Uygulaması**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997. s. 7.

¹²⁴ Hikmet TİMUR; **İş Ölçümü İş Planlaması Verimlilik**, Ankara: TODAİE Yayınları, 1984, s. 8.

¹²⁵ FALAY; **a.g.e.**, s. 20.

¹²⁶ Gerold E. CAİDEN; "Devlet Denetiminin Yeni Yönleri", Fethi Heper (çev.), **Devlet Denetimi (Makaleler)**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1988, s. 129.

¹²⁷ Emine KARADUMAN; "İdarede (Kamu Bürokrasisinde) Verimlilik", **Maliye Dergisi**, Sayı: 112, (Mart-Nisan 1993), s. 14.

b) Verimlilik Denetimi

Verimlilik denetiminde, meseleye çıktı yönünden bakılır ve bu da daha fazla bir çıktı miktarına, verilen aynı veya sınırlı kaynak (girdi miktarı) ile ulaşılmasının mümkün olup olmayacağı hususu incelenir. İktisadilik ve verimlilik incelemelerinde, girdi-çıkıtı fonksiyonu incelenir.

Verimlilik denetimlerinde çeşitli kriterler çevresinde kurumun verimli olup olmadığı incelenir. Bu yönden yapılan denetimlerde nicel özellik taşıyan girdi ve çıktılar dikkate alınmakta, ayrıca çıktı ile birlikte oluşan dışsallık ve girdi ile birlikte performansı etkileyen unsurlar da dikkate alınmaktadır. Verimlilik denetimine esas verimlilik ölçümlerinin yapılabilmesi için, belirli standartların oluşturulmuş olması gerekir¹²⁸. Bu standartların bulunmadığı durumlarda denetçi ile kurum çalışanları tarafından belirlenebilir. Standartların varlığı durumunda da bunların geçerliliğini koruyup korumadığı değerlendirilir. Verimlilik denetimi şu hususları¹²⁹;

- Beşeri, mali ve diğer kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığı;
- Hükümet programlarının, kuruluşların (entities) ve faaliyetlerin verimli bir biçimde yönetilip yönetilmediği, işleyişinin 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 ve
- Hükümet programlarındaki amaçlara maliyet etkin bir biçimde erişilip erişilemediğini kapsar.

¹²⁸KÖSE; *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, s. 81.

¹²⁹ INTOSAI, *implementation*, s. 16.

3. Etkinlik

Performans denetiminin son unsuru etkinliktir.

a) Etkinlik Kavramı ve Tanımı

Etkinlik geniş anlamda, amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini ifade eder. Etkinlik, genel anlamıyla bir genel veya bir özel amacın gerçekleştirilme derecesi olarak kabul edilir ve çıktının değerini yansıtır. Çıktının değerinden hareketle; düşük bir çıktıyı yansıtan bir mal veya hizmet, yüksek bir çıktıyı yansıtan bir mal ve hizmete kıyasen daha etkin sayılabilir. Bu nedenle, çıktıların veya faydaların parasal değerlerle ölçülemediği durumlarda etkinlik kıstası kullanılır¹³⁰.

Başka deyişle etkinlik, bir kurumun tespit ettiği politika, proje ve aldığı tedbirlerle önceden saptanan amacını ne ölçüde gerçekleştirdiğini ifade eder. Bu açıdan bakıldığında etkinlik verimlilikten daha geniş bir kavramdır. Çünkü bir kurum faaliyetlerinde verimliliği sağlamış olsa bile etkinliği sağlayamamış olabilir¹³¹. Verimlilikte esas olan çıktılar (İş doğru yapmak) iken, verimlilikten farklı olarak etkinlikte esas olan sonuçlardır (Doğru işi yapmak). Çıktı, girdilerin kullanılması sonucu elde edilen ürün ve hizmetleri; sonuç, çıktılarla elde edilen nitel ve nicel değerleri ifade etmektedir¹³².

Hedeflere ulaşma derecesini ve istenilen etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi ifade eden etkinlik üzerinde durulurken çıktılarla, sonuçlar arasında ayırım yapmak çok önemlidir. Sonuçları ölçmek ve değerlendirmek, girdi ve çıktıları ölçmekten ve değerlendirmekten daha zordur. Etkinlik ölçümünde, çıktı yerine sonucun değerlendirilmesi yapılır. Faaliyet, program veya projelerin sonucu verimlilik ölçümlerinde kullanılan çıktı kavramından farklı bir nitelik taşır¹³³.

¹³⁰Nihat FALAY; **Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay**, s. 20.

¹³¹Nevin ATAKAN, Arife Çoskun, S. Melda Sonuvar; **a.g.e**, s. 7.

¹³²Zühal AKAL; **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No: 473, Ankara 1992, 154-155'den aktaran Ali Osman GÜÇLÜ: "Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler", **Sayıştay Dergisi** Sayı 19, 1995, s. 17.

¹³³Ali Osman GÜÇLÜ; "Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, (Ekim-Aralık 1995), s. 32.

b) Etkinlik Denetimi

Etkinlik denetiminde verimlilik ve tutumluluk denetimlerinden farklı olarak hazır standartlar yerine kuruma, zamana, yere ve kişiye göre değişen kriterler (çoğu zaman sübjektif) değerlendirme yapılı¹³⁴. Bununla birlikte etkinlik denetimlerinde dikkate alınacak genel bazı prensipler, ilkeler de bulunmaktadır. Etkinlik denetiminde karşılaşılan zorluklardan birisi, değerlendirmede ölçüt olarak kullanılacak kalite standartlarının tanımlanmasından, ikincisi ise, idari faaliyetleri çerçeveleyen metinlerin yokluğundan ya da belirsizliğinden ileri gelir. Açıktır ki idarenin önceden var olan bir kurala uygunluk denetimi, kuralın olmadığı durumda güçsüz kalır. Etkinlik denetiminin bir diğer zorluğu, idari faaliyetlerin niteliksel olarak değişmesinden ve denetim araçlarının bu değişim çerçevesinde uyarlanmasındaki güçlüklerden kaynaklanmaktadır¹³⁵.

Etkinlik denetimi belki de, performans denetimindeki en önemli alandır. Kaynaklar tutumlu ve verimli olarak sağlandığı halde, bir proje veya faaliyet hedeflerine ulaşamayarak etkisiz kalabilir ya da tersine hedefler çok yüksek maliyetle gerçekleştirilmiş olabilir¹³⁶. Bu nedenle, etkinlik yönünden yapılan denetimlerde verimlilik ve tutumluluk unsurlarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

İNTOSAI, etkinlik denetimlerinde, performans denetimlerinin hedeflerinin neler olması gerektiğini şu şekilde belirlemiştir¹³⁷:

- Hükümet/devlet programlarının etkin bir biçimde hazırlanıp hazırlanmadığını ve tasarlanıp tasarlanmadığını ve açık ve tutarlı olup olmadığını değerlendirmek;

- Yeni ya da devam eden bir hükümet/devlet programı için belirlenen amaçların ve sağlanan imkanların (yasal, mali vb.) uygun, tutarlı, yerinde ve konuyla ilgili olup olmadığını değerlendirmek;

¹³⁴KÖSE; **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, s. 83.

¹³⁵ ÖRNEK, Acar; **Kamu Yönetimi**. İstanbul: Meram Yayın Dağıtım, 1992, s. 264.

¹³⁶ ABİD; **a.g.e**, s. 117.

¹³⁷ İNTOSAI, **implementation**, s. 18.

-Programın uygulanmasına ilişkin kurumsal yapının, karar alma sürecinin ve yönetim sisteminin etkinliğini değerlendirmek;

-Programın, ilgili diğer programlara katkısı olup olmadığını, bu programları tekrarlayıp tekrarlamadığını, onlarla örtüşüp örtüşmediğini ya da etkisini azaltıp azaltmadığını değerlendirmek;

-Kamu hizmetlerinin kalitesinin insanların beklentilerini ya da tespit edilen hedefleri karşılayıp karşılamadığını değerlendirmek;

-Bir programın etkinliğini ölçen, izleyen ve raporlayan sistemin yeterliliğini değerlendirmek;

-Hükümet/devlet yatırım ve programlarının ve/veya bunların her bir ögesinin etkinliğini değerlendirmek; başka biri ifadeyle hedef ve amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını tespit etmek;

-Bir siyasanın gözlemlenen doğrudan veya dolaylı sosyal, ekonomik ve çevresel etkilerinin söz konusu siyasaya mı yoksa baksa faktörlere mi bağlı olduğunu değerlendirmek;

-Tatmin edici performansı ya da gayelere erişilmesini engelleyen faktörleri belirlemek;

-Hükümet/devlet faaliyetlerinin ve programlarının daha etkin yürütülme usullerinin tanımlanmasındaki bulguların ve gözlemlenen problemlerin nedenlerini analiz etmek; ve

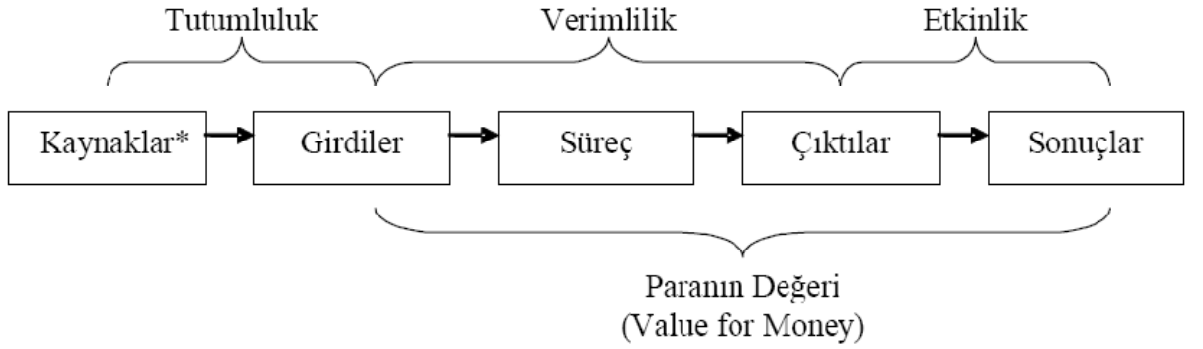
-Daha iyi performansa ulaşmak için alternatif yaklaşımların görece faydasını tespit etmek veya program etkinliğini engelleyen faktörleri ortadan kaldırmak.

B. 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 göstergedir¹³⁸. Ancak bu ilişkilerde verimlilik tutumluluktan, etkinlik de verimlilikten daha geniş kavramlardır¹³⁹. Bu üç unsur mukayeseli olarak ele alınacak olursa; tutumluluk, uygun düzeyde kaliteyi göz önünde tutarak faaliyetlerde kullanılan kaynakların maliyetini en aza indirmeye ilgilidir. Verimlilik, mal ve hizmet gibi ürünlerle sonuçlanan çıktılar ile kullanılan kaynaklar, girdiler arasındaki ilişkidir. Etkinlik ise, amaçlara, hedeflere ulaşma derecesi; beklenen etkiler ile gerçekleşen etkiler arasındaki ilişkidir¹⁴⁰.

Şekil 2: Verimlilik-Tutumluluk-Etkinlik İlişkisi



Kaynak: Jens Kroman Kristensen, "Outcome -focused Management and Budgeting", **OECD Journal of Budgeting**, Vol: 1 No: 4, 2002, s. 9.

Verimlilik ancak girdi maliyetlerinin ve çıktı değerlerini para cinsinden ölçülebildiği durumlarda söz konusu olur. Yani verimlilikten, çıktılar ile girdiler arasındaki oran anlaşılır. Ne var ki, kamu kesiminde üretilen bazı mal ve hizmetlerin özellikle parasal değerlerle ifade edilmesi her zaman mümkün olmamaktadır¹⁴¹. Bu nedenle, verimliliğin ölçülemediği durumlarda kamu için etkinlik unsuru öne çıkmaktadır.

Verimlilik hangi girdilerle hangi çıktılara ulaşıldığını incelerken; etkinlik hangi sonuçlarla hangi amaçlara ulaşıldığını inceler. Verimlilik etkinlik için gerekli ancak yeterli olmayan bir içeriğe sahiptir¹⁴². Etkinlik kavramı verimlilik kavramından daha geniş bir anlama ve içeriğe sahiptir. Verimlilik sadece kamu hizmetlerinin niceliksel

¹³⁸CANDAN; a.g.t., s.74.

¹³⁹DEMİRBAŞ; a.g.m., s. 97.

¹⁴⁰ KUBALI; **Performans Denetimi**, ss. 40-41.

¹⁴¹FALAY; **Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay**, s. 20.

¹⁴²DEMİRBAŞ; a.g.m., s.101.

birimler cinsinden ölçülebilir olduğu yerlerde kullanılabilir iken, etkinlik bütün kamu hizmetleri için söz konusu olabilir. Çünkü etkinlik, çıktıları mümkün olan ekonomik ve siyasal bütün yollardan azamileştirmek iken, verimlilik etkinliğin öğelerinden sadece birisidir ve çıktıların maksimizasyonu etkinliği olduğu kadar verimliliği de arttırmaktadır. Bu açıdan, kamu yönetiminde verimlilik sorunu, temelde etkinlik sorunu ile ilişkilendirilmelidir¹⁴³.

Tutumluluk-verimlilik ilişkisine bakıldığında, tutumluluk; belirli bir çıktı düzeyini başarmada kullanılan girdileri, çıktı kalitesini bozmadan azaltma imkanı üzerinde; verimlilik ise asgari azami çıktı üzerinde durmaktadır. Çıktıların kalite ve miktarını değiştirmeksizin girdilerin azaltılması tutumluluğun sağlanması; tutumluluğun sağlanması ise aynı zamanda verimlilik artışı demektir. Bununla birlikte verimlilik artışları tutumluluk dışı unsurlardan da kaynaklanmış olabilir¹⁴⁴. Bir kurumun verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yönleri birbirleriyle yakından ilişkili olup¹⁴⁵, genellikle birbirlerini dengeleyici unsurlar olarak öne çıkmaktadırlar.

Örneğin, bir hastane temizlik isinde tutumlu davranmak maksadıyla daha az personel ve malzeme gideri olması için temizlik periyodunu her gün değil de haftada bir olarak belirlemek belki de daha az maliyetle temizlik hizmetinin elde edilmesini yani tutumluluğu sağlayacaktır. Ancak, temizliğin yeterli olmamasıyla oluşacak steril olmayan ortamlar nedeniyle hastaların ölmesi hastanenin etkinliğini azaltacaktır. Bu yüzden tutumluluk ve etkinlik arasında bir denge gözetilmesi zorunludur. Bununla birlikte ideal düzeyde bir denge noktasına ulaşmak da güçtür¹⁴⁶. Uygulamada, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk arasındaki sınırlar kesin olarak çizilmiş değildir. Bu unsurlardan birisi veya ikisi üzerinde yoğunlaşılabilceği gibi tümü üzerinden de değerlendirmeler yapılabilir.

C. Performans Denetiminde Yeni Unsurlar

İlk baslarda yaygın olan ve Türkiye’de de kabul gören verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurlarının performans denetimlerinin yürütülmesinde kimi durumlarda

¹⁴³FALAY; **Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay**, s. 20.

¹⁴⁴FALAY; **a.g.e.**, s. 20.

¹⁴⁵Ahmet ARSLAN; “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik, Denetim – 1”, **Mali Kılavuz**, Sayı:15 (Ocak- Mart 2002), s. 51.

¹⁴⁶ABİD; **a.g.e.**, s. 119 .

yetersiz kaldığı ortaya çıkmış ve bu nedenlerle yeni bazı ölçütler geliştirilmiştir. Bu bağlamda, önerilen yeni unsurların esas alınması ve denetimlerde kullanılması zaman alacak olmakla birlikte, gelecekte performans denetimlerinde bahse konu üç unsur dışında da ölçütler kullanılabilir¹⁴⁷.

Performans denetiminin temel unsurları olan verimlilik, tutumluluk ve etkinlik biçimindeki unsurlarına yeni bazı unsurların/kriterlerin de ilave edilmesi gerektiği gündeme gelmektedir. Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik boyutları yanında sıkça sözü edilmeye başlanan “çevre” bunlardan biridir. Bu unsurun yanı sıra “adalet”, “eşitlik” ve “etik” kavramlarından da performans denetimin unsurları olarak bahsedildiği görülmektedir¹⁴⁸. Bundan başka, denetimlerde esas alınması gerekli çeşitli yeni unsurlar dile getirilmektedir. Kuskusuz bunların pratiğe geçmesi denetim kurumlarının ve uluslar arası mesleki kuruluşların izleyeceği yaklaşıma bağlıdır.

V. PERFORMANS DENETİMİNDE ÖLÇÜM VE KRİTERLER

Bu başlık altın önce performans ölçümü, daha sonra performans ölçütleri ve son olarak ta performans kriterleri ele alınacaktır.

A. Performans Ölçümü

Kendi başına bir amaç olmayıp yönetimin karar alma süreçlerinde yararlanılmasına elverişli bilgiler üretmesine yönelik bir faaliyet olan Performans ölçümü bu başlık altında detaylı olarak irdelenecektir.

1. Performans Ölçümünün Tanımı ve Mahiyeti

Performans herhangi bir faaliyet/etkinlik sonucunda elde edilenin nicel ya da nitel olarak belirlenmesine ilişkin bir kavramdır. Daha açık bir ifadeyle, performans, mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılan girdilerin mümkün olan en düşük maliyetlerle temin edilip edilmediğinin, üretimin istenilen amaçlar doğrultusunda ve mümkün olan en düşük maliyetlerle gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin, üretim

¹⁴⁷CANDAN; a.g.t., s. 78.

¹⁴⁸David DEWAR: “The Fourth “E”” typescript dated, (September 1989) dan aktaran İra Sharkansky, “The Development of State Audit”, **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991, s. 2.

sonucu ortaya çıkan mal ve hizmetlerin toplumun ihtiyaç ve beklentilerine ne ölçüde cevap verildiğinin bir göstergesidir¹⁴⁹. Kurum performansı ise, belli bir dönem sonucunda elde edilen çıktı/sonuca göre önceden belirlenen amaç ve hedeflere ulaşılma derecesinin tanımıdır.

Performans ölçümü “bir kurumun kullandığı kaynakları, ürettiği ürünleri ve hizmetleri, elde ettiği sonuçları takip etmesi için düzenli ve sistematik veri toplaması, bunların analiz edilmesi ve raporlanması süreci”¹⁵⁰ olarak tanımlanmaktadır. Teknik bir ifadeyle, performans ölçümü; bir kurumun kullandığı kaynakları, ürettiği ürünleri ve hizmetleri, elde ettiği sonuçları takip etmesi için düzenli ve sistematik biçimde veri toplaması, bunları analiz etmesi ve raporlanması süreci olarak tanımlanabilir. Uygulayıcılar açısından ise bir kurum tarafından veya bir program içinde yürütülen faaliyetlerin rakamsal olarak ifade edilmesi anlamına gelmektedir¹⁵¹.

Performans ölçümü kendi başına bir amaç olmayıp yönetimin karar alma süreçlerinde yararlanılmasına elverişli bilgiler üretmesine yönelik bir faaliyettir. Performans ölçümü sonucunda elde edilen bilgi kurumun daha etkin biçimde yönetilmesine ve kurum dışına hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gerçekleştirilen raporlamaya katkı sağlar¹⁵².

Kamu yönetimlerini etkileyen ve idari ve mali yapıların reforma tabi tutulmasında etken olan yeni kamu yönetimi anlayışının bir sonucu olarak, kamuda performans standartlarının (amaçların ve hedeflerin belirlenmesi, özellikle de profesyonel hizmetler için kantitatif şekilde ifade edilen başarı göstergelerinin belirlenmesi) belirlenmesi ve bunların ölçülmesi önem kazanmıştır¹⁵³. Esasında, performans ölçümü performans yönetimin bir unsuru olarak ortaya çıkmaktadır. Performans yönetimi performans ölçümlerinin yapılmasını ve yönetimin bu ölçümler ve yapılacak performans denetimleri doğrultusunda geliştirilmesini öngören bir yönetim sistemidir.

¹⁴⁹K. Gülsün BOR; “**Kamu Harcamalarının Etkinliğinin ve Performansının Ölçülmesi**”, (Yayımlanmamış Uzmanlık Tezi, Hazine Müsteşarlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü), Ankara: 2000, s. 5.

¹⁵⁰Ebru YENİCE; “Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, **Maliye Dergisi**, S.150 (Ocak-Haziran), s. 57.

¹⁵¹Sayıştay Başkanlığı, “**Sayıştayın Performansının Ölçümüne İlişkin Öneri Raporu**”, Ankara: 2002, s. 6.

¹⁵²Sayıştay Başkanlığı; **a.g.r.**, s. 6.

¹⁵³Doğan CANSIZLAR; “Kamu Yönetiminde Reform”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 111, (Ocak-Şubat 1993), s. 8.

2. Performans Ölçümünün Yararları

Performans ölçümü, kurumsal olarak nereye yöneldiğimizi, oraya nasıl ulaşacağımızı, doğru yönde ilerleyip ilerlemediğimizi ve kaynakları en etkin maliyetle kullanıp kullanmadığımızı ortaya koyar. Bilgiye dayalı karar alma için bir temel oluşturmanın yanı sıra, yöneticilere önleyici tedbir alma imkanını sağlayan bir erken uyarı sistemi olarak da işlev görür. Ayrıca, kurumsal amaç, hedef ve programlar konusunda tüm personelin ortak bir anlayışa sahip olmasını sağlayan bir iletişim mekanizması rolü de görür¹⁵⁴. Performans ölçümlerinin bundan başka idareler ve yöneticiler bakımından sağlayacağı birçok yarar bulunmaktadır. Performans ölçümünün yararları şu şekilde sıralanabilir¹⁵⁵:

-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.

¹⁵⁴Safiye KAYA ve Cem Suat ARAL (çev.); **Performans Bilgisine Yönelik iyi Uygulama Örnekleri**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2000, ss. 1-2.

¹⁵⁵OECD, **Performance Management in Government: Performance Measurement and Results-Oriented Management**, (PUMA Occasional Papers No.3, Paris 1993), s. 4.

-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.

3. Performans Ölçüm Kavramları

Ölçümü oldukça zor olan performansın; ölçüm kavramı bu başlık altında incelenecektir.

a) Genel Olarak Performans Ölçüm Kavramları

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 tanımlanabilir¹⁵⁶:

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-gere, varlıklar vs.).

Çıktı; bir program tarafından üretilen ve sunulan ürün veya hizmetlerdir(örneğin, açılan kurs sayısı, isleme 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

¹⁵⁶Performans Ölçüm Rehberi, s. 44-45; Performans Bilgisine Yönelik iyi Uygulama Örnekleri, ss. 53-55.

çıktısı, eğitim kursunda kazandırılan bir beceri olurken, programın arzulanan sonucu istihdam olabilir.

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

Performans bilgisi; performans hakkında sistematik olarak toplanan ve kullanılan kanıtlardır.

b) Performans Ölçüleri ve Performans Göstergeleri

Performans ölçüleri ve performans göstergeleri çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanılsalar da ikisi arasında fark vardır. Genel bir ifadeyle, performans ölçüleri bir amaca ulaşılmasında doğrudan bilgi sağlayan, performans göstergeleri ise dolaylı bilgi veren ölçümler için kullanılmaktadır. **Performans ölçüleri**, hizmet götürülen kişi sayısı (çıktı) veya trafik kazalarındaki azalma (sonuç) türünden performansı doğrudan rakamlarla ifade etmektedir. **Performans göstergeleri** ise, doğrudan ölçüler yapmanın zor olduğu çıktı veya performans hakkında bilgiler verir. Örneğin, bağımlılık yaratan ilaç alışkanlığı önleme projesinin etkinlik ölçümü yasadışı ilaçların karaborsa fiyatıdır¹⁵⁷.

4. Performans Ölçüm Aracı Olarak Performans Denetimi

Performans düzeyinin incelenerek değerlendirilmesi kurum içinde yapılan ölçümler neticesinde gerçekleştirilen performans değerlendirmeleri ile yapılabileceği gibi bu konuda uzmanlaşmış bağımsız denetim elemanları tarafından yapılacak performans denetimleriyle de yapılabilir. Performansın incelenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin iki yöntem amaç, nitelik, yöntem ve diğer hususlar bakımından farklılıklar gösterir.

Performans denetimi bir programın, bir fonksiyonun, bir faaliyetin ya da bir kurumun hangi ölçüde tutumlu, verimli ve etken olduğunun, kurum dışındaki kişi ve kurumlarca bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir¹⁵⁸. Performansın üç boyutunun,

¹⁵⁷Murat TURHAN, a.g.t., ss. 95-96.

¹⁵⁸Ekrem Candan, a.g.t., s. 88.

yani verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanması yönetimin sorumluluğundadır. Performans denetiminde, denetçinin görevi ise, bu sorumluluğun yerine getirilmesindeki başarı derecesinin/performansın incelenmesi ve sonucun rapor edilmesidir¹⁵⁹. Bu itibarla, kurumun yönetim sorumluluğu çerçevesinde geliştirdiği performans ölçüm sistemi kapsamında yaptığı performans değerlendirmeleri (iç değerlendirmeler) ile performans denetimleri birbirinden ayrıdır. Bununla birlikte, performans denetimlerinde kurumun performans ölçüm sisteminin yeterliliği ve etkinliği de değerlendirilir.

Ayrıca, performans denetimi kapsamında denetlenen kurumun faaliyetlerin yürütülmesinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) ilkelerine riayet edip etmediğinin tespit edilebilmesi de bu konuda çeşitli performans ölçümlerinin yapılmasını gerektirmektedir.

Kamu kesiminde üretilen mal ve hizmetlere ilişkin her programın mümkün oldukça bağımsız ve anlamlı bir nihai çıktısının/sonucunun olması ve bunların ölçülmesi gerekmektedir. Kamusal mal ve hizmetlerin üretiminde, faaliyetlerin yürütülmesinde VET'e uyulup uyulmadığının ölçümünde çeşitli analiz teknikleri kullanılabilir. Ölçümlerde her programa uygun ölçüm kriterlerinin belirlenmesi ve elde edilen sonuçların bu kıstaslarla değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme, programa uygun ölçüm kıstasları seçilmek suretiyle gerçekleştirilir¹⁶⁰.

Performans standartları olarak da adlandırılan ölçüm kıstasları, yönetimin ve denetçilerin gerçekleşen/fiili performansın ölçülebildiği ve değerlendirilebildiği referans noktalarıdır¹⁶¹. Kurum veya denetçiler tarafından performans değerlendirmesi veya denetimi yapılabilmesi için referans olarak alınabilecek standartların bulunmasını gerektirir. Performans denetimleri kapsamında yapılan performans ölçümleri de; yukarıda performans ölçümünde sözü edilen performans ölçümleri çerçevesinde yapılabilir. Performans ölçüm süreci kapsamında; verimlilik, etkinlik, tutumluluk, finansal ölçütler ile hizmetin kalitesine yönelik ölçütler çerçevesinde performans ölçümleri yapılır.

¹⁵⁹ ÖZER; **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, s. 96.

¹⁶⁰FALAY, **a.g.e.**, s. 25.

¹⁶¹Avustralya Sayıştay Başkanlığı, **Denetim Rehberi**, s. 19.

B. Performans Ölçütleri

Performans ölçütleri/ölçüleri çok farklı kategorilerde sınıflandırılmaktadır. Genellikle bir sürecin mantıken islemesine dayalı olan ve yaygın olarak yararlanılan sınıflamaya göre beş tür performans ölçüsü bulunmaktadır. Bu ölçüler: 1) Girdi ölçüleri (kullanılan kaynaklar), 2) Çıktı ölçüleri (tamamlanan faaliyetler), 3) Sonuç ölçüleri (ulaşılan sonuçlar), 4) Verimlilik (kaynakların ne kadar iyi kullanıldığı) ve 5) Kalite ölçüleri (hizmet kalitesi) olarak sayılabilir. Kamu kurumlarındaki çıktıların ve sonuçların farklı özellikleri taşıması ve farklı grupların ilgilerinin de değişik alanlara yönelmesi nedeniyle tutumluluk, etkinlik ve finansal ölçüler bu ölçüler grubuna dahil edilebilmektedir¹⁶². Bu anlamda, temel performans ölçüleri aşağıdaki kategoriler altında da tasnif edilebilir¹⁶³:

- 1- Tutumluluk ölçütleri,
- 2- Verimlilik ölçütleri,
- 3- Etkinlik ölçütleri,
- 4- Finansal ölçütleri,
- 5- Kalite ölçütleri.

Burada, tutumluluk, en düşük maliyetle uygun kalitede çıktı ve kaynak temin edilmesini ifade etmektedir. Verimlilik, faaliyet için kullanılan girdiler ile üretilen çıktılar arasındaki ilişkiyi tanımlamak için kullanılır. Etkinlik bir kurumun hedeflerine ulaşma derecesidir. Kalite ölçütleri hizmet kalitesinin ölçümüne yöneliktir. Hizmet kalitesi, süreçlerin yapısının, çıktıların ve sonuçlarının hizmetten yararlananların ihtiyaçlarını karşılama derecesidir. Ürün kalitesi ve yardımcı hizmetlerin kalitesi olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Finansal ölçütler ise, kurumların belli bir pazar içinde ticari olarak işlem yapma hacmini, karını ve diğer durumlarını gösteren rasyolardır¹⁶⁴. Bunlardan başka, çalışma/iş hayatının kalitesi, yenilik, karlılık ve bütçeye uygunluk gibi kriterlerin de performans ölçümlerinde esas alınabileceği belirtilmektedir¹⁶⁵. Bu performans ölçüleri performansın farklı yönlerinin ortaya

¹⁶²Sayıştay Başkanlığı, “**Sayıstayın Performansının Ölçümüne İlişkin Öneri Raporu**”, s. 10.

¹⁶³C. Suat ARAL (çev.); **Performans Ölçümü Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2001, s. 13.

¹⁶⁴ARAL; **Performans Ölçümü Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler**, ss. 13-16.

¹⁶⁵Zuhal AKAL; “**Performans Kavramları ve Performans Yönetimi**”. www.ydk.gov.tr(12.10.2009)

konulmasında kullanılmaktadır. Performans ölçüleri topluca kullanılabileceği gibi, duruma göre sadece bazılarının kullanılması da mümkündür.

C. Performans Denetiminde Kriterler

Bir kurumun veya programın performans düzeyi bu amaçla geliştirilen performans kriterleri çerçevesinde değerlendirilir ve denetlenir. Faaliyetlerin yürütülmesi, programların gerçekleştirilmesi, kaynakların elde edilmesi ve kullanılması konularında performans kriterleri esas alınarak ölçüm yapılır. Performansın ölçümünde kullanılan performans kriterleri performans denetiminin gerçekleştirilmesinde denetim kriteri olarak kullanılır. Denetimde kullanılacak kriterler kurumun görev, amaç ve hedefleriyle bağlantılı olarak söz konusu performans kriterlerinden oluşturulur.

Denetim kriterleri; sistemlerin ve metotların yeterliliğinin, faaliyetlerin verimliliğinin, etkinliğinin ve tutumluluğunun ve maliyet etkinliğinin kıyasen değerlendirildiği mantıksal ve gerçekçi performans ve kontrol standartlarıdır¹⁶⁶. Performans denetimlerinde genel geçer denetim kriterleri bulunmamaktadır. Her bir denetim görevi için, kurumun yapısı, görevleri, amaçları, hedefleri gibi hususlar göz önünde bulundurularak çeşitli ölçütler oluşturulur ve denetimler bu çerçevede yürütülür. Bununla birlikte, denetimlerde kullanılabilecek genel bazı kriterler de bulunmaktadır. Kriterler konusunda genel kriterler, özel kriterler, iyi uygulama örnekleri şeklinde bir tasnif de yapılmaktadır.

Performans denetiminin kriterleri olarak verimlilik, etkinlik ve tutumluluk değerlendirmesinden oluşan geniş bir çerçeve çizilebilir. Amaç istenen hedeflerin etkin olarak gerçekleştirilmesinde kaynakların tutumlu ve verimli kullanılma derecesini incelemektir. Performans denetiminin içeriği ve temel özellikleri değişmezken, gerekli olan teknik ve kriterler olaydan olaya değişiklik göstermektedir. Performans denetimlerinde kullanılması genel kabul gören yaklaşım çok sayıda faktörün bileşkesi olarak ortaya çıkan bir yaklaşım benimsenmesidir¹⁶⁷.

¹⁶⁶Arife COŞKUN; "Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması", **XV. Maliye Sempozyumu, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Antalya**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İBF, 2000, s. 283.

¹⁶⁷ABİD; a.g.e., s. 113.

Öte yandan, kamudaki performans denetimlerinde denetimin üç unsuru (verimlilik, etkinlik ve tutumluluk) konusunda her alanda uygulanabilecek/ kullanılabilir ortak, genel geçerli standartlar/kriterler bulunmamaktadır. Bir başka deyişle, denetlenen herhangi bir faaliyetin/projenin verimli, etkin veya tutumlu yürütüldüğünü anlayabilmek için kullanılabilir hazır standartlar yoktur.

Bu nedenle, performans denetiminde çok fazla yargı gereklidir ve bu yargılar, örneğin yönetim kalitesi, çalışan elemanların yetenekleri, uygulanan program ve proje türleri, kaynakların yeterliliği, faaliyet ve işlemler üzerindeki kısıtlamalar da kapsayan yasa ve kurallar gibi organizasyonun kendine has özellikleri göz önüne alınarak her bir denetim görevi için oluşturulması gerekmektedir¹⁶⁸.

Kamu idarelerinin kendilerinin de özel bazı performans standartları geliştirmiş olması mümkündür. Bu durumlarda, denetimlerde bunlar da gerektiğinde uyarlanarak göz önünde bulundurulur. Eğer idarelerin belirlenmiş amaç ve kriterlere karşı gerçekleşen performansı ölçmek için geliştirilmiş yöntemleri yoksa performans denetimi yapan denetim elemanının bu konuda denetime esas alınacak kriter ve yöntemleri belirlemesi gerekecektir. Bu noktada, performans denetiminde performansın değerlendirilmesinde esas alınacak kriterlerin önemi açıkça ortaya çıkmaktadır.

D. Kamuda Kesiminde Performans Ölçümü ve Denetimindeki Güçlükler

Kamu kesiminde performansın ölçümü ve değerlendirmesi konusu, iktisat disiplini ile kamu yönetimi disiplinin arakesitinde bulunmaktadır. İktisat biliminin etkinlik, verimlilik, tutumluluk gibi kavramlar temeline dayanan performans kriterleri çeşitli ölçme teknikleri ile belirli kamu hizmetlerine uygulanarak performans değerlendirmesi/denetimi yapılırken, aynı zamanda kamu hizmetinin sunulduğu idari birimin organizasyon yapısı da sonucu etkileyici bir faktör olmaktadır¹⁶⁹.

¹⁶⁸Ellsworth H. MORSE; "Verimlilik ve Ekonomiklik Denetlemesi", Necat Karabakal (çev.), **Denetim Teknikleri (Makaleler)**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1987, s. 15.

¹⁶⁹Hülya KIRMANOĞLU ve Murat ÇAK; "Kamu Kesiminde Performans Ölçümü", **XV. Maliye Sempozyumu, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Antalya**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İBF, 2000, s. 316.

Performans değerlendirmeleri ve denetimleri farklı kriterler esas alınmak suretiyle yapılan ölçümler çerçevesinde yapılabilir. Ancak, tüm kriterlerin kamu sektöründeki kurumlara uygulanması uygun gözükmemektedir. Kamu sektörünün performansının değerlendirilmesinde ve denetiminde verimlilik, etkinlik, tutumluluk, kalite gibi unsurlar önem kazanmaktadır. Bununla birlikte bu kavramlar çerçevesinde yapılacak performans ölçümlerinde kamuda bazı güçlükler yaşanabilmektedir¹⁷⁰.

Kamuda performansın ölçümünde kullanılacak performans ölçülerinin, göstergelerinin belirlenmesindeki güçlükler performansın ölçülmesini, değerlendirilmesini ve denetlenmesini zorlaştırmaktadır. Kamusal niteliği ağır basan programların yararlarını ve sonuçlarını ölçmekte neden-sonuç bağının kurulamaması, performansın izlenmesinde esas alınacak verilerin üretilmesini güçleştirmektedir. Ölçütlerin geliştirilmemiş olması, geliştirilenler üzerinde mutabakat sağlanmaması, ölçümlerde yararlanılacak uzman personel ihtiyacının karşılanamaması gibi hususlar etkin denetim yapılmasını engelleyen kısıtlar olarak ortaya çıkmaktadır¹⁷¹.

Program etkinliğinin denetlenmesinde sık karşılaşılan bir sorun, kuralları koyanların veya kurumların, yöneticilerin standart veya performans ölçütleri koymadaki hatası veya başarısızlıęıdır¹⁷². Bu nedenle, denetimlerde; kuruluşun, programın ana hedeflerinin, esas sorumluluklarının çok açık bir şekilde belirlenmesi, etkin bir performans ölçümü için esas alınabilecek kriterlerin araştırılıp belirlenmesi, kurumun performansını etkileyen içsel ve dışsal faktörlerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi, yönetimin kendi performansını ölçmek için yaptığı öz değerlendirmelerin, bu konudaki başarı ve başarısızlıkların, eksikliklerinin gözden geçirilmesi gereklidir.

Kamu idarelerinin performanslarının ölçülmesine yönelik olarak çeşitli yöntemler kullanılmak suretiyle etkinlik ölçümü yapılabilmeyle birlikte bu çalımsalar

¹⁷⁰Mehmet Cahit GÜBAN; **Kamu Hizmetlerinde Performans Ölçümü Türkiye'deki Kamu Üniversiteleri için Bir Performans Ölçümü Uygulaması**, Ankara: Hacettepe Üniversitesi Yayınları, 2005, s. 150.

¹⁷¹Nihat FALAY; "Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü: Bir Ön Çalışma", **XV. Maliye Sempozyumu, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri, Antalya**, 15-17 Mayıs 2000, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İBF, 2000, s. 385.

¹⁷²Martin IVES; "Performans Denetimi: Bazı Pratik Teknikler", Necat Karabakal (çev.), **Denetim Teknikleri (Makaleler)**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1987, s. 29.

sonucunda tespit edilen değerlerden, sonuçlardan yararlanılması aynı ölçüde kolay olmamaktadır. Ayrıca, araştırma yönteminin niteliği, seçilen kriterler de sonuca büyük oranda tesir etmektedir. Etkinlik değerleri esas alınarak idareler arasında bir sıralama yapılabilirse de bu sonuçlar esas alınarak kaynak tahsisi yapılması, ya da kısıtlamalara gidilmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Keza, idarelerin yapılarının, kaynaklarının, çalışma koşullarının da değiştirilmesinde de çeşitli güçlüklerle karşılaşmaktadır.

Örneğin, bir çalışmada¹⁷³ Türkiye’de faaliyet gösteren 50 Devlet üniversitesinin göreceli etkinliklerini belirlemek için Veri Zarflama Analizi yöntemi kullanılarak 2003 ve 2004 yıllarına ait veriler kullanılarak üniversitelerin her iki yıla ait performansları değerlendirilmiş ve elde edilen sonuçlar mukayese edilmiştir¹⁷⁴. Ancak, çalışmanın sonuç kısmında bir ayrıntılı bir değerlendirmeye yer verilmemesi ve daha ayrıntılı analizlerin ileride yapılacak çalışmalarda ortaya konulabileceğinin belirtilmesi de kamuda performans ölçümü yapma ve bu ölçümler sonucunda gerçekçi analizler yapmanın güçlüğüne işaret etmektedir. Performans ölçüm kriterleri sektörlere göre değişiklik gösterebilmektedir.

Bununla birlikte, maliyet/finansal performansı ile kalite performansı genel geçerliliği bulunan kriterler olarak kabul edilmektedir. Performans kriterleri içsel veya dışsal kriterler olarak belirlenebilmektedir. İçsel kriterler kurum içinde geliştirilmekte ve ölçülmekte iken, dışsal performans kriterlerinin belirlenmesi ve ölçümü kuruluşlardan bağımsız kurum dışı organizasyonlar tarafından yapılmaktadır. Performans ölçümünün yapılabilmesi evvela bu konuda kriterlerin belirlenmiş olmasını gerektirmektedir. Sektörler, faaliyetler/hizmetler itibarıyla çeşitli ölçüm kriterleri geliştirilmiş olmakla beraber¹⁷⁵, bu kriterlerin kurumsal ölçümler yapılmadan önce gözden geçirilmesi ve kurumun görev ve faaliyet alanı çerçevesinde belirlenmesi önemlidir¹⁷⁶.

¹⁷³Bilal TOKLU ve diğerleri, “Türkiye’de Devlet Üniversitelerinin Performanslarının Değerlendirilmesi ve Göreceli Etkinliklerinin Belirlenmesi”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı: 2006/2, s. 29.

¹⁷⁴TOKLU ve diğerleri, s. 29.

¹⁷⁵ Sağlık kurumlarında performans ölçüm kriterleri için bkz: Menderes Tarcan, “Sağlık Kurumlarında Performans Ölçüm Kriterleri: Gözden Geçirme ve Araştırma Önerileri”, **Verimlilik Dergisi**, Sayı: 2006/2, ss. 93-129.

¹⁷⁶Türkiye’deki kamu üniversiteleri için yapılan bir performans değerlendirmesi ve değerlendirmeye esas performans göstergeleri hakkında detaylı bilgi için bkz: Güran, ss. 158-180.

VI. PERFORMANS DENETİMİNİN UYGULANMASI

Performans denetiminin uygulanması oldukça zor bir süreçtir.

A. Denetimin Süreci

Bağımsız ve disiplinli bir mesleki faaliyet olarak gerçekleştirilen denetim uygulamalarının yürütülmesinde genel kabul gören standart ve yöntemler bulunmaktadır. Denetim standartları ve metodolojisi denetim faaliyetinin belirli bir sistematik çerçevesinde ve belli kurallara, usullere uyularak yürütülmesini gerektirmektedir. İç ve dış denetim birimleri tarafından yürütülen mali denetimler ve uygunluk denetimlerinde olduğu gibi performans denetimi uygulamalarında da denetimin metodolojisine ilişkin bu standart ve yöntemlere uyulmaktadır. Performans denetimi diğer denetimler gibi dört temel asamadan oluşmaktadır. Bu aşamalar; 1-)Planlama, 2-)Uygulama, 3-)Raporlama ve 4-)İzlemeden oluşmaktadır. Denetim, bu dört safhada yapılan kapsamlı çalışmalarla sonuçlandırılır. Planlama, denetim konusunun seçimi, yapılması gerekli işlerin planlanması ve programa bağlanmasını içerir. Uygulama aşamasında, denetim bulguları/kanıtları toplanır, analiz edilir ve öneriler geliştirilir. Raporlama safhasında bulgular ve yapılan analizler çerçevesinde geliştirilen tavsiyeler belli kurallar çerçevesinde rapora bağlanır ve ilgili mercilere sunulur. izleme safhasında ise denetim sonuçlarının takibi yapılır¹⁷⁷.

B. Performans Denetiminde Kullanılan Teknikler

Niteliği gereği bir inceleme ve bunun nihayetinde yapılan değerlendirme faaliyeti olan denetimin sonucunda; oluşan kanaatin geçerli, doğru ve yeterli bilgilere dayanması yani denetim bulgularının kanıtlara dayanması gerekmektedir. Denetim bulgularını desteklemek üzere çeşitli bilgilerin/kanıtların¹⁷⁸ toplanması gerekmektedir. Denetim için ihtiyaç duyulan amaca uygun bilginin elde edilmesi için çeşitli yöntemler kullanılabilir.

¹⁷⁷KHAN; Performans Denetiminin Esasları, s. 76.; KÜBALI, Performans Denetimi Kavram, İlkeler , s.61.; ÖZER; Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından değerlendirilmesi, s. 96.; DEMİRBAŞ, s. 108.

¹⁷⁸Performans denetimlerinde kanıt ve dokümantasyon hakkında detaylı bilgi için bkz: ASOSAI (Asya Sayıştaylar Birliği) Performans Denetimi Rehberi, Sacit YÖRÜKER ve Baran ÖZEREN (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2002; İsveç Sayıştay Performans Denetimi El Kitabı Teori ve Uygulama, Tolga DEMİRBAŞ (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2001.

Performans denetimi mahiyeti, kapsamı ve niteliği itibariyle düzenlilik denetimlerinden farklı olarak başkaca denetim araçlarının, tekniklerinin de kullanılmasını gerektiren geniş kapsamlı bir denetim uygulamasıdır. Bu nedenle, denetim uygulamalarında birçok farklı disiplinlerden ve araçlardan yararlanılması zorunlu olmaktadır.

Performans denetimlerinde, planlama aşamasında belirlenen potansiyel önemli konular hakkındaki denetçi görüşlerini kanıtlamak için çok sayıda mali ve mali olmayan verilerin toplanması gerekmektedir. Temel veri kaynakları mali tablolar ve kurum dosyaları olmakla beraber, bunun dışında geleneksel olmayan bazı veri kaynakları ve metotlarda bulunmaktadır. Bu veriler niceliksel ve niteliksel olmak üzere iki tip olabilir. Performans denetimleri performansa yönelik değerlendirmeleri içerdiğinden niceliksel veriler yanında, kurumsal şartlar, insanların içinde bulunduğu sosyal, ekonomik ve fiziki çevre gibi niteliksel verilerin de toplanması ve analiz edilmesi gerekmektedir¹⁷⁹. Veri toplama konusunda, yapılandırılmış sosyal araştırmalar, mevcut kayıtlar ve istatistikler, proje izleme raporları, girdi ve çıktı süreçlerinin ölçümü, kapsamlı mülakatlar, grup mülakatları, katılımcı gözlemi, uzman değerlendirmesi gibi çeşitli metotların kullanılması mümkündür¹⁸⁰. Tabii olarak bunların da uygun yöntemler kullanılarak analiz edilmesi ve değerlendirmelerin bu çerçevede yapılması gerekmektedir.

Performans denetiminde denetimin konusu, niteliği ve amacına uygun olarak çok çeşitli veri analiz metotları kullanılmaktadır¹⁸¹. Kanıt toplama araçları/yöntemleri olarak da adlandırılan bu araçlar; mülakatlar, anketler (soru kağıtları), doküman toplama ve belge incelemeleri, yönetim bilgi sisteminden yararlanma, sahada yapılacak gözlem ve fiziki incelemeler, performans ölçüleri ve göstergelerinin değerlendirilmesi, zaman serilerinden yararlanılması, örnekleme, örnek olay incelemeleri, analitik incelemeler, gerekli görülen durumlarda uzman görüşünden yararlanma, dışsal kaynakların taranması şeklinde sayılabilir¹⁸². Performans

¹⁷⁹Muhammad Arkam KHAN; "Performans Denetiminde Veri Toplama", Arife Coşkun ve Murat Toker (çev.), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 33, (Nisan-Haziran 1999), s. 168. Muhammad Arkam Khan'ın "Data Analysis in Performance Auditing" adlı kitabının ilgili bölümünün çevirisidir

¹⁸⁰Performans Denetiminde Veri Toplama, ss. 168-172

¹⁸¹Muhammad Arkam KHAN; "Performans Denetiminde Veri Analizi: Ekonomistlerin Teknikleri", Arife Coşkun ve Murat Toker (çev.), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 35, Ekim-Aralık 1999, 155-162. Muhammad Arkam Khan'ın "Data Analysis in Performance Auditing" adlı kitabının ilgili bölümünün çevirisidir.

¹⁸²KUBALI; Performans Denetimi Kavram, İlkeler..s.100-105.;ÖZER; Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, ss. 102-106.; DEMİRBAS; a.g.m., ss. 125-129.

denetimi uygulanırken sistem odaklı ve sonuç odaklı olmak üzere iki farklı denetim yaklaşım kullanılabilir. Bazı durumlarda ise iki yaklaşımın bir arada kullanılması daha uygun olmaktadır¹⁸³.

Denetim yaklaşımı, önceden belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için denetimin nasıl yürütüleceğine gösterir. Denetimde izlenecek yaklaşım, denetlenen kurumun, faaliyetin, programın, projenin niteliği ve hedefleri özelliği göz önünde bulundurularak tespit edilir¹⁸⁴. Denetim görevinin kapsamı, kurumun yapısı gibi unsurlar da dikkate alınır. Performans denetimi, “herkese uyan tek beden” tarzındaki bir yaklaşımla bağdaşmamakta, farklı inceleme türleri, farklı yaklaşımları, farklı bütçeleri ve farklı raporlama usullerini gerektirmektedir¹⁸⁵. Bu nedenle, denetimde kullanılacak yaklaşım ve metodoloji her denetim göreviyle bağlantılı olarak denetçiler tarafından belirlenir.

C. Performans Denetimi İçin Gerekli Koşullar

Performans denetiminin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için, zorunlu olmayan, bazı koşulların varlığı gerekmektedir.

Bu araç ve yaklaşımları¹⁸⁶; Kamuda performans yönetimine geçilmesi, stratejik planlama ve performans esaslı bütçelemeye dayanan bütçe sistemi, hesap verme sorumluluğu, performans bilgisi sağlayan bir performans ölçüm sistemi, tahakkuk esaslı bir muhasebe ve raporlama sistemi, denetimin bağımsızlığı, performans denetimi konusunda açık yasal yetkinin varlığı, yeterli nitelik ve niceliğe sahip personel, rapor sonuçlarının izlenmesine yönelik iyi işleyen bir takip/izleme sistemi, kamuda performans denetimine pozitif yaklaşım gösterilmesi, şeklinde sıralayabiliriz.

¹⁸³ ABİD, **a.g.e.**, s. 115.

¹⁸⁴ KUBALI, **a.g.m.**, s. 47.

¹⁸⁵ Sacit, YÖRÜKER (çev.); İngiltere Sayıştayı (NAO), Performans (Paranın Değerinin Karşılığı) Denetim Kılavuzu, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2006, s. 3. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn54ParaDeger.pdf> (01 Kasım 2009)

¹⁸⁶ DEMİRBAS, **a.g.m.**, s. 137-153.; KUBALI; **Performans Denetimi Kavramı İlkeler**, ss. 124-128.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU KAPSAMINDA PERFORMANS DENETİMİ

I. 5018 SAYILI KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNU ÖNCESİ DENETİM FAALİYETLERİNİN GENEL DURUMU

Türk kamu yönetiminde denetim birimleri, 3046 sayılı Bakanlıkların Kuruluş ve Görev Esasları Hakkında Kanun ve idarelerin kendi teşkilat kanunları ile kurulmuştur. Denetim birimlerinin çalışma usul ve esasları ise teşkilat kanunlarındaki hükümlere dayanılarak çıkarılan tüzük ve yönetmeliklerle belirlenmiştir. 3046 sayılı Kanunla kamu idarelerinde denetim birimi olarak sadece teftiş kurulları öngörülmüşken, idarelerin teşkilat kanunlarıyla teftiş kurullarının yanı sıra genel müdürlük kontrolörlükleri ve il düzeyinde görev yürüten denetmelikler kurulmuştur. Teşkilat kanunları ile genel müdürlük kontrolörlüğü kurulan idarelere örnek olarak; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Kültür ve Turizm Bakanlığı ve Gümrük Müsteşarlığı verilebilir.

Ayrıca kamuda teftiş kurulları gibi örgütlendirilen, benzer görev ve yetkilerle donatılan kontrolörlük birimleri de bulunmaktadır. Bunlar, Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Dış Ticaret Kontrolörleri Kuruludur.

Bakanlık teftiş kurulları, bakanlıkların merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatına dahil tüm birimlerin faaliyet ve işlemleri üzerinde teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma yapabilme görev ve yetkisine sahip iken, ana hizmet birimi olan genel müdürlüklerin kontrolörleri ise, sadece bağlı oldukları genel müdürlüğün faaliyet ve işlemleri üzerinde teftiş, denetim, inceleme ve soruşturma görev ve yetkisine sahiptir.

Türkiye’de denetim kavramlarında olduğu gibi, denetim organlarını sınıflandırmasında da bir karmaşa bulunmaktadır. ilgili denetim organlarının denetim alanları ve denetim yetkileri son derece geniş olarak belirlenmiş, ancak uygulamada denetim alanları ve denetim yetkileri fiilen sınırlandırılmıştır. Çünkü bir denetim

organının çok geniş bir denetim yetki ve göreviyle donatılmış olması, bu görev ve yetkilerin tamamının kullanılabilirliği veya rasyonelliği bakımından teorik ve pratik düzeyde gerçekleştirilebilmesi çok olanaklı değildir. Türkiye’de denetim organları denetim yetkilerini büyük çoğunlukla bir üst makamdan emir veya onay almadan kullanamamaktadır. Bu da denetim kurumlarına verilen denetim görev ve yetkilerin gerçekleştirilmesinde büyük güçlükler ortaya çıkmakta, hatta bizzat denetim kavramının kendisinden beklenen fonksiyonların da zayıflamasına hatta yok olmasına neden olabilmektedir¹⁸⁷.

Ayrıca; kamu gelir ve giderinin önemli bir bölümü denetlenmemektedir. Fonlar ve bazı Döner Sermaye işlemleri kamuda denetlenmeyen alanların basında gelmektedir.. Kamuda ehliyetten, silah ruhsatına, nüfus kaydından, tapu tesciline kadar işlemler sırasında hiç de küçük olmayan meblağlar vakıf veya dernekler adına tahsil edilir. Bu vakıflar, yalnızca Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün denetimine tabidir¹⁸⁸.

Görüldüğü gibi 5018 sayılı Kanun öncesinde Türk Kamu Yönetimi’nde denetim sistemi içinde tam anlamıyla homojen bir denetim birimi bulunmamaktadır.

II. 5018 SAYILI KAMU YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUNU ORTAYA ÇIKARAN NEDENLER

Mevcut teftiş ve denetim sistemimiz uzun süredir gerek yapılanması gerek fonksiyonlarını yerine getirememesi nedeniyle ciddi eleştiriler almıştır. Yönetim ve denetim sistemi ve anlayışındaki çarpıklık ve yanlışlıklar söz konusu eleştirilerin kaynağını oluşturmaktadır.

Çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından mevcut denetim sistemine getirilen eleştirilere bakıldığında; kamu denetimine ilişkin belirlenen kuralların mesleki nitelikte olmadığı, faaliyetlerin kurallara uygunluğunu sağlamanın yönetimin yükümlülüğünde olmasına rağmen usulsüzlük ve yolsuzlukla mücadelenin denetim mekanizmasına bırakıldığı, denetimin hataları bulmaya, sorumluları cezalandırmaya

¹⁸⁷Yusuf SAHAN; “5227 ve 5018 ile tartışılan Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış” <http://www.sskteftis.org/yazi/denetim.htm> (09.09.2009)

¹⁸⁸Devlet Denetim Elemanları Derneği; “Denetimin ve Denetim Elemanlarının Sorunları” <http://www.denetde.org.tr/sorun.htm> (13.09.2009)

yoğunlaştığı, bu nedenle rehberlik yönünün eksik kaldığı, iç ve dış denetim yapısı ve işleyişinin son derece karmaşık olduğu ve farklı fonksiyonların iç içe geçmiş olduğu, denetimin kabul görmüş tanım ve standartlardan uzak, sorunlu ve sorun yaratır bir yapı içerisinde, etkisiz ve belirsiz bir fonksiyon olarak daha çok teftiş anlayışı ile yürütülen bir konumda olduğu ve denetimin idareden bağımsız bir fonksiyon olarak yer almadığı, yönetimlerin hesap verme anlayışı oluşmadığından denetimin yeterli anlamını kazanamadığı gibi konular öne çıkmaktadır¹⁸⁹.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Raporunda da kamu denetiminin genel sorunları şu şekilde sıralanmıştır¹⁹⁰:

- Kamu mali yönetimimizin çağdaş yönetim anlayışının ilke ve gereklerini karşılamaktan uzak oluşunun denetimi olumsuz etkilemesi,
- Yolsuzlukların önlenmesinde ve yolsuzluklar için caydırıcı bir ortam yaratılmasında denetimin yeterince etkili olamaması,
- Denetim mesleğinin yeterince gelişmemiş olması,
- Denetim birimleri ve denetim elemanları açısından bağımsızlık kavramının yerli yerine oturmamış olması,
- Denetimsiz alanların ve faaliyetlerin bulunması ve denetimi kısıtlayan uygulamaların olması,
- Denetimin stratejik plan temelinde önceliklere göre yürütülmemesi,
- Çağdaş denetim uygulamalarının yeterince yaşama geçirilmemiş olması,

¹⁸⁹Akif AKŞAM; “İç Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları”, T.C. BAŞBAKANLIK Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı Yayınlanmamış Yeterlilik Tezi, Ankara, 2005. s.103

¹⁹⁰DPT; “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu” Ankara, 2000, s.97-107.

- İç kontrol kavramının yerleşmemiş olması ve iç kontrol ile denetim ilişkisinin uygun bir zemine oturtulamamış olması,
- Denetim metotlarının ve tekniklerinin tam anlamıyla kalıcı hale getirilmemiş olması,
- Denetçinin mesleki gelişimine ve hizmet içi eğitimine süreklilik temelinde ve sistematik bir biçimde yaklaşılmamış olması,
- Denetimde bilişim teknolojisi imkânlarından gerektiği şekilde ve sistemli olarak yararlanılamaması,
- Denetim organizasyonları arasında iletişimin, koordinasyonun ve işbirliğinin bulunmayışı,
- Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve açık olmaması başlıca sorunlardır.

Bunlara ek olarak 1050 sayılı Kanunla ihdas edilen Türk kamu mali yönetim ve kontrol/denetim sistemine denetimle ilgili olarak getirilen diğer eleştiriler şunlardır¹⁹¹.

- Kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmaması, sistemde bunu sağlayacak ve gözetleyecek müesseselerin öngörülmemiş olması,
- Kamu harcamalarındaki israf, yolsuzluk ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan suiistimalleri önleyecek nitelikte bir sistem oluşturulmamış olması,
- Mevcut denetim sisteminin çağdaş denetim yaklaşım ve araçlarından uzak kalması, kamu idarelerinde iç denetim sisteminin kurulmamış olması, iç ve dış denetim standartlarının oluşturulmamış olması, performans denetimi yapılmaması (pilot çalışmalar harici), geleneksel denetim anlayışının hâkim olması ve sadece evrak üzerinde yapılan uygunluk denetimine yoğunlaşılması.

¹⁹¹Ekrem CANDAN, "Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I", **Vergi Dünyası**, Sayı: 295, Mart 2006, s.189,190.

Yukarıda belirtilen denetim ile tüm sorunların, Türkiye’de 1910 ve değiştirilmiş hali ile 1927 yılından beri kamu mali yönetimi alanında uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununu yürürlükten kaldıran 2003 yürürlük tarihli 5018 sayılı Kanun ile ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

5018 Sayılı Kanun 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiştir. 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır. 01.01.2005 tarihinden itibaren bütünüyle yürürlüğe girmesi gerekirken bütçenin hazırlanması ile ilgili maddeleri ile 832 sayılı Sayıştay Kanununun vize ve tescil ile ilgili hükümlerini yürürlükten kaldıran maddeleri uygulanmaya başlanmış, diğer maddelerin yürürlüğü ise 2005 Mali Yılı Bütçe Kanunu ile bir yıl ertelenmiştir¹⁹². 5018 sayılı kanun kapsamı sadece genel ve katma bütçeli kuruluşlarda değil, uluslararası sınıflandırmaya uygun olacak şekilde genel bütçe kapsamında dâhil idareler, özel bütçeli kapsamındaki idareler ve düzenleyici ve denetleyici kurumlardan oluşan merkezi yönetim bütçesi ile sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamına dâhil kamu idarelerinden oluşmaktadır¹⁹³.

Kanunda, 5436 Sayılı Kanun ile bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerle birlikte 5018 sayılı Kanun tüm hükümleri ile 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır. 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde değişiklik yapılmasının genel gerekçeleri ise şu şekilde açıklanmaktadır¹⁹⁴:

- Avrupa Birliği (AB) adaylık ve müzakere süreci ile ulusal ve uluslararası belgelerdeki yükümlülükler
- Kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve mali saydamlığın sağlanması,
- Mali politikaların ve önceliklerinin belirlenmesi,
- Kaynakların belirlenen politikalara uygun tahsisi,
- Kaynaklarının ekonomik, etkin, verimli şekilde kullanımının hayata geçirilmesi.

¹⁹²http://sgb.meb.gov.tr/yayinlar/5018_SAYILI_KAMU_MALI_YONETIM_ve_KONTROL_KANUNUNUN_GENEL_DEGERLENDIRILMESI.pdf (04.03.09).

¹⁹³HASTÜRK, Mesut. “Stratejik Planlama Ve Performans Esaslı Bütçeleme” s.14. <http://www.erkankaraarslan.org/includes/UserFiles/users/admin/File/4%20Nolu%20Makale.pdf> (04.03.09).

¹⁹⁴ http://www.tesev.org.tr/etkinlik/Ferhat_Emil_sunum.ppt (01.03.09).

Bu doğrultuda dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak, kamu harcama reformu kapsamında hazırlanan 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetiminde mali disiplin, hesap verebilirlik ve mali saydamlık hedeflenerek kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere Türkiye’de de performans esaslı bütçelemeye geçiş öngörülmüştür¹⁹⁵.

5018 sayılı Kanun ile getirilen performans esaslı bütçeleme; kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedefleri belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları performansa dayalı olarak raporlayan bir bütçeleme sistemidir¹⁹⁶.

AB adaylık ve müzakere süreci ile ilgili olarak Helsinki Zirvesinden bir yıl sonra, 2000 yılı Aralık ayındaki Nice Zirvesinde, Türkiye’nin Katılım Ortaklığı Belgesi onaylanmış ve 2001 yılı Mart ayında AB Resmi Gazetesinde yayımlanmıştır¹⁹⁷.

Bu belgede mevcut mali kontrol sisteminin iyileştirilmesini de içeren tam üyelik için gerekli siyasal ve ekonomik yükümlülükler belirtilmiştir. Bu kapsamda, 2005 yılı sonuna kadar olan orta vadede tez konumuz çerçevesinde;

- İç ve dış mali kontrol için yasal çerçevenin tamamlanması,
- İç denetim/kontrol fonksiyonlarını koordine etmek için yürütme bünyesinde merkezi bir organ kurulması,
- Harcamacı kuruluşlar bünyesinde iç denetim/kontrol üniteleri kurulması,
- İç denetçilerin merkezi ve adem-i merkezi seviyede ve harcama öncesi mali kontrol için fonksiyonel bağımsızlığın sağlanması,

¹⁹⁵ Ertan ERÜZ; “Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans esaslı Bütçeleme” s.61.

<http://www.bumko.gov.tr/PEB/Genel/Default.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EFEB63B1F6541B1AB6> (29.05.09)

¹⁹⁶ERÜZ; **a.g.m.**, s.64.

¹⁹⁷Hüseyin GÖSTERİCİ; “Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 295, Mart 2006, s.177.

konuları, kamu mali kontrol sisteminin iyileştirilmesi sürecinde, Türkiye için ulaşılabilecek hedefler olarak tanımlanmıştır¹⁹⁸.

Katılım Ortaklığı Belgesine karşılık, Türkiye 2001 yılı Mart ayında yürürlüğe giren bir Ulusal Program hazırlamıştır. Programın “Mali Kontrol, Mali ve Bütçesel İşler” başlığı altındaki bölümde, ülkemizdeki mevcut kamu mali kontrol sisteminin içinde bulunduğu durum anlatılmış ve sistemi iyileştirmeye dönük olarak;

- Kamu kurumlarının bütünü için uygulanacak bir iç mali kontrol sisteminin yeniden geliştirilmesi,
- Denetim birimlerinin ve elemanlarının bağımsızlığını geliştirecek mekanizmaların oluşturulması,
- Denetim metodolojisi ve denetim kılavuzlarının mümkün olduğunca standart olarak hazırlanması ve AB'ye uyum çerçevesinde temel ilkelerin uyumlaştırılmasının sağlanması,
- Denetimin, etkili bir muhasebe ve raporlama sistemine dayandırılması, yapılacak düzenleme ile denetim sonuçlarının açık ve ulaşılabilir olması,
- Yeterli denetim personelinin görevlendirilmesi yanında, bu personelin yetenek, bilgi (yabancı dil gibi) ve tecrübelerinin belli bir düzeyin üzerinde olması,
- Risk analizi temelinde ön-kontrolleri yapacak şekilde ek düzenlemelerin sisteme dâhil edilmesi,
- Denetimi hızlandırıcı ve denetim sonuçlarının etkinliğin artırıcı yönde iyi tasarlanmış bir koordinasyon ve bilgi akış sisteminin geliştirilmesi,
- yönündeki taahhütlerimiz ortaya konulmuştur¹⁹⁹.

¹⁹⁸GÖSTERİCİ; a.g.m., s.177.

¹⁹⁹GÖSTERİCİ; a.g.m., s.178.

III. 5018 SAYILI YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİ VE KONTROL KANUNUN AMACI

1997 yılında Doğu Asya'da yaşanan mali krizin tartışılması sürecinde geliştirilen yaklaşımlardan biri de, ekonomide yaşanan gelişmelerin ve mevcut yapının resmini verecek olan bilginin üretilmesinde karşılaşılan problemlerdi. Bu anlamda piyasalarda yeterli açıklığın ve şeffaflığın olmaması krizin nedenlerinden birisi olarak gösterilmişti.

Çok yönlü tartışmalara konu olan bu yaklaşım hem özel hem de kamu sektöründeki aktörlerin piyasaya karşı olan sorumluluklarının tekrar gözden geçirilmesini gündeme getirmiştir. Bu anlamda ekonomideki en büyük aktör olan ve siyasi yapıdaki rolü ile ekonomideki parametrelere somut müdahalesi olan devletin bu anlamda incelenmesi odak noktası olmuştur. Bu çerçevede, devletlerin hesap ve işlemleri konusunda açık olmaması, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına göre bilginin üretilmemesi piyasa ekonomisi kurallarının yeterince etkin çalışmasını engelleyen temel faktörlerden birisi olarak tanımlanmıştır²⁰⁰.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir²⁰¹.

Bütün bunların sağlanabilmesi için, hesap verebilen mali saydamlığa sahip kamu yönetimi sisteminin yeniden kurulması gereği ortaya çıkmaktadır. Yeni kurulacak çağdaş sistem uluslararası standartlara sahip yine çağdaş bir denetim sistemi ile denetlenebilecektir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Avrupa Birliği uygulamalarına ve uluslararası standartlara uygun ve etkin işleyen bir kamu iç mali

²⁰⁰Yasemin HÜCRAN, Emine KIZILTAS, H. Hakan YILMAZ; **Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde? IMF iyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme** http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_maliye_metin_tebliğ3.php (13.05.2009)

²⁰¹Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu genel bakış" <http://www.hukuki.net/kanun/5018.15.text.asp> (12.06.2009)

kontrol sisteminin oluşturulmasına yönelik olarak öngörülen konular aşağıdaki gibi sıralanabilir²⁰².

- Kamu idarelerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygun faaliyet göstermesini, kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin ekonomik, etkin ve verimli bir şekilde yönetilmesini, her türlü mali karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesini, karar oluşturmak ve izlemek için zamanında ve güvenilir bilgi edinilmesini, kontrol ve denetim faaliyetlerinin nesnel risk yönetim analizlerine göre belirlenmiş en riskli alanlar üzerinde yoğunlaşmasını sağlayacak bir kamu iç kontrol sistemi oluşturulacaktır.

- Etkin bir kontrol sistemi oluşturmak amacıyla, görev, yetki ve sorumluluklar dikkate alınarak mali işlemleri yürütecek olanların belirlenmesi, usulsüzlüklerin önlenmesi, belirlenmiş standartlara uyulması ve mali saydamlığın sağlanması için harcamacı kuruluşlarda yönetim sorumluluğuna sahip olanlarca gerekli önlemlerin alınması sağlanacaktır.

- İç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlıkları sağlanacak ve iç denetim, kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin, etkin, ekonomik, verimli, mevzuata ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olmasını sağlayacak şekilde yürütülecektir.

- Tasarıda, mali yönetimde saydamlık ve hesap verebilirliği sağlayacak ayrıntılı önlemler yer almaktadır.

- Muhasebe sistemi, karar, kontrol ve hesap verme süreçlerinin etkin çalışmasını sağlayacak şekilde oluşturulacaktır.

- Yönetim sorumluluğuna sahip olanlar, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında kayıp ve kötüye kullanımın önlenmesinden, kurum stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, belirlenmiş esas ve usuller ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanmasından ve sorumlulukları

²⁰² Osman SARAÇ; “**Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi**”, <http://193.255.144.134/calismalar/yayinlar/md/md148/kamumaliyonetimi.pdf> (18.09.2009)

altındaki kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamaktan sorumlu tutulacaktır. Diğer taraftan, yönetim sorumluluğuna sahip olanlar, idarelerinin amaçları, stratejileri, değerleri, taahhütleri ve yıllık performans planları konusunda her mali yıl başında kamuoyunu bilgilendireceklerdir.

- Harcama yetkilileri, harcamaların bütçe ilke ve esaslarına, kanun, tüzük ve yönetmelikler ile diğer mevzuata uygun olmasından ve ödeneklerin ekonomik, etkin ve verimli kullanılmasından sorumlu olacaklardır.

- İç denetim, genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak yürütülecektir.

- Dış denetim organı olarak Sayıştay Başkanlığının harcama öncesi kontrol fonksiyonunu bırakarak, harcama sonrası dış denetim üzerinde yoğunlaşması sağlanacak ve denetim kapsamı genişletilecektir²⁰³.

5018 Sayılı Kamu Yönetimi Ve Kontrol Kanunu'na göre Avrupa Birliği normlarına ve uluslararası denetim standartlarına uygun olarak denetimin yapılandırılması için, kararlaştırılan yenilikler aşağıdaki gibi sıralanabilir²⁰⁴.

- Teftiş kurulları ve denetim birimleri kaldırılarak, denetimin sadece iç ve dış denetim olarak ayrılıp örgütlenmesi ve mevcut farklı unvan ve statüdeki denetim elemanlarının durumlarına ve taleplerine uygun bir şekilde iç ve dış denetim organlarında görevlendirilmesi, teftişin ise idarelerin kendi hiyerarşisi içerisinde her yönetim kademesinde gerçekleştirilmesi,

- Dış denetimin işlevini yerine getirebilmesi için Sayıştayın dış denetim ve yargı fonksiyonlarının ayrılarak yeniden yapılandırılması gerekir,

- İç denetimin koordinasyonunu yürütmek için Maliye Bakanlığı bünyesinde Kamu İç Mali Denetim Kurulu oluşturulması,

²⁰³ **Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Ulusal Program**,2003, http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram_2003/Tr/doc/IV-28.doc (10.07.2009)

²⁰⁴ **Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Ulusal Program 2003** http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram_2003/Tr/doc/IV-28.doc (10.07.2009)

- Denetim iç Denetim ve Dış denetim olarak ikiye ayrılmış iç denetim için özellikle üst yöneticilerin sorumluluğunda iç denetim sistemi geliştirilmiş. Dış denetimin ise Sayıştay tarafından yapılması kararlaştırılmıştır.

IV. 5018 SAYILI YASAYA GÖRE PERFORMANS DENETİMİ

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde kamu harcama sürecini daha hızlı ve sağlam esaslara bağlamak, kamu mali yönetim sistemimizde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığın, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, verimlilik ve tutumluluğun sağlanması amacıyla 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır.

Bu kanun ile bütçe kapsamının genişletilmesi suretiyle bütçe hakkının en iyi şekilde kullanılması, bütçe hazırlama ve uygulama sürecinde etkinliğin artırılması, mali yönetimde şeffaflığın sağlanması, sağlıklı bir hesap verme mekanizması ile harcama sürecinde yetki ve sorumluluk dengesinin yeniden kurulması, etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve bu suretle çağdaş gelişmelere uygun yeni bir kamu mali yönetim sistemi oluşturulması öngörülmektedir²⁰⁵.

5018 sayılı Kanun, mali sistemi köklü bir şekilde değiştirmiştir. Getirilen en önemli değişiklik performansa dayalı mali yapıdır. Birkaç yıldır alt yapısı hazırlanan performansa dayalı mali yapı çalışmaları bu kanun ile somutlaştırılmıştır. Kanunun çıkarılma gerekçesi olarak, kamu mali yönetimindeki etkinsizlik, verimsizlik, ihtiyaçlara cevap verememe gibi sebepler ön plana çıkmaktadır. Bu Kanun ile getirilen düzenlemeler kamu mali yönetiminde “disiplini ve etkinliği” sağlamaya yöneliktir.

Kanun'un amacı kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamaktır. Kanun'da kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal düzenleme, yönetsel sistem ve

²⁰⁵ Atilla İNAN,; **5018 Sayılı Kanununa Göre Sorumluluk Düzeni ve Belediyelerde Uygulanması**, YYVD, c. 9, Temmuz 2004, sy. 7, s. 19.

süreçler olarak tanımlanmıştır(m. 3/1). Burada, ifade edilen etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik terimleri performans yönetiminin alt açımlarıdır. Dolayısıyla bu durumda mali yönetimin performansa dayalı olacağı yasal olarak hüküm altına alınmıştır²⁰⁶.

5018 sayılı Kanun ile zarardan sorumluluk konusunda zararın, sorumlularına ödettilmesi hükmü getirilmiştir. Böylelikle kamuyu zarara uğratanlar bu zararın bedelini ödeyecektir. Bu hüküm performansa dayalı yönetim anlayışı çerçevesinde getirilmiştir. Zira kamuda etkinlik ön plandadır. Kaynakların, zarara uğratmak suretiyle kaybı etkinsizliğe neden olacağı için bunun zarar verene ödettilererek telafi edilmesi öngörülmektedir.

Kanunda denetim konusunda getirilen en büyük yenilik performans denetimidir. Kanunda öngörülen düzenlemeye genel olarak bakıldığında, her kamu idari birimine bir iç denetim görevlisi memur edilerek ilgili kurumun Sayıştay'ın dış denetimine hazır hale getirilmesi planlanmıştır. Yani, kanunda belirtilen unvanlara sahip olanlar, bağlı buldukları kurumlarda ilgili mali yıl içerisinde denetim için gerekli alt yapı çalışmasını gerçekleştirerek, kurumun Sayıştay'ın dış denetimine veya performans denetimine hazır hale getirilmesini sağlayacaklardır. Getirilen bu düzenlemede denetim işlevinin bir kısmı ilgili kurumun kendi iç çalışmasına bırakılmıştır. Performans esaslı yönetimin bir gereği olarak harcamacı kuruluşların serbestisi genişletilmiştir.²⁰⁷.

Bilindiği üzere, 5018 sayılı Kanunun 41. maddesi, üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanmasını öngörmektedir. Buna göre; 5018 sayılı Kanunun 41. maddesinde "Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından idari sorumlulukları çerçevesinde her yıl faaliyet raporları düzenlenir. Bu raporlar, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanır. Harcama yetkilisi, birim faaliyet raporunu üst yöneticiye verir. Üst yönetici, birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare

²⁰⁶Ersan Öz, Ersin Kaplan; **Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması**, TİD, y. 77, y. 446, Mart 2005. S.246.

²⁰⁷Ersan Öz, Ersin Kaplan ; **a.g.e.**, S.260.

faaliyet raporunu hazırlar. İdare faaliyet raporu, Sayıstaya verilir ve üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının bir örneğini Maliye Bakanlığına, mahallî idareler ise İçişleri Bakanlığına gönderir. İçişleri Bakanlığı, mahallî idare faaliyet raporları üzerine değerlendirme raporu hazırlar, Sayıştay'a gönderir ve kamuoyuna açıklar. Bu Raporun bir örneği de Maliye Bakanlığına gönderilir". Belediye başkanı belediyenin üst yöneticisi olduğu için bu hüküm belediye başkanları içinde geçerlidir.

5018 sayılı Kanun ile getirilen yeniliklerden birisi de, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolünü yapan iç denetçilik kurumudur²⁰⁸.

Belediyelerin 5018 sayılı Kanunun kapsamında olduğu açıktır. Ancak, hangi mahalli idare kuruluşları veya birimleri bu Kanunun kapsamına dahil sorunun cevabı, Kanunun 3. maddesindeki mahalli idarenin tanımı ile verilmiştir. Kanunun mahalli idare; yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ve bunların kurdukları birlik ve idareyi ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. 1050 sayılı Kanundan farklı olarak il özel idare ve belediyelerin kurdukları birlikler ile belediyelere bağlı özel kanunla kurulan ASKİ, EGO, İSKİ, İETT gibi idareler de Kanunun kapsamına dahil edilmiştir²⁰⁹.

5018 sayılı Kanunun iç ve dış denetime ilişkin hükümleri gereğince, mahallî idarelerin diğer belediyeler veya her türlü kamu kuruluşları ile anlaşma veya birlik kurmak sureti ile yaptıkları hizmetler ve oluşturdukları her türlü kamusal kuruluşlar ile bir kamu tüzel kişisi ve kamu idaresi olan köyler de iç ve dış denetim kapsamında değerlendirilmelidir.

²⁰⁸Osman BOZOGLU; **İl Özel İdareleri ve Belediyelerde İç Denetçi Atamaları**, YYVD, c. 11, Kasım 2006, sy. 11, s. 28.

²⁰⁹Hayrettin GÜNGÖR; 5018 sayılı Kanun, YYVD, c. 8, Aralık 2003, sy. 12, s.3.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİ VE BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÖRNEĞİ

I. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİ

Yerel hizmetlerin merkezden plânlanması, yerel halkın ihtiyaç ve önceliklerinin belirlenmemesi, halkın istekleri doğrultusunda etkili bir plânlama yapılmaması, karar verme ve uygulamada gecikme, duyarsızlık gibi nedenler verimliliği ve etkinliği olumsuz etkileyen sorunlara neden olmaktadır²¹⁰. Bu bağlamda belediyeler için etkili bir denetim gerekecektir²¹¹.

Yasama, yürütme ve yargı denetimi, diğer tüm kamu kuruluşlarında olduğu gibi belediyeler üzerinde de; yasama organı adına Sayıştay tarafından, yürütme organı adına merkezi idarenin birimlerinde yer alan teftiş kurulları tarafından, yargı adına ise bağımsız mahkemeler tarafından yerine getirilmektedir. Bu üç denetim yolunun dışında bir dördüncüsü olarak sayılan kamuoyunun denetimi, devletin diğer kurumlarında olduğu gibi, belediyelerde de olumlu ve etkin bir biçimde yerine getirilememektedir²¹².

Temel amaç, mevcut sorunları çözerek, çağdaş yönetimin gereği olan verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanması olmaktadır. Bu doğrultuda kamu kurumları ile ilgili önemli çalışmalar yapılmalı ve kamu hizmetini çok daha iyi koşullarda yerine getirebilmeleri için çaba harcanmalıdır. Bu anlamda belediyeler, belli kamu hizmetlerini, en düşük düzeyde halka sunan bir kurum olarak görülür²¹³.

Belediyeler, üstlendikleri kamu hizmetlerinin yürütülmesinde merkezî yönetime göre verimlilik ve etkinliği daha üst seviyede gerçekleştirebilen kuruluşlar

²¹⁰ M. Emin DOĞAN; **Belediye ve Belediye Bütçesinin Denetimi**, YYVD, c. 14, sy. 1, Ocak 2005. S.16.

²¹¹ Yunus Emre ÖZTÜRK; **Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği**, SÜSBMYOD, c.7, sy. 1-2, y. 2004. ,S.164.

²¹² M.Emin DOĞAN; **a.g.m.**, s.161.

²¹³ Burhan AYKAÇ, M. Akif ÖZER; **Mahalli İdarelerin Denetiminde Etkinlik Arayışları**, YYVD, c. 7, sy. 4, Nisan 2002, s.5.

olarak değerlendirilmektedir. Belediyeler, topluluğun ihtiyaçlarının karşılanması için verimli, etkin ve yerel ihtiyaçlara uygun kararların alınmasını ve faaliyetlerin gerçekleştirilmesini sağlayarak düzeyde olmalıdır. Belediyeler, toplumun ihtiyaçlarına daha uygun, esnek, ılımlı ve halka daha dönük hizmet sunmak durumundadır. İnsanların gereksinimlerinin karşılanması da performans değerlendirilmesi açısından önemli bir boyuta sahiptir. Bu boyut insan kaynaklarının nasıl değerlendirileceğini ve ölçüleceğini gösterir. İnsanlar da bu boyutla birlikte belediyeleri daha kolay izleyebilmektedir. Elde edilen sonuçlar verimlilik, rekabet edebilme, istihdam, yeterli hizmetin verilmesi, yurttaş memnuniyetinin sağlanması gibi alanların hepsinde kullanılmaktadır. Çünkü müşteriye belirlemek belediyeler için zor olabilir. Özel sektöre oranla kamu sektöründe daha verimsiz bir yönetim gerçekleştirilmekte ve kaynaklar israf edilebilmektedir.

Belediyelerin, karşı karşıya buldukları kaynak sorununu aşabilmek ya da en azından mali sıkıntılarını hafifletebilmek için özellikle bazı yöntemlere ihtiyaç vardır. Bu durumda belediyelerde kaynak açığını kapatmanın başlıca üç yöntemi vardır²¹⁴:

- i. Hizmetlerde verimliliği ve etkinliği arttırmak,
- ii. Harcamaların kapsamını daraltmak ve kaynakları rasyonel olarak kullanmak,
- iii. Gelirleri arttırmak, yani var olan kaynaklarını daha verimli ve etkin bir biçimde kullanmak ve yeni gelir kaynakları bulmak.

Kaynak kullanımında etkinliğin, verimliliğin sağlanabilmesi için belediyelerde öncelikli olarak denetim daha da etkili ve sürekli bir duruma getirilmelidir. Belediyeler kendilerine en uygun ve en etkili bir performans yönetimi oluşturmak durumundadırlar. Yapılan işin ve çalışanların performansının ölçülmesi hizmette kaliteyi ve verimliliği beraberinde getirmektedir. Belediyeler de buna ayak uydurmak, hatta öncü olmak zorundadırlar. Çünkü belediyeler halka en yakın olan ve yerel ihtiyaçları tam olarak yerinde tespit edebilen kurumlardır. Neticede, belediyelerin ürettiği mal ve hizmetlerin verimliliği, etkinliği ve kalitesi vatandaş ve kamu için önem

²¹⁴Hasan Hüseyin ÇEVİK; **Kamu Kurumlarında Verimlilik ve Verimliliğin Başarılması: Emniyet Teşkilatı Örneği**, PBD, c. 3, sy.3-4, 2001. S.68 (Verimlilik)

arz etmektedir. Belediyelerin vatandaşa karşı olan yükümlülükleri onun yüksek performansta hizmet vermesini gerekli kılmaktadır. Bütün bunlar için belediyelere yönelik olarak yapılan düzenlemelerde performans denetimine büyük önem verilmelidir²¹⁵.

Belediyeler; temel değerlerine bağlı kalarak, geliştirdikleri stratejilerini ve hedeflerini gösterecek performans ölçütlerini belirlemelidirler. Bu ölçütler aynı zamanda belediyenin belirlediği stratejiler ve hedeflerin doğru olup olmadığı hakkında bilgi verecektir. Verilen bu bilgilerde bir terslik varsa belediye yönetiminin, ya stratejisinde problem vardır, ya da stratejisini uygulamada problemler yaşanmış demektir. Eğer bunlar doğru değil ise, o zaman performans ölçütü yanlış belirlenmiştir. Zaten stratejik plânlamanın amacı da budur. Yapılan değerlendirmeler ve ölçümlerle stratejilerde, hedeflerde, plânlarda gerekli işlemler daha doğru hale getirilir²¹⁶.

Şu konularda belediyecilerin dikkatli kararlar vermeleri kurumların başarıları için çok önemlidir²¹⁷:

- Belirlenen performans ölçütleri, kurumun hem iç isleyişi hem de toplum içindeki yeri hakkında bilgiler vermelidir,
- Müşteri memnuniyetini gösterir ölçütler belirlenmelidir,
- Performans ölçütleri ölçülebilir nitelikte olmalıdır,
- Performans ölçütleri, kurumda çalışanlar veya ilgili birimlerde çalışanlar tarafından anlaşılır şekilde açık ve net olarak tanımlanmış olmalıdır,
- Aynı anlama gelecek göstergeler kullanılmamalıdır,
- İyileştirme amaçlı çalışmalarda kişilerin performansını ölçmekten çok, süreçlerin ve sistemlerin performanslarının ölçülmesi hedeflenmelidir,

²¹⁵Mustafa TAMER; **Belediyelerde Performans Yönetimi-2, YYVD**, c. 10. sy. 12, Aralık 2005. S.37.

²¹⁶Ercan ÖZTEMEL; **Belediyelerde Toplam Kalite Yönetimi**, Değişim, Adapazarı 2001. S.171.

²¹⁷Ercan ÖZTEMEL; **a.g.e.**, S.283.

- Performans değerlerindeki değişiklikler yorumlanabilmelidir. Kullanılan veriler güncel veriler olmalı ve doğruluğundan emin olunmalıdır,

- Performans ölçütlerinin neyi gösterdiği ve hangi sisteme ait olduğunun belirlenmesi için sistemlerin sınırları çizilmeli ve ölçümler arası karmaşıklığa neden olunmamalıdır,

- Performans ölçütleri değişebilmeli ve yenilenebilmelidir,

- “*Performans Yönetim Sistemi*” kurulmalıdır ve sistemin de sürekli iyileştirilmesi yapılmalıdır.

II. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN İŞLEVSELLİĞİ

Belediyelerin ne tür hizmetler ürettiklerinin analizinin yapılması gerekir. Bunların sınıflandırılmasına gerek duyulabileceği gibi eksik olan hizmetlerinde ortaya konulması gerekecektir. Belediyeler sundukları hizmetlerin kalitesini nasıl belirlediklerini ortaya koymalıdır. Bu yöntem ve ortaya konulan kriterler kullanılarak, hizmetlerin kalitesi ölçülmeli ve düşük kaliteli olan hizmetlerin üzerinde daha çok durulmalıdır.

Aynı şekilde, belediyeler pazarlama stratejilerini oluşturmalı ve gerekirse yeni hizmetlerin devreye girmesi için özel yöntemler belirlemelidirler. Belediyeler ürettikleri hizmetlerin çalışanlar ve insanlar üzerindeki etkilerinin de araştırmasını yapmalıdırlar. Diğer taraftan da hatalı hizmet üretmenin nedenleri ve ortaya çıkardığı sonuçları ortaya konularak değerlendirilmelidir²¹⁸. Örneğin, itfaiyenin yangın yerine ulaşmadaki çabukluğu, çöp toplamada bir ekibinin bir günde topladığı çöp miktarı veya toplanan çöpün planlanan miktara oranı²¹⁹ gibi.

Etkin bir yönetim, vatandaşların şu anda olduğu kadar gelecekteki beklenti ve ihtiyaçlarını tespit edip bunları karşılamalı aynı zamanda vatandaş memnuniyetini de dikkate almalıdır. Günümüz mal ve hizmet pazarlarında satılan ürün veya hizmetin teknolojik gelişmişliği ve çeşitliliği karşısında vatandaş gün geçtikçe daha

²¹⁸Ercan ÖZTEMEL; a.g.e., S.95.

²¹⁹Mehmet SONGUR; **Mahalli İdarelerde Performans Ölçümü**, Ankara 1995. S.1.

da seçici olmuştur. Vatandaşın satın alma gücü, alternatif mal veya hizmetin çok olması ile zorlaşmıştır. Bundan dolayı tercihini yaparken ürün ve hizmetin kaliteli olmasını tercih eder duruma gelmiştir. Bu anlamda ideal olan yönetim, vatandaşın şimdiki ve gelecekteki ihtiyaçlarını tahmin etmeli ve bu ihtiyaçların temin edilmesi için ürün geliştirme, çeşitlendirme gibi yönetim stratejilerini belirlemelidir²²⁰.

Belediyelerde ihtiyaçların sürekli olarak izlenmesi, değerlendirilmesi ve bu ihtiyaçlara cevap verebilecek ürün ve hizmetlerin sunulması şarttır. Vatandaşların teknolojik, ekonomik ve diğer nedenlerden dolayı sürekli değişen ihtiyaçların takip edilmesi ve bu ihtiyaçların karşılanması kaliteli bir yönetimin temel hedefi olmalıdır. Belediye çalışanı, işinin en küçük ayrıntısına göstereceği gayretin ve özenin hizmet kalitesini etkileyeceğine inandırılmalıdır. Aynı zamanda da çalışana kalitenin geliştirilmesine daha fazla katkıda bulunma yolları gösterilmeli ve bu konuda çalışanlar her zaman teşvik edilmelidir²²¹.

Belediyelerin iç isleyişi ve çalışanlarıyla ilgili olarak anlatılanlar ışığında belediyelerin performansının ölçülmesi ve yönetimi önem kazanacaktır. Ele alınan konu, belediyeler de performans ölçümünü bir hayli zorlaştırmaktadır. Çünkü belediyeler ağırlıklı olarak sosyal içerikli hizmetler üretmekte bu nedenle de ön planda olan kâr değildir. Bu durumda bazı işler vardır ki sadece maliyet unsuru olup, hiç bir geliri olmayabilir. Örneğin park yapımı böyledir²²².

Performans denetimi kaynak israfının önlenmesi ve yolsuzlukların önüne geçilebilmesi için önemli bir denetim olarak da türü olarak ta ortaya çıkmaktadır. Kamu kurumlarında performans denetimi, verimlilik, etkinlik, tutumluluk kavramlarıyla temel alınarak yeni bir yaklaşım geliştirilmektedir. Denetim konusu önemlidir, özellikle belediyelerin yaptıkları toplumsal amaçlı çalışmaların verimliliğinin ölçülmesi son derece zordur. Bu amaçla belediye, toplu taşıma hizmetlerinin iyileştirilmesi ile ilgili olarak kendisine bir hedef belirlemeli, amacını belirledikten sonra da kendisini amacına ulaştıracak kaynaklarını tespit etmelidir. Örneğin belediye otobüs ve sürücü ihtiyacı tespit etmelidir Bu tespitlerden sonra elindeki kaynakları hangi usullerle hedefine dönüştüreceğini de belirlemelidir. Bu

²²⁰ Ahmet YATKIN; **Yerel Yönetimler Reformu Üzerine Bir Değerlendirme, YYVD**, c. 9, Ocak 2004, sy. 1, s. 30.

²²¹ Ahmet YATKIN; **a.g.m.**, s. 35.

²²² Erol KAYA; **Belediyelerde Toplam Kalite Yönetimi ISO 9001**, İstanbul 2003, s. 121.

faktörleri belirlemekle birlikte belediye, performans denetimi ve değerlendirmesi için gerekli olan girdileri de tespit etmiş olur. Bundan sonraki aşamalar faaliyet sonuçları yani çıktılar ve bunların başta belirlenen hedeflerle karşılaştırılması olmalıdır. Örneğin belediye taşınan yolcu sayısını, çalışanların ücretleri bakımından faaliyet sonuçlarını kontrol etmelidir. Son faktörle de hem vatandaşların memnuniyetini hem de çalışanların memnuniyetini değerlendirerek, olan ve olması gerekenin karşılaştırmasını yaparak verimliliği ve etkinliği ölçmelidir²²³. Böylelikle performans denetimi belediyelerde işlerlik kazanarak daha etkili bir denetim aracı olarak ortaya çıkacaktır.

III. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN GEREKLİLİĞİ

Performans denetiminde yukarıda bahsetmiş olduğumuz verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurlarından ne derece yararlanılır ise başarıya ulaşmak o kadar kolay olacaktır. Belediyeler üzerindeki denetimin istenen şekilde olabilmesi, mutlak bir şekilde performans denetiminin de bu sürece sokulması ile mümkün olacaktır²²⁴. Belediyelerde hem belediyenin geneli için hem de her birimi için performans ölçütleri belirlenmelidir. Bazı kuruluşlarda stratejik hedeflerin her birisi için en az bir performans ölçütü belirlendiği görülmektedir. Belediye, hazırladığı stratejik plânlarında bu açılardan kurumun performans göstergelerini belirlemelidir. Bu konularda belediyenin verimliliği, etkinliği, çağdaş değişimin yakalanması ve kalite faktörlerine göre performans değerlendirmesi yapılmalıdır²²⁵.

Ölçümlerde mutlaka basit, etkili ve kabul edilebilir kriterler kullanılmalıdır. Burada kural, her çalışanın veya birimin kendi performansını ölçebilmesinin mümkün olmasıdır. Performans ölçümlerinde matematik kullanımına dayalı birçok yöntem bulunmakta ise de belediye gibi kurumların çok değişik alanlarda faaliyetlerinin ölçülmesinde böyle bir yöntem verimli olamayabilir²²⁶.

Belediyelerde performans denetimi sonuç ve ürün odaklı bir hizmet anlayışı ile yeniden yapılanmanın en önemli unsurlarından birisidir. Performans denetiminin

²²³Akif ÇUKURÇAYIR, Tuğba EROGLU; **Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanmaya Farklı Bir Yaklaşım: Verimlilik ve Başarı Karnesi**, SD, sy. 53, Nisan-Haziran 2004. S.59.

²²⁴Burhan AYKAÇ, M. Akif ÖZER ; **a.g.m.**, s.9.

²²⁵ Ercan ÖZTEMEL; **a.g.e.**;S.182.

²²⁶Erol KAYA; **Belediyelerde Toplam Kalite Yönetimi ISO 9001**, İstanbul 2003., s.116.

başarısında belediyelerin üst düzey yöneticileri anahtar bir rol oynamaktadır. Belediyeler hem çalışanın performansını hem de kurumun amaçlarını değerlendirmede dış çevre faktörünü de dikkate almalıdır. Aynı zamanda hizmet içi eğitimde personelin performansını artırmada göz önüne alınmalıdır.

Belediyelerin daha iyi performans için; tüm aşamalarda öğrenme, uyum süreci, çözüm bulma ve bu çözümleri öğrenme ve kaynaklar için yardım politikalarını geliştirmesi gerekmektedir²²⁷.

Belediyeler, hizmet üretirken ve bu hizmetleri halka sunarken verimli ve etkin performans göstermek zorundadırlar. Hizmetlerin verimli olması, hizmetin daha düşük maliyetle sunulması demektir; etkin olması ise hizmetin daha iyi ve daha yaygın bir şekilde sunulması demektir. Kısaca belediyeler, sağladıkları girdileri en yüksek verim ile en etkin çıktılara yöneltmek zorundadırlar. Belediyelerin hizmetlerinin arz ve talep değerlerince belirlenmesi mümkün olmadığından, hangi yerel hizmetlerin üretileceği konusunda tercihler daha farklı yöntemlerle saptanmalıdır. Yani verimlilik her zaman belediyelerin temel amacı değildir²²⁸.

Belediyenin amaçları dışında bir ölçüt belirlemenin bir anlamı yoktur. Mesela belediye çalışanlarının kaç kitap okuduğunun belirlenmesinin belediyeye herhangi bir faydası yoktur. Ama dökülen asfalt miktarının belirlenmesi hedeflenen asfalt döküm miktarı ile karşılaştırmak için oldukça önemli bir bilgi içermektedir. Mesela belediyede çalışan kişilerin isimlerinin tutulması performans bakımından herhangi bir fayda sağlamaz. Personel birimi bu bilgileri ücret ödemek, SSK ve sicil bilgilerini tutmak için kullanabilir. Ama bu bilginin personel biriminin performansı ile ilgili bir bilgi üretmesi söz konusu değildir. Bunun yerine personel devir oranı gibi kurumun gelişmesi ile ilgili olarak, sürekli değişimi gösteren bir gösterge daha faydalı bilgiler üretir. Bazı belediyeler için bu ölçüt o kadar önemli gözükmebilir. Belirlenen performans ölçütleri tamamen belediyenin hedeflerine bağlı olarak belirlendiğinden, bir belediye için önemli olan ölçüt, diğerleri için önemli olmayabilir. Bu ölçüm yapılırken belediyeler, belde nüfusuna yapılan harcamaları, planlanan hizmetleri ve verilen ücretleri vb. oranlarlar. Bu hesaplamalar söz konusu mal ya da hizmetin etkinliği ve verimliliği hakkında bilgi verir.

²²⁷Akif ÇUKURÇAYIR, Tuğba EROGLU; a.g.m., S.60.

²²⁸Akif ÇUKURÇAYIR, Tuğba EROGLU; a.g.m., S.60.

Belediyelerde performans ölçülmesi olan ve olması gerekenin karşılaştırılmasına dayanan bir dizi süreçten oluşur. Bu çıktı farkının ölçülmesi, performans düzeyi açısından bilgilendirici olur. Performans değerlendirilmesinde temel ölçütler verimlilik, etkinlik ve tutumluluk olarak alınmalıdır.

Örneğin, herhangi bir hizmetin performans düzeyi ölçülürken o hizmeti talep eden belde sakini sayısı ile hizmetin götürülebildiği belde sakini sayısı karşılaştırılabilir. Basit bir yöntemle bile olsa performans değerlendirmesi kurumsal vizyon ve örgüt kültürünün üretkenliği açısından önemli katkılar sağlayacak özelliklere sahiptir²²⁹.

IV. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Performans denetiminde belediyelerin başarılı olmasında gerçek performans üzerinde değerlendirme yapmak için hem mali hem de mali olmayan veriler kullanılır. Performans denetimi verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun gerçekleşme derecesini belirlemek için farklı yöntemleri incelediğinden kapsamı geniştir. Performans denetiminin belirli kriterleri yoktur. Bu denetim tipi için gerekli olan teknikler belediyenin tipi ve niteliğine göre hazırlanır.

Bir belediyenin, program veya projesinin genel işleyişi hakkında rapor vermek önemlidir. Bu işleyiş hakkında rapor verirken hata, atlama ve yolsuzluk konuları da incelenmelidir. Performans denetimi belediyelerin hedef ve amaçlarını gerçekleştirme derecesini değerlendirir. Yani bu denetim belediyeler açısından geleceğe yönelik olmakla birlikte belediyelerin geçmişini ve şu andaki durumunu gelecekteki projeler açısından inceler. Performans denetimi için uzmanlık bilgisi gerekmektedir. Performans denetimi işlemler ve usullerin geliştirilmesi için genel yorumlarda bulunduğundan dinamiktir. Performans denetiminde yönetimin başarısızlıkları yanında başarılarını da dikkate alarak tarafsız olmaya çalışır.

Bir de Performans ölçümü vardır ve o da çok sınırlı yapılmaktadır. Örneğin, bir yol yapımında performans, o yol maliyetinin ölçümü suretiyle yapılmaktadır. Maliyet elbette çok önemli bir unsurdur fakat tek başına yeterli değildir. Söz konusu

²²⁹Akif ÇUKURÇAYIR, Tuğba EROGLU; a.g.m., s.60.

yol niçin yapılmaktadır? Bu yol projelendiği gibi yapıldığında kendisinden istenen faydayı sağlamakta mıdır? Örneğin daha iyi anlaşılması için herhangi belediyenin, ilçe merkezine yığılmaları önlemek, gelişimi çevre mahallelere yaymak için her mahallede en az bir prestij caddesi yapmaktadır. Kilit taşı döşeli, aydınlatması ve trafik plânlaması ile cadde düzenlemesi olmalıdır. Her merkezde yapılan bu yollarla, söz konusu yol çevresinde ilçe merkezlerindeki gibi ön planda olan işyerleri açılması hedeflenmektedir. Gerçekten de bu uygulamanın yapıldığı mahallelerde bir süre sonra işyerlerinin vitrinlerinin değişmeye başladığı, merkezlerde bulunmaması gereken işyerlerinin düzenlenen yerlerden çekildikleri görülmektedir. Belediye tarafından bu amaçla yapılan bir prestij caddesinin performansı ölçülürken nelerin değerlendirilmesi gerekir? Maliyet elbette değerlendirilecektir. Bu caddesinin emsalleri kaçta mal ediliyorsa, bu caddenin maliyeti de bu sınırlar içinde olmalıdır²³⁰.

Belediyelerde performans denetimi, belediyelerin faaliyetlerinde hangi ölçüde verimli, etkin ve tutumlu olduğunun girdilerin ve çıktılarının karşılaştırılması suretiyle değerlendirilmesidir. Belediyeler bu değerlendirmeyi ve denetimi amaçlar, kaynaklar, faaliyetler, faaliyet sonuçları ve faktörleri üzerinden yaparlar²³¹.

Belediyelerin performansı elbette sadece bu işlemlerle sınırlı değildir. Belediyelerin faaliyetlerinden vatandaşın memnuniyet derecesi nedir? Belediyedeki diğer birimlerin bu müdürlükten memnuniyet dereceleri nedir? Bir birimde önceki yıllara göre ne kadar iyileştirmeler yapılmıştır? Örneğin, daha önce bu müdürlük %25 performans ile iş üretirken bu yıl oranı %30'a çıkarabilmiş midir? Benzeri şekilde kişilerin performansları da değerlendirilir. Fakat unutulmaması gereken en önemli şey; bu ölçümlerin performans denetimi için yapılıyor olmasıdır. Yani elde edilen verilerden hareketle birilerini cezalandırmak gayesi yoktur. Hatalar nereden kaynaklanıyor? Bunun bulunması gerekir. Tabi bunun bulunması için önce nerelerde hataların var olduğu bulunmalıdır. Performans ölçümü bunun için yapılır. Sonra tek tek analiz edilir. Örneğin müdürlükteki bu düşük performansın sebebi nedir? Çalışanların eğitimleri mi yetersizdir? Çalışanın şahsi sorunları mı bulunmaktadır? Bu birim çalışmalarını belirli dönemlerle sınırlı olduğu, diğer zamanlarda bu işlemleri yapamadığı için mi performans düşük olmaktadır²³². Mesela belediye başkanları eğer birim müdürlerinin ek olarak eleman taleplerinden şikâyetçi iseler, bu

²³⁰Erol KAYA; **a.g.e.**, s.117.

²³¹Akif ÇUKURÇAYIR, Tuğba EROGLU; **a.g.m.** S.57.

²³²Erol KAYA; **a.g.e.**, s.120.

çalışmaları yaptıkları zaman tüm ilave eleman taleplerinin sona ereceğini göreceklerdir. Hatta bazı birim müdürleri, kendilerinde fazla eleman bulunduğunu, bunların diğer birimlere kaydırılmasını bile istemeye başlayacaklardır.

V. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN FAYDA VE SAKINCALARI

Performans denetimin birimleri arasında yeterli işbirliğinin kurulmaması denetim programlarında tekrarlara neden olur. Bir de yeni denetim tür ve tekniklerdeki gelişmelerin bütün denetim elemanları tarafından takip edilememesi ve anlamlı hizmet içi eğitimlerin yapılmaması, performans denetimine engel oluşturmaktadır. Tüm bu engellere rağmen performans denetiminin belediyelere sağlamış olduğu faydaları da göz ardı edilmemelidir. Performans denetiminin sağladığı faydaları da şu şekilde sıralayabiliriz²³³:

- Kamu kaynaklarının yönetiminin geliştirilmesi için bir temel oluşturur.
- Kamu yöneticilerinin ve yönetime ilişkin uygulamaların kalite düzeyini iyileştirmek ve kamu yönetimini raporlarla destekler.
- Yönetimin faaliyet sonuçlarını ve hesaplarını iyileştirmek. Belediyelerin daha verimli, etkin ve daha tutumlu oluşmasını sağlar.
- Savurganlığı ve verimsizliği en aza indirecek olasılıkları tespit eder.
- Politika süreç ve yönetim yapısında iyileştirmeler için önerilerde bulunur.
- Belediyelerin uzun dönemde hedeflerine uyum sağlamayan ya da bütünleşmeyen bölümlere ait amaçların, yeniden gözden geçirilmesine ön ayak olur.
- Programlanan amaçlara en iyi şekilde nasıl ulaşılacağı düşüncesiyle yönetimin çalışma performansının etkinliğini değerlendirir. Belediyelerde performans gerekliliğinin vatandaşlara anlatılması, inandırılması ve bu anlayışın yerleşmesi gerekir. Performans denetiminin, getirdiği olumlu özelliklerinin değerlendirilmesi ve etkili bir biçimde uygulanabilmesi durumunda belediyelere faydaları sağlar.

²³³ Yunus Emre ÖZTÜRK; **Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, SÜSBMYOD**, c.7, sy. 1-2, y. 2004. S.158.

Aynı zamanda belediyelerde performans denetiminin bir diğer faydası, bireysel performans değerlendirmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira objektif bir değerlendirme sistemi kurabilen belediyelerde, insan kaynaklarının zayıf ve güçlü yanları belirlenebilmekte ve bu konuda onların başarılarını geliştirici nitelikte önlemler alınabilmektedir²³⁴.

Performans denetiminin bahsedilen faydalarının yanı sıra ortaya çıkan bir takım sakıncaları da mevcuttur. Performans değerlendirme kurum başarısı için önemli olmakla beraber, bu alanda yapılacak yanlışlar ciddi olumsuzluklara neden olabilmektedirler. Performans değerlendirmesi yapılan birçok kurumda, bu çalışmalar, çalışanların korkulu rüyası haline gelebilmektedir. Özellikle üstün astlarını değerlendirmesinin performans ölçümünde ağırlıklı yöntem olması, üst ast ilişkilerinde problemler doğurmaktadır. Bu gibi durumlarda genel olarak çalışanların üstlerine karşı samimiyetten uzak hoş görünme çabaları gözlenmektedir. Samimiyetin bulunmadığı yerde başarının yakalanması mümkün olamaz²³⁵.

VI. BELEDİYELERDE PERFORMANS DENETİMİNİN MEVZUAT AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Belediyelerde Performans Denetiminin Mevzuat açısından değerlendirilmesi; Anayasal açıdan, 832 Sayılı Sayıştay Kanunu açısından, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu açısından, 5393 Sayılı Belediye Kanunu açısından, 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu açısından ve son olarak ta diğer mevzuatlar açısından değerlendirilecektir.

A. Anayasa Açısından Değerlendirme

Ülkemizde belediyelerin denetimi 1982 Anayasası'nın 127. maddesinin 5. fıkrasında belirtilen "Merkezi idare, belediyeler üzerinde, mahalli hizmetlerin idaresinin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahalli ihtiyaçların gereği gibi

²³⁴Kamil Ufuk BİLGİN; Kamu Performans Yönetimi, Memur Hak ve Yükümlülüklerinin Performansa Etkisi, **TODAİE**, Ankara 2004. (Performans Yönetimi),S.41.

²³⁵Erol KAYA; **a.g.e.**, s.116.

karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idari vesayet yetkisine sahiptir” hükmü gereği İçişleri Bakanlığı mülkiye müfettişleri ve belediyeler kontrolörleri tarafından yapılmaktadır. Belediyelerin denetiminde etkinliğin ve verimliliğin sağlanması, bu alanda denetim yapan, denetim elemanlarının başarısına bağlıdır²³⁶.

Belediyelerle uygulanacak olan performans denetimi ile ilgili olarak, 1982 Anayasası’nda herhangi bir açık hüküm yer almamıştır. Bununla birlikte Anayasa’da performans denetiminin uygulanabilmesi için asgari koşulun onu engelleyici hükümlerin bulunmaması olduğu dikkate alınır Anayasa VET denetimi için bir engel teşkil etmemektedir. Anayasa’nın 160. maddesinde denildiği gibi “Sayıştay... Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek... ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir” ifadesinde yer alan ‘denetleme’ terimi sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle bu terimin hem düzenlilik denetimini hem de performans denetimini içerdiği kabul edilmektedir²³⁷.

B. 832 Sayılı Sayıştay Kanunu Açısından Değerlendirme

832 sayılı Sayıştay Kanunu’na göre, Sayıştay’ın; denetim, yargı ve idari danışma işlevleri mevcuttur. Sayıştay denetime tabi kuruluşların kaynaklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme etkin, verimli ve tutumlu unsurlar bağlamında değerlendirilir. Sayıştay bu görevini yerindelik denetimine göre gerçekleştirmektedir. Denetim işleri dairesinde, gelir, gider ve mal hesaplarının ve işlemlerinin incelenmesi, TBMM’ne sunulmak üzere uygunluk raporunun hazırlanması ve hazine işlemlerinin denetlenmesi faaliyetlerini gerçekleştirmektedir²³⁸. Ancak, Sayıştay’ın denetim yapısı bir ölçüde de olsa değişmiş ve performans denetimi yapan bir birim haline gelmiştir. Zira performans denetimi ekonomik bir denetimdir. Sayıştay’ın görev alanının genişletilmesini genel olarak değerlendirdiğinde düzenlemenin yerinde bir düzenleme olduğu fark edilmektedir. Böylelikle hem tüm kamu kurumları Sayıştay denetimine tabi tutulmuş olmakta ve hem de tüm kurumların performans denetimi Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir²³⁹.

²³⁶Burhan AYKAÇ, M. Akif ÖZER ; a.g.m., s.23.

²³⁷Yunus Emre ÖZTÜRK; a.g.m., s164.

²³⁸M. Emin DOĞAN; **Belediye ve Belediye Bütçesinin Denetimi**, YYVD, c. 14, sy. 1, Ocak 2005. S.19.

²³⁹Ersan ÖZ, Ersin KAPLAN; **Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması**, TİD, y. 7, sy. 446, Mart 2005. S.256.

Belediyelerin mali denetimlerinin Sayıştay tarafından yapılması, Sayıştay'ın bağımsız ve siyasi etkilere kapalı bir kurum oluşundandır. Sayıştay'ın, belediyeleri denetiminde de söz sahibi olması, denetimin çok elden yapılmasının zararlarını giderebileceği gibi, tek elden yapılan denetimin uygulamada mali birliği sağlayıcı yönde önemli etkisi de olacaktır. Bu bağlamda Sayıştay; belediye ve il özel idarelerini daha etkili ve teknik olarak denetleyebilmek ve belediyelerde karşılaşılan sorunları yerinde çözümlenebilmek için, özel ihtisas birimlerini faaliyete geçirmiş ve belediyelerin mali denetimini yapmıştır²⁴⁰.

Sayıştay denetimi, şu anda belediye harcamalarını kanunilik denetimi kapsamında denetlemektedir. 26.06.1996 yılında Sayıştay Kanunu'na 4149 sayılı Kanunla ek madde 10 getiriliyor. Verimlilik ve etkinlik değerlendirmesi başlıklı bu madde de "Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi 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"²⁴¹. Getirilen bir düzenleme ile performans denetimi yapabilmeye olanağı getirilmiştir. Yani 1996 yılında Sayıştay'a performans denetimi yapma görevinin verilmesiyle birlikte performans denetimi, denetim sistemimize girmiştir²⁴².

4149 sayılı Kanunla Sayıştay Kanunu'na getirilen Ek 10. maddeye göre, yapılan performans denetimi sonuçlarına ilişkin raporlar TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşüldükten sonra Komisyonun önerileri ile birlikte TBMM Genel Kuruluna sunulacaktır²⁴³. Yani Sayıştay'ın bu anlamda yapmış olduğu inceleme sonuçları TBMM başkanlığına sunulduktan sonra Meclis Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülür ve ardından Meclis Genel Kurulu'na sunulur denilmekle

²⁴⁰Sadettin DOĞANYİĞİT; **Yerel Yönetimlerde Nasıl Bir Mali Denetim**, SD, sy. 30, Temmuz-Eylül 1998, s.154

²⁴¹<http://www.tbmm.gov.tr/genser/kanun2.html>(Erişim:10.13.2009)

²⁴² Recep SANAL; **Türkiye'de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, Ankara 2002, s.105., Aynı yönde bkz, Öz – Kaplan, s. 254.

²⁴³M. Hakan ÖZBARAN; **Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü**, SD, sy. 43, Ekim-Aralık 2001. S.11.

beraber bu anlamda Sayıştay'ın denetiminin kapsamına sadece Cumhurbaşkanlığı dahil değildir²⁴⁴.

Sayıştay denetiminin asıl amacı tüm ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de Meclis adına denetim yapmak ve denetim sonuçlarını Meclise raporlamaktır. Bu durum Anayasal gereklilikten kaynaklanmaktadır. Anayasa'nın 160. ve 164., Sayıştay Kanunu'nun 25, 28, 47, 55, 81, 88 ve Ek 10. maddelerine göre Sayıştay'ın Genel Uygunluk Bildirimleri yanında Meclise sunması gereken çok sayıda rapor bulunmaktadır. Sayıştay faaliyetlerinde yargısal işlevlerin ağırlıklı olması, Meclis adına yapılması gereken denetimin gerçekleşmesine engel teşkil etmemelidir²⁴⁵. Zira bu anlamda performans denetiminin uygulanması kanunilik denetiminden vazgeçilmesini gerektirmez²⁴⁶. Sayıştay'ın denetimine tabi idare ve kurumların hesap ve işlemlerinin, kurumların kanunlarına göre, bir bütçe ya da hesap dönemi içindeki bütün gelirlerinin, giderlerinin ve mallarının hesaplarının saymanlar tarafından Sayıştay'a verilmesi zorunludur²⁴⁷.

Sayıştay tarafından yapılması öngörülen dış denetimin etkili bir biçimde yapılabilmesi için iç denetimin iyi bir şekilde işlemesi şarttır. Dış denetimden tek başına Sayıştay'ın sorumlu tutulması, Sayıştay'ın daha fazla iş yükü ile donatılması anlamına gelmektedir. Öngörülen denetim sisteminde performans denetimi önemli bir yere sahiptir. Sayıştay ise şu ana kadar hukukî ve maddi denetime daha çok ağırlık vermektedir²⁴⁸. Sayıştay denetimi devlet işlemlerinde açıklığı ve saydamlığı artırmanın bir aracı olarak kabul edilmektedir²⁴⁹. Sayıştay'a yürütmenin etkinliğini, verimliliğini ve tutumluluğunu değerlendirme -performans denetimi- yetkileri de vermektedir²⁵⁰. Sayıştay'ın hem hesap mahkemesi ve hem de idarî denetim meri olarak görev yapması, hukuka tam tamına uygunluk arz etmez. Sayıştay'ın tüm

²⁴⁴Ramazan YILDIRIM; **İdare Hukuku Dersleri I**, Mimoza Yayıncılık, Konya 2006. S.58.

²⁴⁵DPT; **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s. 16.

²⁴⁶Ahmet TEKİN; **Belediye Harcamalarının (Belediye Bütçesinin) Denetimi**, YYVD, c. 4, Subat 1999, sy. 2, s. 57.

²⁴⁷SANAL; **a.g.e.**, s.106.

²⁴⁸Biröl BİROL, M. Cem TOKER; **Avrupa'da ve Ülkemizde Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Etkinliği**, ÇYYD, c.14, Ocak 2005, sy.1, s. 6.

²⁴⁹M. Hakan ÖZBARAN; **a.g.m.**,s.21.

²⁵⁰DOĞANYİĞİT; **a.g.m.**, s.152

daireleri hem idarî görevler ve denetimle ve hem de hesap yargılaması ile görevlendirilmişlerdir²⁵¹.

C. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Açısından Değerlendirme

Bilindiği üzere; Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları çerçevesinde kamu harcama sürecini daha hızlı ve sağlam esaslara bağlamak, kamu mali yönetim sistemimizde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığın, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkinlik, verimlilik ve tutumluluğun sağlanması amacıyla 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır.

5018 sayılı Kanun, mali sistemi köklü bir şekilde değiştirmiştir. Getirilen en önemli değişiklik performansa dayalı mali yapıdır. Bilindiği üzere, 5018 sayılı Kanunun 41. maddesi, üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkililerince, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlanmasını öngörmektedir. Belediye başkanının hazırlayacağı yıllık faaliyet raporunda, nelerin yer alacağı 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 56. Maddesinde belirtilmektedir. Buna göre; 5018 sayılı Kanunun 41. maddesinde "Üst yöneticiler ve bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileri tarafından idari sorumlulukları çerçevesinde her yıl faaliyet raporları düzenlenir. Bu raporlar, stratejik planlama ve performans programları uyarınca yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans göstergelerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayacak şekilde hazırlanır. Harcama yetkilisi, birim faaliyet raporunu üst yöneticiye verir. Üst yönetici, birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu hazırlar. İdare faaliyet raporu, Sayıştaya verilir ve üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanır.

Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumları, idare faaliyet raporlarının bir örneğini Maliye Bakanlığına, mahallî idareler ise İçişleri Bakanlığına gönderir. İçişleri Bakanlığı, mahallî idare faaliyet raporları üzerine

²⁵¹R. Cengiz DERDİMAN; **Yeni Düzenlemelere Göre Yerel Yönetimler**, İstanbul 2005. S.17.

değerlendirme raporu hazırlar, Sayıştay'a gönderir ve kamuoyuna açıklar. Bu Raporun bir örneği de Maliye Bakanlığına gönderilir". Belediye başkanı belediyenin üst yöneticisi olduğu için bu hüküm belediye başkanları içinde geçerlidir.

Belediyelerin 5018 sayılı Kanunun kapsamında olduğu açıktır. Ancak, hangi mahalli idare kuruluşları veya birimleri bu Kanunun kapsamına dahil sorunun cevabı, Kanunun 3. maddesindeki mahalli idarenin tanımı ile verilmiştir. Kanunun mahalli idare; yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ve bunların kurdukları birlik ve idareyi ifade eder şeklinde tanımlanmıştır. 1050 sayılı Kanundan farklı olarak il özel idare ve belediyelerin kurdukları birlikler ile belediyelere bağlı özel kanunla kurulan ASKİ, EGO, İSKİ, İETT gibi idareler de Kanunun kapsamına dahil edilmiştir²⁵².

5018 sayılı Kanunun iç ve dış denetime ilişkin hükümleri gereğince, mahallî idarelerin diğer belediyeler veya her türlü kamu kuruluşları ile anlaşma veya birlik kurmak sureti ile yaptıkları hizmetler ve oluşturdukları her türlü kamusal kuruluşlar ile bir kamu tüzel kişisi ve kamu idaresi olan köyler de iç ve dış denetim kapsamında değerlendirilmelidir²⁵³.

D. 5393 Sayılı Belediye Kanunu Açısından Değerlendirme

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 56. maddesinde; belediye başkanı, 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 41 inci maddesinin dördüncü fıkrasında belirtilen biçimde; stratejik plân ve performans programına göre yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini ve belediye borçlarının durumunu açıklayan faaliyet raporunu hazırlar. Faaliyet raporunda, bağlı kuruluş ve işletmeler ile belediye ortaklıklarına ilişkin söz konusu bilgi ve değerlendirmelere de yer verilir" denmektedir.

Ayrıca, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenleri, belediyenin iç ve dış borçlarının durumunu, borçlanma yoluyla sağlanan kaynaklarla yapılan hizmet ve yatırımlar da

²⁵²Hayrettin GÜNGÖR; **5018 sayılı Kanun, YYVD**, c. 8, Aralık 2003, sy. 12, s.3.

²⁵³DERDİMAN; **a.g.e.**, s.18.

bu raporda gösterilir. Yıllık faaliyet raporları bilgilendirme ve değerlendirmenin ötesinde, belediyelerde uygulanan denetim sistemlerinden biridir. Bu yönüyle, yetersizliği durumunda, belediye başkanının görevden düşürülmesine de yol açabilir. (5393 sayılı Belediye Kanunu m. 26)

Diğer yandan; 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun meclisin görev ve yetkileri başlıklı 18. maddesinde, "Belediye meclisinin görev ve yetkileri şunlardır: Stratejik plân ile yatırım ve çalışma programlarını, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini görüşmek ve kabul etmek ..."; encümenin görev ve yetkileri başlıklı 34. maddesinde, Belediye encümeninin görev ve yetkileri şunlardır: Stratejik plân ve yıllık çalışma programı ile bütçe ve kesin hesabı inceleyip belediye meclisine görüş bildirmek ..."; belediye başkanının görev ve yetkileri başlıklı 38. maddesinde, Belediye başkanının görev ve yetkileri şunlardır: Belediyeyi stratejik plâna uygun olarak yönetmek, belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini hazırlamak ve uygulamak, izlemek ve değerlendirmek, bunlarla ilgili raporları meclise sunmak ..."; stratejik plân ve performans programı başlıklı 41. maddesinde, "Belediye başkanı, mahallî idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde; kalkınma plânı ve programı ile varsa bölge plânına uygun olarak stratejik plân ve ilgili olduğu yıl basından önce de yıllık performans programı hazırlayıp belediye meclisine sunar. Stratejik plân, varsa üniversiteler ve meslek odaları ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşleri alınarak hazırlanır ve belediye meclisi tarafından kabul edildikten sonra yürürlüğe girer. Nüfusu 50.000'in altında olan belediyelerde stratejik plân yapılması zorunlu değildir. Stratejik plân ve performans programı bütçenin hazırlanmasına esas teşkil eder ve belediye meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edilir" hükümleri yer almış bulunmaktadır. Stratejik plân ve performans programı bütçenin hazırlanmasına esas teşkil eder' ilkesi ile performans programının da önemi vurgulanmıştır²⁵⁴.

E. 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu Açısından Değerlendirme

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun Büyükşehir, ilçe ve ilk kademe belediyelerinin görev ve sorumlulukları başlıklı 7. maddesinde büyükşehir belediyesinin görev ve sorumluluklarından biri, "İlçe ve ilk kademe belediyelerinin

²⁵⁴Mustafa TAMER; **Belediyelerde Performans Yönetimi-2, YYVD**, c. 10. sy. 12, Aralık 2005. S.38.

görüşlerini alarak büyükşehir belediyesinin stratejik plânını, yıllık hedeflerini, yatırım programlarını ve bunlara uygun olarak bütçesini hazırlamak ..."sayılmıştır.

Yine aynı kanunun büyükşehir belediye başkanının görev ve yetkileri başlıklı 18. maddesinde büyükşehir belediye başkanının görev ve yetkilerinden biri "Belediyeyi stratejik plâna uygun olarak yönetmek, belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi hazırlamak ve uygulamak, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini belirlemek, izlemek ve değerlendirmek, bunlarla ilgili raporları meclise sunmak" belirtilmiştir. Bu hükümlerle Büyükşehirler belediyesine ve Büyükşehir belediye başkanına stratejik plânlama ile ilgili görev verilmiştir. Büyükşehir belediyelerinin bugüne kadar stratejik plân ve performans programı konusunda pek fazla bir şey yapmadıkları uygulamadan gelen bilgilerden anlaşılmaktadır²⁵⁵.

F. Diğer Mevzuatlar Açısından Değerlendirme

Türkiye'de stratejik plânlama ilk kez Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda yer almıştır. Daha sonra, 5018 sayılı Kanunda bu kavrama yer verilmiştir. Yapılan düzenlemeler ile plân, program ve bütçe ilişkisi kurulmuştur. Süreç ise stratejik plânın hazırlanması, performans esaslı bütçenin yürürlüğe konulması, uygulanması ve denetlenmesi (iç ve dış denetim) olarak ortaya çıkmaktadır. Burada, kamuda stratejik plânın Devlet Plânlama Teşkilatı, bütçenin Maliye Bakanlığı ve denetimin ise Sayıştay tarafından yapılması öngörülmüştür.

Bunlardan da anlaşılacağı üzere kamuda stratejik plânların hazırlanması ve koordinasyonundan Devlet Plânlama Teşkilatı yetkili ve sorumlu kılınmıştır. Bununla ilgili olarak Devlet Plânlama Teşkilatı tarafından bir kılavuz hazırlanarak kendi internet sitesinde yayımlanmıştır. Kurumlar kendi stratejik plânlarını bu kılavuz doğrultusunda hazırlamakla mükellef tutulmuştur. DPT tarafından bu konuda başarı sağlamak üzere kendi aralarından kamu kurumlarının dağılımına uygun şekilde; Tarım ve Orman Bakanlığı, DİE, Hacettepe Üniversitesi, Karayolları Genel Müdürlüğü, Sağlık Bakanlığı Hudut ve Sahiller Sağlık Genel Müdürlüğü, İller Bankası Genel Müdürlüğü, Denizli İl Özel İdaresi ve Kayseri Büyükşehir Belediye

²⁵⁵Mustafa TAMER; **Belediyelerde Performans Yönetimi-2, YYVD**, c. 10. sy. 12, Aralık 2005. S.39.

Başkanlığı olmak üzere sekiz adet kamu kurumunda pilot uygulamaya başlanmıştır²⁵⁶.

Sekizinci BYKP'da, denetimi sınırlayan düzenlemeler ve fiili uygulamaların, denetim sisteminin bağımsız çalışmasını sağlayacak mekanizmaların güçlendirilmesi ile kaldırılması ve etkinliği ölçen temel araçlardan birisi olarak performans denetiminin uygulanması öngörülmüştür. Bu çerçevede hazırlanan 2002 yılı programında da kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında verimlilik ve etkinliğin sağlanmasına yönelik etkin bir performans değerlendirme sisteminin oluşturulması hedef alınmıştır.

Sekizinci BYKP hazırlıklarına esas olmak üzere, oluşturulan komisyon tarafından düzenlenen Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda; Türk kamu yönetiminde denetim işlevinin yerine getirilmesinde çok ciddi sorunlarla karşı karşıya bulunulduğundan bahisle, bunun etkinleştirilmesine yönelik çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Bu öneriler genel olarak aşağıdaki konulardan oluşmaktadır.

Mevcut denetim elemanlarının etkinliğini artırmak, yönetimde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk anlayışını yerleştirmek üzere; halen sürdürülen hukukilik denetimleri yanında performans denetimleri de yapılmalı ve sistem tabanlı denetim teknikleri kullanılmalıdır. Her kamu kuruluşunda bulunacak yakınma büroları aracılığıyla halkın dilek ve şikayetleri yönetime aktarılmalı, bu sorunlara ilgili kuruluşun en alt biriminden başlayarak çözüm getirilmeye çalışılmalıdır²⁵⁷.

Belediyelerce faaliyet raporu hazırlanmasına ilişkin esas ve usuller, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan 17.03.2006 tarihli 26111 sayılı Resmi Gazete'de yürürlüğe giren Kamu İdarelerince Hazırlanacak Faaliyet Raporları Hakkında Yönetmelik'te ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. Belediyece hazırlanması gereken faaliyet raporunun kapsamı ve şekli, anılan yönetmeliğin faaliyet raporunun kapsamı ve şekli anılan Yönetmeliğin 18. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; belediyelerin faaliyet raporları; genel bilgiler, amaç ve hedefler, faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler, kurumsal kabiliyet ve kapasitenin değerlendirilmesi ile öneri ve tedbirler bölümlerinden oluşur. Faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler

²⁵⁶Mustafa TAMER; **Belediyelerde Stratejik Plânlama Yapımının Son Günü Olan 13 Temmuz 2006 Tarihi Ertelenmelidir, YYVD**, c. 11, sy. 6, Haziran 2006. S.3.

²⁵⁷SANAL; **a.g.e.**, s..249.

bölümünde, mali bilgiler ile performans bilgilerine detaylı olarak yer verilir. Bu başlık altında; kullanılan kaynaklara, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgilere, temel mali tablolara ve bu tablolara ilişkin açıklamalara yer verilir.

Ayrıca, iç ve dış mali denetim sonuçları hakkındaki özet bilgiler yer alır. Performans bilgileri bölümünde ise, idarenin stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyet ve projelerine, performans programında yer alan performans hedef ve göstergelerinin gerçekleştirme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerine, diğer performans bilgilerine ve bunlara ilişkin değerlendirmelere yer verilir. Ayrıca belediyeler ilk performans programlarını hazırladıkları yıla kadar, faaliyet raporlarının performans bilgileri bölümünde sadece faaliyet ve projelere ilişkin bilgilere yer verirler.

Bir de bunlara ilaveten; İçişleri Bakanlığı belediyeler bünyesinde “Belediyeler Performans Ölçüm Projesi” (BEPER)’ni başlatmış bulunmaktadır. Proje ile belediyelerin performansını ölçmek ve aralarında bir kıyaslama yapmak için bir performans ölçüm sistemi geliştirme amaçlanmıştır²⁵⁸. BEPER’ göre performans ölçümü bir bireyin ya da grubun veya bir kurumun amaçladığı işi ne kadar gerçekleştirebildiğinin nicelik ve nitelik olarak ifadesidir.

Performans yönetimi, belirli amaç ve hedefler doğrultusunda, performans ölçütlerinin belirlenmesi, bilgi toplanması ve bu bilgilerin performans ölçütlerine göre değerlendirilmesi, performansın iyileştirilmesine yönelik önlemlerin belirlenmesi ve izlenmesidir. Performansın ölçülebilmesi için verilen hizmet sonuçlarının sayısal olarak değerlendirilebilmesi ve temel alınan performans göstergelerine göre bu hizmetin göreceli olarak yerinin saptanması gerekmektedir. Performans ölçümü girdi ve çıktılardan oluşan bir süreçtir. Örneğin; girdiler, hizmet girdilerinin birim maliyetleri, hizmetin sunulması için gereken personel ve bir çöp toplama aracınının 100 km’de harcadığı yakıt miktarı iken, çıktılar, sunulan hizmetin birim bedeli ya da tarifesi, hizmet sunulan belediye sakinleri ve toplanan katı atık miktarı olmakta ve bu değerlerin kullanılması ile katı atık veya su hizmetlerine ilişkin birimlerin performansı sayısal olarak ölçülebilir, denmektedir.

²⁵⁸Mustafa TAMER; **Belediyelerde Performans Yönetimi–2, YYVD**, c. 10. sy. 12, Aralık 2005. S.40.

Diğer yandan; projenin amaçları olarak; “belediyelerin sundukları mal ve hizmetler için temel performans kriterleri oluşturarak ulusal performans göstergelerini tespit etmek ve belediyeler arasında karşılaştırmalar yapmayı mümkün kılacak bir model geliştirmek, demokratik katılım ve şeffaflığı, hesap sorma-verme mekanizmalarını güçlendirmek, etkin ve verimli bir hizmet anlayışını yerleştirmek, belediyelerin sundukları mal ve hizmetlerin kalitesini artırmak, karar vericiler ve vatandaşlara objektif verilere dayanarak değerlendirme yapma imkânı sağlamak, belediyelerin kendi bünyeleri içinde “izleme geliştirme” kurulmasına örneklik teşkil etmek ve belediyelerin hizmet kalitesini Avrupa Birliği normları ile uyumlu hale getirmek” olarak sayılmıştır²⁵⁹.

VII. BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ ÖRNEĞİ

Bu başlık altında önce Bursa Büyükşehir Belediyesi hakkında genel bilgiler verilecektir. Daha sonra ise belediyenin amaç ve hedefleri, sunduğu hizmetler ve faaliyetlerine ilişkin bilgi ve değerlendirmeler yapılacaktır. Son olarak ise Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü'nün faaliyet ve proje bilgileri, stratejik amaç ve hedefleri doğrultusunda performans değerlendirmesi yapılacaktır.

A. Bursa Büyükşehir Belediyesi Hakkında Genel Bilgileri

Bu başlık altında önce Bursa Büyükşehir Belediyesinin Tarihçesi daha sonra ise Nüfus bilgisi verilecektir.

1. Bursa Büyükşehir Belediyesinin Tarihçesi

Bursa kent belediyesinin en erken 1871 yıl, başında ve "İdare-i Umumiye-i Vilayet" nizamnamesinin çıkarılmasından hemen kurulmuş olduğu kabul edilmektedir. Bilindiği üzere, İstanbul dışındaki kent ve kasabalarda belediyelerin kuruluşu, ancak "İdare-i Umumiye-i Vilayet" nizamnamesinin kabulünden sonra gerçekleşebilmiştir.

3 Nisan 1930 tarihinde çıkarılan 1580 sayılı Belediye Kanunu ile, çağdaş belediyecilik anlayışına doğru önemli bir adım atılmıştı. Bu yasa ile belediyelerin

²⁵⁹Mustafa TAMER; **Belediyelerde Performans Yönetimi-2, YYVD**, c. 10. sy. 12, Aralık 2005., s. 40.

görevleri "Belde halkının günlük gereksinmelerini karşılamak; su, elektrik ve havagazı, sağlamak; sağlık, ulaştırma, kültür ve eğitim alanlarında hizmet vermek; çarşı ve Pazar yerlerinin denetimini yapmak." şeklinde tanımlanmıştır.

18 Haziran 1987 tarih ve 3391 sayılı, Bursa İli Merkezinde Osmangazi, Yıldırım ve Nilüfer Adıyla Üç İlçe Kurulması Hakkında Kanun'un TBMM'de kabul edilmesiyle Bursa'da Büyükşehir Belediyesi kurulmuş olup, 10.07.2004 tarih ve 5216 sayılı, Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile Bursa Büyükşehir Belediyesinin sınırları Gemlik, Mudanya, Gürsu, Kestel ilçelerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Belediye Başkanlığına ait bir denetim birimi mevcut olup, belediye birimlerinin rutin denetim ve soruşturmalarını yapmaktadır. İçişleri Bakanlığı vesayet denetimi kapsamında genel iş yürütümünü teftiş etmektedir. Sayıştay Başkanlığı, tarafından da dış denetimi yapılmaktadır.

2. Bursa Büyükşehir Belediyesi Nüfus Bilgileri

Adrese Dayalı Nüfus Kayıt Sistemi (ADNKS) 2009 yılı sonuçlarına göre Bursa ilinin toplam nüfusu 2.550.645'e ulaşmıştır. Bursa Büyükşehir Belediyesi'nin toplam nüfusu 1.854.285 olup, bu rakam il nüfusunun %73'ünü oluşturmaktadır. İlçeler arasında Osmangazi ilçesi 752.155 nüfusu ile en kalabalık ilçe olurken, Kestel ilçesi 37.282 nüfusu ile son sırada yer almaktadır. Osmangazi ilçesi nüfus yoğunluğunu 1 885 kişi/ km² ile en yoğun ilçedir.

B. Belediyenin Amaç ve Hedefleri

2003/14 sayılı, 2004 Yılı, Programı ve Mali Yılı, Bütçesi Makro Çerçeve Yüksek Planlama Kurulu Kararı ile Bursa Büyükşehir Belediyesinin de içlerinde olduğu sekiz adet pilot kuruluş belirlenmişti. 20 Temmuz 2004 tarih ve 25528 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2004/37 sayılı, 2005 Yılı Programı ve Mali Yılı Bütçesi Makro Çerçeve Yüksek Planlama Kurulu Kararında ise stratejik planlama ve performans esasi, bütçeleme çakmalarına bir önceki YPK Kararında yer alan kuruluşlarla devam edileceği ve DPT Müsteşarlığının stratejik planlama çakmalarının pilot kuruluşlar ile işbirliği içinde sonuçlandırılmasından yetkili ve sorumlu olduğu belirtilmiştir.

Bu çerçevede yapılan çalışmalar Temmuz 2006 tarihinde tamamlanarak 2006-2009 Stratejik Plan, Bursa Büyükşehir Belediyesi Encümenininin 11.04.2006 tarih ve 330'nolu kararıyla kabul edilerek meclise sevk edilmiştir. 13.04.2006 tarih 208 sayılı Bursa Büyükşehir Belediye Meclisi oy çokluğu ile kabul edilerek Bursa Büyükşehir Belediyesi 2006-2009 Stratejik Planı uygulamaya girmiştir.

Bursa Büyükşehir Belediyesinin durum analiz raporları ve kanunda tanımlanan görevleri kapsamında 16 alanda belediye çakmalarının²⁶⁰ oluşturulmasına karar verilmiştir.

16 stratejik alanda orta ve uzun vadede ulaşılması beklenen amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için izlenecek politikaları belirlemiş olup, bu politikalara yönelik hedefler belirlenerek, hedeflere ulaşabilmeleri için gerçekleştirmeleri gereken faaliyetler ortaya konulmuştur.

Bu bağlamda Bursa Büyükşehir Belediyesi misyon, vizyon ve kalite politikası şu şekilde belirlenmiştir;

Misyon; Birlikte yönetim ilkelerini uygulayarak, katılımcı, şeffaf, mükemmeliyetçi bir bakış açısıyla, teknolojik ve bilimsel metotların ışığında öncü ve örnek belediyecilik hizmeti sunmak.

Vizyon; Bursamızı Avrupa şehri unvanına layık, planlı, sağlıklı tarihi ve kültürel değerleri ile birlikte yaşanabilir, çağdaş bir turizm kenti yapmak.

Kalite politikası;

- Kaynakların etkinliğini ve verimliliğini sürekli arttırmak,

²⁶⁰Stratejik planda yer alan 16 çakmalar şunlardır; 1)Kurumsal Yapının Geliştirilmesi, 2)Mali Yapının Güçlendirilmesi,3)Denetim Faaliyetleri,4) Avrupa Birliği, Ulusal ve Uluslararası İlişkiler,5)Altyapı Hizmetleri, 6)Kültür ve Turizm, 7)Sosyal Hizmetler,8)Doğal Afet, 9)Ulaşım ve Trafik,6)Kültür Ve Turizm,10)Yeşil Alan Ve Rekreasyon, 11)İmar Ve Planlama, 12)Çevre Ve Sağlık, 13)Eğitim, 14)Tarihi Mirasın Korunması,15)Bilgi Toplumu,16)Halkla İlişkiler ve Katılımcı Yönetim'dir. <http://www.bursa.bel.tr/dosyalar/2009Faaliyet.pdf> (Erişim: 17.07.2010)

- Kültürel ve tarihi değerlere sahip çıkma,
- Katılımcı bir yönetim anlayışı ile şeffaf, tarafsız ve hesap verebilir olmak,
- Teknolojik ve bilimsel metotları kullanmak,
- Kalite yönetimi sistemini sürekli iyileştirmek,
- Güler yüzlü, yapıcı bir hizmet anlayışı sunmak,
- Tüm faaliyetlerde çevreye duyarlı davranmak,

C. Bursa Büyükşehir Belediyesince Sunulan Hizmetler

Büyükşehir belediyesinin hizmetlerini iki başlık altında toplamak mümkündür. Bunlardan birincisi ana hizmet alanında sunulan hizmetler, diğeri ise dolaylı hizmet alanlarında sunulan hizmetlerdir²⁶¹.

Ana hizmet alanında sunulan hizmetler; imar, yapım, ulaşım, çevre sağlığı, kültür sanat ve turizm, park ve bahçe, sosyal, spor, sağlık, itfaiye, zabıta, sivil savunma, basın ve halkla ilişkiler, yaş sebze ve meyve hal ve özel kalem hizmetleridir. Bu hizmetler Belediye Başkanlığına bağlı ana ve destek hizmet birimlerince yürütülmektedir. Dolaylı hizmet alanında sunulan hizmetler ise Belediye işbirliklerinin sunduğu hizmetlerden oluşmaktadır.

İmar hizmetleri; imar yönetmeliği çıkarmak, imar planlar, yapmak, yapı, denetimi (kaçak yapılar ve imar planının uygulanması,), kamulaştırma, arsa üretimi yapmak, diğer birimlere lojistik destek sağlamak, halihazır harita yapmak, yaptırmak ve GPS (Hava fotoğraflar,, konum belirleme)'dir.

Yapım hizmetleri; yapım işlerinin projelendirilmesi, yol yapımı (cadde, bulvar ve kaldırımlar), asfalt üretimi ve yol kaplaması, açık ve kapalı otopark yapımı, köprülülük kavşak, alt geçit/üst geçit yapımı, restorasyon hizmetleri, park, bahçe,

²⁶¹<http://www.bursa.bel.tr/dosyalar/2009Faaliyet.pdf> (Erişim: 17.07.2010)

mesire ve çocuk oyun alanlar, yapımı, sosyal, kültürel ve eğitim amaçlı bina ve tesis yapım, ve spor tesisleri yapımıdır.

Ulaşım hizmetleri; şehir içi otobüs toplu taşıma işletmeciliği, hafif raylı, sistem toplu taşımacılığı, toplu taşıma araçlar, ve taksilerin koordinasyonu ve denetimi, trafik işaret ve levhalarının yerleştirilmesi ve sinyalizasyon hizmetleri, otopark hizmetleri ve otogar hizmetleridir.

Çevre sağlığı hizmetleri; katı, ve sıvı, atıkların kontrolü, hava kalitesinin korunması, gürültü kontrolü, GSM ruhsat, vermek ve denetlemek ve baş, boş hayvanların bakım, ve barındırılmasıdır.

Kültür sanat ve turizm hizmetleri; kütüphanecilik ve okuma salonları, konservatuar, şehir tiyatrosu, kitap yayınları, kültür, sanat etkinlikleri, bando ve mehter takımı, kent müzesi işlerinin yürütülmesidir.

Park ve bahçe hizmetleri çevre düzenlemesi - kentsel tasarım, park, bahçe, mesire ve çocuk oyun alanlarının bakımı, şehir içi peyzaj çalışmalarıdır.

Sosyal hizmetler; huzurevi, kimsesizler misafirhanesi, aynı-nakdi yardım hizmetleri (sosyal yardım büfeleri, aşevleri, yaş yardımaları, eğitim gereçleri ve kırtasiye yardımı, sosyal güvenliği olmayanlara tedavi yardımı), gençlik merkezleri, engellilere destek hizmetleri ve emeklilere hobi bahçesidir.

Spor hizmetleri; jimnastik salonlar,, hal, sahalar, kapalı, spor tesisleri, yürüyüş ve bisiklet yolları, sağlık için spor imkanlar, temel eğitim sporcu yetiştirme vb. hizmetlerin sunulmasıdır.

Sağlık hizmetleri; hayvan ve hayvansal gıda maddelerinin nakli için menşei belgesi verilmesi, hayvanat bahçesi ve hayvan barınağında hayvanların bakımı, gıda mevzuatına uygun sağlık denetimi, kurum içi sağlık hizmetleri ve mezarlık ve cenaze hizmetleridir.

İtfaiye hizmetleri; yangına müdahale ve söndürme, su baskınına müdahale etmek ve etkisiz hale getirmek, yangın yönünden kontrol ve denetim, yangın ve

kurtarma konulu eğitim hizmetleri, baca temizliği hizmetleri, kaza ve afetlere müdahale, işyeri ruhsat, için yangın güvenliği raporu verilmesi afet koordinasyon merkezi vermektir.

Zabta hizmetleri; zabta hizmetlerinin yürütülmesi, metropol ilçeler arasında gözetim ve koordinasyonun sağlanması, zabta personelin eğitilmesi, trafik hizmetlerinin yürütülmesi, zabta destek hizmetleri, belediye suçlarının işlenmesini önleyici tedbir alınması ve kanunda belirlenmiş olan görevlerin takip edilmesidir.

Savunma hizmetleri; afet (sel, deprem, savaş vb.) öncesi ve sonrası planlama eğitim ve tatbikat çalışmalarının yapılmasıdır.

Basın ve halkla ilişkiler; imaj, tanıtım ve bilgilendirme çalışmaları, kurum adına mesaj, tebrik ve taziyeler, istek ve şikâyetlerin takibi, etkinliklerin organizasyonu, anket çalışmaları ve medya ile ilişkilerin sağlanmasıdır.

Yaş sebze ve meyve hal hizmetleri; kalite ve standartların korunması, üretici ve tüketici haklarının korunması ve kayıt dışı, üretimin kayıt altına alınmasıdır.

Özel kalem ve Protokol; tören, temsil, ağırlama, protokol, kardeş şehir ilişkilerinin vb. hizmetlerin yürütülmesidir.

Özel kalem; tören, temsil, ağırlama, protokol vb. hizmetlerdir.

Belediyenin dolaylı hizmetlerini ise; BESAŞ (Ekmek kalitesinin ve fiyatının korunması), BURULAŞ (toplu taşıma hizmetleri), BURFAŞ (fuar ve matbaacılık hizmetleri), BİNTED (imar, inşaat ve insan kaynaklar, hizmetleri), KÜLTÜR AŞ (kültürel hizmetler), BURKENT (Bursa Kent Sigorta Aracılık Hizmetleri ile Bursa Ulaşım Nakliye Petrol Hizmetleri) ve BURBAK (Bursa Bakım Onarım Ulaşım Toplu Taşıma İşletmeciliği) iştirakler tarafından yürütülmektedir.

D. Bursa Büyükşehir Belediyesi Faaliyetlerine İlişkin Bilgi ve Değerlendirmeler

Bu başlık altında Bursa Büyükşehir Belediyesi Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü'nün 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu göre önceden belirlenmiş olan amaç ve hedeflere ne derecede ulaştığını, bir başka deyişle performans değerlendirmesini incelemeye çalışacağız.

1. Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü Faaliyet ve Proje Bilgileri

Bursa Büyükşehir Belediyesi'nin 2010-2014 yılı Stratejik Planı hazırlanma çalışmaları kapsamında;

- STK'lar, meslek ve akademik odalar, ilçe belediyeleri ve kamu kurumları ile paylaşım, swot ve odak alan toplantıları gerçekleştirildiği,

- Stratejik plan çalışmalarında mevcut durumu ortaya çıkartmak için BBB Personeli, sivil toplum örgütleri, meslek ve akademik odalar, ilçe belediyeleri, kamu kurumları ve vatandaşlara yönelik anket uygulamasının yapıldığı ve değerlendirildiği,

- Stratejik planlama kurulu çalışmaları ile stratejik plana nihai haline getirilerek Eylül 2009'da meclise sunulduğu beyan edilmektedir.

Ayrıca 2008 yılı Bursa Büyükşehir Belediyesi faaliyet raporu hazırlandığı ve meclise sunulduğu,

2010 yılı bütçe esasi, performans programı hazırlandığı ve meclise Sunulduğu,

ISO-9001 Kalite Yönetim Sisteminin etkinliği yıl boyu izlenmiş ve süreçlerde iyileştirme çalışmaları yapıldığı,

ISO-9001 Kalite Yönetim Sisteminin etkinliği çerçevesinde Nisan ve Ekim ayında İç denetim gerçekleştirildiği,

9001 Kalite Yönetim Sistemi çalışmaları çerçevesinde Aralık ayında dış tetkik yapılmış olup Bursa Büyükşehir Belediyesi ISO-9001 2008 versiyonuna göre belge yenilendiği, Tüm belediye personeli tarafından e-isoft kalite yönetim yazılım, programının etkin bir şekilde kullanılmasının sağlandığı,

2008 yılı yatırımları yıl boyu izlendiği ve yatırımlar ile ilgili raporlama ve arşivleme gerçekleştirildiği,

DPT ile dış kaynaklı yatırımlar konusuna koordinasyon sağlandığı,

3'er aylık dönemlerde yatırımlarla ilgili olarak vilayete sunum gerçekleştirildiği ve İç kontrol eylem planı hazırlanıp Maliye Bakanlığına gönderildiği belirtilmektedir.

Tablo 1: Performans Sonuç Tablosu

Stratejik Amaç	1.2. Kurum içi iletişimin geliştirilmesi 1.4. Katılımcı yönetim 1.5. İç Denetim
Stratejik Hedef	1.2.1 2009 yılına kadar her birimin yılda 12 toplantı yapmasını sağlamak 1.4.1 2009 yılına kadar Bireysel öneri sistemi kurularak yaygınlaştırılmasını sağlamak 1.4.2 2009 yılına kadar her yıl 5 adet kalite çemberi oluşturmak 1.5.2 2009 yılına kadar yılda 2 defa iç denetim yapmak 2.3.1 2009 yılı sonuna kadar Bütçe Gerçekleşme oranını her yıl %5 arttırmak.

Performans Hedefi		-2009 yılında her birimin 12 adet toplantı yapmasını sağlamak -2009 yılında kadar bireysel öneri sistemi kurularak yaygınlaştırılmasını sağlamak -2009 yılında 5 adet kalite çemberi oluşturmak -2009 yılında kalite yönetim sistemi kapsamında 2 defa iç denetim yapmak -2009 yılında bütçe gerçekleştirme oranını % 5 artırmak için bütçe esaslı performans programı hazırlamak ve gerçekleşmesini izlemek		
		Hedeflenen	Gerçekleşen	Gerçekleşme Oranı (%)
1	Toplantı Sayısı	12	12	100
2	Sistemin Kurulması	%100	% 100	100
3	Sistemi Kullanan Kişi Sayısı	20	10	50
4	Çember Sayısı	5	-	-
5	Denetim sayısı	2 adet	2 adet	100
6	Denetim Uygunsuzluk Oranı	%0	%0	100
7	Performans Programını Hazırlama	%100	% 100	100
8	Faaliyet Raporunu Hazırlama	%100	% 100	100
9	Stratejik Plan Kitabını Hazırlama	%100	% 100	100

Tablo 2: 2009 Yılı Performans Programında Yer Almayan Faaliyetler

2009 Yılı Performans Programında Yer Almayan Faaliyetler	
Faaliyet/Proje Adı	Açıklama
1	Kamu İç Kontrol Eylem Planı
2	DPT ye harcama raporu
3	Vilayete yatırım sunusu

2. Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü Performans Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Bursa Büyükşehir Belediyesi Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü'nün bir önceki başlık altında verilen performans sonuç tablosunda da görüldüğü üzere; Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü'nün Performans programında yer alan performans hedeflerine ulaştığı görülmektedir.

İlgili Şube Müdürlüğü yetkililerince; Performans programında yer alan performans hedeflerine ulaşmada bilgi akışlarının hızlı ve güvenilir olması için yazılım programına ihtiyaç duyulduğu, kullanılacak program ile izlenebilirlik ve raporlama daha etkin gerçekleştirilebileceği ifade edilmektedir.

E. Bursa Büyükşehir Belediyesinin Kurumsal Kabiliyeti ve Kapasitesinin Değerlendirilmesi

Bursa Büyükşehir Belediyesinin kurumsal kabiliyetini ve kapasitesi şu şekilde izah edebiliriz²⁶².

Tablo 3: Kurumsal Üstünlükler/Zayıflıklar

ÜSTÜNLÜKLER	ZAYIFLIKLAR
Yenilenmiş ve geliştirilmiş network alt yapısının olması	Kamu kurum ve kuruluşlarında kullanılan yazılımların entegre olmaması
Serverların günümüz teknolojisine uygun cihazlarla yenilenmiş olması	Telefon Hatlarının ve santrallerin analog olması
Afet durumlarında kullanılacak yedek Telsiz Rölesi bulunması	Telsiz kapsama alanının belediye sınırlarını kapsamaması
CAD ve GIS Programlarının Temini ve İşletilmesi, Kurum içi Kurum Dışı Verilerin Toplanması Kent Rehberi Hazırlama ve Güncellenmesinin 1995 yılı itibarıyla başlamış olması	Belediye hizmet binalarının farklı yerlerde olması
Kamulaştırma haritası hazırlama / hazırlatma için gerekli personel deneyimi, bilgisayar, program ve arazi çalışması için ölçme cihazları mevcut olması	Bilgisayarların tamamında lisanslı programlara geçilememesi

²⁶² <http://www.bursa.bel.tr/dosyalar/2009Faaliyet.pdf> (Erişim: 17.07.2010)

2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını koruma kanunu kapsamında kentsel ölçekte değerlendirilecek proje hazırlığının olması	Kentsel dönüşüm alanlarının büyük olması
Kentsel dönüşüm alanlarına uygulanabilir bir Proje ve matematiksel modelin oluşturulması	Kamyon ve iş makinelerinin genel olarak yaşlı ve yetersiz olması
Onaylı �st ölçekli planlarımızın bulunması	Kurumlar arası yetki çakışması nedeniyle, onaylanan üç ayrı 1/100.000 ölçekli planın bulunması
Sınırlarımızdaki her türlü sondaj çalışmasının kontrolü	Plan değişikliklerinin bir kısmının sayısal hazırlanmaması
�evre bakanlığı tarafından başarımızdan dolayı �evre projelerinde pilot il gösterilmektedir	Kültürel ve sanatsal etkinliklerimizin yerel ve ulusal basında yeterince yer almaması
Şehir Tiyatrosunun kuruluşunun üzerinden henüz kısa bir süre geçmiş olmasına karşın yoğun bir izleyici ilgisi ile karşılaşması	Şehir Kütüphanesinde görme engellilere yönelik bir mekan bulunmaması
Yurt içi ve dışında gerçekleştirilen turne programları ile Bursa'nın kültürel tanıtımın sağlanması	Müzik Kütüphanesi ve Gezici Kütüphane koleksiyonlarının yeteri kadar g�ncellenememesi
Şehir Kütüphanesi, Kent Müzesi, Hünkar Köşkü Müzesi ve Karagöz Müzesi'nin Şehir merkezinde yeni yapılmış binalarda hizmet vermesi	Gezici Kütüphane aracının teknolojik imk�nların gerisinde kalmış olması ve kısıtlı bir g�zerg�hta hizmet vermesi.
Şehir Kütüphanesinin Yerel Yönetime bağlı olması sayesinde koleksiyonun daha sık güncellenmesi	Cenaze nakil aracı parkının kısıtlı olması sebebiyle Bursa'da ki ölüm sayılarına cevap verememesi, vatandaşların bu hizmetleri daha pahalıya alması
Kent Müzesi'nin 2006 yılında Avrupa M�ze Forumu tarafından yılın en iyi 3 müzesi arasına girmiş olması	Emirsultan gasil hanesinin fiziki durum yetersizliği nedeniyle hizmetin geç verilmesine neden olması
Karagöz Müzesi'nin Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından tescilli Türkiye'nin ilk ve tek Karagöz Müzesi olması	Uzman doktor olmaması sebebiyle hastaneye sevk sayılarının fazla olması
Mezarlık Bilgi Sisteminin işler halde olması, defin bilgilerinin günlük bilgisayar ortamına yüklenir durumda olması	Meslek edindirme kurslarında verilen hizmetin sunumunda nitelik ve nicelik olarak talebi karşılamakta yeterli olmaması

Hayvan barınaklarımızın hayvanların doğasına uygun olarak dizayn edilmiş olması, bahçemizin doğal olması	Meslek edindirme kurslarının ücretsiz sunumu nedeniyle derslere devam oranlarının zaman içinde azalması
İlçe Belediyeleri, Organize sanayi Bölgesi İtfaiyeleri, Gönüllü gruplar vb. Afet olaylarında araç, personel ve ekipman desteği sağlaması	Fiziki eğitim ortamının yetersizliği nedeniyle her branşın her kurs merkezinde verilememesi
Elektronik bilet sisteminin tüm toplu taşıma araçlarında geçerli olması	Farklı tür hayvanlar geldiğinde yeterli ortam bulunmaması ve egzotik hayvanlarımızın yetersiz olması
Bursa'nın ulaşım sistemi ile ilgili etüd ve analizlerin yapılmış olması	Hizmet Binalarında Kamera kontrol sisteminin olmaması
2003 yılından beri ISO-9001 kalite yönetim sisteminin olması, süreçlerin performanslarının ölçülüyor olması.	Kurumlarla yıllık çalışma programının zamanında yapılamaması sebebi ile alt yapı koordinasyonunun sağlanamaması
Yaşlılık hizmetleri açısından her türlü sosyal ve fiziksel donanımına sahip, ülkemizin en büyük yatak kapasiteli huzurevi olması	İlçe İtfaiyelerinin bağlanmasından dolayı personel giderlerinin yükselmesi
	Yeni kurulan sualtı arama kurtarma ekibinin teçhizatlarının olmaması
	Elektronik bilet sisteminin toplu taşıma araçlarının tümünde aktarmalı yolculuğa imkan vermemesi

Yukarıdaki tabloda; Bursa Büyükşehir Belediyesinin kurumsal kabiliyetinin ve kapasitesinin değerlendirilmesi için yapılan SWOT analizinde belediyenin kurumsal Üstünlüklerinin yanında geliştirilmesi gereken zayıf yönlerinin de olduğu görülmektedir. Bursa Büyükşehir Belediyesinin sunmuş olduğu hizmetlerin kalitesinin artması için zayıf olan yönlerinin iyileştirilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

“Denetim” olgusu ve Denetim Kurumlarının ortaya çıkışı ve gelişimi ile demokrasinin gelişimi koşuttur. Ortaçağ Avrupa’sında İngiltere ve Fransa gibi ülkelerde genellikle asillerden oluşan parlamentolarla Krallar arasındaki mücadele demokrasinin doğmasını ve gelişmesini sağlamıştır. İsteddiği gibi vergi koyup, toplanan vergilerle de istediği gibi harcamalar yapan mutlak yetkili hükümdarlar, zamanla vergi koyarken parlamentonun onayını almak zorunda kalmışlardır. Parlamentolar bununla yetinmemiş toplanan vergilerin nereye ve nasıl harcandığı konusunda da bilgi sahibi olmak istemiştir. Ancak, devlet harcamalarının incelenmesi ve denetlenmesi konusu uzmanlık gerektirdiği için bu konuda parlamentolara yardımcı olacak kurumlara ihtiyaç duyulmuştur. “Denetim” olgusu ve Denetim Kurumlarının ortaya çıkışı iste bu süreç sonunda olmuştur. Bir başka deyişle “Yüksek Denetim” olgusu ortaya çıkmıştır.

Ülkemizde ise “Yüksek Denetim” olgusunun ve Sayıştay’ın ortaya çıkışı 1862 yılında Divan-ı Al-i Muhasebat’ın kurulması ile birlikte olmuştur. Ancak bu ortaya çıkış diğer ülkelerde olduğu gibi bir demokrasi süreci sonunda olmamıştır. Hatta Sayıştayların en temel özelliği “parlamentolar adına denetim yapma” olmasına rağmen ülkemizde, Sayıştay kurulduğunda, adına denetim yapacağı bir meclis bile mevcut değildir. Çünkü Sayıştay, meclis adına denetim yapmak amacıyla değil kamu gelir ve giderleri ile bu alanda görevlendirilen kamu görevlilerini ‘zapt-u rapt’ almak amacını taşımıştır.

Özellikle 832 sayılı Sayıştay Kanununun yürürlüğe girdiği 1967 yılından bu yana Sayıştay’ın meclise yönelik olarak tek raporlama faaliyeti uygunluk bildirimlerini sunmak olmuştur. Sayıştayların ortaya çıktığı andan itibaren gerçekleştirdikleri denetim, düzenlilik denetimi olarak adlandırılmaktadır. Bu denetim türünde kamu harcamalarının yapılmasının ve kamu gelirlerinin toplanmasının mevzuata uygun olup olmadığı ile düzenlenen mali tabloların doğruluğu araştırılmaktadır. Ancak bu denetim türü zamanla ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmiştir. İkinci dünya savaşından sonra kamu harcamalarında muazzam bir artış meydana gelmiştir. Kamu harcamalarında artışlar olmasına rağmen kamu gelirleri sınırlıdır. Kamu harcamalarındaki her artış vatandaşların üzerine ek vergi yükleri getirmiştir. Bu nedenle vatandaşlar verdikleri vergilerin nerede ve nasıl kullanıldığını daha çok

merak eder olmuşlardır. Bu durumda yapılan harcamaların sadece mevzuata uygunluğunu araştıran düzenlilik denetimi tek başına ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmiştir. Çünkü yapılan harcamalar verimsiz ve tutumsuz olabilir ama bu harcamalar mevzuata uygun olarak yapılıyorsa düzenlilik denetimi açısından bir sorun oluşturmamaktadır. Ancak sınırlı gelirlerin bu şekilde verimsiz alanlarda kullanılması kamu yararına uygun düşmeyecektir. Dolayısıyla kamu kaynaklarının tutumluluk ve verimlilik ilkelerine göre elde edilmesi ve kullanılması sonucu kamu hizmetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini araştıran bir denetim türü olan performans denetimi ortaya çıkmıştır.

Performans denetimi, ülkemiz gündemine girdiği tarihten bu güne kadar hep tartışıla gelmiş bir denetim türüdür. İlk tartışmalar performans denetiminin ülkemizde uygulanabilirliği üzerine olmuştur. Performans denetimi, ülkemizde, 1996'dan beri uygulanan bir denetim türüdür. 1996 yılında Sayıştay Kanununda yapılan değişiklikle Sayıştay'a performans denetimi yetkisi verilmiş ve performans denetimi alanında çalışmalar bu değişiklikle başlamıştır. 1996 yılından bu yana performans denetimini geliştirmek amacıyla pek çok çalışma yapılmış ve bu alanda büyük bir yol kat edilmiştir. Tüm bu gelişmeler sonucunda performans denetiminin güçlü ve zayıf yönleri ile geliştirilmesi gereken alanlar şu şekilde sıralanabilir.

Öncelikle Sayıştay'ın bağımsız bir anayasal kurum olması, yasama, yürütme veya herhangi bir erke bağlı olmaması performans denetimlerinin tarafsız ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirmesine imkan vermektedir. Sayıştay'a performans denetimi yapma yetkisinin gerek Sayıştay Kanunu ile gerekse Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile açık bir şekilde verilmiş olması bir diğer güçlü yandır.

Performans denetimi yapmak için kamuda performans odaklı bir yönetim olması gerekmemekle beraber kamu kurumlarının performans odaklı bir yönetim tarzını benimsemesi performans denetimlerinin yerine getirilmesini kolaylaştıracak ve etkin bir performans denetimi yapılmasına imkan verecektir. Performans odaklı yönetimle birlikte performans esaslı bütçelemenin ve muhasebe sistemi açısından performans bilgisi üretmeye imkan verecek bir muhasebe sisteminin kamu idareleri tarafından uygulanıyor olması performans denetimlerinin etkin bir şekilde yerine getirilmesini sağlayacaktır. Bu açıdan ülkemizde 2003 yılında kabul edilen Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çok önemlidir. Çünkü bu Kanunla kamu

yönetiminde performans odaklı bir yönetim tarzı, bütçe alanında performans esaslı bütçeleme ve muhasebe alanında da performans bilgisi üretebilecek bir muhasebe sistemine geçilmesi için düzenlemeler yapılmıştır.

Performans denetiminde düzenlilik denetiminden farklı olarak sadece mali bilgi ve belgeler değil konuyla ilgili her tür bilgi ve belge önemlidir. Bu nedenle bu bilgi ve belgelere ulaşma konusunda geniş yetkilerin olması performans denetimlerini kolaylaştıran bir unsurdur.

Mali işlemlerin hukuka uygunluğunu ve düzenliliğini araştıran düzenlilik denetiminden farklı olarak performans denetimi yönetimin etkinliğini araştırmaktadır.

Yönetimin mali işlemlerinin denetiminden yönetimin denetimine doğru kayan bu denetim türü doğası gereği bazı güçlükler içermektedir. Ayrıca ülkemizin koşullarından kaynaklanan güçlüklerde mevcuttur.

Bu güçlüklerden ilki personele ilişkindir. Performans denetimi yeni bir denetim türüdür. Düzenlilik denetimlerinden farklı olarak yeni teknik ve metodoloji gerektirmektedir. Denetimleri gerçekleştirecek olanlar denetçiler olduğu için bu teknik ve metodolojileri bilen ve en iyi şekilde uygulayabilecek denetçilere ihtiyaç vardır. Sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, öğrenmeye, ekip çalışmasına ve işbirliğine açık bir denetçi profili performans denetiminin olmazsa olmaz koşullarındandır.

Performans denetimlerinin etkin olarak uygulanabilmesindeki bir diğer önemli engelde izleme sürecindeki güçlüklerdir.

Performans denetimleri açısından bir diğer olumsuz yön “görevlendirme süresi” ile ilgilidir. “Görevlendirme Süresi”nden kasıt performans denetimlerinin gerçekleştirileceği süre açısından görevlendirmenin belirsizliğidir. Performans denetimlerinin metodolojisi içerisinde her safhanın hangi sürede tamamlanacağı belirlidir. Bu süreler ülkeden ülkeye değişmektedir. Ülkemizde ise performans denetimlerinin ne kadar zamanda tamamlanacağı konusunda belirlenmiş bir prosedür bulunmamaktadır. Şu anda taslak halinde olan performans denetimi rehberi geliştirildikçe bu konunun da açıklığa kavuşturulması uygun olacaktır. Kalite güvence sisteminin oluşturulması performans denetimlerinin ve üretilen raporların

uluslararası standartlara uygun olmasını sağlar. Bu sayede Sayıştay'ın performans denetimi raporları gerek yurtiçinde gerekse yurtdışında güvenilirlik ve saygınlık kazanır. Yapılan denetimlerin kaliteli, objektif ve güvenilir olması ise denetim raporlarının etkinliğini artırır.

Ülkemizde bu gelişmelere paralel olarak Mahalli İdareler için gerekli çalışmalar başlatılmıştır. Bilindiği üzere bunlardan en önemlisi 5018 sayılı Kamu Yönetimi ve Kontrol Kanununun kabul edilmesi ve yürürlüğe konulmasıdır. Kanun ile ilgili mevzuat çalışmaları yapılmıştır. Bu kanuna paralel olarak 1050 sayılı Belediye Kanunu yürürlükten kaldırılarak yerine 5393 sayılı Belediye Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Bu kanun 5018 Sayılı kanuna uygun olarak belediyeciliği çağdaş hale getirmeyi amaçlamaktadır.

Belediyelerde üst yönetici yani belediye başkanları kurumun saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerine uygun olarak etkin verimli yönetilmesinden, bunları sağlamak amacı ile kurum içerisinde kurul ve sistemlerin kurulmasından ve çalışmasından sorumlu tutulmaktadırlar. Özellikle Büyükşehir belediyelerinin hizmetlerinin karmaşıklaştığı, etkinliğini yitirdiği, mali ve idari açıdan yönetim ve kontrolünün zorlaştığı günümüzde bu durum belediyeleri önemli risklerle karşı karşıya getirmektedir.

5018 sayılı kamu mali yönetimi kontrol kanunu ve 5393 sayılı Belediye kanunu bu riskleri önlemede önemli düzenlemeler içermektedir. Bu kanunlara uygun olarak belediyelerde kurulacak denetim sistemleri belediyecilik alanında devrim niteliğinde olacaktır. Bu sistem belediyeler için bir kurtuluş ve modern dünya ile birleşmede bir fırsat niteliğindedir.

Performans denetiminin birimleri arasında yeterli işbirliğinin kurulmaması denetim programlarında tekrarlara neden olur. Bir de yeni denetim tür ve tekniklerdeki gelişmelerin bütün denetim elemanları tarafından takip edilememesi ve anlamlı hizmet içi eğitimlerin yapılmaması, performans denetimine engel oluşturmaktadır. Tüm bu engellere rağmen performans denetiminin belediyelere sağlamış olduğu faydaları da göz ardı edilmemelidir. Performans denetiminin sağladığı faydaları; Kamu kaynaklarının yönetiminin geliştirilmesi için bir temel oluşturması Kamu yöneticilerinin ve yönetime ilişkin uygulamaların kalite düzeyini

iyileştirmek ve kamu yönetimini raporlarla desteklemesi, Yönetimin faaliyet sonuçlarını ve hesaplarını iyileştirmesi, Belediyelerin daha verimli, etkin ve daha tutumlu olmasını sağlaması, Savurganlığı ve verimsizliği en aza indirecek olasılıkları tespit etmesi, Politika süreç ve yönetim yapısında iyileştirmeler için önerilerde bulunması, Belediyelerin uzun dönemde hedeflerine uyum sağlamayan ya da bütünleşmeyen bölümlere ait amaçların, yeniden gözden geçirilmesine ön ayak olması, Programlanan amaçlara en iyi şekilde nasıl ulaşılabileceği düşüncesiyle yönetimin çalışma performansının etkinliğini değerlendirmesi şeklinde sıralayabiliriz. Aynı zamanda belediyelerde performans denetiminin bir diğer faydası, bireysel performans değerlendirmesinde ortaya çıkmaktadır.

Performans denetiminin bahsedilen faydalarının yanı sıra ortaya çıkan bir takım sakıncaları da mevcuttur. Performans değerlendirme kurum başarısı için önemli olmakla beraber, bu alanda yapılacak yanlışlar ciddi olumsuzluklara neden olabilmektedirler. Performans değerlendirmesi yapılan birçok kurumda, bu çalışmalar, çalışanların korkulu rüyası haline gelebilmektedir. Özellikle üstün astlarını değerlendirmesinin performans ölçümünde ağırlıklı yöntem olması, üst ast ilişkilerinde problemler doğurmaktadır. Bu gibi durumlarda genel olarak çalışanların üstlerine karşı samimiyetten uzak hoş görünme çabaları gözlenmektedir. Bu durum ise belediyelerde de görülmektedir.

Bu bağlamda; performans denetiminin etkinliği açısından incelediğimiz Bursa Büyükşehir Belediyesi örneği, kamuda kaynakların etkin, tutumlu ve verimli kullanılıp kullanılmadığını görmek açısından faydalı olmuştur. Belediyenin hazırlanan orta ve uzun vadeli stratejik plan kapsamında stratejik amaç ve hedeflerine %95'in üzerinde ulaşırken kamu kaynaklarını da mümkün olduğunca etkin ve verimli kullanmaya azami gayret gösterdiği görülmektedir. Sunulan hizmetlere ait bilgi ve belgelerin şeffaflığı, yöneticilerin yaptıkları harcamaları hesap verme sorumluluğu altında açıklayabilmeleri olumlu gelişmeler olarak gözlemlenmiş olmasına rağmen yeterli değildir. Mevcut durumun geliştirilmesi/iyileştirilmesi için çabalarına devam edilmelidir.

Sonuç olarak, performans denetimi alanında büyük bir aşama kat etmesine rağmen geliştirilmesi gereken alanlarda bulunmaktadır. Sorunların büyük kısmı hukuki düzenleme eksikliğinden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, çözümü de gerekli

olan hukuki düzenlemelerin yapılmasıdır. 2003 yılında TBMM'ye sunulmuş olan yeni Sayıştay Kanunu teklifi söz konusu sorunların büyük kısmını çözüme kavuşturacak düzenlemeler içermektedir. Gerek Sayıştay Kanunu teklifinin TBMM'de görüşülerek yasalaşması gerekse performans denetimini yapacak olan kurumun kendi iç mevzuatında gerekli düzenlemeleri yapması sonucunda performans denetimi alanında mevcut olan sorunlar büyük oranda çözüme kavuşmuş olacak ve performans denetimlerinin etkinliği artacaktır. Ayrıca Sayıştay'ın yapacağı performans denetimi için denetim elemanlarını bu denetim konusunda ihtisaslaştırması yerinde olacağı kanısındayız. Performans kültürünün oluşturulması, kamu ahlakı/kamu etiğinin yerleşmesi için Sayıştayın denetim elemanlarının ihtisaslaşması büyük katkısı olacaktır. Unutulmamalıdır ki; kamuda yeniliklere adaptasyon her daim sancılı olmuştur.

KAYNAKLAR

ABİD, Naimatullah; "Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım", çev. Derya Kubalı, **Sayıştay Dergisi**, sayı 29, Nisan-Haziran, 1998.

ABİD, Naimatullah; "Performan Evaluation and Performans Audit", **Department of the Auditor- General of Pakistan**, Lahore, Aralık, 1990.

AKAL, Zühal; **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi–Çok Yönlü Performans Göstergeleri**, MPM yayını, Ankara 1998.

AKAL, Zühal; İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No: 473, Ankara 1992, 154-155'den aktaran Ali Osman GÜÇLÜ: "Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler", **Sayıştay Dergisi** Sayı 19, 1995.

AKŞAM, Akif; "İç Denetim Mesleği, İlkeleri, Uluslararası İç Denetim Standartları", (Yayınlanmamış Yeterlilik Tezi), **T.C. BAŞBAKANLIK Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulu Başkanlığı**, Ankara, 2005.

AKTUĞLU, Mehmet Ali; **Denetleme ve Revizyon**, Bilgehan Basımevi, 2.Baskı, İzmir 1993.

ALTUĞ, Figen; **Mali Denetim**, Ezgi Yayınevi, Bursa, 2000.

ARKUN, Osman Fikret; **İşletmelerde Muhasebe Denetimi**, Nihat Sayın Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, 1980.

ARSLAN, Ahmet; "**Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik, Denetim – 1**", Mali Kılavuz, Sayı:15 (Ocak- Mart 2002).

ATAKAN, Nevin, Arife ÇOŞKUN, S. Melda SONUYAR; Performans Denetimi; Pakistan Sayıştay'ı Uygulaması, **T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları**, Ankara, 1997.

ATAY, Cevdet; **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2.Baskı, İstanbul 1999.

Avrupa Birliği Genel Sekreterliği Ulusal Program, 2003, http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram_2003/Tr/doc/IV-28.doc (10.07.2009)

AYTAÇ, Burhan, M. Akif ÖZER; Mahalli İdarelerin Denetiminde Etkinlik Arayışları, **YYVD**, c. 7, sy. 4, Nisan 2002.

BİLGİN, Kamil Ufuk; Kamu Performans Yönetimi, Memur Hak ve Yükümlülüklerinin Performansa Etkisi, **TODAİE**, Ankara 2004.

BOR, K. Gülsün; “Kamu Harcamalarının Etkinliğinin ve Performansının Ölçülmesi”, (Yayımlanmamış Uzmanlık Tezi), **Hazine Müsteşarlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü**, Ankara: 2000.

BOZOĞLU, Osman; İl Özel İdareleri ve Belediyelerde İç Denetçi Atamaları, **YYVD**, c. 11, Kasım 2006..

BOZKURT, Nejat; **Muhasebe Denetimi**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul,1998.

CANDAN, Ekrem, John A EDDS,; “İç ve Dış Denetim”, Devlet Denetimi (Makaleler), çev. Fethi Heper, **Sayıştay Başkanlığı Yayınları**, Ankara, 1998.

CANDAN, Ekrem; “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun İle Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler I”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 295, Mart 2006.

CANSIZLAR, Doğan; “Kamu Yönetiminde Reform”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 111, (Ocak-Şubat 1993).

CAİDEN, Gerold E.; “Devlet Denetiminin Yeni Yönleri”, Devlet Denetimi(Makaleler), **T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Yılı Kuruluş Yıldönümü Yayınları**, Ankara, 1987.

CAİDEN, Gerold E.; "Devlet Denetiminin Yeni Yönleri", Fethi Hepar (çev.), Devlet Denetimi (Makaleler), Ankara: **Sayıştay Başkanlığı**, 1988.

CHAUDHARY, Liaqat Ali; "Pakistan'daki Performans Denetimine Eleştirel Bakış", Çev. Faruk EROGLU, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 18, 1995.

ÇETİNKAYA, Cihat; Denetim Kavramları ve İç-Dış Denetimin Tanımı, **1990 Yılına Girerken Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, M.G.B. Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara, 1990.

ÇEVİK, Hasan Hüseyin; Kamu Kurumlarında Verimlilik ve Verimliliğin Başarılması: Emniyet Teşkilatı Örneği, **PBD**, c. 3, sy.3-4, 2001.

ÇOŞKUN, Arife, "Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması", **XV. Maliye Sempozyumu, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, Antalya, 15-17 Mayıs 2000, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İBF, 2000.

ÇOŞKUN, Arife; Performans ve Risk Denetim Terimleri, **Sayıştay Başkanlığı Araştırma/ İnceleme/Çeviri Dizisi:5**, Ankara 2000.

ÇUKURÇAYIR, Akif, Tuğba EROGLU; Yerel Yönetimlerde Yeniden Yapılanmaya Farklı Bir Yaklaşım: Verimlilik ve Basarı Karnesi, **SD**, sy. 53, Nisan-Haziran 2004.

DEMİRBAŞ, Tolga; "Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay'ı Uygulaması", **Sayıştay İnceleme, Araştırma, Çeviri Dizisi**, 2001.

DEMİRKAN, Uçar; "**Kamusal Mali Denetim (Türkiye'deki Uygulaması ve Eleştirisi)**", Maliye Tetkik Kurulu Yayın No:1977/172, Damga Matbaası, Ankara, 1977.

DEMİRKAN, Şefika; Türkiye’de Bağımsız Dış Denetimin Vergi Gelirlerinin Arttırılmasında Etkenliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir 1998.

DERDİMAN, R. Cengiz; **Yeni Düzenlemelere Göre Yerel Yönetimler**, İstanbul 2005.

DEVELİOĞLU, Ferit; **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat**, Doğuş Ltd, Şti. Matbaası, Ankara,1970.

Devlet Denetim Elemanları Derneği “Denetimin ve Denetim Elemanlarının Sorunları”
<http://www.denetde.org.tr/sorun.htm> (13.09.2009)

DEWAR, David A.; “**Value For Money Audit; The First 800 Years**”, **Public Finance and Accountancy**, Ağustos, 1985.

DEWAR, David, “The Fourth “E”” typescript dated, (September 1989) dan aktaran İra Sharkansky, “The Development of State Audit”, State Audit and Accountability, State of israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991.

DPT; Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı; Kamu Yönetiminin iyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2000.

DPT, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu” Ankara, 2000.

DOĞAN, M. Emin; Belediye ve Belediye Bütçesinin Denetimi, **YYVD**, c. 14, sy. 1, Ocak 2005.

DOĞANYİĞİT, Sadettin; Yerel Yönetimlerde Nasıl Bir Mali Denetim, **SD**, sy. 30, Temmuz-Eylül 1998.

EKİCİ, Birol, M. Cem TOKER; Avrupa’da ve Ülkemizde Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Etkinliği, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, c.14, Ocak 2005.

ELLSWORTH, H. Morse; "Verimlilik ve Ekonomiklik Denetlemesi", Necat Karabakal (çev.), Denetim Teknikleri (Makaleler), Ankara: **Sayıştay Başkanlığı**, 1987, s. 15.

ERDOĞAN, Melih; **Denetim**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

ERÜZ, Ertan; "Yeni Mali Yönetim Yapısında Performans esaslı Bütçeleme" s.61.

<http://www.bumko.gov.tr/PEB/Genel/Default.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EFEB63B1F6541B1AB6> (29.05.09)

FALAY, Nihat; "Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü: Bir Ön Çalışma", **XV. Maliye Sempozyumu, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, Antalya, 15-17 Mayıs 2000, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İBF, 2000, s. 385.

FALAY, Nihat; "Denetim, Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk ve Sayıştay" **Sayıştay Dergisi**, Sayı 25, Nisan-Haziran 1997, s. 22.

FİLLİOS, Vassillios P.; "**A Concise History of Auditing** (3000 BC-AD 1700)", The Internal Auditor, Haziran, 1984.

GEİST, Benjamin, Nissim MİZRAHİ; "**State Audit: Principles and Concepts**" **State Audit and Accountability**, State of israel State Comptroller's Office, Jerusalem, 1991.

GÜNGÖR, Hayrettin; 5018 sayılı Kanun, **YYVD**, c. 8, Aralık 2003, sy. 12, s.3.

GÖSTERİCİ Hüseyin; "Kamu İç Mali Kontrol Sisteminde İç Denetimin Bağımsızlığı-Fonksiyonel Bağımsızlık", **Vergi Dünyası**, Sayı: 295, Mart 2006, s.177.

GÜRAN, Mehmet-GÜRAN, Güran; Kamu Hizmetlerinde Performans Ölçümü Türkiye'deki Kamu Üniversiteleri için Bir Performans Ölçümü Uygulaması, Ankara: **Hacettepe Üniversitesi Yayınları**, 2005.

GÜÇLÜ, Ali Osman; "Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler", **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, (Ekim-Aralık 1995), s. 32.

GÜREDİN, Ersin; **Denetim**, Beta Basım, Ağustos 1998.

GÜLEN, Fikret, **Finansal Denetim**, Sayıştay Başkanlığı, Ankara 1998.

HASTÜRK, Mesut. “Stratejik Planlama Ve Performans Esaslı Bütçeleme” s.14.
<http://www.erkankaraarslan.org/includes/UserFiles/users/admin/File/4%20Nolu%20Makale.pdf> (04.03.09).

HÜCRAN, Yasemin, Emine KIZILTAŞ, H. Hakan YILMAZ; **Türk Kamu Mali Yönetimi Mali Saydamlık Standartlarının Neresinde? IMF iyi Uygulamalar Tüzüğü Temelinde Bir Değerlendirme**
http://www.tesev.org.tr/projeler/kamu_maliye_metin_tebliğ3.php (13.05.2009)

İngiltere Sayıştay (NAO), Performans (Paranın Değerinin Karşılığı) Denetim Kılavuzu, Sacit Yörüker (çev.), Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2006, s. 3.
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/elek/elekicerik/sbn54ParaDeger.pdf> (01 Kasım 2009)

İNAN, Atilla; 5018 Sayılı Kanununa Göre Sorumluluk Düzeni ve Belediyelerde Uygulanması, **YYVD**, c. 9, Temmuz 2004, sy. 7, s. 19.

İNTOSAI, implementation Guidelines For Performance Auditing, İNTOSAI Auditing Standart Committee, Stockholm, July 2004.

İNTOSAI, İNTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri, Çev. Sacit Yörüker, Baran Özeren, Sayıştay Başkanlığı Yayını Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi: 14, 2000.

IVES, Martin, “Performans Denetimi: Bazı Pratik Teknikler”, Necat Karabakal (çev.), Denetim Teknikleri (Makaleler), Ankara: **Sayıştay Başkanlığı**, 1987.

JİNHUA, Li, History of Audit In China, China Modern Economic Publishing House, First Edition, China 2007. ve Hu Shengxiao, The Outline Of Audit Development In

Ancient China, China Audit Society , <http://palissy.humana.univ-nantes.fr/msh/wcah/textes/shengxiao.pdf>, (01.11.2009).

Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu genel bakış”
<http://www.hukuki.net/kanun/5018.15.text.asp> (12.06.2009)

KARADUMAN, Emine; “İdarede (Kamu Bürokrasisinde) Verimlilik”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 112, (Mart-Nisan 1993), s. 14.

KARATAŞ, Mehmet; Yüksek Denetim:Tanımı,Özellikleri, Örgütlenmesi ve İngiltere’deki Uygulaması, **Vergi Sorunları**, Ocak 2005, Sayı 196, s. 208.

KAYA, Burçin; Türkiye’de Kamu Harcamalarının Denetimi ve Uluslararası Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir 2006.

KAYA, Erol; **Belediyelerde Toplam Kalite Yönetimi ISO 9001**, İstanbul 2003, ss.100-121.

KHAN, Ziaul Haq; Introduction to Government and Financial Audit, Director General (P.A.W, Lahore, Pakistan) Teksir edilmiş seminer notlarından naklen Hüseyin ÖZER, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi, Ankara, 1997.

KHAN, Ziaul Haq; Performans Denetiminin Esasları, s. 76.; Kübalı, Performans Denetimi Kavram, İlkeler .. s.61.; Özer, Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından değerlendirilmesi, s. 96.; Demirbaş, s. 108.

KHAN, Muhammad Arkam; “Performans Denetiminde Veri Toplama”, Arife Coşkun ve Murat Toker (çev.), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 33, (Nisan-Haziran 1999), s. 168.

KHAN, Muhammad Arkam; “Performans Denetiminde Veri Analizi: Ekonomistlerin Teknikleri”, Arife Coşkun ve Murat Toker (çev.), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 35,Ekim-Aralık 1999, 155-162.

KHAN, Muhammed Arkam; “Yeni Başlayanlar için Denetime Giriş”, Faruk Eroğlu (çev.), **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 19, (Ekim-Aralık 1995), s. 19

KEPEKÇİ, Celal; **Bağımsız Denetim**, Siyasal Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 1998.

KİRMANOĞLU, Hülya, Murat ÇAK; “Kamu Kesiminde Performans Ölçümü”, **XV. Maliye Sempozyumu, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri**, Antalya, 15-17 Mayıs 2000, Antalya: Akdeniz Üniversitesi İBF, 2000, s. 316-340.

KÖSE, H. Ömer; Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, **Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü**, Ekim 2000.

KUBALI, Derya; “Performans Denetimi”, **Amme İdaresi Dergisi**, C. 32, Sayı: 1, (Mart 1999).

KUBALI, Derya; Performans Denetimi; Kavram, ilkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, **T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi**, 1998.

Maliye Bankalığı; Revizyon ve işletmelerde Vergi incelemesi, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (Hizmete Özel), Güneş Matbaacılık TAŞ, Ankara 1973.

MARTİN, İves; “Performans Denetimi: Bazı Pratik Teknikler”, Denetim Teknikleri(Makaleler) Çev. Necat Karabakal, **T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Yılı Kuruluş Yıldönümü Yayınları**, Ankara, 1987.

MERİÇ, Metin; **Mali Denetim (Ders Notları)**, İzmir, 2002.

MERİÇ, Metin; **Vergi Denetimi**, İlkem Ofset, İzmir, 2002.

MUTLUER, Kamil; “**Sempozyumu Açış Konuşması**”, **Cumhuriyetin 75’inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu, Tebliğler, Panel ve Tartışmalar**, Ankara, 26 Ekim 1998, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998.

MOBEL, Murat; Türkiye’de Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetimin Yararları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, İzmir 1995.

SANAL, Recep; **Türkiye’de Yönetmel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, Ankara, TODAİE Yayını, Yayın No: 314, 2002.

SANAL, Recep; “Yeni Yasal Düzenlemeler Işığında Yerel Yönetimlerin Denetimi”, **Türk İdare Dergisi**, S. 459, 2008.

SARAÇ, Osman; “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”
<http://193.255.144.134/calismalar/yayinlar/md/md148/kamumaliyonetimi.pdf>
(18.09.2009)

SAWYER, Lawrens; **The Practice of Modern Internal Auditing**, Fifth Edition, Florida: The Institute of Internal Auditors, 2003.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; “**Sayıştayın Performansının Ölçümüne ilişkin Önarastırma Raporu**”, Ankara: 2002

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar Kitapçığı**, Ankara: 2002.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; “**Sayıştay Denetim Terimleri Sözlüğü**”. Sacit Yörüker (çev.), www.sayistay.gov.tr. (5 Mayıs 2010).

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; “**Sayıştay Raporlarını Görüşmek Üzere Türkiye Büyük Millet Meclisinde ihtisas Komisyonu Kurulması Hakkında Rapor**”. Ankara: 2001.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; “**Sayıştay Başkanlığı 2004 Yılı Faaliyet Raporu**”, Ankara: Sayıştay Başkanlığı. 2004.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; **“Sayıştay Başkanlığı 2005 Yılı Faaliyet Raporu”**.
Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 2005.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; **“Sayıştay Strateji Bildirimi (2000-2004)”**. Ankara:
Sayıştay Başkanlığı, 2000.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; **Cumhuriyetin 50. Yılında Türk Sayıştay’ı**, 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; **Etkinlik Ölçümünün Denetimi, Raporlanması ve
Kullanımı**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Çeviri Dizisi 7, Ankara
1997.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; **Hizmet Kalitesine Yönelik Performans Denetim
Rehberi: Bize Hizmet Ediliyor mu?**, Sayıştay Yayınları Cumhuriyetin 75’inci
Yıldönümü Yayınları, Ankara 1998.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; **İnceleme Konusunun Seçimi**, Sayıştay Yayınları
135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara 1997.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; **İNTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa
Uygulama Rehberleri**, Çev. Baran Özeren ve Sacit Yörüker, Sayıştay Yayınları
Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi, Ankara 2000.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; **Kanada Sayıştay’ı Performans Denetimi El Kitabı**,
Çev. Sacit Yörüker, Sayıştay Yayınları Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi, Ankara
1999.

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI; **Kıyaslama- Performans İncelemelerine Nasıl
Yardımcı Olabilir?**, Sayıştay Yayınları Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Yayınları ,
Ankara 1998

T.C. SAYIŞTAY BASKANLIĞI; **On The Threshold Of Performance Auditing, A Compilation of Turkish Court of Accounts Country Papers**, Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi :7, Ankara 1998.

T.C. SAYIŞTAY BASKANLIĞI; **Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Prensipleri**, Çev. Safiye Kaya ve Cem Suat Aral, Sayıştay Yayınları Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi, Ankara, 2000.

T.C. SAYIŞTAY BASKANLIĞI; **Performans Denetim Rehberi(Taslak)**, Ankara, 2007.

T.C. SAYIŞTAY BASKANLIĞI;**Performans Denetimi; Kavramlar İlkeler Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara, 2002.

T.C. SAYIŞTAY BASKANLIĞI; **Performans Denetimi;Özet El Kitabı**, Sayıştay Yayınları 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları , Ankara 1997.

T.C. SAYIŞTAY BASKANLIĞI; **Performans İnceleme Konularının Seçimine İlişkin Rehber: En İyilerin Seçimi**, Sayıştay Yayınları Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Yayınları , Ankara, 1998.

T.C. SAYIŞTAY BASKANLIĞI; **Performans İncelemelerinde Örneklemeden Yararlanılması**, Sayıştay Yayınları Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1998.

T.C. SAYIŞTAY BASKANLIĞI; **Performans Ölçümü-Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler-**, Çev. Cem Suat Aral, Sayıştay Yayınları Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi, Ankara, 2001.

T.C. SAYIŞTAY BASKANLIĞI; **Performans Ölçümü ve Performans Denetimi**, Sayıştay Yayınları 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları , Ankara, 1997.

T.C. SAYIŞTAY BASKANLIĞI; **Performans Ölçüm Rehberi**, Çev. Hülya Demirkaya, Sayıştay Yayınları Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi, Ankara 2000.

T.C. SAYISTAY BASKANLIGI; **Sayıştay**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları, Kasım 1999.

T.C. SAYISTAY BASKANLIGI; **Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Esleştirme Projesi Haber Bülteni**, Sayı 1, Temmuz 2005, Ankara.

T.C. SAYISTAY BASKANLIGI; **Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Esleştirme Projesi Haber Bülteni**, Sayı 2, Ağustos-Kasım 2005, Ankara.

T.C. SAYISTAY BASKANLIGI; **Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Esleştirme Projesi Haber Bülteni**, Sayı 3, Aralık 2005-Mayıs 2006, Ankara.

T.C. SAYISTAY BASKANLIGI; **Sayıştay'ın Denetim Kapasitesinin Güçlendirilmesi Eşleştirme Projesi Haber Bülteni**, Sayı 4, Haziran – Kasım 2006, Ankara. 261

T.C. SAYISTAY BASKANLIGI; **Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları eviri Dizisi 10, Ankara 1997.

T.C. SAYISTAY BASKANLIGI; **Verimlilik Denetimi: Kanada Sayıştay'ı Uygulaması Bölüm 1**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları eviri Dizisi 9, Ankara 1997.

T.C. SAYISTAY BASKANLIğI; **Sayıştay Başkanlığı 2002 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara, 2002.

T.C. SAYISTAY BASKANLIGI; **Sayıştay Başkanlığı 2005 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara, 2005.

T.C. SAYISTAY BASKANLIGI; **Sayıştay Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara, 2006.

T.C. Sayıştay Başkanlığı Araştırma ve Tasnif Grubu. "Sayıştayların Avrupa Standartları Karsısında Durumu ve Atılması Gereken Adımlar Hakkında Rapor", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 39, 2000.

SHARSKANSKY, İra; "**The Development of State Audit**", State Audit and ccountability, State of Israel Comptroller's Office, Israel, 1991.

SİMON, H.A., W SMİTHBURG, V.A THOMPSON; **Kamu Yönetimi**, Üçüncü Kitap, Cemal Mihçioğlu (çev.), Ankara, TODAİE Yayınları, 1968.

SEZEN, Seriye(Ed.), Ömer BOZKURT, Ergün TURGAY; "**Kamu Yönetimi Sözlüğü**", TODAİE Yayo,ın No.283, Ankara, 1998, s.62.

SONGUR, Mehmet; **Mahalli İdarelerde Performans Ölçümü**, Ankara 1995. S.1.

ŞAHAN, Yusuf; "**5227 ve 5018 ile tartışılan Türk Denetim Sistemine Genel Bir Bakış**" <http://www.sskteftis.org/yazi/denetim.htm> (09.09.2009)

ŞEKER, Neziğ; **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım Yayım A.Ş., 1. Baskı, İstanbul 1994.

TAMER, Mustafa; Belediyelerde Performans Yönetimi–2, **YYVD**, c. 10. sy. 12, Aralık 2005.

TAMER, Mustafa; Belediyelerde Stratejik Plânlama Yapımının Son Günü Olan 13 Temmuz 2006 Tarihi Ertelenmelidir, **YYVD**, c. 11, sy. 6, Haziran 2006.

TEKİN, Ahmet; Belediye Harcamalarının (Belediye Bütçesinin) Denetimi, **YYVD**, c. 4, Şubat 1999, sy. 2.

TEPE, Kenan, "Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrollerin Denetimi", **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu, Tebliğler, Panel ve Tartışmalar**, Ankara, 26 Ekim 1998, Ankara: Sayıştay Başkanlığı, 1998.

THE SWEDISH NATIONAL AUDIT OFFICE; **İsveç Sayıştay'ı Performans Denetimi El Kitabı**, Çev. Tolga Demirbaş, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayını, 2001.

TİMUR, Hikmet; **İş Ölçümü İş Planlaması Verimlilik**, Ankara: TODAİE Yayınları, 1984.

TOKLU, Bilal; "Türkiye'de Devlet Üniversitelerinin Performanslarının Değerlendirilmesi ve Görelî Etkinliklerinin Belirlenmesi", **Verimlilik Dergisi**, Sayı: 2006/2.

TURHAN, Murat; Sayıştayın Performans Denetimi Görevi ve Performans Denetimini Uygulama Süreci, **Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi ABD**, Yüksek Lisans Tezi, 2009.

TÜRK DİL KURUMU; **Türkçe Sözlük**, I.Cilt, Ankara, 1988, s.549.

OECD; Performance Managment in Government: Performance Measurement and Results-Oriented Managment, (PUMA Occasional Papers No.3, Paris 1993).

ÖZ, Ersan –Ersin KAPLAN; Türk Mali Sisteminin Yeniden Yapılandırılması, **TİD**, y. 77, y. 446, Mart 2005. S.246-290.

ÖZBARAN, M. Hakan; Şeffaflık ve Hesap Verme Sorumluluğu Bağlamında Yolsuzlukla Mücadelede Sayıştayların Rolü, **Sayıştay Dergisi**, sy. 43, Ekim-Aralık 2001.

ÖZTEMEL, Ercan; **Belediyelerde Toplam Kalite Yönetimi**, Değişim, Adapazarı 2001. S.95-171.

ÖZTÜRK, Yunus Emre; Performans Denetimi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, **ÜSBMYOD**, c.7, sy. 1-2, y. 2004. ,S.149-164.

YILDIRIM, Ramazan; **İdare Hukuku Dersleri I**, Mimoza Yayıncılık, Konya 2006.

YATKIN, Ahmet; Yerel Yönetimler Reformu Üzerine Bir Değerlendirme, **YYVD**, c. 9, Ocak 2004, sy. 1, s. 30-40.

YENİCE, Ebru; "Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi", **Maliye Dergisi**, S.150 (Ocak-Haziran).

YÖRÜKER, Sacit. "Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma: Kavramsal Bir Çerçeve", **Tesev Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı**, Ankara, 2004.

http://sgb.meb.gov.tr/yayinlar/5018_SAYILI_KAMU_MALI_YONETIM_ve_KONTROL_KANUNUNUN_GENEL_DEGERLENDIRILMESI.pdf (04.03.09).

http://www.tesev.org.tr/etkinlik/Ferhat_Emil_sunum.ppt (01.03.09).

<http://www.tbmm.gov.tr/genser/kanun2.html>(Erişim:10.13.2009)
5018_Sayıli Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu.

<http://www.bumko.gov.tr/upload/lcDenetim%5CYayinDokuman%5Cetikmeskural1.htm> (07.03.07).

<http://www.bumko.gov.tr/upload/lcDenetim%5CDokumanlar%5Cicdenetim.htm> (07.03.07).

<http://www.bumko.gov.tr/upload/lcDenetim/Diger/EgitimSlaytlari/akaya2.ppt> (01.03.07).

<http://www.bumko.gov.tr/upload/lcDenetim%5CHazirlik%5ClcDenetimHaz%C4%B1rl%C4%B1klar%C4%B1Hakk%C4%B1ndaBilgi.htm> (10.03.07).

<http://www.coso.org/> (15.03.09).

http://www.denetimnet.net/Pages/dis_denetim_ile_ilgili_bilgiler.aspx (11.04.09).

<http://icdenetim.ibb.gov.tr/Documents/start.html> (21.04.09).

http://www.idkk.gov.tr/web/guest/idkk_calisma_usul_esas (05.03.09).

<http://www.idkk.gov.tr/web/guest/home> (05.03.09).

http://www.idkk.gov.tr/web/guest/kamu_ic_denetim_standartlari (15.04.09).

<http://www.kidder.org.tr/index.php?Sayfa=4320975270> (05.03.09).

<http://maliyesempozyumu.pamukkale.edu.tr/Abdullahkaya.pdf/> (01.03.07).

<http://www.memurlar.net/haber/72338/> (13.06.09).

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/23383.html> (26.03.09).

<http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=190> (21.06.09).

<http://www.mmd.org.tr/detay.aspx?cid=191> (21.06.09).

<http://www.onlinekalite.com/htmdosyalar/pazarlamadenetimi.htm> (25.06.09).

<http://www.pwc.com/tr/tr/challenges/spa/kamu-ic-kontrol.jhtml> (13.06.09).

<http://www.saharating.com/lc%20Denetim.htm> (16.06.09).

<http://www.sanayi.gov.tr/webedit/gozlem.aspx?sayfano=2407> (13.07.09).

<http://www.scribd.com/doc/16582653/c-Kontrol-Sunumu1> (28.04.09).

http://sedatergenc.blogcu.com/ic-denetim-ve-fransa-uygulamasi-fuat-uzun_5021131.html (14.06.09).

http://sgb.meb.gov.tr/yayinlar/5018_SAYILI_KAMU_MALI_YONETIM_ve_KONTROL_KANUNUNUN_GENEL_DEGERLENDIRILMESI.pdf (04.03.09).

http://www.tesev.org.tr/etkinlik/Ferhat_Emil_sunum.ppt (01.03.09).

<http://www.tesev.org.tr/etkinlik/bol1.doc> s.3 (08.03.09).

<http://www.theia.org/download.cfm?file=42122> (13.06.09)

http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar (03.01.09).

<http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=hakkinda> (27.05.09).

http://www.tkyd.org/files/downloads/kurumsal_yonetim_ve_ic_%20denetim_rapor_e_ylul_2008.pdf (21.03.09).

<http://www.bursa.bel.tr/dosyalar/2009Faaliyet.pdf> (Erişim: 17.07.2010)