



*Araştırma/İnceleme/Çeviri
Dizisi*

**Sayıştaylar Tarafından
Gerçekleştirilen Performans
Denetimleri
ve
Türk Sayıştayı Uygulaması**

İnceleme

*Tolga Demirbaş
Araştırma Görevlisi*

Nisan 2001

**Sayıştaylar Tarafından
Gerçekleştirilen Performans
Denetimleri
ve
Türk Sayıştayı Uygulaması**

İnceleme

*Tolga Demirbaş
Araştırma Görevlisi*

Nisan 2001

Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 17
Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı
Uygulaması

İnceleme
Tolga Demirbaş

Sayıştay mensupları için bastırılmıştır.

Redaksiyon ve Son Okuma
Emine Özey

Dizgi ve Mizanpaj
Gürkan Alpsoy

Baskı ve Cilt
Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü

Birinci Basım
Nisan 2001

TC SAYIşTAY BAşKANLIğI
06100 ULUS ANKARA
Tlf: 310 23 00
Fx: 310 65 45
www.sayıştay.gov.tr
[e-mail:sayıştay@sayıştay.gov.tr](mailto:sayıştay@sayıştay.gov.tr)

SUNUŞ

Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakóltesi araştırma görevlilerinden Tolga DEMİRBAŞ tarafından kaleme alınan "*Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması*" başlıklı kitabını yayına verdiğimiz tarih "*Avrupa Birliği Muktesabatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı*"nın kabul edildiği ve kamuoyunda enine boyuna tartışıldığı günlere rastlamaktadır.

Ulusal Programımız Sayıştaya pek çok sorumluluğun yanı sıra performans denetimlerini uluslararası standartlara ve iyi uygulama örneklerine göre yaygınlaştırma görevini vermektedir. Bu bakımdan, hem kurumsal önceliklerimizi ve kaynak tahsisimizi yeniden gözden geçirmek hem de akademik çevrelerden eskiye oranla daha çok katkı ve destek sağlamak durumundayız.

Öyle umuyorum ki, bu tür özgün çalışmalar ile yürüteceğimiz performans denetimleri arasında etkileşim arttıka özlediğimiz hedeflere varmamız da çok daha kolaylaşacaktır.

Bu düşüncelerle genç araştırmacıyı kutluyor, baskıda emeği geçen mensuplarımıza teşekkür ediyorum.

Prof. Dr. M. Kâmil Mutluer
Başkan

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
Giriş	1
Birinci Bölüm: Sayıştaylar Hakkında Genel Bilgiler	5
I. Tarihsel Gelişim	5
II. Sayıştayların Varlık Nedenleri ve Misyonları	7
A. Yürütme Organının Denetlenmesi	8
B. Toplumsal ve Parlamenter Kontrol Süreçlerin Etkinleştirilmesine Katkıda Bulunmak	9
C. Sayıştayların Misyonları	11
D. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonunun (INTOSAI) Rolü	12
III. Sayıştayların Statüleri ve Örgütlenmeleri	14
A. Sayıştayların Statüleri	14
1. Sayıştayların Şekli Statüleri	14
2. Sayıştayların Aslı Statüleri	15
B. Sayıştayların Örgütlenmeleri	16
1. Bir Başkan Altında Yapılanan Sayıştaylar	16
2. Kurul Biçiminde Teşkilatlanmış Sayıştaylar	17
IV. Sayıştayların Özellikleri	18
A. Bağımsızlık	18
1. Yasama Organından Bağımsızlık	18
2. Yürütme Organından Bağımsızlık	19
3. Denetlenen Kurumlardan Bağımsızlık	19
B. Yüksek Denetim	21
C. Anayasallık	21
D. Raporlama	21
E. Yargısal Yetki	23
F. Ek Görevler Üstlenme	23
G. Ek Değer Yaratma	24
V. Sayıştaylarda Gözlenen Yeni Gelişmeler	25

İkinci Bölüm: Denetim Kavramı ve Bu Bağlamda Sayıştaylarca Uygulanan Yüksek Denetim	29
I. Denetim Kavramı	29
A. Genel Olarak Denetim	29
1. Denetimin Tanımı	29
2. Denetimin Amaçları	36
a. Özel Amaçlar	36
b. Genel Amaçlar	36
3. Denetimin Türleri	38
a. Denetimi Yapan Kesimler Açısından Denetim Türleri	38
b. Niteliğine Göre Denetim Türleri	39
c. Denetçinin Statüsü ve Bağlı Olduğu Kurum Açısından Denetim Türleri	39
II. Yüksek Denetim	41
A. Yüksek Denetimin Temel Nitelikleri	41
B. Yüksek Denetimin Amaçları	42
1. Hesapverme Sorumluluğunun Gereklerinin Yerine Getirilmesini Sağlamak	42
2. Meclis Denetimini Depolitize Etmek	44
3. Objektif ve Güvenilir Bilgi Sağlamak ve Tavsiyelerde Bulunmak	44
4. Bütçe Fonksiyonlarının Etkin İşlemesini Sağlamak	45
C. Yüksek Denetimin Uygulanma Alanı	45
D. Yüksek Denetim Bağlamında Sayıştaylarca Uygulanan Denetim Türleri	48
1. Düzenlilik Denetimi	48
a. Finansal Denetim	49
b. Uygunluk Denetimi	49
2. Performans Denetimi	51
3. Bütünleşik Denetim	52
Üçüncü Bölüm: Denetim Anlayışındaki Gelişmeler ve Performans Denetimi Kavramı	53
I. Denetim Anlayışındaki Gelişmeler ve Geleneksel Devlet Denetiminin Yetersizliği	53
A. Geleneksel İktisat ve Maliye Anlayışındaki Gelişmeler ve Kamu Harcamalarındaki Artışlar	55
B. Hesapverme Sorumluluğu Alanındaki Gelişmeler	57

C. Yönetim ve Bütçe Alanındaki Gelişmeler	59
II. Performans Denetiminin Tanımı ve Özellikleri	60
A. Performans Denetimi Terimi	60
B. Performans Denetiminin Tanımı ve Genel Özellikleri	62
III. Performans Denetiminin Düzenlilik Denetiminden Farklılıkları	66
IV. Performans Denetiminin Amaçları	68
A. Performans Hesapverme Sorumluluğunu İlerletmek	68
B. Performansın Geliştirilmesini Sağlamak	70
C. İdarî ve Malî Reformların Teşviki	71
D. Performans Bilgisi Sağlama	72
V. Performans Denetiminin Nedenleri	72
A. Hesapverme Sorumluluğu ve Demokratik Anlayış	72
B. Başarıyı ya da Başarısızlığı Gösterme	73
C. Karar Almada Yardımcı Olma	73
Dördüncü Bölüm: Performans Ölçümü ve Performans Denetiminin Unsurları	75
I. Performans Ölçümü	75
A. Genel Olarak Performans Ölçümü	75
B. Performans Ölçüm Kavramları	77
C. Performans Ölçüm Sisteminin Dizaynı ve Uygulanması	78
II. Performans Denetiminin Unsurları	82
A. Tutumluluk	83
1. Genel Olarak Tutumluluk Kavramı	83
2. Tutumluluk Denetimi	85
B. Verimlilik	87
1. Genel Olarak Verimlilik Kavramı ve Verimliliğin Ölçülmesi	87
2. Verimliliğin Üretkenlikle (Prodüktivite) İlişkisi	90
3. Verimlilik Denetimi ve Hedefleri	90
C. Etkinlik	93
1. Genel Olarak Etkinlik Kavramı ve Etkinliğin Ölçülmesi	93
2. Etkinlik Denetimi	96
D. Verimlilik- Etkinlik- Tutumluluk İlişkisi	99
E. Performans Denetiminde Yeni Unsurlar	103

Beşinci Bölüm: Performans Denetim Standartları ve Süreci	105
I. Performans Denetim Standartları	105
II. Performans Denetim Süreci	108
A. Performans Denetiminin Planlanması	108
1. Performans Denetiminde Stratejik Planlama	109
a. Denetim Konularının Seçilmesi	111
b. Kaynakların Tahmin Edilmesi	114
2. Ön İnceleme Aşaması	115
B. Performans Denetiminin Uygulanması	125
1. Kanıt Toplama	125
2. Denetimin Belgelendirilmesi ve Kanıtların Dosyalanması	129
3. Veri Analizleri	130
4. Denetim Bulguları, Sonuçlar ve Tavsiyelerin Tespiti	133
C. Performans Denetiminin Raporlanması	134
D. Performans Denetiminin İzlenmesi	136
Altıncı Bölüm: Performans Denetiminin Etkin Uygulanabilme Koşulları	137
I. Sonuçlara Dayalı Yönetim Sistemi: Performans Yönetimi	137
A. Misyonu ve İstenen Sonuçları Tanımlama: Stratejik Planlama	139
B. Performansın Ölçülmesi	140
C. Performans Bilgisinin Kullanılması	141
II. Performans Ölçümüne Dayalı Bir Bütçe Sistemi	142
A. Klasik Bütçe Sistemi	142
B. Performans Bütçe Sistemi	144
C. Program Bütçe Sistemi	145
D. Sıfır Esaslı Bütçe Sistemi	146
III. Tahakkuk Esaslı Bir Muhasebe ve Finansal Raporlama Sistemi	147
IV. Bağımsızlık	149
V. Açık Yasal Yetki	149
VI. Yeterli Nitelik ve Niceliğe Sahip Personel	151
VII. Diğer Koşullar	152

Yedinci Bölüm: Bazı Ülke Sayıştaylarında Yapılan Performans Denetimi	155
I. Ofis Tipi Bazı Ülke Sayıştaylarında Performans Denetimi İle İlgili Bilgiler	155
A. Kanada Sayıştayında Performans Denetimi	155
B. İngiltere Sayıştayında Performans Denetimi	158
C. ABD Sayıştayında Performans Denetimi	159
II. Kurul Tipi Ülke Sayıştaylarında Performans Denetimi İle İlgili Bilgiler	162
A. Almanya Sayıştayında Performans Denetimi	162
B. Fransa Sayıştayında Performans Denetimi	164
C. Avrupa Birliği Sayıştayında Performans Denetimi	165
Sekizinci Bölüm: Türkiye'de Sayıştayın Performans Denetimini Geliştirme Amacı Taşıyan Çalışmalar	167
I. Sayıştayın Performans Denetimini Dolaylı Olarak Geliştirme Çalışmaları	167
A. Kamu Yönetimini Geliştirme Çalışmaları	167
B. Mali Yönetimi Geliştirme Çalışmaları	171
C. Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi Çalışmaları	173
II Sayıştayın Performans Denetimini Doğrudan İlgilendiren Geliştirme Çalışmaları	175
A. Performans Denetimine Yönelik Çalışmaların Genel Görünümü	175
B. Risk Denetimi Pilot Çalışmaları	178
C. Performans Denetimi Pilot Çalışmaları	181
D. Sayıştay Strateji Bildirimi ve Eylem Planı İle İlgili Gelişmeler	186
Dokuzuncu Bölüm: Türkiye'de Sayıştayın Performans Denetiminin Uygulanabilirliği	189
I. Mevzuat Açısından Uygulanabilirliğin Değerlendirilmesi	189
A. Anayasa ve Performans Denetimi	189
B. Muk ve Performans Denetimi	190
C. Sayıştay Kanunu ve Performans Denetimi	192

II. Yönetim Anlayışı ve Mali Yönetim Açısından Uygulanabilirliğin Değerlendirilmesi	195
A. Yönetim Anlayışı ve Performans Denetimi	195
B. Mali Yönetim ve Performans Denetimi	196
III. Denetim Sistemi ve Sayıştay Açısından Uygulanabilirliğin Değerlendirilmesi	199
A. Genel Olarak Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi	199
B. Sayıştay Açısından Değerlendirme	201
Sonuç ve Öneriler	204
Ekler	211
Kaynakça	239

ÖNSÖZ

Paradigmatik dönüşümler günümüzde hemen her alanda kendini hissettirmektedir. Bürokratik yönetim anlayışından performans yönetimine; geleneksel bütçe anlayışından sonuç-odaklı bütçelemeye; sorumlu devletten vatandaşlarına performansının hesabını veren devlete doğru uzanan gelişimler buna örnek gösterilebilir. Benzer şekilde bu dönüşümlerden etkilenen önemli bir alan da denetimdir. Özellikle 1960'lann sonlarından itibaren hukuka uygunluk denetiminin birtakım sorunlara çare olamaması bu alanda performans denetimi adı verilen yeni bir paradigmanın yükselmesine yol açmıştır.

Yüksek Denetim Kurumları olarak adlandırılan ve kamu fonlarının en yakın takipçisi olarak bilinen Sayıştaylar da bu yeni oluşumdan etkilenmişler; denetimlerinde kesin hesapların yasalara uygunluğuna ve doğruluğuna ilaveten sistem ve süreçlere odaklanarak, faaliyetlerin verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu ele almaya başlamışlardır.

Ağustos 2000 tarihinde Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye yüksek lisans programında savunduğum tezin bir versiyonu olan bu çalışma Sayıştaylarca uygulanan yüksek denetim bağlamında günümüzde etkin bir şekilde birçok ülkede yürütülen performans denetimlerini ele almakta ve ülkemizde bu alanda yaşanan gelişmeleri sunmaya çalışmaktadır

Yayınlanması, Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Ulusal Programımızın hazırlandığı günlere rastlaması dolayısıyla benim için ayrı bir önemi olan bu çalışmanın hazırlanmasında teşekkür borçlu olduğum kişilerin başında yol göstericiliği ve geniş bilgisi ile tez danışmanım ve hocam Prof. Dr. Figen ALTUĞ gelmekte. Tez jürisinde bulunma nezaketini göstererek çalışmayı satır satır inceleme titizliğinde bulunan hocalarım Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN'a, Prof. Dr. Adem ÇABUK'a ve Yrd. Doç. Dr. Özhan ÇETİNKAYA'ya ise şükranlarımı sunuyorum. Tezin tamamını inceleyerek yararlı eleştirilerde bulunan Yrd. Doç. Dr. Armağan TARIM'a, çalışmalarımın başından bu yana iletişim halinde olduğum, geniş kaynak desteği ve ilgisi ile

uygulama konusundaki engin bilgisinden yararlandığım Araştırma ve Tasnif Grubu Şefi Uzman Denetçi Sacit YÖRÜKER'e; yine sorularıma bıkmadan yanıt veren Performans Denetimi Grubu Şefi Uzman Denetçi Fikret GÜLEN'e, ayrıca yararlı eleştirileriyle katkıda bulunan meslektaşım Dr. Adnan GERÇEK'e teşekkür ederim.

Bu eser, performans denetimi alanında özgün eserlerin hazırlanmasına vesile olması halinde hedefine ulaşacaktır. Kuşkusuz tüm hata ve eksikler yazara aittir.

Tolga DEMİRBAŞ

GİRİŞ

Temel amacı kişi ve kurumlara alacakları kararlarda yol göstermek olan denetim kavramı kurum yöneticileri ve kurumun üyeleri, öğretmen ve öğrenciler gibi iki taraf arasında var olan bir hesap verme sorumluluğu ilişkisine dayanır. Bu ilişki denetimin yapılması için bir ön koşul aynı zamanda önemli bir nedendir. En önemli hesap verme sorumluluğu ilişkisi ise topluma hizmet sunan, bu hizmetler için vatandaşlardan alınan gelirleri kullanarak harcama yapan kişi ve kurumlarla bu yetkiyi onlara veren toplum arasında bulunmaktadır. Vatandaşlar verdikleri vergi, harç vb. kamu gelirlerinin hukuka uygun, verimli, etkin ve tutumlu bir şekilde kullanılarak kendilerine hizmet olarak dönmesini beklemekte, kamu fonlarını bu yönde kullanmak da bu yetkiye sahip olan kişi ve kurumlara düşmektedir.

Vatandaş ile toplum arasındaki hesap verme sorumluluğu ilişkisine dayanarak, kamu fonlarının toplumun istediği yönde kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesinde ise her bağımsız devlette var olan ve yüksek denetim kurumları olarak adlandırılan Sayıştaylar kilit rol oynamaktadırlar. Tüm kamu fonlarını denetleyebilen ve fon kullanımı ile ilgili bilgileri yasamaya ve dolayısıyla topluma sunan söz konusu birimler, yaptıkları denetimlerle hesap verme sorumluluğunun gereklerinin ne derece yerine getirildiğini bağımsız bir şekilde belirlemekte ve bu konuda bir güvence kaynağı olmaktadır.

Denetimin dayanağını oluşturan hesap verme sorumluluğunun, başlangıçta *“kanunlara uyulduğu takdirde işler düzgün gider”* anlayışı ile sadece kullanılan fonların yasalara uygunluğu yönünden ele alınması ile Sayıştayların yaptıkları denetimler de bu çerçevede şekillenmiş; bütçe aracılığı ile verilen ödeneklerin yasal sınırlar içinde kullanılıp kullanılmadığı, hesapların aritmetik doğruluğunun olup olmadığı, harcama limitleri içinde kalınıp kalınmadığı, kaynaklarla ilgili yolsuzluğun var olup olmadığı gibi hukuksal bir anlayışla ele alınarak yeterli görülmüştür. Bununla birlikte, özellikle yirminci yüzyılın ortalarında, devlet faaliyetlerindeki niteliksel ve niceliksel artışlar, etkinlik ve verimlilik arayışları, toplumun verdiği vergiler

karşılığında daha kaliteli hizmet talep edecek duruma gelmesi yani bilinçlenmesi gibi nedenlerle sadece hukuka uygunluk değil, kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılmasından sorumlu tutulma da gündeme gelmiştir. Böylece Sayıştay denetimleri de “*hangi yasalar çerçevesinde ne kadar kaynak kullanıldı?*” anlayışından “*kaynaklar toplumun istediği yönde, verimli, etkin ve ekonomik yani en yüksek fayda sağlayacak şekilde mi kullanılıyor?*”, anlayışını yansıtan ve performans denetimi olarak adlandırılan ağdaş anlayışa doğru ilerlemiştir.

Bireyler tarafından ödenen vergiler karşılığında ne elde edildiğini, hangi başarı düzeyine ulaşıldığını gösteren, performansın geliştirilmesi için kamu birimlerine ve yasamaya önerilerde bulunan, idarî ve mali reformları teşvik eden performans denetimini yapmayan, en azından bu denetime geçme hazırlıkları içinde olmayan Sayıştay hemen hemen yok gibidir. Ülkemizde de daha önceleri “*etkinlik denetimi*” olarak adlandırılan performans denetimi ile ilgili çalışmalar özellikle Sayıştay bazında devam etmektedir.

Bununla birlikte Sayıştaylarca yapılan performans denetimleri zerine Türkiye’de irdelenmeyen geniş bir alan bulunmaktadır. Diğer ülkelerde denetim ve performans denetimi derinlemesine incelenmesine rağmen Türkiye’de Sayıştay’ın dışında konu ile ilgilenen kişi ve kurum sayısı oldukça sınırlıdır. Bu nedenle bu çalışma konusu, kısmen de olsa bu boşluğun doldurulmasına katkıda bulunma amacıyla seçilmiş; çalışmada performans denetiminin tanıtılması; Sayıştay açısından Türkiye’deki mevcut koşulların performans denetiminin etkin uygulanabilmesi için gerekli yeterliliğe sahip olup olmadığının tespit edilmesi ve bu yolda yapılması gerekenlerin saptanması amaçlanmıştır.

Bu çerçevede dokuz bölümden oluşan çalışmanın *birinci bölümünde* Sayıştaylar hakkında genel bilgilere yer verilmiştir. *İkinci bölümde* denetim kavramı ve yüksek denetim üzerinde durulmuş, *nc bölümde* ise performans denetiminin gelişimi, amaçları ve nedenleri incelenmiştir. Performans denetiminin unsurlarına performans ölümünden hareketle ulaşma *dördüncü bölümde* hedeflenmiştir. *Beşinci bölüm* performans denetimi standartları ile sürecini anlatmakta; *altıncı bölümde* ise performans denetiminin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli olan koşullar belirtilmektedir. Yabancı lke Sayıştaylarının performans denetimi uygulaması ile ilgili bilgiler *yedinci bölümün* konusunu teşkil etmektedir. *Son*

iki bölüm ise öncelikle Türkiye’de Sayıştay performans denetimini doğrudan veya dolaylı olarak geliştirme amacı taşıyan çalışmaları ele almakta ve bu çerçevede ulaşılan nokta ile Sayıştay performans denetiminin etkin bir şekilde uygulanabilirliğini tartışmakta aynı zamanda çeşitli öneriler de getirmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

SAYIŞTAYLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

I. TARİHSEL GELİŞİM

Tarihsel gelişime bakıldığında Sayıştayların doğuşu ile parlamenter demokrasinin gelişimi arasında bir paralellik olduğu görülür. Parlamenter demokrasinin oluşturulmasına ise bütçe kurumu ve bütçe hakkı önderlik etmiştir.

Başlangıçta kimseye danışmadan vergi ve resim tarh edebilen krallara, alınan vergilerin bir ölçüsü olması gerektiğini ileri sürerek mülk sahiplerinin karşı çıkması ile ilk mali uzlaşma belgesi olan “*Magna Carta*” (1215) imzalanmış, buna göre vergilerin derebeylerinden oluşan ve parlamentoların bir nevi çekirdeğini oluşturan “*halk meclisi*” tarafından konulabileceği kararlaştırılmıştır¹. Bütçe yönüyle vergi alma hakkının krallardan topluma geçmesini ifade eden bu gelişme ile parlamentoların ve ilk Sayıştay’ın temelleri de atılmış oluyordu. Nitekim 1290 yılında halk meclisi feodal temsilcilerin yanında tüccarların da yer aldığı bir kurul haline gelerek değişime uğramış ve adına da *parlamento* denilmiştir². Bu değişimle birlikte çok geçmeden parlamentonun aldığı vergisel kararlara kralın uyup uymadığını denetleme ihtiyacı, Dünya’da ilk Sayıştay olarak kabul edilen İngiltere Sayıştayı’nın “*Auditor Exchequer*” adıyla 1314 yılında kurulmasını sağlamıştır³. Görüldüğü gibi ilk Sayıştay parlamentonun kralı vergisel yönden denetleme ihtiyacının bir ürünü olmuştur. Bununla birlikte İngiltere Sayıştayı, kuruluş açısından bir istisna teşkil etmektedir. Dünya genelinde Sayıştayların doğuşu, bugünkü anlamıyla parlamenter demokrasinin yerleşmeye başlaması ve bütçe hakkının tam olarak parlamentoya geçmesi ile 1750-1800’lü yıllarda gerçekleşmiştir.

Vergi alma hakkının toplum adına parlamentoya geçmesi bütçe hakkı açısından ilk aşamayı oluşturuyordu. Daha sonraları bunun yetersiz olduğu

¹ Atilla İnan, **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı**, [k.y.], Ankara, 1992, s.3; Mehmet Akad, **Genel Kamu Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.84; Bedî N.Feyzioğlu, **Nazarî, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, 7.b., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984, s.16.

² Akad, a.g.e., s.85.

³ Cengiz Gürsu, “Dünya Sayıştaylarının Konum ve İşlevleri”, **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Yıl 13, Sayı 73, (1983), s.3.

anlaşıldı. Diğer bir deyişle, önceleri derebeyleri ve tüccarlardan oluşan parlamentonun koyulan vergiler hakkında söz sahibi olması, vergilerin bağımlı olduğu bir diğer alanın mevcudiyetinden dolayı yeterli olmamaktaydı. Gerçekten devlet giderlerinin tutarı doğrudan alınacak vergileri de belirlemekteydi. Bu nedenle devlet giderleri hakkında söz sahibi olmadan vergisel yükümlülüklerin sınırlandırılması ve yeni vergilerin konulmasının önlenmesi mümkün değildi⁴. Vergi alma hakkından sonra vergilerin nerelere ve nasıl harcanacağına yani bütçe hakkının giderler yönüyle parlamentoya geçmesine ilişkin mücadele ise ancak 1688 İhtilali ve bir yıl sonra Haklar Kanununun (Bill of Rights) kabulüyle sonuçlanmış ve vergi alma hakkından sonra vergilerin nerelere ve nasıl kullanılacağı da kralın yetkilerinden çıkararak parlamento tarafından belirlenmeye başlanmıştır. Devlet gelir ve giderlerinin her yıl parlamento tarafından onaylanması diğer bir deyişle bütçe hakkının tam anlamıyla parlamentoya geçmesi ise ancak 1760 yılından sonra mümkün olabilmıştır⁵.

Görüldüğü gibi parlamentolar kralın yetkilerini sınırlandırarak toplum adına devlet gelirleri ve giderleri üzerinde söz sahibi olabilmek amacıyla kurulmuşlardır. Özellikle *Fransız İhtilalinden* sonra parlamentoların başta temel hak ve özgürlüklerin kullanılması olmak üzere birçok görevi üstlenmesi ve siyasal iktidarı bizzat kendi içinden oluşturmaya başlaması parlamentoların bütçenin yapılma ve de kontrol edilme alanındaki fonksiyonun azalmasına yol açmıştır. Ayrıca devlet gelir ve giderlerindeki çeşitlenme ve artışlar bütçe yapma ve denetleme işini bir uzmanlık haline getirmiştir. İşte bu ortamda parlamenterlerin bütçe denetimi konusunda yeterli bilgiye sahip olmalarının güçlüğü ve üstlendikleri çeşitli görevler nedeniyle buna zaman da ayıramayacak olmaları bu işi parlamento adına yapacak olan uzman bir kuruma bırakmaları sonucunu doğurmuştur ki bu kurumlar Sayıştaylardır⁶.

Bu bağlamda, Kıta Avrupası ülkelerinden Fransa'da Sayıştay'ın kuruluşu 1800'lü yıllara rastlar. İngiltere örneğinde olduğu gibi 14. yüzyılda kralın vergi koyabilmesi için başvurması gereken "*Etats Generaux*" adlı halk

⁴ İnan, a.g.e., s.3.

⁵ Hazım Atıf Kuyucak, **Bütçe**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını No: 60, İstanbul, 1952, s.16-17 ve Nihat Edizdoğan, **Kamu Bütçesi**, Genişletilmiş 4.Baskı, Ekin Kitabevi Yayını, Bursa, 1998, ss.21-22.

⁶ İnan, a.g.e., ss.3-4.

meclislerinin oyuna başvurması geleneği bulunmasına rağmen bu gelenek zamanla ortadan kalkmış, ihtilalden sonra bütçe hakkının tam anlamıyla yerleşmesi ile Napolyon'un, devleti yeniden örgütleme çalışmaları sırasında Fransız Sayıştayı 1807 yılında kurulmuştur⁷.

Türkiye'de bütçe hakkının yerleşmesi ve Sayıştay'ın kurulması ise, İngiltere ve Fransa'da olduğu gibi halk hareketleri sonucu değil, üst kademedeki yöneticiler aracılığı ile gerçekleştirilen ıslahat hareketleri sonucu olmuştur⁸. Fransa modeli örnek alınarak 1862 yılında Divan-ı Muhasebat adıyla kurulan Sayıştay, 1876 yılında oluşturulacak olan Anayasa ve Meclis müesseselerinden de önce var olmuş, hatta bundan da öteye bu müesseselerin yürürlükten kaldırıldığı zamanlarda bile varlığını korumuştur⁹.

Kısaca ifade etmek gerekirse bir kamu kurumu olarak Sayıştaylar da, diğer kurumlar gibi öncelikle bireysel çabalarla çözülemeyen sorunlara çözüm bulabilmek amacıyla kurulmuşlardır¹⁰. Bu ise genellikle demokratik sürecin bir parçası ya da bu sürece katılma çabalarının bir sonucu olarak gerçekleşmiştir.

II. SAYIŞTAYLARIN VARLIK NEDENLERİ VE MİSYONLARI

Yüksek denetim kurumları (Supreme Audit Institutions) olarak da adlandırılan Sayıştayların, tarihsel gelişimden de anlaşıldığı gibi siyasal iktidarın faaliyetlerini denetleyerek sonuçlarını yasama organına (daha öncesinde krala) bildirme amacıyla kuruldukları görülmektedir. Dolayısıyla *yürütme organının denetlenmesi* Sayıştayların varlık nedenlerinden birisini oluşturmaktadır.

Sayıştaylar aynı zamanda demokraside birer denge unsurudurlar. Toplumun kendi kendini yönetmesi, yürütmenin ve yasama organının faaliyetlerinden haberdar edilmesi ile mümkün olur. Kısaca Sayıştaylar

⁷ Bedi N. Feyzioğlu, "Modern Anayasalarda Bütçe Hakkı", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 29. Seri, İstanbul, 1983, s.5; İnan, a.g.e., s.8.

⁸ Feyzioğlu, a.g.m., s.6.

⁹ İsmail Hakkı Sayın, **Avrupa Birliği Sayıştayı**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi:2, Ankara, 1998, s.9; Bedi N. Feyzioğlu, **Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçenin Kontrolü Cilt 1**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:588, İstanbul, 1954, s.119.

¹⁰ Herbert A. Simon, Donald W. Simon ve Victor A. Thompson, **Kamu Yönetimi**, çev. Cemal Mihçioğlu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:547, Ankara, 1985, s.22.

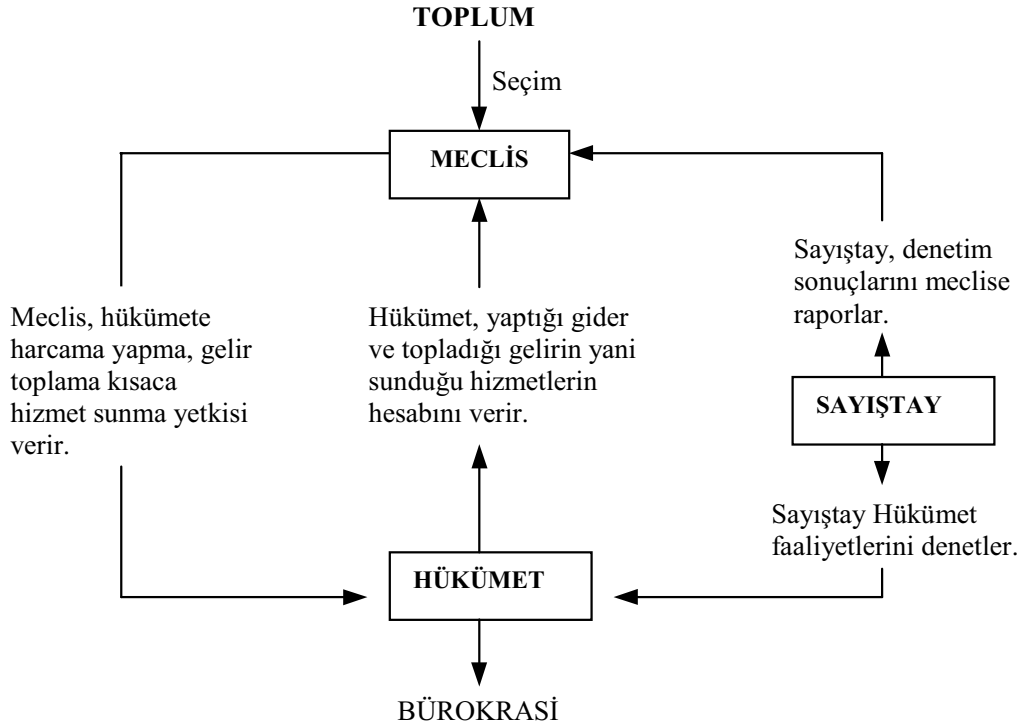
demokrasinin vazgeçilmez unsuru olarak *toplumsal ve parlamenter kontrol sürecini etkinleştirmek* amacıyla da vardılar.

Sayıştayların misyon tanımlamaları da söz konusu varlık nedenleri paralelindedir.

A. YÜRÜTME ORGANININ DENETLENMESİ

Sayıştaylar temelde yürütme organının faaliyetlerini mali yönden denetlemek için kurulmuşlardır. Yürütmenin yasama organından aldığı harcama yapma, gelir toplama ve hizmet sunma yetki ve izninin yasamanın istediği yönde veya mutabık kalınan şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin denetlenmesi ancak bu konuda uzman olan bir birimin altından kalkabileceği bir iş haline gelmiş böylece yasama adına yürütmeyi denetleme işi; bağımsız, tarafsız birimler olan Sayıştaylara verilmiştir.

ŞEKİL 1
Sayıştay Denetiminin Genel Görünümü



Kaynak: Office of the Auditor General of Canada, **Auditing for Parliament**, Ottawa, 1998, s.4.
(<http://www.oag.gc.ca/domino/office.nsf/html/bodye.html>)

Şekilden görüldüğü gibi toplum kendini yönetme yetkisini seçimler aracılığı ile yasama organına devretmekte, yasama organı da toplum adına verdiği kararları uygulaması için kendi içinden yürütme organını oluşturmaktadır. Yasamanın aldığı kararların yürütmece uygulanabilmesi ise yine yasama tarafından yürütmeye kaynak yönetimi yetki ve izninin bütçe aracılığıyla verilmesi ile mümkün olmaktadır. Sunacağı kamu (devlet) hizmetlerini, hazırladığı bütçenin onaylanmasıyla alan yürütmenin, taahhüt ettiği hizmetleri ne oranda, hangi kaynaklarla ve nasıl gerçekleştirdiği ise Sayıştay denetimleri aracılığı ile tespit edilerek yasamaya bildirilmektedir.

Kısa bir şekilde ifade etmek gerekirse yürütme organının Sayıştay tarafından denetlenmesi ihtiyacı şu nedenlerden doğmaktadır:

- Yürütmeyi denetleme işinin uzmanlık haline gelmesi ve bu alanda uzman olduğu gibi tarafsız ve bağımsız bir birimin varlığına olan ihtiyaç,
- Bütçe aracılığı ile bir anlamda güven oyu olan yürütmenin yasamanın kendisine yüklediği sorumlulukları yerine getirip getirmediğini görme hakkı,
- Yürütmenin sadece “*sorumlu hükümet*” değil de “*hesap verir hükümet*” şeklinde yaptıklarının hesabını da doğru ve düzgün bir şekilde vermesinin sağlanması,
- Toplumla kaliteli hizmet sunulması ve demokrasinin iyi işlemesi, parlamentonun etkenliklerini sınırlandıran unsurların telafisi¹¹.

B. TOPLUMSAL VE PARLAMENTO KONTROL SÜREÇLERİN ETKİNLEŞTİRİLMESİNE KATKIDA BULUNMAK

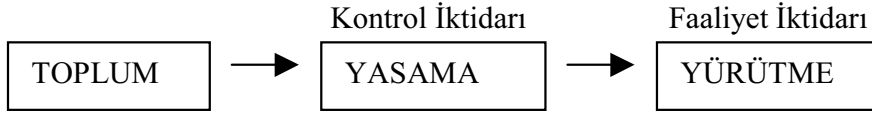
Parlamentar demokrasilerde parlamento toplumun, yürütme de parlamentonun temsilcisi olma rolünü üstlenmektedir. Dolayısıyla parlamentolar toplumların aynaları olabilme vasfına sahip oldukları sürece önem ve saygınlık kazanabilirler¹². Aynı şekilde yürütme organları da

¹¹ Institute On Governance, **The Exercise of Power Round Table: Accountability: A Fresh Look at a Changing System**, Ottawa, April 1997, s.1.

¹² M. Akif Özer, “Parlamentolar ve Denetim Fonksiyonları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 33, (Nisan-Haziran 1999), s.26.

parlamentoların niyetleri doğrultusunda hareket ettikleri sürece demokratik gereklere uymuş olurlar.

ŞEKİL 2 Demokratik Süreç



Bu l ilişki birbirine sıkı bir şekilde bağlıdır. Yani yasamayı (kontrol iktidarı) iyi temsil eden bir yürütme (faaliyet iktidarı), toplumu iyi temsil eden bir yasama olmadıktan sonra önem taşımaz. Aynı şekilde toplumu iyi temsil eden yasamanın da kendisini iyi temsil eden bir yürütme ile etkin olacağını söyleyebiliriz.

Şekilden de görüldüğü gibi süreç toplum, yasama ve yürütme şeklinde ilerlemektedir. Demokrasinin de gereği budur. Ancak çeşitli nedenlerden dolayı bu sürecin bir anlamda tersine işlediğine şahit olmaktayız. Özellikle parlamento ile yürütme arasındaki güç dengesi günümüzde yürütme lehine gelişebilmektedir. Nitekim özellikle 20. yüzyılın başından itibaren lider merkezietiliği, toplu sorumluluk vb. kavramların etkisiyle önceleri parlamentoların birer komiteleri niteliği taşıyan yürütme organları, yasama organlarına karşı üstünlük kazanmış ve demokratik sürecin önüne gemiřtir¹³.

İşte demokratik sürecin iyi işlemesinde, demokrasinin ve etkin bir parlamentonun temel unsurlarından biri olan Sayıştaylar önemli bir rol üstlenmektedirler. Yasamadan ve yürütmeden bağımsız olarak çalışan bu kurumlar yürütme organının faaliyetlerini denetleyerek sonuçlarını parlamentoya, yürütmenin kendisine ve kamuoyuna sunmakta; ayrıca hem yasamaya hem de yürütmeye denetim sonuçlarına dayanarak atılması gereken adımlar hakkında somut tavsiyelerde bulunmaktadırlar. Böylece demokratik süreçte yer alan bu üç ana birime sağladıkları *enformasyon* ve verdikleri *tavsiyelerle* bir anlamda yol göstermektedirler.

Siyasetten uzak, tarafsız ve uzman bir kurumun yaptığı denetimler (ve yine diğer inceleme ve faaliyetler) ile ortaya koyduğu sonuçlar ve önerdiği

¹³ zer, a.g.m., s.28.

tavsiyelere uyulma derecesi, gerek yasama tarafından bütçe kesin hesaplarının onaylanarak hükümetin aklanması, gensoru, genel görüşme vb. aracılığı ile gerekse toplum tarafından seçimler, şikayet dilekçeleri vb. yollarla yapılacak kontrollere sağlam bir zemin hazırlar.

Bu iki temel varlık nedeninin yanında tüm kamu kurumlarında olduğu gibi *kamu yararını koruyup gözetmek* de bağımsız ve tarafsız kurumlar olarak Sayıştayların varlık nedenleri arasında yer almaktadır.

C. SAYIŞTAYLARIN MİSYONLARI

Sayıştayların misyonları ülkeden ülkeye farklı tanımlamalarla belirtilmiştir. Ancak bu tanımların hepsi yukarıda sıraladığımız varlık nedenleri temeline dayanmaktadır. Örneğin Kanada Sayıştayı'nın misyonu "*Parlamento için objektif bilgi, tavsiye ve güvence sağlayan incelemeler ve bağımsız denetimler yapmaktır*" şeklinde tanımlanmaktadır¹⁴. İrlanda Sayıştayı'nın misyonu ise "*kamu fonlarının ve kaynaklarının yasalara uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı ve etkin yönetilip yönetilmediğini ve usulüne uygun bir biçimde hesap verilip verilmediğini bağımsız olarak denetlemek ve Parlamento'ya rapor sunmak*" olarak ifade edilmektedir¹⁵. "*Kamu sektörünün performansına ve hesap verme sorumluluğuna ek katkı (add value) yapma*" misyonu da Avustralya Sayıştayı'nın misyon tanımıdır¹⁶. Danimarka Sayıştayı ise misyonunu "*devlet fonlarının Parlamentonun niyeti doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini incelemek ve devlet hesaplarını denetlemek*" olarak tanımlamıştır¹⁷.

En güzel misyon tanımlarından biri de Türk Sayıştayı tarafından yapılmıştır¹⁸:

İnceleme, denetleme, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama işleriyle görevli bir yüksek denetim ve yargı kurumu olarak Sayıştay;

¹⁴ Office of the Auditor General of Canada, **Auditing for Parliament**, a.g.e., s.4.

¹⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **İrlanda Sayıştayı Strateji Bildirimi (1998-2000)**, Çev. Hakan Özbaran, (yayımlanmamış çalışma), s.3.

¹⁶ Avustralya Sayıştayı Web Sayfası, (www.anao.gov.au)

¹⁷ Danimarka Sayıştayı Web Sayfası, (<http://www.rigsrevisionen.dk/uk/frame-rr.htm>)

¹⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Strateji Bildirimi (2000-2004)**, Ekim 2000, s.3.

- *Denetimine tabi kurumlar ve kuruluşların gelir, gider ve mallarının denetimi ile sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlama,*
- *TBMM’ce yapılacak kontroller için sağlam bir zemin oluşturma,*
- *Kamu kaynaklarının hukuka uygun, verimli, tutumlu ve etkin kullanılmasına yardımcı olma,*
- *Kamu yönetiminde şeffaflığın ve hesap verme sorumluluğunun yerleşmesine ve gelişmesine katkıda bulunma,*

amaçlarıyla, güvenilir bilgiler ve öneriler içeren raporlar hazırlar ve hükümler tesis eder.

D. ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI ORGANİZASYONU’NUN (INTOSAI) ROLÜ

1953 yılında 34 ülke Sayıştayının bir araya gelmesi ile kurulan ve bugün 170’den fazla üyesi bulunan *Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu* özellikle Sayıştayların amaç ve misyonlarını yerine getirmelerinde deneyim ve bilgi alışverişini sağlama amacına hizmet etmektedir. Özellikle kamusal hesap verme sorumluluğunun sağlanması ve sağlam mali yönetim için gerekli denetimlerin yapılmasında yardımcı olma açısından üye ülkelere büyük yardımları olan INTOSAI “*karşılıklı tecrübe herkes için yararlıdır*” sloganından hareket etmekte ve Sayıştaylar arasında iyi ilişkiler kurulmasını sağlamaktadır¹⁹. Birleşmiş Milletlere veya Birleşmiş Milletlerin uzmanlık kuruluşlarından birine üye olan ülkelerin katılabildiği INTOSAI²⁰, uluslararası alanda kamu sektöründeki denetimlerde lider olarak tanınmakta, mali yönetim ve diğer alanlarda çeşitli rehberler yayınlamakta, metodolojiler geliştirmekte, eğitim vermekte böylece üyeleri arasında bilgi alış-verişini sağlamaktadır.

INTOSAI kendi misyon ve amaçlarına ulaşmak için belirli organlara sahip bulunmaktadır. Bunlardan biri “*Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kongresi*” (INCOSAI) dir. Üç yılda bir, üye ülke Sayıştaylarından birinin ev sahipliğinde toplanan kongre, hesap verme sorumluluğunun ilerletilmesi için tüm üye ülkelerin katılması ile

¹⁹ INTOSAI, *INTOSAI –An Overview*, 1995, s.2. (http://www.intosai.org/2_OVERVe.html).

²⁰ Domingo L. Cruz, *INTOSAI’nin Otuz Yılı*, Çev: Semiramis Serin, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:23/5, Ankara, 1987, s.8.

deneyimlerin paylaşılması, sorunların tartışılması ve çeşitli öneri ve tavsiyelerde bulunulmasını sağlamaktadır. Birleşmiş Milletler, Dünya Bankası ve diğer uluslararası ve mesleki kurumların da kongreye katılımı bu çalışma organının önemini de yansıtmaktadır²¹. Ayrıca Kongre INTOSAI'nin en yetkili organı durumunda olup, yönetim kurulu ve sekreteryanın görevlerini, INTOSAI'nin ilkelerini de belirlemektedir²².

16 üyeden oluşan *Yönetim Kurulu* ise yıllık toplantılarla kongrelerin devamını sağlamakta ve bunun için liderlik görevini üstlenmektedir. Kurulda tüm üye ülkeler arasındaki dengenin sağlanması için 7 bölgesel çalışma gruplarından her biri temsil edilmektedir. Kurul Başkanı, son Kongreyi düzenleyen Sayıştay'ın başkanı olmaktadır.

Avusturya, Viyana'da bulunan ve Avusturya Sayıştay'ının Başkanı olduğu *Genel Sekreteryası* ise INTOSAI'ye merkezi idari destek sağlar, bütçesini yönetir, kurul ve kongrelere yardım eder, üyeler arasındaki iletişimi kolaylaştırır ve çeşitli seminer ve özel çalışmalar düzenler.

Bunların yanında INTOSAI'nin yedi tane "*Bölgesel Çalışma Grubu*" bulunmaktadır. Bunlar "Latin Amerika ve Karayipler Yüksek Denetim Kurumları" (1965), "Yüksek Denetim Kurumları Afrika Organizasyonu" (1976), "Yüksek Denetim Kurumları Arap Ülkeleri Organizasyonu" (1976), "Yüksek Denetim Kurumları Asya Organizasyonu" (1978), "Yüksek Denetim Kurumları Güney Pasifik Birliği" (1987), "Yüksek Denetim Kurumları Karayipler Organizasyonu" (1988) ve "Yüksek Denetim Kurumları Avrupa Organizasyonu" (1990).²³ 1965 yılında INTOSAI'nin üyesi olan Türk Sayıştay'ı, 1990'da Yüksek Denetim Kurumları Avrupa Organizasyonu'nun kurucuları arasında yer almış, 1996'da da Yüksek Denetim Kurumları Asya Organizasyonu'na üye olmuştur.²⁴

Ayrıca INTOSAI'nin Denetim Standartları, İç Kontrol Standartları, Muhasebe Standartları, Kamu Borcu, Elektronik Bilgi İşlem Süreci Komiteleri ile Özelleştirme, Program Değerlendirmesi, Çevre Denetimi Çalışma Grupları vardır.²⁵

²¹ INTOSAI, a.g.e., s.3.

²² Cruz, a.g.e., s.11-12.

²³ INTOSAI, a.g.e., ss.3-6.

²⁴ Derya Kubalı, **Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Sayıştay Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 11, Ankara, 1998, s.16.

²⁵ INTOSAI, a.g.e., ss.6-8.

III. SAYIşTAYLARIN STATÜLERİ VE ÖRGÜTLENMELERİ

A. SAYIşTAYLARIN STATÜLERİ

Yasama adına denetim yapma misyonunu üstlenen Sayıştaylar ülkelerin idarİ sistemleri içinde farklı konumda bulunmaktadır. Sayıştayların farklı konumları üstlendikleri misyonu engellememekte, Sayıştaylar bağımsız bir şekilde yasama adına denetim yaparak hükümet faaliyetleri hakkında tarafsız bilgi sağlamaktadırlar. Dolayısıyla Sayıştayların statülerini, idarİ yapılanma içindeki konumlarını belirten şekli statüleri ve yaptıkları denetimlerden kaynaklanan aslı statüleri şeklinde incelenmek mümkündür.

TABLO 1

Bazı lke Sayıştaylarının şekli Statüleri (*)

ÜLKELER	KURULUş TARİHİ	HÜKÜMETTEN		YASAMADAN	
		Bağımlı	Bağımsız	Bağımsız	Bağımlı
İngiltere	1314	-	X	-	X
Belçika	1385	-	X	-	X
İsveç	1644	X	-	X	-
Almanya	1714	-	X	X	-
Fransa	1807	-	X	X	-
Polonya	1808	-	X	-	X
Hollanda	1814	-	X	X	-
Avusturya	1761	-	X	-	X
Norveç	1816	-	X	-	X
Yunanistan	1833	-	X	X	-
Portekiz	1849	-	X	X	-
İtalya	1862	-	X	X	-
Finlandiya	1824	X	-	X	-
ABD	1775	-	X	X	-

Kaynak: P. Beran - Z. Konvicka, "Le Contrle Financier" (INTOSAI-Anketten yapılan derleme), Autriche, 1971, ss.3-4. Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubunca hazırlanmıştır. (revize edilmiştir.)

(*) Türk Sayıştayı ise hem yasamadan hem de yürütmeden bağımsızdır.

1. Sayıştayların şekli Statüleri

Sayıştayların şekli statüleri, ülkedeki idarİ ve hukukİ yapılanma içinde buldukları konumu gösterir. Sayıştaylar ait oldukları ülkelerin idarİ yapısı içinde yürütmeye bağlı basit bir birimden, parlamento ve hükümetten idarİ

açından ayrı, otonom bir birime kadar farklı şekli konumda bulunmaktadırlar²⁶ (Bkz. Tablo 1).

2. Sayıştayların Aslı Statüleri

Hemen her ülkede Sayıştaylar yasama adına bağımsız denetim yapmaktadırlar. Bu denetim faaliyeti, Sayıştayların şekli statülerine bağlı bir faaliyet değildir. Şeklen ister yasamaya isterse yürütmeye bağlı birer birim olsa da yüksek denetim kurumu denetimin plânlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesinde bağımsızdır²⁷. Dolayısıyla Sayıştay'a asli statüsünü kazandıran unsur da yüksek denetimdir. Yüksek denetimin (ve onu yapan Sayıştay'ın) yasama, yürütme ve yargı kuvvetleri içinde hangi konumda bulunduğu yanıtlanması ise Sayıştayların asli statülerini gösterir²⁸.

Yüksek denetim, yürütme organının ve idarenin faaliyetlerinin, yüksek denetim kurumları Sayıştaylar tarafından, yasama adına en üst düzeyde denetimini ifade etmektedir. Dolayısıyla Sayıştayların yürütme erki dışında düşünülmesi bir zorunluluktur.

Sayıştayların ister tam isterse kısmi olsun yargısal yetkilerle donatılmış olması da Sayıştay'ın ve Sayıştay yüksek denetiminin yargı içinde sınıflandırılmasını gerektirmez.

Sayıştayların yasama adına denetim yapan birimler oldukları düşünüldüğünde yasama erki içine de dahil edilemeyeceği görülür²⁹.

Klasik kuvvetler ayrılığı sınıflandırmasına Sayıştayların uymadığı dikkate alınırsa Sayıştay'ın ve Sayıştay yüksek denetiminin “*dördüncü bir kuvvet*” olduğu da düşünülebilir. Ancak bu da klâsik kuvvetler ayrılığının günümüzde üçlü değil beşli kuvvetler ayrılığı sistemini benimseyen ülkelerin bile olduğu (Çin) düşünüldüğünde geçersizliği ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla Sayıştay yüksek denetimi yasama, yürütme ve yargı erklerinin

²⁶ Hans Shafer, **Federal Almanya Sayıştayı ile Bazı Sayıştayların (Anayasal Konumları Yönünden) Karşılaştırılması**, Çev: Bilal Murat Özgüven, TC Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No: 26/8, Ankara, 1987, s.27.

²⁷ INTOSAI Denetim Standartları, Mad. 60.

²⁸ Shafer, a.g.e.,s.14.

²⁹ Rıza Turgay, “Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Karşısında Yüksek Mali Denetim ve Sayıştayımız”, **Cumhuriyetin 50nci Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları No:8, Ankara, 1973, ss.222-223.

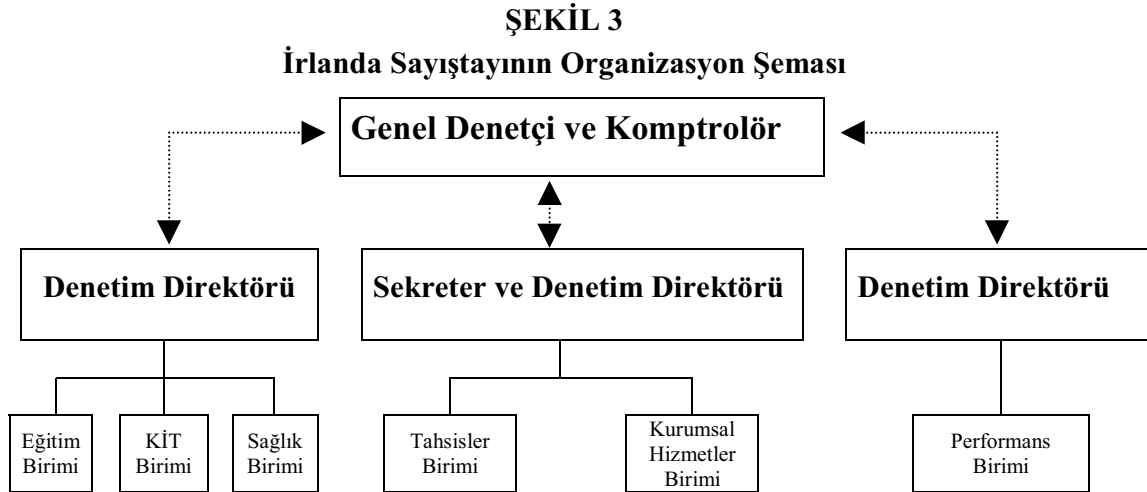
hiçbirine girmediği gibi dördüncü bir kuvvet de değildir; kendine özgü (sui generis) bir devlet fonksiyonudur³⁰.

B. SAYIŞTAYLARIN ÖRGÜTLENMELERİ

Ülkeden ülkeye farklılıklar gösteren Sayıştay örgütlenme biçimlerini iki başlıkta toplamak mümkündür³¹:

1. Bir Başkan Altında Yapılanan Sayıştaylar (Monocratic Form)

Bir başkan altında yapılanan Sayıştaylar, genellikle “*Genel Denetçi (Auditor General)*” ya da “*Komptrolör ve Genel Denetçi (State Comptroller and Auditor General)*” olarak adlandırılan bir başkanın yönetiminde tıpkı yürütme içindeki bir kamu birimi gibi örgütlenmişlerdir. Bu tip yapılanmada bağımsızlık, kurumun başındaki kişiye verilmekte olup, kurum içindeki birimler ve meslek mensupları, yürütme içindeki kamu birimlerinde olduğu gibi hiyerarşik zincir içinde çalışmaktadır. En önemli örnekleri Amerika, İngiltere, İrlanda ve Danimarka’da görülen ve “*ofis tipi*” olarak da adlandırılan bu örgütlenme biçiminde kararlar Sayıştay Başkanı tarafından veya onun adına alınmaktadır. Aşağıda örnek teşkil etmesi bakımından İrlanda Sayıştayı’nın organizasyon şeması verilmiştir³².



³⁰ Turgay, a.g.m., ss.223-224.

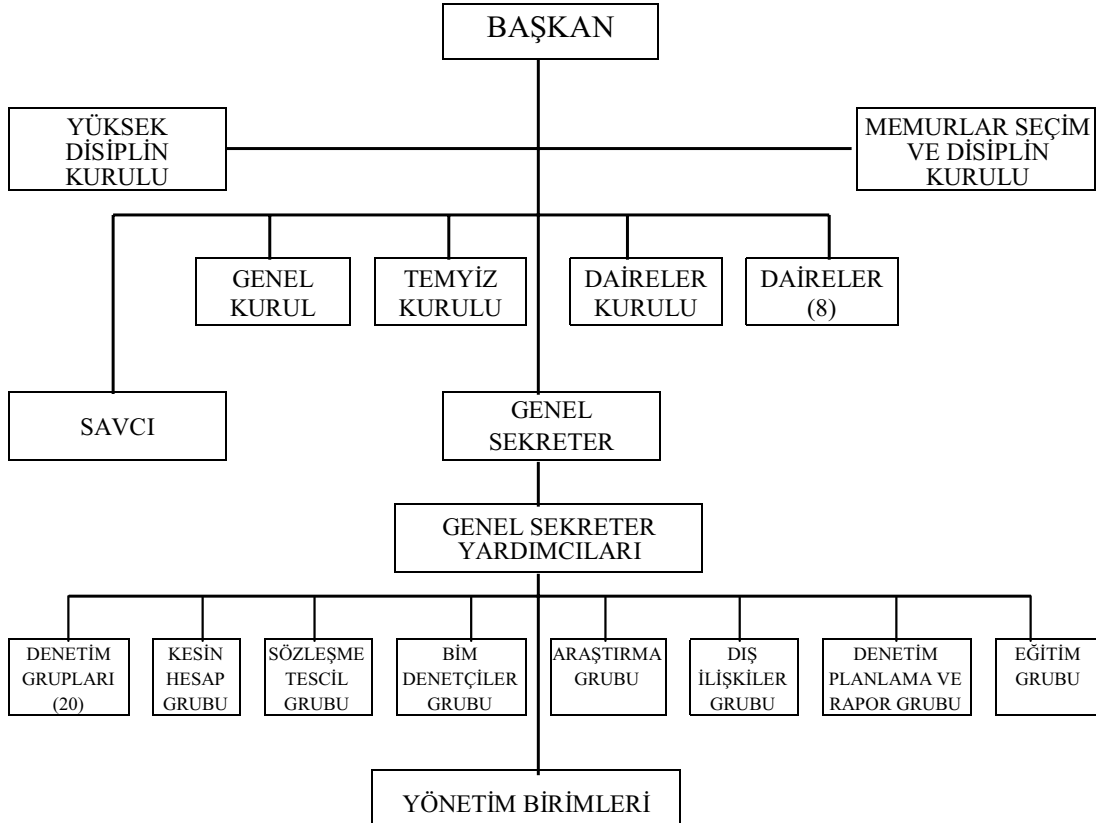
³¹ INTOSAI Denetim Standartları, ss.44-45., NAO, *State Audit in the European Union*, London, 1996, ss.234-235., Kubalı, a.g.e., s.25 ve T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Sayıştay'ın 1999 Bütçesi Münasebetiyle Hazırlanan Rapor*, Ankara, Kasım 1998.

³² T.C. Sayıştay Başkanlığı, *İrlanda Sayıştayı*, a.g.e., s.1.

2. Kurul Biçiminde Teşkilâtlanmış Sayıştaylar (Collegiate Form)

Tek karar yerinin Sayıştay Başkanı'nın olmadığı, karar almanın çeşitli niteliklere sahip kurullara bırakıldığı ve kararı hangi kurul alırsa alsın bütün olarak Sayıştay'ı temsil ettiği biçimdir. Aralarında Türkiye, Fransa, Belçika, İspanya, İtalya gibi ülkelerin bulunduğu kurul biçimli Sayıştaylar genellikle yargısal yetki ile donatılmışlardır. Ancak yargı yetkisi olmayan ülke Sayıştayları da – Hollanda, Almanya, Japonya gibi– bulunmaktadır. Genelde yargı yetkileri olan ve denetim sonuçlarını kendi içinde karara bağlayabilen bu tip Sayıştaylar “*hesap mahkemesi (court of accounts)*” olarak da adlandırılırlar. Ancak Avrupa Birliği Sayıştay'ı ismine rağmen (European Court of Auditors) bir hesap mahkemesi olmayıp yargı yetkisine sahip değildir. Kurullar şeklinde örgütlenmiş Sayıştaylara ise Türk Sayıştay'ının örgüt şeması örnek olarak verilmiştir³³:

ŞEKİL 4
Türk Sayıştayının Örgüt Şeması



³³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Sayıştay'ın 2001 Yılı Bütçesi Dolayısıyla Hazırlanan Faaliyet Raporu*, Ankara, Kasım 2000, s.10.

Kurul ve ofis tipi olmak üzere iki başlık altında topladığımız örgütlenme biçimleri arasındaki farklılığı kesin çizgilerle ifade etmenin mümkün olmadığını da belirtmek gerekir. Çünkü, bazen kurullar şeklinde örgütlenmiş Sayıştaylarda da emir zincirinin en üstünde yer alan Başkan'ın, ofis tipinde yer alan Genel Denetçi'ye benzer yetkilerinin olduğu görülmektedir. Benzer şekilde ofis tipi olarak adlandırılan örgütlenmede de Sayıştayların komiteler veya kurullar oluşturarak kurul tipine yaklaştıkları gözlenmektedir.

IV. SAYIşTAYLARIN ÖZELLİKLERİ

Bu başlık altında, temelde yasama adına denetim yapmakla görevli kurumlar olan Sayıştayların, farklı konum ve örgütlenmeler söz konusu olsa da kendileri ve faaliyetleri ile ilgili bazı ortak niteliklerini sıralamaya çalışacağız.

A. BAğIMSIZLIK

Sayıştaylar arasındaki en önemli ortak nitelik, özellikle çalışmalarının içeriği ve hedefleri bakımından herhangi bir diğer karar verici birimden bağımsız olmalarıdır. Zaten herhangi bir idari veya siyasi bir birimden etkilenmemek, güvenilir ve anlamlı denetim yapmanın n koşullarından biridir. Bağımsızlık aynı zamanda faaliyetlerin yüksek bir kalite düzeyinde yürütülmesinin de bir garantisi olmaktadır³⁴.

Bağımsız kurumlar olan Sayıştayların söz konusunu özelliğini INTOSAI Denetim Standartlarını da dikkate alarak şu alt başlıklar altında incelemek mümkündür.

1. Yasama Organından Bağımsızlık

Sayıştaylar da diğer birimler gibi yasama organının verdiği kararlara ve yaptığı yasalara uymakla yükümlü birimlerdir. Ancak bu nokta, Sayıştayların yürüttükleri denetimlerde yasamadan emir almasını gerektirmez. Sayıştaylar

³⁴ Christopher Pollitt ve Hilka Summa, "Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account for Themselves", **Public Administration**, Vol.75, Num.1, (Spring 1997), ss.329-330.

denetim görevlerinin plânlama, programlama ve yürütülmesinde, uygun metodolojinin seçilmesinde yasama organından bağımsız kuruluşlardır³⁵.

2. Yürütme Organından Bağımsızlık

Sayıştayların yürütme organından da emir ve talimat almamaları bağımsızlıklarının korunması açısından son derece önemlidir. Yürütmeden bağımsızlık, yürütmenin denetim ile ilgili olarak teklif getirmesini engellemeyeceğı gibi Sayıştay'ın bu teklifleri kabul edeceğı anlamına da gelmez.³⁶

3. Denetlenen Kurumlardan Bağımsızlık

Sayıştaylar denetlenen kurum ve birimlerden talimat almamalı ve vermemelidirler. Bu kurumlarla dostane ilişkiler geliştirilmesi, bu ilişkilerin karşılıklı anlayış içinde yürütülmesi ve özel kesimdeki denetim firmalarının aksine Sayıştay'ın denetlenene karşı kendini borçlu hissetmemesinin sağlanması, bağımsızlığını korumasına yardımcı olur.

Ülkeler Sayıştayların yasama, yürütme ve denetlenen birimden bağımsızlığını sağlamak için genellikle şu konuları dikkate almaktadırlar:

▪ *Yasal güvence:* Bağımsızlık için gerekli koşullar yasalarda belirtilerek yasal güvence altına alınmış olur.

▪ *Kişisel bağımsızlığın sağlanması:* Sayıştay başkanı ve personeli, Sayıştayların bağımsızlığı için büyük önem arz eder. Sayıştay başkanının atanması, atamanın uzun ve sabit süreli olması veya belirli bir emeklilik yaşına kadar sürmesinin sağlanması, özellikle yürütmeye karşı bağımsızlığı pekiştirir. Sayıştay başkanı dışında meslek mensuplarının da bağımsızlığının güvence altına alınması gerekmektedir. Hakimlerin görevden alınamayacağı, yargısal ayrıcalıklar, kurum personelinin kurum tarafından atanmasının sağlanması, bu personele devamlı bir memuriyet garantisi sağlanması vb. hususlar bu güvencelere örnektir³⁷.

³⁵ INTOSAI Denetim Standartları, Mad. 60.

³⁶ Bkz. INTOSAI Denetim Standartları, Mad. 64-75.

³⁷ INTOSAI Denetim Standartları, Mad. 76-81. ve Cevad Gürer, "INTOSAI Kongreleri ve Düşündürdükleri", *Sayıştay Denetçileri Derneğı Meslek Dergisi Mali Hukuk*, Yıl 8, Sayı 11, (Temmuz 1978), s.35.

▪ *Mali bağımsızlığın sağlanması:* Sayıştaylara, yüklendikleri görevleri tam anlamıyla yerine getirebilmeleri için gerekli ekonomik araçlar sağlanmalı ve güvence altına alınmalıdır³⁸. Bunun sağlanması ise başlıca iki koşula bağlı olmaktadır. Birincisi, Sayıştayların kendi bütçelerinin olması, ikincisi ise Sayıştayların kendi bütçesinin idaresinde (özellikle hazırlık ve yürürlük) tam anlamıyla egemenliğinin bulunmasıdır³⁹. Sayıştayların mali bağımsızlığının ön koşulu, bütçelerinin yürütmenin değiştirme yetkisi bulunmadan direkt yasamaya sunulması ve onaylanmasıdır. Sayıştay bütçelerine getirilecek küçük bir kısıtlamanın bile mali bağımsızlıklarını zedeleyeceği belirtilmelidir⁴⁰.

▪ *Bilgiye ulaşma özgürlüğünün sağlanması:* INTOSAI Denetim Standartlarında da değinildiği gibi “*Sayıştay’ın yasadan kaynaklanan yetkileri, denetimle ilgili olarak denetlenen kurumların bütün bina ve kayıtlarına tam anlamıyla ulaşmasına ve bu kayıtları elinde bulunduran tüm kişi ve kuruluşlardan gerekli bilgiyi sağlamasına olanak verilmelidir.*”⁴¹

▪ *Raporlama bağımsızlığının sağlanması:* Raporlama, denetim bulgularının, denetçilerin değerlendirme ve görüşleriyle birlikte ilgili birime genellikle yazılı olarak sunulmasıdır. Denetim fonksiyonunun önemli bir parçası olan raporlama bağımsızlığı, raporun neleri içereceği, hangi denetim bulgularının raporda yer alacağı ve ne zaman sunulacağı vb. konularındaki özgürlüğü belirtmektedir. Dolayısıyla Sayıştay rapor verme yönünden de bağımsız olmalıdır⁴².

Son olarak Sayıştayların bağımsızlığına ilişkin kuralların bağımsızlığı (şeklen) sağlayabileceği ancak garanti edemeyebileceğini belirtmek gerekir⁴³. Bağımsızlığın tamamen yazılı kural ve yasal kararlara dayandırılması, uzun süre yaşamasını engeller. Bağımsızlığın anlamı ancak Sayıştaylara tanınan imtiyazların hesap verme sorumluluğu düşüncesi altında ve makul bir şekilde

³⁸ Cruz, a.g.e., s.17., INTOSAI Denetim Standartlarında ayrıca Sayıştayların bu kaynaklarla ilgili hesap verme sorumluluğu taşıması gerektiği de belirtilmektedir. Bkz. INTOSAI Denetim Standartları, Mad.63.

³⁹ Gürer, a.g.m., s.37.

⁴⁰ Hüseyin Özer, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s.50.

⁴¹ INTOSAI Denetim Standartları, Mad.70.

⁴² Turkish Court of Accounts, “Essential Features of Supreme Audit with Special Reference to Independence”, ECOSAI Seminar Paper, 26-27 May 1997, **A Compilation of Turkish Court of Accounts Country Papers**, T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, Ankara, 1998, s.72.

⁴³ Turkish Court of Accounts, “Essential Features of Supreme Audit.....”, a.g.t., s.75.

kullanılması halinde değerini bulur. Yani bağımsızlık tek yönlü değildir, bağımsızlıkla birlikte karşılıklı sorumluluklar veya yükümlülükler de doğmaktadır⁴⁴.

B. YÜKSEK DENETİM

Sayıştaylar temelde yürütmenin, yasamadan (dolayısıyla toplumdan) aldığı yetki ve izinleri onun isteği doğrultusunda kullanmasını sağlamak üzere denetim yapan kuruluşlardır. Dolayısıyla Sayıştayca yürütülen yüksek denetim de yasama (hatta toplum) adına yapılan bir faaliyet olarak onu karakterize eden bir unsurdur⁴⁵.

C. ANAYASALLIK

Sayıştayların genel yapısı, görevleri ve bağımsızlıkları genellikle anayasalarda yer almakta, böylece Sayıştaylar Anayasal teminata kavuşmaktadırlar⁴⁶.

D. RAPORLAMA

Yasama organı adına çalışan Sayıştaylarla yasama organı arasındaki bağlantı raporlama ile kurulmaktadır. Sayıştaylar;

- Hükümet hesapları üzerine finansal (düzenlilik) denetim raporu veya raporları hazırlarlar. Hükümet hesapları ile ilgili raporlar ülkeler arasında farklılık arz eder. Örneğin İngiltere ve İrlanda Sayıştayları tüm kamu harcamalarını içeren tek bir hesaptan ziyade, denetlenen kurum veya birimlerin hesapları ile ilgili olarak rapor verirler.

- Hükümet faaliyetleri ile ilgili olarak performans denetimi raporları hazırlarlar.

⁴⁴ Buna “bağımsızlığın karşılıklı sorumluluğu” da denmektedir. Joseph Pois, “Devlet Denetiminin Bağımsızlığı”, Çev: Fethi Heper, **Devlet Denetimi (Makaleler)**, T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:28/10, Ankara, 1988, s.64.

⁴⁵ Benjamin Geist, “State Audit: An Introduction”, **State Audit: Development in Public Accountability**, (Ed. Benjamin Geist), State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1981, s.3.

⁴⁶ Gürer, a.g.m., s.35., Geist, “State Audit: An Introduction”, a.g.m., s.3.

▪ Diğer çeşitli raporlar hazırlar. Kendi faaliyetleri üzerine yıllık rapor hazırlayan Danimarka Sayıştayı, dört aylık srelerde yeni konulan kanunlar hakkında tavsiyelerini raporlayan İtalya Sayıştayı vb. gibi⁴⁷.

Sayıştay'ın raporlama işlevinde bu raporların değerlendirilmesi önemli rol oynar. Bu noktada ise çeşitli meslek gruplarından gelen ve uzmanlık alanları birbirinden farklı kişilerden oluşan parlamento ile teknik bir birim olan Sayıştay arasında raporların değerlendirilmesinde aracılık görevi yapacak nc bir organın varlığı çok önemli bir konudur. “Bu hayati halkanın eksikliği Sayıştayların rapor ve görevlerinin ‘politize’ olmasıyla demagojik sonuçlara varacağından, bu kurumların isabetli bir şekilde seçilmeleri oldukça önemli bir sorundur⁴⁸”

TABLO 2

Bazı lke Sayıştayları Raporlarının İncelenmesi •

ÜLKELER	Komisyon (lar)	Yasama Organı	Diğer	Bölgesel/Yerel Düzey
Avusturya	*			*
Belçika	*			*
Danimarka	*			
Finlandiya			*	
Fransa	*			
Almanya	*			
Yunanistan		*		
İrlanda	*			
İtalya	*			
Lüksemburg		*		
Hollanda	*	*		
Portekiz		*		
İspanya	*	*		*
İsveç			*	
İngiltere	*			

Not: Finlandiya ve İsveç Sayıştayları raporları, Hükümet ve denetlenen kurum tarafından dikkate alınır.

Kaynak: NAO, *State Audit in the European Union*, 1996, s.251.

• Türk Sayıştayı'nda ise raporlar TBMM Plân ve Bütçe Komisyonunda ve Genel Kurul'da (genel görüşme yoluyla) incelenebilmektedir.

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü gibi Avrupa Birliği lkelerindeki 15 yasama organının 10 tanesi Sayıştay raporlarını değerlendirecek zel

⁴⁷ NAO, *State Audit in the European Union*, a.g.e., ss.254-255.

⁴⁸ Jose Maria Fernandez Pırla, “ağdaş Hesap Kontrolu Sempozyumu st Hesap Kontrolu Fonksiyonu ve Parlamento”, *ağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu, 4-5 Haziran 1987*, Ankara: Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını, 1987, s.35.

komisyonlara sahiptir. Genelde bu komisyonlar merkezi yasama düzeyindedir ancak Avusturya’da Sayıştay raporlarını, eyalet ve yerel yönetimler düzeyinde değerlendiren komisyonlar da bulunmaktadır.

Bazı ülke Sayıştayları raporları İtalya’da olduğu gibi konuya bağlı olarak farklı komisyonlarca incelenebilir.

Sayıştayların hükümetin birer denetim kurumu olduğu İsveç ve Finlandiya’da ise durum farklıdır. Bu ülkelerde Sayıştay raporları, yasama yerine ona hizmet eden ayrı denetim kurumunun çalışmaları ile değerlendirilir. Örneğin Finlandiya’da Sayıştay, raporlarını “*Parlamentar Devlet Denetçilerine*”⁴⁹ sunmakta, bu denetçiler ise Sayıştay raporlarından yorumlara parlamentoya sundukları kendi yıllık raporlarında yer vermektedirler⁵⁰.

E. YARGISAL YETKİ

Tüm Sayıştaylarda olmasa da kurul tipi Sayıştayların büyük çoğunluğu, yargısal yetkilerle donatılmıştır. Örneğin Belçika’da saymanlar bağlı oldukları idarî birim içindeki harcama taleplerini inceleyerek hukuk kuralları açısından kontrol ederler ve ödeme için izin verirler. Ayrıca saymanlar bu ödemeleri destekleyici belgelerle birlikte yıllık hesap dökümünü Sayıştay’a sunarlar. Sayıştay, bu hesapları denetleyerek saymanın görevini düzgün olarak yapıp yapmadığını tespit eder. Benzer bir şekilde Yunanistan’da da Sayıştay kamu kurumlarının ve yerel idare birimlerinin finansal hesaplarını ve her saymanın hesaplarını denetlemekte, hesaplarda bir hata bulunursa kişi yargılanmaktadır⁵¹.

F. EK GÖREVLER ÜSTLENME

Bir çok Sayıştay, tarihsel nedenler ve idarî yapılanma içindeki konumlarının bir sonucu olarak, denetim ve denetim sonucunda önerilerini iletme (ve hatta yargılama) dışında, ilâve roller üstlenmişlerdir. Örneğin bazı

⁴⁹ Parlamentonun bir organı olan Parlamentar Devlet Denetçilerinin parlamento üyelerinden seçili beş üyesi vardır ve Sayıştay’dan farklı olarak detaylı incelemeler yapmamaktadır. The State Audit Office of Finland, **The State Audit Office of Finland, General Introduction**, The State Audit Office Internal Services, Helsinki, 1999, ss.3-4.

⁵⁰ NAO, **State Audit in the European Union**, a.g.e., s.252.

⁵¹ NAO, **State Audit in the European Union**, a.g.e., ss.246.

Sayıştaylar yasamaya bütçeyi dikkate alırken yardım etmektedir. Almanya’da Sayıştay, her bakanlık için bütçe tekliflerinin incelenmesinin tüm aşamalarında temsil edilir ve tekliflerin fizibilitesi üzerine yorum yapması istenebilir. Burada Sayıştay, Bütçe Komisyonu’na önceki denetim deneyimlerinden hareketle önerilerde de bulunur.

Avusturya’da ise Sayıştay, Maliye Bakanlığı ile beraber hükümet için basit ve verimli muhasebe metotları geliştirmekle görevlendirilebilir. Ayrıca Sayıştay Başkanı Federal hükümetin borçlarını içeren tüm araçları onaylar.

İsveç’te ise Sayıştay, hükümet birimlerinin yönetimini ilerletmek için metotlar geliştirilmesi ve hükümetin bütçe sisteminin ilerletilmesi; finansman, muhasebe ve nakit yönetimi için yönergeler sağlanması gibi görevler üstlenmiştir⁵². Ayrıca İsveç’te Sayıştay Başkanı’nın milli gelirdeki gelişmeler hakkında rapor hazırlama yetkisi de vardır⁵³.

Kanada, ABD, Avustralya gibi bazı ülke Sayıştaylarının denetime ek olarak kamu reformlarına ilişkin gelişmeleri araştıran çalışmalar yapma görevleri de bulunmaktadır⁵⁴.

G. EK DEĞER YARATMA

Sayıştaylar kamu yönetiminde en iyi-daha iyi uygulamaları teşvik ederek kamu sektörünün ve kamu yönetiminin daha etkin olmasını sağlıyorlar⁵⁵. Özellikle denetim faaliyetleri sırasında toplanan bilgilerin niteliğine ve konusuna göre çeşitli rehberler üretirler. Kamu kesiminde en iyi veya daha iyi uygulamaları ilerletmek amacına hizmet eden bu tür dokümanlara *en iyi/daha iyi uygulama rehberleri* adı verilmektedir. Söz konusu bu rehberler kamu birimlerinin kendi sistemlerini test etme ve faaliyetlerini ve performanslarını geliştirmeleri amacına hizmet ederler. Aynı zamanda Sayıştaylar tarafından idarenin faaliyetlerini tetkik etmede bir kontrol listesi olarak da kullanılırlar. En iyi uygulama rehberleri finansal

⁵² NAO, *State Audit in the European Union*, a.g.e., s.254.

⁵³ Benjamin Geist, “Devlet Denetimi” Çev: Beyhan Ataç, **Devlet Denetimi (Makaleler)**, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:28/10, Ankara, 1988, s.29.

⁵⁴ Sacit Yörüker, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Genel Değerlendirme”, XV. Türkiye Maliye Sempozyumunda Yapılan Konuşma İçin Ayrıntılı Hatırlatma Notları, Antalya 15-17 Mayıs 2000, s.17.

⁵⁵ Pat Barrett, “Auditing in Contemporary Public Administration”, **Democratic Governance: Improving the Institutions of Accountability**, Public Seminar Series, The Australian National University, 17 May 1999, s.8.

tablo hazırlama, finansal raporlama, özelleştirme vb. bir çok konu ile ilgili olarak hazırlanabilir. Bu ve benzeri yayınlar değinildiği gibi yöneticiler için de önemli kaynak belgeler haline gelmekte ve etkin kamu yönetimine ulaşmada bir araç olarak kullanılmaktadırlar.

Sayıştaylar ayrıca faaliyetleriyle, kamu sektöründe raporlama, yönetim, kontrol ve hesap verme sorumluluğu ile ilgili olarak bağımsız bir güvence (assurance) kaynağı olarak da ek değer üretirler⁵⁶.

V. SAYIŞTAYLARDA GÖZLENEN YENİ GELİŞMELER

Tarihsel bağlamda Sayıştaylar önceleri disipliner rolleri ile öne çıkmışlardır. Hatta bu disiplinerlik başlangıçta yolsuzluk ve rüşveti önleme şeklinde en uç noktalarda görülmüştür. Örneğin 1901 yılında kurulan Avustralya Sayıştayının hedefi o yıllarda bakan George Turner tarafından “*rüşveti ve irtikabı önlemek*” şeklinde formüle edilmiştir. Günümüzde ise bu formülasyon hesap verme sorumluluğuna ve performansa odaklanma şeklinde büyük bir değişime uğramıştır. Artık Sayıştaylar birer denetçidirler (watch-dog) birer polis değil⁵⁷.

Günümüzde Sayıştaylar daha çok kamu faaliyetlerini geliştirmede birer katalizör olma rolleri ile ön plana çıkmaktadırlar. Hesap verme sorumluluğuna ve performansa odaklanma şeklinde kendini gösteren bu roller tüm Sayıştaylarda yeni gelişmelerin gözlenmesine yol açmaktadır. Bu gelişmeler ise şu şekilde özetlenebilir⁵⁸:

➤ Stratejik Planlama;

Sayıştayların görevleri ve amaçları yasal mevzuatla belirlenmiş olsa da; bunların somut hedeflere dönüştürülmesi ve bu hedeflere nasıl ulaşılabileceğinin belirlenmesi stratejik planlamaya veya diğer adıyla kurumsal planlamaya ihtiyaç göstermektedir. Bu nedenle son yıllarda Sayıştaylar performans yönetiminin ve iyi yönetişimin (good governance) de bir unsuru olan stratejik

⁵⁶ Barrett, “Auditing in Contemporary.....”, a.g.t., s.8.

⁵⁷ Barrett, “Auditing in Contemporary.....”, a.g.t., s.5.

⁵⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay’ın 1999 Yılı Bütçesi Münasebetiyle Hazırlanan Rapor**, a.g.r., ss.5-6.

planlamaya kıt kaynakları en yüksek önceliklere göre dağıtmak üzere ayrı bir önem vermektedirler.

➤ ***Bilişim Teknolojisinden Yararlanma;***

Günümüzde Sayıştaylar bilişim teknolojisinin imkanlarından giderek daha fazla yararlanmaya çalışmaktadırlar. Ofis otomasyon sistemleri birçok Sayıştayda etkili bir şekilde işlemektedir. Aynı şekilde bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yararlanma da Sayıştayların günlük faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olmuştur. Hatta finansal denetimin geleneksel bir aracı haline gelen bu tür denetim teknikleri günümüzde gittikçe performans denetimi alanında da kullanım alanı bulmaktadır.

➤ ***Denetim Metodoloji ve Tekniklerinin Önem Kazanması;***

Denetleyen denetlenen ilişkilerine netlik, şeffaflık ve karşılıklı güven getiren ve denetim hizmetlerinin kalitesini güvence altına alan denetim standartları, metodolojileri ve tekniklerinin oluşturulması ve güncelleştirilerek geliştirilmesi Sayıştayların son yıllardaki önemli ilgi alanlarındanıdır.

➤ ***İç Denetimle İlişkilerin Geliştirilmesi;***

Özellikle sınırlı denetim kaynaklarının rasyonel kullanılması, denetimde tekrarların ve geçişmelerin önlenmesi açısından denetlenen kurumların kendi bünyelerinde oluşturdukları birimlerle Sayıştayların ilişkileri günümüzde gittikçe artmakta hatta zaman zaman bu ilişkiler işbirliği şeklinde kendini göstermektedir.

➤ ***Sayıştaylar Arasında Bilgi ve Deneyim Paylaşımı;***

Son yıllarda gözlenen gelişmelerden biri de Sayıştaylar arasındaki bilgi ve deneyim paylaşımının gittikçe artmasıdır. Ortak denetim projelerinin gerçekleştirilmesi, denetim standartları, metot ve tekniklerinin

geliştirilmesinde daha önce de değinilen INTOSAI, EUROSAI gibi uluslar arası ve bölgesel teşkilatlar önemli rol oynamaktadırlar.

➤ ***Denetlenen Birimlerle İlişkilerin Arttırılması;***

Sayıştayca yürütölen yüksek denetim bağlamında denetlenenle karşılıklı iyi niyet ve güvene dayalı ilişkiler günümüzde gittikçe artmakta ve önem kazanmaktadır. Özellikle performans denetimi alanında önceliklerin belirlenmesinde, denetimin planlanmasında ve yürütölmesinde ve tavsiyelerin formöle edilmesinde denetlenen kurumların görüşlerine ve reaksiyonlarına önem verilmekte, mutabakat sağlanmaya çalışılmaktadır. Aynı şekilde denetim raporlarında denetlenen birimlerin cevaplarına ve görüşlerine de yer verilmektedir.

➤ ***Hizmet İçi Eğitimde Süreklilik;***

Giderek artan ve nitelik yönünden de zorlaşan bir iş yükünün üstesinden gelmek ve yeni denetim teknik ve metotlarını öğrenmek ihtiyacı, Sayıştayların hizmet içi eğitime verdikleri önemin artmasına neden olmuştur.

İKİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE BU BAĞLAMDA SAYIŞTAYLARCA UYGULANAN YÜKSEK DENETİM

Daha önce de değinildiği gibi denetim dışı bir takım görevler üstlenebilmekle birlikte Sayıştayları karakterize eden önemli özelliklerden biri yasama adına yaptıkları yüksek denetimdir. Yüksek denetimin ve bu bağlamda Sayıştaylarca yürütülen performans denetimlerinin iyi anlaşılabilmesi ise denetimin ne olduğunun, neleri hedeflediğinin bilinmesiyle mümkün olacağı açıktır.

I. DENETİM KAVRAMI

A. GENEL OLARAK DENETİM

1. Denetimin Tanımı

Hemen her kavramda olduğu gibi denetim kavramının tanımlanması da bazı zorlukları beraberinde getirir. Güçlüğün temel nedeni ise tanımlamanın genel olarak yapılmaya çalışılmasında yatmaktadır.

Bu güçlükten kurtulmak için, yapılan çoğu tanımda denetim, özel bir duruma yönlendirilmiştir ve o durum içinde denetimin belirli amaçları ve görevleri belirtilmektedir¹. Hatta bu nedenle denetimin tanımlanmadığı, betimlendiği iddia edilmektedir².

Özel duruma yönlendirilen tanımların çoğunun da denetimin iktisadi yönünü vurguladıkları görülmektedir. Örneğin birçok kaynakta yer alan Amerikan Yeminli Muhasipler Derneği, Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanımda şöyle denmektedir:

Denetim, iktisadî faaliyetler ve olaylara ilişkin iddiaların, (açıklamaların), önceden saptanmış değerlendirme kriterlerine uygunluğunu

¹ David Flint, **Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction**, Macmillan Education Ltd, Hong Kong, 1988, s.5.

² Salih Şanver, "Kamusal ve Özel Mali Denetçi", **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu, 4-5 Haziran 1987**, T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını, Ankara, 1988, s.206.

*araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla objektif bir şekilde kanıt toplamayı ve bu kanıtları değerlendirmeyi içeren sistematik bir süreçtir*³.

Görüldüğü gibi tanım genel bir denetim tanımı vermekten çok denetimin iktisadî yönünü vurgulamaktadır, yani özeldir⁴; iktisadî olay ve faaliyetlerle ilgilidir.

Yine denetime iktisadî açıdan yaklaşan bir diğer tanımda da “*denetim, yetkili ve bağımsız bir kişinin özel bir ekonomik birimle ilgili kanıtsal ölçülebilir bilgi toplaması ve ölçülebilir bilgi ile değerlendirme kriteri arasındaki uygunluk derecesini belirlemesi ve raporlaması amacıyla yapılan bir iştir*”⁵ denmektedir.

Uluslararası Denetim Komitesi tarafından yapılan tanımda da ekonomik yönle birlikte, finansal yön ağırlıklı olmak üzere denetimin amaçlarından bahsedilmektedir.

Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak, gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar ve standartlara göre, tarafsızlıkla analiz etme ve ölçme suretiyle değerlendirerek gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olma, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerlik, güvenilirlik ve tutarlılığını sağlama ve ulaşılan sonuçları ilgilililere duyurma sürecidir.

Elbette; özel bir duruma yönlendirilmemiş tanımlar da yok değildir. Örneğin Flint denetimi;

*Olması beklenenle gerçekleşenin (olayın) taraflar(ı) dışındaki bir kişi tarafından karşılaştırılmasını ve sonuçların raporlanmasını içeren özel bir inceleme türüdür ki, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesini sağlamada ve izlemede kamusal ve özel kontrol mekanizmasının bir parçasıdır. şeklinde tanımlamaktadır*⁶.

Biz ise burada denetimi ne iktisadi veya hukuki boyutuyla ne de araştırma, hata bulma gibi amaçları ile sınırlandırmadan Flint’in tanımından

³ Douglas R. Carmichael, John J. Willingham ve Carol A. Schaller, **Auditing Concepts and Methods**, Sixth Edition, The McGraw-Hill Companies, Inc., USA, 1996, s.4.

⁴ Flint, a.g.e., s.5.

⁵ Alvin A. Arens ve James K. Loebbecke, **Auditing**, Fourth Ed., Prentice-Hall International Editions, USA, 1988, s.1.

⁶ Flint, a.g.e., s.15.

hareketle denetimin olmazsa olmazları olarak nitelendirdiğimiz ana unsurlarını sayarak bir tanım yapma yoluna gideceğiz:

1) Ne kadar fazla denetim tanımı yapılırsa yapılsın, denetim tanımında yer alması gereken belki de en önemli unsur; denetimin bir *karşılaştırmadan* ibaret olduğudur.

ŞEKİL 5

Denetim Kavramında Yer Alan Karşılaştırma Olgusu



Kaynak: Benjamin Geist ve Nissim Mizrahi, “State Audit: Principles and Concepts”, **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991, s.21.

Şekilde görüldüğü gibi denetimde; bir faaliyetin ve sonuçlarının; norm, standart veya model olarak adlandırılan diğer bir unsurla yani değerlendirme kriteri ile karşılaştırılması söz konusudur. Faaliyet ve sonuçlarının (olan), bir norm, standart veya modelle (olması gereken) karşılaştırılması sonucu düzeltilmesi gereken bir sapmanın olup olmadığı incelenir⁷. Denetimin, “*boyutları veya biçimleri normalin dışında olan parçaları çıkarıp atmak amacıyla yapılan işlem*”⁸ olarak tanımlanmasının ana nedeni de budur.

2) Denetim tanımında, normalin dışında olan parçaların belirlenmesinde mevcut fiili durum (olan) ile mukayese edilecek normal olarak kabul edilen bir ölçütün (olması gerekenin) de vazgeçilmez bir unsur olduğu görülür. *Değerlendirme kriteri*⁹ olarak da ifade edilen bu unsur denetimin amacına bağlıdır¹⁰. Örneğin yasalara uygun davranılıp davranılmadığı denetimle belirlenmek istenen bir amaç ise değerlendirme kriteri Genel Muhasebe Kanunu gibi bir kanun; amaçlara ulaşma derecesinin belirlenmesi ise yönetim tarafından konulan hedefler gibi ölçütler olabilir. Diğer bir deyişle kriterler,

⁷ Geist ve Mizrahi, a.g.m., s.22.

⁸ Figen Altuğ, **Mali Denetim**, 2. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayını, Bursa, 2000, s.1.

⁹ Bir çok kaynakta aynı anlamda kullanılmakla birlikte aslında kriter ve standart kavramları birbirlerinden farklıdır. Standart, kriterden farklı olarak bir değer-ölçü içerir. Örneğin, bir satış elemanının denetlenmesinde, satılan ürünün birim miktarı bir kriter, ay başına 200 birim satış ise bir standarttır. Kısaca kriter, standarttan daha geniş bir kavramdır. Cavide Uyargil, **İşletmelerde Performans Yönetimi Sistemi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayın No: 262, İstanbul, 1994, ss.29-30.

¹⁰ Arens ve Loebbecke, a.g.e., s.2.

yasama organınca veya yasa yapmaya yetkili bir kurumca konulan özel kurallar; yönetim tarafından yapılan bütçeler ve diğer başarı ölçüleri olabileceği gibi Finansal Muhasebe Standartları Enstitüsü gibi bir birimce oluşturulan muhasebe standartları olabilir¹¹.

3) Denetim faaliyetinin yapıldığı bir durumda; bir kişinin, grubun ya da sınıfın, diğer bir kişi, grup ya da sınıfa karşı yerine getirme yükümlülüğünün olduğu bir görevin olduğu görülür; söz konusu bu iki taraf arasındaki görev nedeniyle taraflar arasında *hesap verme sorumluluğu* ilişkisi bulunmaktadır. İki taraf arasında “*yazılı veya sözlü bir nevi sözleşmeyi içeren bu ilişkinin*”¹² varlığı denetimin en önemli nedeni ve ön şartıdır. Bir şirketin yöneticileri, hissedarlarına veya üyelerine karşı sorumludur; bir kurumun, toplumun veya grubun seçilmiş kişileri ve atanılan görevliler organizasyonun üyelerine karşı sorumludurlar¹³.

Hesap verme sorumluluğunun en basit şekli belirli bir amaçla, kullanılmak üzere verilen/alınan bir miktar para üzerine kurulu olan *finansal hesap verme sorumluluğu*dur. Burada parayı alan kişi, bütün parayı veya paranın bir kısmını harcadığına ilişkin bilgi vererek, (bunu kanıtlayarak) hesap verme sorumluluğunu yerine getirir. Örneğin muhasebeciler kaynak gerektiren işlemlerin değerlerini belgeleme, kaydını tutma ve onları özetleyerek finansal raporları hazırlamakla sorumludurlar. Buradan hareketle muhasebenin; kaynak kullanımının söz konusu olduğu durumlarda, finansal hesap verme sorumluluğu sürecine dayandığı söylenebilir¹⁴.

Bir görevin yapılmak üzere bir miktar para ile bir kişiye verilmesi durumunda ise taraflar arasında bir şey satın almanın ötesinde finansal hesap verme sorumluluğundan daha geniş bir ilişki söz konusudur. Burada amacın başarılıp başarılmadığı ve bunun nasıl yapıldığının yanı sıra paranın nasıl

¹¹ Walter G. Kell, William C. Boynton ve Richard E. Ziegler, **Modern Auditing**, Fourth Edition, John and Sons, USA, 1989, s.4. Denetim tanımında yer alması gereken unsurlardan biri olarak sıraladığımız değerlendirme kriteri kavramına, denetimin bir süreç olarak yapılmasında izlenecek kuralları gösteren “*denetim standartları*” kavramı girmemektedir. (Bununla birlikte denetleyenlerin denetlenmesinde bu standartlar bir kriter olarak ele alınabilir.)

¹² Department of the Auditor-General of Canada, “Accountability: Public Representatives, Interest Groups and Media”, **XVIth Conference of Commonwealth Auditors General, 4-6 November 1996**, Lahore, Pakistan, s.114.

¹³ Flint, a.g.e., ss.12-13 ve 23. Hesap verme sorumluluğu denetimin en önemli koşuludur. Ancak bundan başka nedenler de vardır. Flint, a.g.e., s.13.

¹⁴ The United States Agency for International Development, **Your Role in the Accountability Process**, Washington D.C., 1989, ss.2-3.

harcandığı da ilgili kişiye bildirilir. Hesap verme sorumluluğunun bu türüne ise *performans hesap verme sorumluluğu* denmektedir¹⁵.

4) Denetim tanımında yer alması gereken bir başka özellik de, denetimi diğer kavramlardan ayırt edici en önemli özelliklerden biri olan *bağımsızlıktır*.

Denetim bağımsızlığı basit bir kavram değildir. Ancak denetçilerin bağımsızlığı ile sağlanabilir ama denetçi bağımsızlığı denetim bağımsızlığını sağlamayabilir. Denetim bağımsızlığı kişisel ve kurumsal faktörlerin bileşimi ile elde edilir. Denetim bağımsızlığını etkileyen söz konusu faktörleri David Flint şu beş başlık altında toplamıştır¹⁶:

▪ *Kişisel özellikler:* Denetçinin, denetim bağımsızlığını etkileyen en önemli iki özelliği dürüstlüğü ve sağlam karakterli olmasıdır. Teknik nitelikler de önemli olmakla birlikte bu iki özellik birinci derecede önemlidir. Örneğin zayıf bir karaktere sahip bir kişinin, bir başka kişiden gelecek baskılara karşı görüşünü ve zihinsel tutum ve davranışlarındaki tarafsızlığı koruması güçtür.

▪ *Kişisel ilişkiler:* Amacı ne olursa olsun denetçiye ayrıcalık gösterilmesi, rüşvet verilmesi, vb. kişisel ilişkilerden kaynaklanan davranışlar denetim bağımsızlığına zarar verir.

▪ *Finansal bağımlılık veya fayda:* Bu faktörün konusu denetim bağımsızlığını tehdit edebilecek, denetçinin mali konumunu lehte veya aleyhte etkileyebilecek koşullardır. Denetlenen kurumla denetçi arasında bir borç-alacak ilişkisinin bulunması (denetçinin denetlenene borcu/alacağı olması ya da denetlenende bir yatırımının bulunması vb.); denetimden yarar sağlayacak herhangi bir kişinin/grubun denetçiye verilecek ücreti etkileyebilme gücünün bulunması; kişinin yöneticilerin sağduyulu davranması ile elde edebileceği mali avantaj veya diğer kolaylıklara ulaşma konumunda olması vb. bu koşullara örnek gösterilebilir.

▪ *Araştırma ve raporlama özgürlüğü:* Bu faktör, denetçilerin herhangi bir kişinin ve özellikle denetime tabi olan bir kişinin;

¹⁵ The United States Agency for International Development, **Your Role in the Accountability Process**, a.g.e., ss.2-3.

¹⁶ Denetim bağımsızlığına ilişkin açıklamalar şu esere dayanmaktadır: Flint, a.g.e., ss.54-84.

- Denetim araştırmasının hangi kritere bağı olacağına; nasıl yürütüleceğine veya hangi kanıtların elde edilerek kabul edileceğine ilişkin talimatlarını,

- Denetim hakkında önyargıya yol açacak düşünce ya da önerilerini,

- Denetim raporunun neleri içereceği ve/veya nasıl açıklanacağına ilişkin talimatlarını, reddedebilmeleri anlamına gelir.

▪ *Kurumsal statü:* Denetim bağımsızlığı, temelde denetçinin kişisel bağımsızlığı ve raporlama/araştırma özgürlüğü üzerine bir kuşku, sınırlama olmaksızın denetçinin kurumsal durumunun “*dışsal*” olması halinde sağlanır. Bir “*bağımsız*” denetimde denetçi, denetlenen kurumun bir parçası değildir ve onun dışındadır. Ancak iç denetimde bununla zıt bir şekilde denetim, ilgili birimin içinden kontrol edilir ve yönetilir. Burada denetlenen kurumsal birimden yapısal (bünyesel) ayrılığın ve denetçilerin konumunun dışsal özellikte olmasının altı çizilmelidir. Kurumsal ayrılıktan çok, önemli olan ondan çıkan sonuçlardır. Eğer denetçi denetlenen kurumun bir parçası ise denetim bağımsızlığı, faaliyetin denetlenenden ayrı olarak yürütülmesi ile sağlanabilir.

Denetçi ve yürütülecek denetim çalışması için *yapısal ve kurumsal düzenlemeler* denetçilerin bağımsızlığı için büyük önem taşır. Bu düzenlemeler denetim bağımsızlığını zedeleyebilir. Denetçi düzenlemelere karşı bağımsızlığını korusa da yetersiz düzenlemeler denetim bağımsızlığını güç hatta imkânsız kılabilir, denetim bağımsızlığı ile ilgili önyargıların oluşmasına yol açabilir. Örneğin denetçiler bazı kişiler tarafından atanır. Buradaki temel ilke, atamanın denetim sonucunda etkilenebilecek veya denetçilerin araştırma veya raporlarıyla etkilenmelerinde yarar bulunan kişilerce yapılmamasıdır. Böyle bir olasılığın –kasıtlı veya kasıtsız– bulunması, denetim tarafsızlığını ve bağımsızlığını zedeleyeceğinden denetçilerin zihni tutum ve davranışlarını etkileyebilir.

Denetçinin içinde bulunduğu örgütsel konumda asıl denetim çalışmasını etkileyen yani bir denetim için temel olan zihinsel tutum, düşünce ve hareket bağımsızlığı, tarafsızlık ve araştırma/raporlama özgürlüğü için zararlı etmenler de söz konusu olabilmektedir. İlke olarak denetçilerin zihinsel tutum ve davranışlarını, tarafsızlıklarını, bağımsız düşünme ve hareket etme

yeteneklerini potansiyel olarak etkileyen veya başkaları tarafından etkilenebileceğine inanılan işlerle meşgul olmalarının engellenmesi gerekir.

5) Denetimde önemli bir role sahip *kanıt* kavramı da denetim tanımında yer almalıdır. Denetim “bir kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirme faaliyeti” olarak da tanımlanır¹⁷. Kanıtlar ise denetçinin denetim alanı içinde yer alan konular hakkındaki görüşleri üzerine kurduğu sonuçlara ulaşmada kullandığı bilgi ve belgelerdir. Denetçilerin kanıt olmadan ifade ettikleri fikirlerin ve ulaştıkları yargıların temelleri yoktur¹⁸. Dolayısıyla kanıt olmadan denetimin de olması mümkün değildir.

Kanıtların bir çok türü vardır ve çok değişik kaynaklardan elde edilebilir. Genel olarak türlerine göre;

- Kurum içinden ve dışından elde edilen tutanak, fatura, makbuz, bütçe, banka hesapları vb. *belgesel kanıtlar*; organizasyon ile ilişkili olan veya faaliyetleri hakkında bilgi sahibi üyeler, memurlar, firmalar gibi birimlerden sağlanan *sözlü kanıtlar*, kaynaklarına göre ise;
 - Gözlem, teftiş, ölçüm ve sayım yoluyla edinilen kanıtlar;
 - Banka raporları, mesleki kurumlar gibi bağımsız kaynaklardan sağlanan kanıtlar;
 - Denetçinin hesaplamaları ve analizleri sonucunda oluşan kanıtlar;
 - Performans ölçüleri, kayıtlar ve hesapların birbiri ile tutarlılığını değerlendirme amacı güden analitik incelemeler sonucu elde edilen kanıtlar vb. bulunmaktadır¹⁹.

Kaliteli kanıt olmaksızın denetim konusu ile ilgili doğru sonuçlara ulaşılamaz. Kanıtların kalitesi ise yeterli, ilgili ve geçerli (makul) olmasına bağlıdır. Eğer kanıtlar denetçilerin bulgularını destekliyor, güvenli bir sonuca ulaşmayı sağlayabiliyorsa ve mantıklı bir insanı bulguların doğruluğu konusunda ikna edici ise *yeterli*; bulgularla mantıksal, makul bir ilişki içindeyse *ilgili*; gerçek ve doğruları içerecek kapsamda ise *geçerlidir*²⁰.

¹⁷ Ersin Güredin, **Denetim**, 8. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1998, s.97.

¹⁸ Flint, a.g.e., s.31.

¹⁹ **Public Sector Accounting and Auditing, Study Text**, Paper 14, BPP Publishing Limited 1992, s.337.

²⁰ GAO, Government Auditing Standarts: Revised May 1999, USA, s.50.

6) Denetim tanımında yer alması gereken diğer bir unsur da *denetimin taraflarıdır*. Denetimde daha önce de ifade edildiği gibi aralarında bir hesap verme sorumluluğu bulunan iki taraf bulunmaktadır. Denetim ise söz konusu bu iki taraf dışındaki *yetkili üçüncü bir kişi/grup* tarafından gerçekleştirilir²¹.

7) Son olarak denetim tanımında yer alması gereken bir diğer unsur da denetimin gelişigüzel, plânsız-programsız bir faaliyet olmadığıdır. Denetim mantığa ve mantıksal düşünmeye dayanan *sistemik bir süreçtir*²².

Bu unsurlardan yola çıkarak denetimi; iki taraf arasında varolan hesap verme sorumluluğu ilişkisine dayanan ve bu ilişkinin tarafı olmayan bir üçüncü yetkili kişi tarafından yapılan; temelde fiili durumla ilgili kanıtsal bilgi toplanması ve oluşan kanıtların bir değerlendirme kriteri ile karşılaştırılması ve değerlendirilmesi faaliyetlerini içeren bağımsız, sistemik bir süreç olarak tanımlayabiliriz.

2. Denetimin Amaçları

Denetimin amaçları özel ve genel amaçlar olmak üzere iki başlık altında incelenebilir:

a. Özel Amaçlar

Denetimin konusuna (ve türüne) göre özel amaçları bulunabilmektedir. Örneğin konusu yasal işlem ve eylemler olan *hukuksal denetimin* amacı yasalara uygunluğun sağlanıp sağlanmadığının belirlenmesi; konusu kurumun çevresel faaliyetleri olan *çevre denetiminin* amacı ilgili birimin çevreye karşı olan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin incelenmesi gibi. Her özel denetim tanımı ve konusuna göre özel amaçlar söz konusu olacaktır.

b. Genel Amaçlar

Özel amaçları bir yana bırakıp genel olarak denetimin amaçlarından bahsedilirse denetimin ilk amacı *karar verenlere doğru, güvenilir ve objektif bilgi sağlamasıdır*²³.

²¹ Flint, a.g.e., s.15.

²² Thomas D. Hubbard ve Johnny R. Johnson, **Auditing**, Fouth Edition, Dame Publications, Inc. Houston, USA, 1991, s.6.

²³ Şanver, a.g.m., s.206.

Bilinçli veya bilinçsiz hayatımızın her alanında bir çok karar alır ve bu kararlara göre hareket ederiz. Bir işletmenin stratejik plânını yaparken, devletin bütçesini hazırlarken ve toplumun kendini temsil edecek kişileri seçerken aldığı kararlar bunlara örnek gösterilebilir. Uygulamada dikkat edilmemekle birlikte birey ve kurumların karar alabilmeleri için bir amaç ve bu amaca ulaştıracak araçların olması gerekmektedir.

Karar alma sürecinde karar verilecek bir *amacın* olması ön şarttır. Süreçte ikinci adım amaca ulaştıracak araçların belirlenmesi ve bunlar arasında *karşılaştırmalar* yapılarak birinin *seçilmesidir*. Seçilen kararın *uygulanması* da son aşamayı oluşturur. “Amaç-karşılaştırma-seçim-uygulama” şeklinde dört aşamada ele alınan²⁴ karar sürecinde denetimin rolü karşılaştırma ve özellikle seçim aşamalarında birey ve kurumlara yol göstermesidir. Örneğin iç denetçilerin işletmenin iç kontrol sistemini denetleyerek hazırladıkları raporda, buldukları yetersizlikleri ve tavsiyelerini yönetime iletmesi yönetimin alacağı kararların hem karşılaştırma hem de seçim aşamalarında yol gösterici olabilecektir.

Denetimin bir ön koşulu olan *hesap verme sorumluluğu ilişkisinin gereklerinin yerine getirilmesinin sağlanması, (sağlanıp sağlanmadığının ortaya çıkarılması ve buna ilişkin gerekliyse kararların alınmasında yol gösterme)* da doğal olarak denetimin amacını oluşturur²⁵. Örneğin bir kuruma tahsis edilen harcama izni tutarının öngörüldüğü şekilde kullanılması sorumluluğu bu izni alan birim ile bu izni veren birim arasında var olan bir ilişkidir. Bu iznin öngörülen sınırlar (örneğin yasal sınırlar) dahilinde kullanılıp kullanılmadığının bu sorumluluk ilişkisinin tarafı olmayan yetkili ve bağımsız bir kişi/kurum tarafından tespit edilerek ilgililere sunulması ve yine kararlara ışık tutması (örneğin ceza veya ödül vb.) denetimin amacıdır.

Denetim hesap verme sorumluluğu ilişkisinde birtakım hata ve yolsuzlukların ortaya çıkarılması gibi bir amaçla yapılabildiği gibi *önleyici* bir amaç da güdebilir. Denetim alanı içinde yer alan birimlerin denetlenebilecekleri gerçeği hata ve düzensizlikleri engelleyici olabilecektir. Ancak bu amaç denetimin asli amacı değildir ve olmamalıdır²⁶.

²⁴ Serdar Küçükberksun, *İşletmelerde Yönetim Denetimi (Faaliyet-Verimlilik-Maliyet Denetimi)*, Der Yayınları No:244, İstanbul, 1998, ss.17-18.

²⁵ Flint, a.g.e., s.12.

²⁶ Hubbard ve Johnson, a.g.e., s.10.

Denetimin amacı hataların yapılmasını engellemek-önlemek olabileceği gibi hata ve yanlışlıkları *düzeltilme* ve gerekliyse *reform* yapılmasına ışık tutmak da olabilir²⁷.

Birimler arasında *uyum ve eşgüdümü sağlamak* da denetimin bir diğer amacıdır. Bu uyum ve eşgüdüm birbirinden farklı (örneğin birbirini tamamlayıcı) nitelikteki parçalar, üniteler arasında olabileceği gibi aynı nitelikteki birimler arasında –uygulama farklılığını giderme amacı– olabilir²⁸.

3. Denetimin Türleri

Denetimi çok çeşitli açılardan sınıflandırmak mümkündür. Biz bu tasniflerden inceleme konumuz olan Sayıştaylarca gerçekleştirilen yüksek denetimi ve bu bağlamda performans denetimini dikkate alarak üçüne yer vereceğiz:

a. Denetimi Yapan Kesimler Açısından Denetim Türleri

Bu ayırmada ekonomideki iki temel kesim dikkate alınmıştır.

i. Özel Kesim Denetimi

Bu denetim türünde özel kesimde varlığını sürdüren firmaların kendi bünyelerinde oluşturdukları denetim birimleri veya bünyeleri dışında özel bir denetim firması tarafından denetlenmesi söz konusudur²⁹.

ii. 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 (kamu hukuku yönünden) denetimine kamusal denetim denir³⁰.

²⁷ Cevdet Atay, **Devlet, Yönetim ve Denetim**, Marmara Kitabevi, Bursa, 1997, ss.22-23.

²⁸ Atay, a.g.e., ss.23-24 ve Altuğ (2000), **Mali Denetim**, a.g.e., s.5.

²⁹ Özer, a.g.e., s.34.

³⁰ Donald H. Taylor ve William G. Glezen, **Auditing: An Assertions Approach**, John Willey and Sons, New York, 1997, s.3; Özer, a.g.e., s.34.

b. Niteliğine Göre Denetim Türleri

Tarihsel gelişim içerisinde denetimin niteliği göz önünde bulundurulursa iki farklı ayırımla karşılaşılır³¹.

i. Klâsik Denetim

Yasallık denetimi de denilen klasik denetimde işlemlerin, işleyişin yasal dayanaklarına uygun olup olmadığı, hata olup olmadığı araştırılır ve varsa düzeltilmesi istenir. Kriterlerin yasalar olduğu bu denetimde “*yasalara uyulduğu takdirde işler düzgün gider*” düşüncesinden hareket edilmekte ve özellikle gelir, gider, mal ve personel gibi girdiler üzerinde durulmaktadır.

ii. Çağdaş Denetim

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

Örneğin öğretim üyelerini denetleyen denetçiler klâsik denetim türünde; öğretim üyesi mevzuata göre girmesi gereken derslere giriyor mu?, mevzuattaki ders programını takip ediyor mu?, ders vereceği sınıflarda kayıtlara göre olması gereken kara tahta, tebeşir vs. var mı? yok mu? vb. sorulara yanıt ararlar. Çağdaş denetimde ise bunlarla beraber örneğin; öğretim üyesinin mevzuata göre girmesi gereken dersler bu dersleri alan öğrencilere ne kadar faydalı oluyor? Bu dersler öğretim üyesinden en iyi şekilde yararlanılabilecek optimum dersler mi? vb. sorulara da yanıt aranır³².

c. Denetçinin Statüsü ve Bağlı Olduğu Kurum Açısından Denetim Türleri

i. İç Denetim (Internal Auditing)

Genel anlamda iç denetim denetçinin denetlenen birime bağlı olarak çalıştığı denetim türüdür. Birimin kendi içinde denetlenmesi anlamına gelen

³¹ Bkz. Figen Altuğ, **Mali Denetim**, 1.b., Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayınları No:109, Bursa, 1995, ss.22-24.

³² Bu niteliğiyle çağdaş denetime “*sorunları gidermeye yönelik*”, klâsik denetime ise “*sorumluları aramaya yönelik*” denetim adı verilmektedir. İnan, a.g.e., s.146; İnceleme konumuz olan performans denetimi çağdaş bir denetim türüdür.

iç denetim³³ denetlenen birimin iç kontrolleri³⁴ ve faaliyetlerinin değerlendirilmesine yardımcı olma hizmetini verir³⁵.

İç denetimde denetçiler; önceden belirlenen çeşitli idarî hedeflere göre bölümlerin ve çeşitli faaliyetlerin uygunluğunu ve başarısını değerlendirdiklerinden diğer bölümlerin ne yaptığını tarafsız bir şekilde değerlendirmede ve araştırmada serbest olacakları özerk bir grubun üyeleri olmalıdırlar. İhtiyaç duydukları bu *içsel bağımsızlık* ya da *birim içi bağımsızlık* doğrudan yönetim kurulunun denetim komitesine ya da daha üst seviyedeki bir birime rapor vermeleri ile sağlanabilir³⁶.

ii. Dış Denetim (External Auditing)

Denetlenen birimden bağımsız bir organ tarafından yapılan denetimdir.

Çoğu özel kesim dış denetimlerinin amacını içeren tanımlamaya göre dış denetim *“bir teşebbüsün finansal tabloları ile işlemleri ve mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında görüş bildirmek için yapılan bağımsız bir incelemedir.”*³⁷ Bu bağlamda serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler birer bağımsız dış denetçidirler³⁸.

Dış denetimi özellikle kamu sektörü açısından düşündüğümüzde³⁹ yaptığımız tanımdaki amacı genişletmemiz gerekir. Kamusal dış denetimde mali hesap ve işlemlerin uygunluk, düzenliliği ile beraber “verimlilik, etkinlik ve tutumluluk” (VET) da büyük rol oynar⁴⁰.

³³ Birimin kendi içinde denetlenmesi anlamında iç denetim aslında birimin boyutu olarak neyin alındığına bağlı olarak görecelidir. Örneğin bir şirkete bağlı olarak çalışan denetim birimi şirketi denetlediğinde iç denetçi olurken bağlı bulunduğu holdingin diğer bir şirketini denetledikleri varsayıldığında yine aynı vasa sahip olmaktadır. Atay, a.g.e., s.31.

³⁴ *“İç kontroller, çalışanların kurum hedeflerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları bütün plân, politika, prosedür ve uygulamalar olup örgütün çatısını oluşturur.”* Bir çok ülkede iç denetim, birimin iç kontrol sisteminin bir parçası olarak kabul edilir. Almanya ise bir istisnadır. Fikret Gülen, **Finansal Denetim**, TC Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Dizisi No:6, Ankara, 1998, ss.8-9.

³⁵ B. J. Reed ve John W. Swain, **Public Finance Administration**, Prentice-Hall Inc., New Jersey, US, 1990, s.293.

³⁶ C. William Thomas, Bart H. Ward ve Emerson O. Henke, **Auditing: Theory and Practice**, 3rd ed., R. R. Donnelley&Sons Company, USA, 1991, s.1024.

³⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri**, Çev: Sacit Yörüker, Ankara, 1999, s.6. ve **Public Sector Accounting and Auditing, Study Text**, a.g.e., s.284.

³⁸ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, 3.b., Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998, s.7.

³⁹ Bağımsız denetim denilince mali tabloların denetimi anlaşılacakla beraber, bağımsız dış denetçiler faaliyet denetimi ile uygunluk denetimi de yapabilirler. Kepekçi, a.g.e., s.7.

⁴⁰ **Public Sector Accounting and Auditing, Study Text**, a.g.e., s.284.

iii. *Yüksek Denetim (Supreme Auditing)*

Yüksek denetim kamu kesimine özgü bir denetim türüdür. Dolayısıyla özel kesim açısından düşünüldüğünde denetçinin statüsü ve bağlı olduğu birime göre yapılan ayırım iç-dış denetim şeklinde ikiye ayrılacaktır. Kamu kesimi açısından bakıldığında yasama, yürütme ve yargı birimlerinden bağımsız bir şekilde yapılan ve kaynağını doğrudan anayasadan alan Sayıştay denetimleri *kendine özgü bir kamusal faaliyet* olarak kamusal iç ve dış denetçilerin yaptıkları denetim tanımına uymamaktadır. Bu statüsü ile Sayıştay bir yüksek denetim kurumu, yaptığı denetim de *yüksek denetim* faaliyeti olarak adlandırılır⁴¹.

II. YÜKSEK DENETİM

A- YÜKSEK DENETİMİN TEMEL NİTELİKLERİ⁴²

Her bağımsız ülkede kamu yönetiminin bir parçası olan yüksek denetim bazı yazarlarca devlet denetimi (state audit) olarak da adlandırılmakta, aynı zamanda her ülkenin siyasi, kültürel, tarihi vb. özelliklerinin sonucu olarak bir ülkeden diğerine çeşitli farklılıklar göstermektedir. Bununla birlikte aynen denetim tanımında verdiğimiz gibi yüksek denetimin de olmazsa olmaz denilen bazı nitelikleri bulunmaktadır⁴³:

- Yüksek denetim herşeyden önce parlamento adına yapılan bir faaliyettir. Bununla birlikte parlamentoya bağımlı bir faaliyet değildir. Daha önce de değinildiği gibi yüksek denetim kurumu, denetimin planlanmasında, programlanmasında ve yürütülmesinde, uygun metot ve tekniklerin seçiminde yasamadan bağımsızdır.

- Yüksek denetim kendine özgü kamusal bir faaliyettir. Yasama, yürütme ve yargı güçlerinin hiçbirine girmediği gibi dördüncü bir kuvvet de değildir.

- Yüksek denetim dışsal karakterlidir.

- Yüksek denetimin anayasal temelleri bulunmaktadır.

⁴¹ Geist ve Mizrahi, a.g.m., ss.16-18.

⁴² Turkish Court of Accounts, "Essential Features of Supreme Audit.....", a.g.t., ss.66-68., Benjamin Geist, "State Audit.....", a.g.m., s.3. ve H. Ömer Köse, **Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayınları Araştırma-İnceleme-Çeviri Dizisi:12, Ankara, 2000, ss. 18-19.

⁴³ Turkish Court of Accounts, "Essential Features of Supreme Audit....", a.g.t., s. 65.

- Yüksek denetimin dayandığı hesap verme sorumluluğu ilişkisinin tarafları temelde yürütme ile yasamadır.

- Yüksek denetimin uygulanma alanı oldukça geniştir. Hatta hemen hemen tüm kamu fonlarını kapsar.

Bunların yanında yüksek denetim günümüzde uluslararası standartlara bağlanmış bir faaliyettir. Bu alanda söz sahibi olan örgüt ise INTOSAI'dir.

B- YÜKSEK DENETİMİN AMAÇLARI

1. Hesap Verme Sorumluluğunun Gereklere Yerine Getirilmesini Sağlamak

Dar anlamda “*tevcih edilen sorumluluğa cevap verme yükümlülüğü*”⁴⁴ olarak da tanımlanan hesap verme sorumluluğunun tarafları, yüksek denetim söz konusu olduğunda yasama ve yürütmedir. Bu iki güç arasındaki hesap verme sorumluluğu ilişkisi ise daha önce de belirtildiği gibi yasamanın kaynak yönetimi yetki ve sorumluluğunu yürütmeye bütçe aracılığı ile tevcih etmesinden kaynaklanmaktadır.

Kendisine bütçe yasası ile kaynak kullanma ve hizmet sunma yetkisi bırakılan yürütmenin sorumluluğu ise iki yönlüdür. Birincisi, kaynakları hukuka uygun kullanarak hizmetleri yasal dayanaklara uygun olarak götürmektir ki finansal hesap verme sorumluluğu adını alır ve bu sorumluluğa yürütme tarafından yasamaya sunulan bütçe kesin hesapları, bilanço ve diğer mali tablolar (finansal raporlama) ile cevap verilir. İkincisi ise kaynakları verimli-etkin ve tutumlu olarak kullanarak hizmetleri kaliteli olarak sunmaktır ki performans hesap verme sorumluluğu adını alır ve yasamaya, yürütme tarafından sunulan performans raporlaması aracılığı ile yanıt verilir.

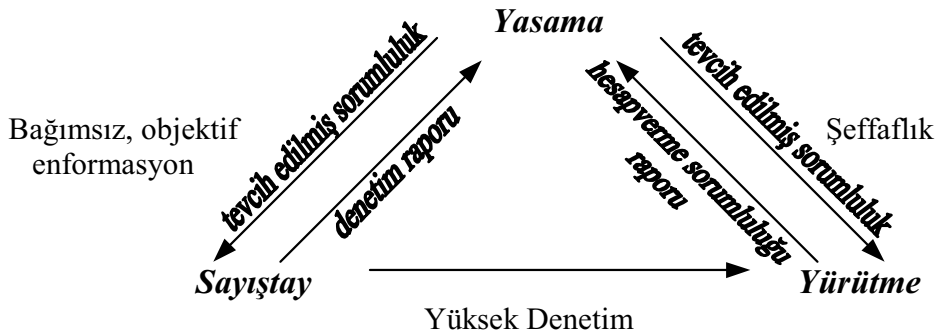
Yasama ile yürütme arasındaki hesap verme sorumluluğu ilişkisine dayanarak yapılan yüksek denetimin amaçlarından birisi ise yürütmenin faaliyetlerinin ve faaliyet sonuçlarının denetlenmesi ve kaynakların gerçekten finansal ve performans hesap verme sorumluluğunun gereklere uygun

⁴⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kamu Kesiminde Hesapverme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu**, (Çeviri Bilgi Notu), Ankara, 2001, s.3.

kullanılıp kullanılmadığını belirlemek ve bunu raporlar aracılığı ile yasamaya bildirmektir.

Ancak gerekler sadece bununla sınırlı değildir. Geniş anlamda hesap verme sorumluluğunu “*üzerinde anlaşmaya varılmış beklentilerin ışığında, ulaşılabilecek sonuçlara yönelik sorumluluk üstlenme ve bunu açıklama yükümlülüğüne dayanan karşılıklı bir ilişki*”⁴⁵ olarak tanımlarsak; her iki tarafa da sorumluluklar yüklenmiş olur. Herşeyden önce bu ilişki çerçevesinde beklentilerin, rol ve sorumlulukların net olması; beklentilerin tarafların kapasitesiyle orantılı olması; faaliyet sonuçlarının güvenilir bir şekilde raporlanması ve tarafların sonuçları gözden geçirerek gerekli düzeltmeleri yapmaları gerekmektedir.

ŞEKİL 6 Hesap Verme Sorumluluğu Üçgeni



Kaynak: International Federation of Accountants Public Sector Committee, **Corporate Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**, 2000, USA, s. 10.

Bu çerçevede kısaca belirtmek gerekirse; yüksek denetim ile yasama ve yürütme arasındaki hesap verme sorumluluğu ilişkisinin aşağıda sıralanan gerekleri ortaya konmaya çalışılır:

- Yasama ve yürütme arasındaki rollerin ve sorumlulukların iyi anlaşılması ve üzerinde mutabakata varılmış olup olmadığı;
- Peşinden koşulan amaçların, beklentilerin ve dikkate alınan kısıtlamaların net olup olmadığı;

⁴⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu.....**”, a.g.e., s.3.

- Beklentiler (örneğin hizmet miktarı, kalitesi) ile kapasitenin (beceriler, kaynaklar gibi) ilişkili ve dengeli olup olmadığı; bu ilişki doğrultusunda özellikle yürütme tarafından kaliteli hizmet için gerekli risklerin üstlenilip üstlenilmediği,
- Yürütme tarafından beklentiler ışığı altında nelerin başarılıp başarılmadığının güvenilir raporlama ile yasamaya bildirilip bildirilmediği;
- Yasamanın ve yürütmenin bu raporlara dayanarak gerekli rasyonel gözden geçirmeleri ve düzeltmeleri yapıp yapmadıkları.

Bu gereklerin sağlanabilmesi aynı zamanda *şeffaf* bir ortamın da varlığını gerekli kılar. Dolayısıyla yüksek denetim şeffaflığının da sağlanıp sağlanmadığını ortaya koyma amacını da güder.

2. Meclis Denetimini Depolitize Etmek

Parlamente demokrasilerde genellikle hükümeti kuran iktidar partisi (partileri) aynı zamanda parlamentoda çoğunluğa sahip olduğundan ve meclis üyeleri hükümetteki parti liderleri ile çelişkili davranmadığından meclisin toplum adına asilliği (veya meclis denetimi) oldukça sınırlıdır ve çoğunluk hükümetleri istedikleri yasayı çıkarma özelliğine de kavuşmaktadır. Bu ise yasama ve yürütmenin eşitlik ve denklik içinde işbirliği yapmalarını engelleyebilmektedir. İşte Sayıştay bir yüksek denetim kurumu olarak meclis denetimini bu ortamdan kurtarmak ve etkinleştirmek rolünü üstlenmiştir. Bu ise uygulamada hükümetin denetlenmesi sonucu ortaya çıkan bulguların yasama ile birlikte muhalefet ve kamuoyuna bildirilmesi ile sağlanmaktadır⁴⁶.

3. Objektif ve Güvenilir Bilgi Sağlamak ve Tavsiyelerde Bulunmak

Sayıştayca yürütülen yüksek denetim, hem vergi, harç vb. yükümlülüklerini yerine getirerek kamu hizmeti bekleyen mükelleflere, topluma ve kamuoyuna hem de bu hizmetleri yapmakla görevli parlamento, hükümet ve bürokrasiye yapılan/yapılacak harcamaların ve toplanan/toplanacak gelirlerin hukuka uygunluğu, yerindeliği, etkinlik ve

⁴⁶ İzak Atıyas ve Şerif Sayın, **Siyasi Sorumluluk, Yönetmelik Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru**, TESEV Yayını, İstanbul, 1997, s.14.

verimliliği konusunda bilgi vererek eleştirel bir zemin hazırlanması ve yapılması gerekenlerle ilgili tavsiyelerde bulunma amacını da taşır⁴⁷. Örneğin İngiliz Sayıştay'ının hedefi, "hükümetin ve diğer kamu kurumlarının topladığı ve kullandığı kamu gelirleri ile ilgili olarak (yasalara uygunluğu, etkinliği ve verimliliği...) Parlamento'ya, tavsiye, bilgi ve güvence vermektir."⁴⁸.

4. Bütçe Fonksiyonlarının Etkin İşlemesini Sağlamak

Hangi hizmetlerin, ne kadar, kimler için ve nasıl yapılacağına ve finansmanın nasıl sağlanacağına ilişkin tercihleri yansıtan kamu bütçelerinin en önemli işlevleri şunlardır⁴⁹:

- *Makroekonomik istikrar*: Bütçeler, devletten talep edilen harcama ve hizmetler arasındaki anlaşmazlıkları çözümleyerek, öncelikleri belirlemeli ve toplam gelir ve gider arasında makul bir denge sağlamalıdır.
- *Kaynak dağılımında etkinlik*: Bütçe, kaynakları vatandaşların en fazla fayda sağlayarak ve en az maliyete katlanacağı alanlara yönelmelidir.
- *Hizmet sunumunda verimlilik*: Bütçe, hizmetlerin en düşük maliyetle belirli bir kalite düzeyinde üretilmesini sağlamalıdır.
- *Hesap verme*: Bütçe, kamusal hesap verme sorumluluğu ile ilgili olarak hükümetin faaliyetleri hakkında gerekli bilgileri vermelidir.

Yüksek denetim bütçenin fonksiyonlarının ne oranda yerine getirilip getirilmediği hakkında ilgililere bilgi verme amacını da güder.

C- YÜKSEK DENETİMİN UYGULANMA ALANI

Yüksek denetimin kamu fonlarının bulunduğu hemen her alanda yapılabildiğini daha önce belirtmiştik.

Sayıştayca yürütülen yüksek denetim, kamusal fonların kullanıldığı merkezi idare, mahalli idare, kamu iktisadî teşebbüsleri gibi tüm birimlerde

⁴⁷ Altuğ (1995), *Mali Denetim*, a.g.e., s.25.

⁴⁸ Pollitt ve Summa, a.g.m., s.329.

⁴⁹ Atiyas ve Sayın, a.g.e., s.vii.

uygulanabilir. Hatta yüksek denetimin kamusal fon kullanan özel sektör kurumlarında da yapılması mümkündür⁵⁰.

Aşağıdaki tabloda Avrupa Birliği ülkeleri Sayıştaylarının yüksek denetimi kapsamında yer alan birimler altı başlık altında verilmiştir⁵¹.

TABLO 3
Bazı Ülke Sayıştaylarının Denetim Alanı*

ÜLKELER	Merkezi İdare	Eyaletler	Mahalli İdareler	KİT'ler	Kamu Kurumları	Diğer
Avusturya	*	*	*	*	*	*1
Belçika	*	*	*	*	*	
Danimarka	*				*	*2
Finlandiya	*			*	*	*1,2
Fransa	*			*	*	*1
Almanya	*			*	*	*1
Yunanistan	*		*	*	*	*1
İrlanda	*				*	
İtalya	*	*	*	*	*	*1
Lüksemburg	*					
Hollanda	*			*	*	*1
Portekiz	*	*	*		*	*1
İspanya	*	*	*	*	*	*1
İsveç	*			*	*	*1
İngiltere	*				*	
Avrupa Birliği S.	*	*	*	*	*	*1,2

Diğer: 1- Özel kurumlar kamu fonlarını almakta. 2 -Yerel otoriteler devlet fonlarını almakta

Kaynak: NAO, *State Audit in the European Union*, a.g.e., s.243.

* Bu başlıklara göre Türk Sayıştayında ise merkezi idare (genel ve katma bütçeli idareler), mahalli idareler (köy hariç) ve kamu kurumlarının bir kısmı yüksek denetim kapsamındadır.

▪ *Merkezi İdare:* Sayıştayların bir çoğu ülke içindeki bakanlıklar ile bakanlıklara bağlı birimleri de kapsayan bir şekilde merkezi idareyi denetim kapsamında bulundurlar. Ancak İsveç'te, çoğu merkezi hükümet fonksiyonunu yürüten belirli kurumlar vardır. Tüm bakanlıkların temelde siyasetle ilgilenmeleri ve küçük olmaları nedeniyle Sayıştay bakanlıkları denetlememekte; bakanlıkların işlevlerini gören birimleri denetlemektedir.

▪ *Eyaletler ve Yerel Yönetimler:* Bazı ülkelerde Sayıştaylar denetimlerini eyaletler ve yerel yönetimler düzeyinde de yürütmektedirler. Örneğin Avusturya'da Sayıştay nüfusu 20.000'den fazla olan tüm yerel

⁵⁰ NAO, *State Audit in the European Union*, a.g.e., s.243.

⁵¹ NAO, *State Audit in the European Union*, a.g.e., ss.242-245.

birimlerin faaliyetlerini denetler. Ayrıca daha az nüfusa sahip olan yerel birimlerin denetimini de yetkili eyalet hükümetinin ricası üzerine denetleyebilir.

Fransa ve Danimarka gibi bazı ülkelerde ise eyaletleri ve yerel idareleri kapsayan ayrı denetim kurumları bulunmaktadır. Örneğin İngiltere’de yerel yönetimlerin hesapları Denetim Komisyonu adı verilen bir kurum tarafından atanılan denetçilerce denetlenir. Fransa’da ise 1980’lerin başlarında yerel yönetim Sayıştayları (Chambres des Comptes) yerel kamu müesseselerini, şirketleri ve ortaklıklarının yönetim ve hesaplarını denetlemek için kurulmuştur⁵².

▪ *Kamu İktisadî Teşebbüsleri:* Sayıştaylar kamu iktisadî teşebbüslerinin hesaplarını da denetleyebilmektedir. Hatta Fransa’da bu alanda özel sektör denetçilerinin çalışmalarını da Fransız Sayıştay’ı inceleyebilmektedir.

▪ *Kamu Kurumları:* Hükümet görevlerini yürüten kamu kurumlarının hemen hemen tümü (Sağlık Kurumları gibi) Sayıştaylarca denetlenir.

▪ *Özel Sektör Kurumları:* Bazı ülkelerde özel sektör kurumları devlet fonlarını almakta ve Sayıştay da bu fonların kullanımını denetlemektedir. Avusturya ve Almanya özel sektör kurumlarının hükümetten özel amaçlar için aldığı fonlar; Hollanda’da tüzel kişiler ve ortaklıklarının devletten aldığı borçlar ve garantiler Sayıştay tarafından denetlenir. İsveç ve Finlandiya’da Sayıştay, özel sektöre ve ailelere yapılan transfer harcamalarını inceleyebilir.

Yüksek denetimin kapsadığı alan ne kadar geniş olursa, parlamentoya ve topluma sunulan bilgilerle ilgili olarak verilen güvencenin alanı da o kadar geniş olacaktır. Son yıllarda Dünya’da gözlenen gelişmeler bu gerçek doğrultusunda yüksek denetimin alanının genişletilmesi yönündedir⁵³. Yapılan birçok çalışmada da bu genişletme olgusu vurgulanmaktadır. Bunlardan sadece ikisi aşağıda verilmiştir⁵⁴:

⁵² J. Magnet ve C. Camby Meller, “Fransız Sayıştayı”, Çev: Gül Alptürk ve Erol Akbulut, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 12, (Nisan-Haziran 1993), s.4; Yerel yönetim Sayıştayları kararlarına karşı Sayıştay’a (Cour des Comptes) başvurulabilmektedir.

⁵³ Safiye Kaya, **Sayıştayların Denetim Alanları Hakkında Bilgi Notu**, T.C. Sayıştay Yayınları, Ankara, 2001, s.2.

⁵⁴ Kaya, a.g.e., s.4 ve 7. Diğer örnekler için bkz. aynı eser ss.4-11.

- Yüksek Denetimin Magna Carta'sı olarak kabul edilen 1977 Lima Deklarasyonu, 18. Bölüm (Devlet yetkilerinin anayasal temeli; kamu mali yönetiminin denetimi)

Genel bütçeye yansıyor yansımadağına ve ne şekilde yansıdığına bakılmaksızın, tüm kamu mali yönetimi Sayıştay denetimine tabi olmalıdır. Kamu mali yönetiminin ulusal bütçe dışında kalan kısımları, Sayıştay denetiminden muaf değildir.

- Avrupa Ortamındaki Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumlarının Entegrasyonu İçin Gereken "Ortak Temel Kriterleri Saptayan Çalışma Grubunun Tavsiyelerinden (Bölüm 1: Yasal çerçeve)

Yüksek Denetim Kurumları, ulusal bütçede yer alıp almadığına ve kimler tarafından toplandığına bakılmaksızın, tüm kamu fonlarını, kaynaklarını ve faaliyetlerini (AB fonları da dahil olmak üzere) denetlemesine ilişkin Anayasada ve kanunlarında açıkça ifade edilen yetkilere ve araçlara sahip olmalıdır.

D. YÜKSEK DENETİM BAĞLAMINDA SAYIŞTAYLARCA UYGULANAN DENETİM TÜRLERİ

Sayıştay denetimlerini niteliği açısından şu başlıklar altında incelemek mümkündür:

- Düzenlilik Denetimi
- Performans Denetimi
- Bütünleşik Denetim

1. Düzenlilik Denetimi (Regularity Audit, Traditional Audit)

Düzenlilik denetimi, devlet kurumlarındaki hesapların doğruluğunu ve denkliliğini, kanun, yönetmelik ve diğer kurallara uygunluğunu ele almaktadır. Geleneksel denetim olarak da adlandırılan düzenlilik denetimi işlemlerin mali yönleriyle ilgilenir. Doğruluk ve uygunluk olmak üzere iki boyutu vardır⁵⁵.

⁵⁵ Naimatullah Abid, "Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım", Çev: Derya Kubalı, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 29, (Nisan-Haziran 1998), ss.105-106.

a. Finansal Denetim (Financial Audit, Attest Audit)

Finansal denetim, bir kurumun finansal tablolarının (idare hesaplarının / kesin hesaplarının) güvenilirliği ve doğruluğu üzerine bir kanaatte bulunmak için, kurumun hesaplarının, finansal sisteminin ve işlemlerinin sistematik bir şekilde incelenmesi ve değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır.

Finansal denetim daha çok kontrol ile ilgilidir ve bir kuruma para giriş ve çıkışlarının varsayılan yerlere gidip gitmediğini ve yıllık finansal raporların kurumun faaliyetlerini ve finansal durumunu doğru bir şekilde yansıtip yansıtmadığını belirlemede kullanılır. Birincisi, bütçe ödeneklerini ikincisi ise birimin muhatap olduğu genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ilgilendirir.

Bütçeler ve muhasebe sistemleri arasındaki ilişkiler, büyük ölçüde finansal denetimlerle ilgilidir. Örneğin denetçiler bir kurumun finansal hesaplarını incelerken, defter-i kebir, yevmiye defteri, orijinal belgeler, finansal tablolar ve finansal işlemleri inceleyeceklerdir. Bu açıdan aslında tarihsel bilgilerin doğru bir şekilde kaydedilip edilmediği üzerinde duran⁵⁶ finansal denetimler; eksik belgeleri, yanlışlıkları veya yanlış rakamları, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulmayan yönleri ve hatta kasıtlı yolsuzluk ve finansal suistimali ortaya çıkarabilir⁵⁷.

Finansal denetimde Kanada Sayıştayı uygulamasına baktığımızda, her yıl hükümet, bir yıllık finansal raporları içeren kamu hesaplarını yayınlar. Hükümetin finansal tablolarının da dahil olduğu bu raporlar tüm birimlerin, Krallık şirketlerinin ve birkaç özel fonun finansal sonuçlarının toplamıdır. Kanada Sayıştayı çoğu Krallık şirketleri ve hükümetin finansal tablolarının finansal denetimini yaparak güvenilirliğini ortaya koyar. Ayrıca Sayıştay birimlerin bu yıllık rapor dışında kendilerinin yayınladıkları finansal tabloları inceleyerek görüşlerini de açıklamaktadır⁵⁸.

b. Uygunluk Denetimi (Compliance Audit, Legality Audit)

Uygunluk denetimleri ise kurumların görev ve sorumluluklarını yerine getirirken izledikleri yasalar ve kurallar ile ilgilidir. Bu yasa ve kurallar,

⁵⁶ Arens ve Loebbecke, a.g.e., s.798.

⁵⁷ Reed ve Swain, a.g.e., s.295.

⁵⁸ Office of the Auditor General of Canada, **Auditing for Parliament**, a.g.e., s.6.

finansal faaliyetlerle ilgili olabileceği gibi finansal olmayan alanları (örneğin çevre) da içerebilir⁵⁹.

ŞEKİL 7

Uygunluk Denetimlerindeki Karşılaştırma Olgusu



Kaynak: Geist ve Mizrahi, a.g.m., s.22.

Uygunluk denetimleri, genelde finansal (hesapların) denetimlerle beraber yürütüldüğünden birçok ülkede düzenlilik denetimine finansal denetim adı da verilmektedir.

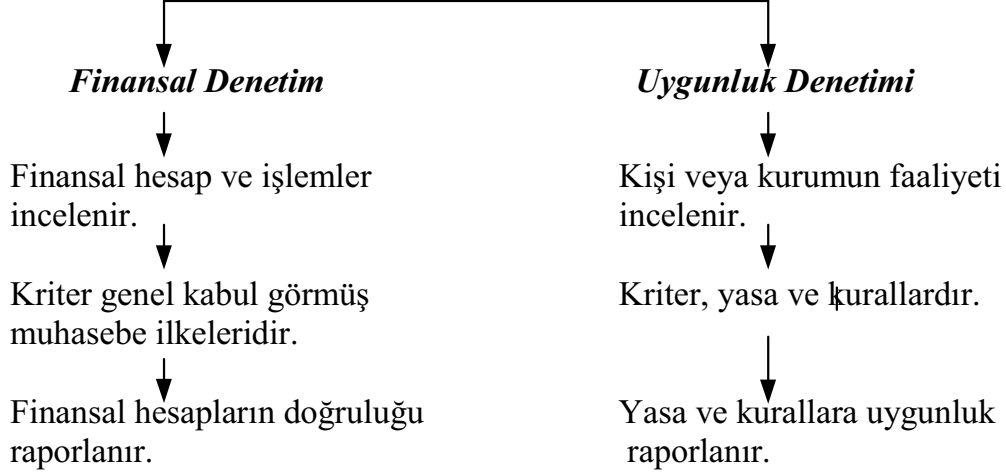
Kısaca düzenlilik denetimlerinde;

- Bütün işlemlerin kuralına uygun bir şekilde taahhüde bağlanıp bağlanmadığı, tahakkuk ettirilip ettirilmediği, bunlar için ödeme emri verilip verilmediği ve kayda geçirilip geçirilmediği;
- Eksiksiz kayıt yapmak ve varlıkları korumak için uygun önlemlerin alınıp alınmadığı,
- Kaydedilen bütün işlemlerin yürürlükteki genel ve özel kurallara uygun olup olmadığı
- Bütün gelir ve giderlerin yetki sınırları ve parasal limitler çerçevesinde ödenip ödenmediği, tahsil edilip edilmediği,
- Bütün borçların ve mükellefiyetlerin kurallara uygun olarak hesaplanıp hesaplanmadığı ve yönetilip yönetilmediği incelenir⁶⁰.

⁵⁹ Reed ve Swain, a.g.e., s.295; Bütün denetim türlerinin bir bakıma uygunluk denetimi olduğu ve denetim literatüründe dar anlamda kullanıldığı da ileri sürülmektedir. Bu düşünceye göre, örneğin finansal denetimler genel kabul görmüş muhasebe prensipleriyle uygunluğu ele alırken, performans denetimleri yönetim veya performans denetçisi tarafından geliştirilen performans standartları ile uygunluğu ele alır. Taylor ve Glezen, a.g.e., s.722.

⁶⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Denetim Terimleri**, a.g.e., s.11.

ŞEKİL 8 Düzenlilik Denetimi



Kaynak: Taylor ve Glezen, a.g.e., s.5.

Düzenlilik denetimi, devlet denetiminin önemli bir parçasıdır. Bu denetim şekliyle Sayıştay'ın gerçekleştirmek istediği amaçlardan birisi, kullanımına verilmiş tüm araçların yardımıyla Devlet bütçesinin ve hesapların tam ve doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaktır. Bu amaca ulaşmak için Sayıştay, idarenin hesaplarını ve mali tablolarını, tüm işlemlerin doğru ve tamam olarak yapılmış, ödenmiş ve kaydedilmiş olup olmadığını saptayacak biçimde inceler ve denetim prosedürü, düzensizlik söz konusu değilse "aklanma" şeklinde son bulur⁶¹.

2. Performans Denetimi (Performance Audit)

Devlet hesaplarının tamlığı, doğruluğu ve yasalara uygunluğunu konu alan düzenlilik denetimlerinin dışında performans denetimi faaliyetlerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından değerlendirilmesi, dolayısıyla ödenen fonlar karşılığında ne elde edildiği üzerinde durur⁶².

⁶¹ INTOSAI Denetim Standartları, Mad.145.

⁶² Performans denetiminin kavramsal ve metodolojik açıdan incelenmesi çalışmanın bölüm 3-6 arasında yapılmaktadır.

3. Bütünleşik Denetim (Comprehensive Auditing)

Adından da anlaşıldığı gibi bütünleşik denetim hem düzenlilik denetimlerinin hem de performans denetimlerinin bir arada uygulanmasını ifade etmektedir yani karma bir denetim türüdür. Kapsamlı denetim de denilen bütünleşik denetim genelde performans denetimi ve finansal (düzenlilik) denetim gruplarının ayrı olarak rgtlenmediği Sayıştaylarda görülür ve bu iki denetim birlikte yürütülür. Bütünleşik denetim, özellikle denetim kaynakları sınırlı olduğunda uygun bir yaklaşım olarak karşımıza ıkar⁶³.

⁶³ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing: Theory and Practice**, Second Edition, RRV Publishing, Stockholm, 1999, s.24.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM ANLAYIŞINDAKİ GELİŞMELER VE PERFORMANS DENETİMİ KAVRAMI

I. DENETİM ANLAYIŞINDAKİ GELİŞMELER VE GELENEKSEL DEVLET DENETİMİNİN YETERSİZLİĞİ

Çok eski devirlere kadar uzanan bir geçmişe sahip olan denetim kavramının faaliyet alanı ve içeriği sürekli bir değişim göstermiştir. Daha önceleri bütün işlem ve hesapların tümünün incelenmesinde bir denetçi yeterliyken denetim mesleği zamanla, iş hacminin artmasıyla birlikte adeta bir iç kontrolör olarak tek bir denetçinin yapabileceği bir iş olmaktan çıkmıştır. Özellikle endüstri devriminden sonra denetçiler hata ve yolsuzlukları, sahtekârlıkları belirlemek; hesapların doğruluğu hakkında görüş bildirmek gibi yeni görevler üstlenmişlerdir. Yirminci yüzyılla beraber işlem ve faaliyetlerin karmaşık bir hal alması; denetçinin hesapların doğruluğu hakkında rapor hazırlamasını riskli ve güç hale getirmiş; denetim mesleği de denetçinin tüm belgeleri inceleyerek, uygunluğunu onaylamasından farklı olarak, örneklemeyle, ilgili birimin mali durumu hakkında görüş bildirmeye doğru ilerlemiştir. Bu değişmelere bağlı olarak denetim sonucu ortaya konan bilgilerden yararlananlar da genişlemiştir¹.

Genel olarak özel sektördeki görünümü veren bu gelişmeler karşısında devlet denetçisinin görevi pek değişmemiş geleneksel devlet denetiminin temel kavramları; kaydedilen işlemlerin doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığının tespiti olan *doğruluk*, işlem ve hesapların yasalara ve yasal mevzuata uygunluğunun incelenmesi olan *yasallık* ve *uygunluk*, işlemlerin düzenli kaydedilip kaydedilmediğinin incelenmesi olan *düzenlilik* olarak uzun bir süre devam etmiştir².

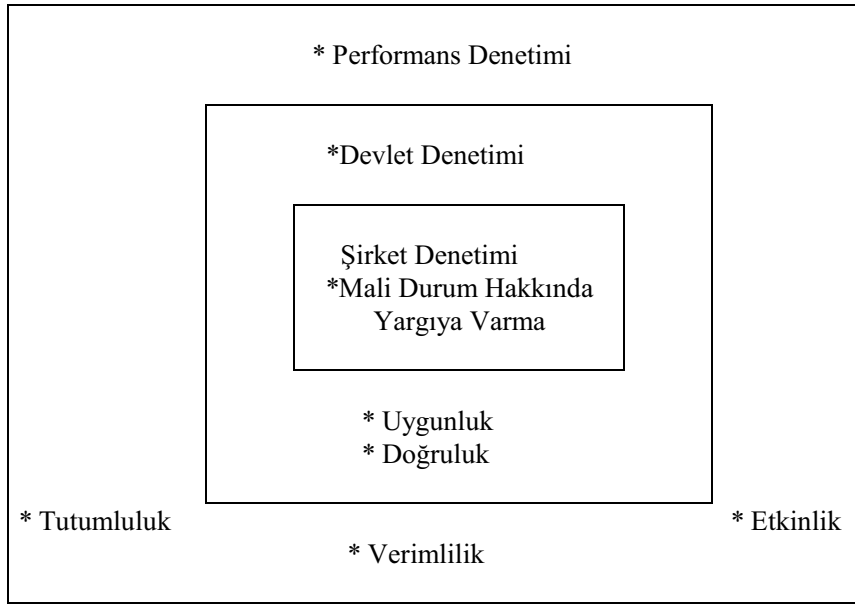
¹ M. Akram Khan, "Performans Denetiminin Esasları", Çev: Necmiddin Bağdadioğlu ve Atilla İnan, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 27, (Ekim-Aralık 1997), s.64; Güredin, a.g.e., s.7.

² Kubalı, a.g.e., s.12.

Doğal olarak, parlamenter demokrasinin doğuşu ile birlikte, siyasal iktidarların yasalara uygun hareket etmesini sağlamayı en önemli görevi bilen parlamentonun ve onun adına denetim yapan Sayıştayların çalışmaları da geleneksel devlet denetimi çerçevesinde şekillenmiştir³.

“Kanunlara uyulduğu takdirde işler düzgün gider” düşüncesi özellikle yirminci yüzyılın ortalarına doğru sorgulanmaya başlamıştır. Devlet anlayışındaki gelişmeler, etkinlik ve verimlilik arayışlarına yönelme, hesap verme sorumluluğu, bütçe gibi alanlardaki arayış ve gelişmeler geleneksel devlet denetiminin ötesinde; etkinlik, verimlilik ve tutumluluk unsurları ile ilgili olan performans denetimini ortaya çıkarmıştır (Bkz. Şekil 9).

ŞEKİL 9 Denetim Faaliyet Alanının Genişlemesi



Kaynak: M. Akram Khan, **Performance Audit Guidelines, Vol. II: Undertaking Performance Audit**, Department of The Auditor General of Pakistan Publications , 1985, s.3.

1960'ların sonlarında İsveç, İngiltere, Kanada ve ABD gibi diğer bazı ülkelerde geliştirilmiş olan performans denetimine ilişkin benzer fikirlere 1940'lı yıllarda da rastlanmıştır. Adından ilk kez Hoover Komisyonunda

³ Sacit Yörükler ve Fikret Gülen, “Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler”, **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, (1992), s.61.

bahsedilen⁴ performans denetiminin ortaya çıkmasında etkili olan faktörleri şöyle sıralayabiliriz:

A. GELENEKSEL İKTİSAT VE MALİYE ANLAYIŞINDAKİ GELİŞMELER VE KAMU HARCAMALARINDAKİ ARTIŞLAR

Merkantilist çağda devlet, hükümdarın serveti ile ilgili fikirler ve kralın idaresindeki vatandaşlarının refahı üzerinde durmuştur. Daha sonraları Adam Smith, çalışmalarında toplumun ve milletin zenginliğinin bireylerin refahı ile yakından ilgili olduğunu ortaya koymuş; tüm bireylerin faydalarının maksimum olması durumunda toplum refahının da maksimum olacağını savunmuştur. Söz konusu düşünce çerçevesinde, “devletin ekonomik teorisi” anlaşıldığı gibi ikincil fayda sağlamaktaydı ve toplumun hedefleri rekabet ve piyasanın gereklerini dikkate almayı zorunlu kılıyordu⁵.

Devlet ekonomisinin ikincil olduğu bu anlayışta; vergilerin ekonomiyi tahrip edebileceği kaygıları, kamu harcamalarının yararına ilişkin şüpheli yaklaşımlar ve kamu görevlilerinin kararlarında isabetli olabileceklerine güvenilmemesi devlet faaliyetlerinin sınırlı tutulmasına yol açmış, sınırlı olan faaliyetlerini yerine getirirken topladığı gelir ve yaptığı harcamaların da çok sıkı bir denetime tabi tutulması sonucunu getirmiştir⁶. Doğal olarak bu ortamda devlet denetimi; devlet kaynaklarının yolsuzlukların önlenmesi için yasalara uygun bir şekilde yönetilmesini sağlayan bir sigorta olma ve bu konuda güvence verme şeklinde geleneksel bir görev üstlenmiş ve dolayısıyla Sayıştayların yaptıkları denetimler de bu amaca hizmet etmiştir⁷.

⁴ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing...**, a.g.e., s.18; Gerold E. Caiden, “Devlet Denetiminin Yeni Yönleri”, Çev: Fethi Heper, **Devlet Denetimi (Makaleler)**, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını No:28/10, Ankara, 1988, s.128; Nitekim aslında performans denetiminin ortaya çıkması özel kesime dayanır. Performans denetimi 1940’lı yıllarda, özel firmalarca kendilerinin endüstri standartlarına göre verimliliklerini ölçmek için denetim fonksiyonlarını geliştirmeleri ve işlem denetiminin önem kazanmasıyla ortaya çıkmıştır. Caiden, a.g.m., s.128.

⁵ Horst Hanusch, “Public Finance and the Quest for Efficiency”, **Public Finance and the Quest for Efficiency**, (ed. Horst Hanusch), International Institute of Public Finance, Detroit, 1984, s.1.

⁶ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş 4.b., Savaş Yayınları, Ankara, 1991, s.103.

⁷ Peter Wilkins, “Performing Auditors?: Assessing and Reporting the Performance of National Audit Offices –A Three Country Comparison”, **Australian Journal of Public Administration**, Vol.54, Issue 4, (December 1995), s.421.

Daha sonraları “*piyasa başarısızlıkları*”nın ortaya çıkması ile devletin görevleri ve faaliyetleri bu başarısızlıkları gidermek şeklinde genişlemiş, piyasa başarısızlıklarına ilişkin teorilerin geliştirilmesi ile devlet faaliyetleri çok daha önemli bir hale gelmiş ve devlet adeta birey ve toplumun refah kayıplarını önleme görevi üstlenmiştir. Bununla birlikte, devletin sadece piyasanın başarısızlıklarını gidermek için müdahale etmesi, devlet sektöründe verimlilik, etkinlik gibi kavramlara ihtiyaç duyulması için yeterli olmamıştır⁸.

Devletin kötü bir girişimci ve tüketici olmadığı anlaşılınca faaliyetleri piyasa başarısızlıklarını gidermenin ötesinde genişlemiş; devlet gelir dağılımının düzeltilmesi, fiyat istikrarının sağlanması gibi diğer bazı görevleri de üstlenmiştir⁹. Devlet kesiminin genişleyerek “*kamu kesimi*”nin ortaya çıkması da kamu harcamalarında önemli artışlara yol açmıştır. Kamu hizmetlerine olan talebin nitelik ve nicelik olarak artması, toplumsal yaşam standartlarının yükseltilmesi, borçlanmanın olağan gelir kaynağı haline gelmesi ve kamu gelirlerindeki artışlar neticesinde önemli yükselmeler kaydeden kamu harcamaları ilgi odağı haline gelmiştir¹⁰. Devletten beklentilerin sosyal devlet anlayışı içinde artması ancak kamu gelirlerinde aynı artışın sağlanamaması, kamu harcamaları ile ilgili analiz tekniklerinin geliştirilmesine yol açmış ve kısıtlı kaynaklarla daha çok hizmetin daha kaliteli bir şekilde gerçekleştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu çabalar ise kamu faaliyetlerinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarının dikkate alınmasını gerektirmiştir¹¹.

Kamu faaliyetlerinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk gibi kavramların telâffuz edilmeye başlanmasında diğer bir neden de genişleyen kamusal faaliyetler ve kamu harcamalarına karşı yapılan eleştirel düşüncelerdir. Hızla artan kamu faaliyetleri, devlet performansına ilişkin eleştirilerin de büyümesine yol açmış, piyasa da olduğu gibi devlet için de “*devlet başarısızlıkları teorileri*” geliştirilmiş, bürokratik sistemlerin verimsizliği,

⁸ Hanusch, a.g.m., ss.1-2.

⁹ Joseph E. Stiglitz, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev: Ömer Faruk Batırel, 2.b., Marmara Üniversitesi İİBF Yayın No: 396, İstanbul, 1994, s.99.

¹⁰ Nihat Falay, **Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri**, Filiz Kitabevi Yayını, İstanbul, 1995, ss.29-33.

¹¹ Atilla İnan, “Etkinlik Denetimini Sayıştay’da Gerçekleştirebilme Koşulları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt XVII, Sayı 4, (Aralık 1984), s.94.

yetersiz bilgilendirme gibi nedenlerle devlet faaliyetleri eleştiri konusu olmuş, dolayısıyla verimlilik ve etkinliği sağlama çabaları ön plâna çıkmıştır¹².

B. HESAP VERME SORUMLULUĞU (ACCOUNTABILITY) ALANINDAKİ GELİŞMELER

Denetimin en önemli nedenini oluşturan hesap verme sorumluluğu kamu kesimi açısından; mükelleflerden, seçmenlerden kısaca halktan toplanan vergi vb. kamu gelirlerinin kullanılması nedeniyle ilgililere, yapılacak ve yapılan faaliyetler hakkında açıklama yapılması yani bilgi verilmesi yükümlülüğü olarak tanımlanır¹³. Kamu kesiminde siyasetçiler vatandaşlara; hükümet parlamentoya, bürokrasi de hükümete karşı sorumludur. Bu sorumluluk ilişkilerinde daha önceleri, kullanılan kaynak miktarı ve kullanma süreci (şekli) hesap verme sorumluluğunun odak noktası olmuş ancak daha sonraları bu odak, başarılan sonuçların hesabını vermeye doğru ilerlemiştir¹⁴.

▪ *Geleneksel (Finansal) Hesap Verme Sorumluluğu*: Hesap verme sorumluluğu geleneksel olarak idarî politikalar ve yasal gereklere bağlılık ve uygunluğun sağlanması ve finansal işlemlerin düzenliliği ile ilgilendirilmiştir. Kısacası geleneksel hesap verme sorumluluğu belirli bir görevi ifa ile görevlendirilen ve yetki verilen bürokratin yasal sorumluluklarının açıklanmasını yapmasının bir ifadesidir.

Geleneksel sorumluluğun sağlanmasında ise klâsik bütçe, finansal muhasebe ve finansal denetim en önemli araçlar olmuş, Sayıştayca yapılan yüksek denetim de daha çok klâsik bütçenin denetiminin yapılarak elde edilen finansal bilgilerin raporlanması, tespit edilen yolsuzlukları önleme görevlerini üstlenmiştir¹⁵.

¹² Christoph Badelt, "New Concepts for the Supply of Government Services", **Public Finance and the Quest for Efficiency**, (ed. Horst Hanusch), International Institute of Public Finance, Detroit, 1984, s.268.

¹³ **Public Sector Accounting and Auditing**, a.g.e., s.7 ve 37.

¹⁴ David Roth, "Finding the Balance: Achieving A Synthesis Between Improved Performance and Enhanced Accountability", **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, OECD Publications, Paris, 1996, ss.255-256.

¹⁵ Ledivina V. Carino, "Administrative Accountability: A Review of the Evolution, Meaning and Operationalization of a Key Concept in Public Administration", **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller's Office, Jerusalem, 1991, s.46.

▪ *Performans Hesap Verme Sorumluluğu*: Zamanla demokratik kurumların gelişmesi, halkın daha eğitilmiş bir hale gelmesi ve bilinçlenmesi, daha kaliteli hizmet taleplerinin artması vb. gelişmeler hesap verme sorumluluğuna da yansımış¹⁶ vergi vb. yükümlülüklerini yerine getiren ve yetkilerini devreden toplum; yetkinin etkin, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığı konusunda daha duyarlı davranmaya başlamıştır¹⁷.

Böylece geleneksel hesap verme sorumluluğu kavramı; kamu fonlarının, mallarının, işgücünün ve diğer kaynakların kullanımında verimlilik ve tutumlulukla ilgili olan “*yönetmelik hesap verme sorumluluğu*”, bir programın etkinliği için çalışan bürokrat ve birimlerin sorumlu tutulduğu “*program sorumluluğu*”, idarî faaliyetlerin istenir toplumsal sonuçlara göre gerçekleşip gerçekleşmediğini araştıran “*sosyal sorumluluk*”, girdilerin çıktılara dönüşümünü sağlayan sistemler, prosedür ve metotlar üzerinde duran “*süreç sorumluluğu*” kısaca hükümetin kullanımına sunulan yetki ve izinlerin etkin, verimli ve tutumlu kullanımından sorumlu tutulması yani “*performans sorumluluğu*” kavramına doğru genişlemiş ve hükümet yaptığı faaliyetlerin sonucu elde ettiği performansının hesabını vermekle yükümlü tutulmuştur¹⁸.

Bu gelişmelere paralel olarak daha önceleri “*ne kadar kaynak kullanıldı?*” ve “*nasıl (ne şekilde) kaynak kullanıldı?*” sorularının cevabının finansal kesin hesaplar aracılığı ile verilmesi yükümlülüğü yeterli iken; sonraları buna ek olarak “*kaynaklar ne kadar iyi –verimli-etkin-tutumlu– kullanıldı?*” sorusuna cevap aranmaya başlanmış; finansal bilgilerle birlikte, ortaya konan mal ve hizmetler (sonuçlar) hakkında da bilgi verilmesi –kısaca performans bilgisi de denebilir– yükümlülüğü gündeme gelmiştir¹⁹. Doğal olarak Sayıştayca yürütülen yüksek denetim de finansal hesap verme sorumluluğu ile beraber performansın hesabının verilmesi üzerinde odaklanmıştır.

¹⁶ M. Akram Khan, **Performance Auditing The Three Es**, Second Edition, The Auditor General of Pakistan, Lahore, 1990, ss.1-2; Carino, a.g.m., s.45.

¹⁷ Altuğ (1995), **Mali Denetim**, a.g.e., s.25.

¹⁸ Carino, a.g.m. ss.46-49.

¹⁹ David C. Jones, **Public Accountability for Stewardship, Performance and Security**, [k.y.] USA, [t.y.], s.21.

C. YÖNETİM VE BÜTÇE ALANINDAKİ GELİŞMELER

Denetimdeki gelişim, yönetimdeki evrimle paralellik arz etmektedir. Sistemin girdilerine ve kurum içi organizasyona odaklanan, kurumu esas alarak içinde bulunduğu toplumu ihmal edilebilir bir değişken olarak gören, belirli faaliyetlerin sıkı kurallar altında ve kuruluş şartlarına (görevlere) göre yapılmasını öngören geleneksel yönetim anlayışının etkisiyle keyfiliği önleme, kontrolsüzlük, kaynak israfı gibi sorunlarla ilgilenen ve hataları ortaya çıkarıp cezalandırma amacı güden denetim; kurumu değil toplumu esas alan, etkin ve verimli bir hizmet plânlaması ile yararlanana hizmet anlayışını getiren, bürokrasiyi ideal olmaktan çıkararak çıktı ve sonuçlara odaklanan çağdaş yönetim anlayışına geçilmesiyle hataları yapılmadan bulup ortaya çıkarmayı ve giderek etkinlik ve verimliliği sağlamayı hedeflemiştir²⁰.

Yönetimde olduğu gibi bütçe anlayışındaki gelişmeler de denetimin içerik ve niteliğini etkilemiştir. Yönetimsel bir denetim aracı olan ve giderlerle ilgili kararların örgütsel çıkar, çekişme kısaca siyasal pazarlıkla belirlendiği geleneksel bütçe sisteminin kaynakların rasyonel dağılımında yetersizlikleri, çağdaş devletin üstlendiği yoğun ekonomik ve sosyal görevleri etkinlikle karşılayamaması, kamu harcamalarında tasarruf sağlama amacını ön plânda tutarak görünürde bir tasarruf sağlama gibi nedenlerden dolayı girdiler değil çıktılar ve sonuçlar üzerine odaklanan, ödeneklerin verilmesinde ve değerlendirilmesinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk gibi kavramları kullanan ve amaç-kaynak bağıntısını kuran çağdaş bütçe sistemlerinin geliştirilmesi doğal olarak geleneksel bütçe sisteminin denetiminde yeterli olan düzenlilik denetimlerine ek olarak VET denetimlerinin de yapılmasını zorunlu kılmıştır²¹. Bu aynı zamanda kaynakların rasyonel dağılımına olan ihtiyacın da bir göstergesidir.

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

²⁰ Kubalı, a.g.e., s.18; Carino, a.g.m., s.53; Doğan Cansızlar, “Kamu Yönetiminde Reform”, **Maliye Dergisi**, Sayı 111, (Ocak-Şubat 1993) s.7-8.

²¹ Erkan Oyal, “Bütçeleme Düşüncesinin Evrimi ve Sistem Bütçesi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt IX, Sayı 4, (Aralık 1976), ss.100-103.

en yüksek fayda ve en düşük maliyeti sağlayıp sağlayamayacağının belirlenmesinde hukuka uygunluk her zaman yeterli olmayabilir.

Ayrıca tek başına ve sıkı bir şekilde uygulanan hukuka uygunluk denetimlerinin sorumluluktan korkan ve çekinen kamu görevlilerini görev üstlenmelerini engelleyerek daha da pasifleştirmesi; daha çok görev üstlenenleri ise sorumluluklarındaki artışla beraber daha çok konu alması kısaca tembel yöneticileri başarılı göstererek, daha çok çalışkan yöneticilerde hata ve suistimal araması onu tamamlayan bir denetim türünün ortaya çıkmasına olan ihtiyacı arttırmıştır²².

II. PERFORMANS DENETİMİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Temelini verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarının oluşturduğu performans denetiminin terim olarak incelenmesi, tanımı, özellikleri ve düzenlilik denetiminden farklılıkları bu başlık altında değinilecek konuları oluşturmaktadır.

A. PERFORMANS DENETİMİ TERİMİ

Günümüz literatürüne bakıldığında performans denetimi ile ilgili kullanılan bir çok terim olduğu görülür. Kavram karışıklığına yol açabilen bu terimlerden bazıları şöyledir²³:

- Paranın Karşılığı Denetimi (value for money –VFM– auditing)
- Etkinlik Denetimi (effectiveness auditing)
- Program Denetimi (program audit)
- Verimlilik Denetimi (efficiency auditing)
- Yönetim Denetimi (management auditing)
- Faaliyet Denetimi (operational auditing)
- Program Değerlendirmesi (program evaluation)

²² İnan, “Etkinlik Denetimini Sayıştay’da.....”, a.g.m., s.94.

²³ Katherine Thompson, “Performance Auditing: What is it?”, **The Government Accountants Journal**, Vol. 45, Issue 1, (Spring 1996), s.14; Kubalı, a.g.e., s.30.

Paranın karşılığı denetimi terimi özellikle İngiltere ve Kanada’da; etkinlik denetimi terimi İsveç’te; verimlilik denetimi ise Avustralya’da bu üç ögeyi barındıran performans denetiminin yerine kullanılmaktadır²⁴.

Program denetimi terimi, ABD uygulamasında özellikle etkinlik yönüyle performans denetiminin bir türü olarak ele alınmaktadır.

Faaliyet denetimi (operational auditing) terimi ise daha çok özel sektör birimlerinin yaptıkları denetimler için kullanılmakta ve tutumluluk, verimlilik ve etkinlik unsurlarının üçünü de kapsamaktadır.

Yönetim denetimi terimi, Fransa’da performans denetimini ifade etmede; iç denetim açısından da daha çok yönetim kurulu düzeyindeki faaliyetlerin denetlenmesini göstermede kullanılmaktadır²⁵.

Program değerlendirmesi ise ABD Sayıştay ve diğer bazı ülke Sayıştayları tarafından yapılan ve geniş anlamda performans denetimleri kategorisi altındaki çalışma türlerinden biridir²⁶.

Literatürdeki farklı terimlerin yanısıra performans denetiminin aslında bir denetim türü olmadığını iddia eden görüşler de bulunmaktadır. Örneğin Barzelay performans denetimine aslında denetim değil *teftiş* (inspection) demenin daha uygun olduğunu; teftişin mali yönetimle ilgili olmayan unsurları da kapsadığını belirtmektedir. Bu ise aslında denetim kavramının dar kapsamlı görülmesinden kaynaklanmaktadır²⁷. Denetimin bir ön koşulu

²⁴ Kubalı, a.g.e., s.30.

²⁵ J.S.R. Venables ve K.W.Impey, **Internal Audit**, Second Edition, Butterworths, London, 1988, s.236.

²⁶ GAO, **Performance Measurement and Evaluation, Definitions and Relationships**, GAO/GGD-98-26, USA, April 1998, s.3. Aslında program değerlendirmeleri ile performans denetimleri birbirinden farklıdır. Örneğin performans denetiminde daha çok normatif sorulara yanıt aranırken değerlendirmelerde özellikle neden ve etki sorularına yanıt aranır. Yine değerlendirmelerde nadiren denetimde olduğu gibi bir değerlendirme kriteri kullanılır. Bununla birlikte uygulamada değerlendirme ile denetim faaliyetlerinin birbirinden ayırt edilmesi güçtür. Bkz. Elenor Chelimsky, “Comparing and Contrasting Auditing and Evaluation: Some Notes on Their Relationship”, **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991, ss.136-152.

²⁷ Michael Barzelay, “Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions”, **Performance Auditing and Modernisation of Government**, OECD Publications, Paris, 1996, ss.19-20 ve 48. Kanımızca Barzelay’ın bu önerisinin kısmen doğru olduğu ileri sürülebilir. Performans denetimi önem kazanmadan önce denetimler klâsik denetim bağlamında büyük ölçüde mali hesaplar ve mali yönetim üzerinde gerçekleşmekteydi. Daha sonra performans denetiminin gelişmesi ile denetime mali yönetim dışındaki unsurlar da konu olmaya başlamıştır. Kanımızca performans denetimlerinin bu özelliği teftişte öteden beri var olan bir özellik olduğundan performans denetimine teftiş demenin gerekli olduğu ilgili yazarca öne

olan hesap verme sorumluluğunun gerekleri (özellikle kamusal açıdan) sadece mali işlemlerle sınırlanamaz. Bu nedenle performans denetiminde denetçiler örneğin çevre gibi mali yönetim dışı fiil ve eylemleri de denetimlerine konu alabilirler.

Bu çalışmada ise Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kongresinde denildiği gibi kamu sektörü yönetiminin tutumluluk, verimlilik ve etkinliğinin değerlendirilmesi ile ilgili olan “*performans denetimi bir denetim türüdür*”²⁸ yaklaşımı kabul edilmiş ve terim olarak da INTOSAI Denetim Standartlarında ve günümüzde bir çok kaynakta yer alan “*performans denetimi*” terimi tercih edilmiştir.

B. PERFORMANS DENETİMİNİN TANIMI VE GENEL ÖZELLİKLERİ

Amerikan Devlet Denetim Standartlarına göre performans denetimi şöyle tanımlanmıştır²⁹:

Bir hükümet kurumu, programı, faaliyeti veya fonksiyonunun performansının bağımsız bir değerlendirmesini yapmak, kamusal hesap verme sorumluluğunu geliştirmek ve taraflar tarafından alınan kararları kolaylaştırmada bilgi sağlamak için objektif ve sistematik kanıt incelemesidir.

Diğer bir tanım ise şöyledir³⁰:

Yargısal bir faaliyetle sonuçlanmayan, hedef tayini ve plânlaması yapılan, tamamen teknik ve objektif olmasına azami özen gösterilen, ilgililerin görüşlerini de içeren, yönetimle ilgili özel noktaları değil, aynı zamanda örgütlenme ve yönetim faaliyetlerini de kapsayan, idarenin siyasi kararlarının eleştiri konusu yapılmadığı, alınan siyasi kararların verimliliğinin araştırıldığı bir çalışma biçimidir.

sürülmüştür. Ancak bu önerinin, teftişin bağımlı bir faaliyet de olabileceği göz önüne alınırsa geçersizliği ortaya konulmuş olur.

²⁸ Barzelay, a.g.m., s.48.

²⁹ GAO, Government Auditing Standarts: Revised May 1999, s.6.

³⁰ Yörüker ve Gülen, a.g.m., s.65.

Avustralya Sayıştay performans denetimi rehberinde ise performans denetimi: “Bir birimin veya birimlerin faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının tutumluluk ve/veya verimlilik ve/veya etkinliğinin değerlendirilmesi anlamında denetlenmesidir” şeklinde tanımlanmakta şunları içerdiği belirtilmektedir:

- İç kontrol yapısının tutumluluk, verimlilik ve etkinliği sağlama açısından yeterliliği,
- Tutumlu ve verimli bir şekilde yönetilen kaynakların miktarı,
- Etkin faaliyetlerin boyutu³¹.

Gerald R. Silva adlı şehir denetçisi ise performans denetimini şöyle tanımlamıştır³²:

Teknik açıdan performans denetimi kural, yasa, emir..... ve VET (verimlilik-etkinlik-tutumluluk) ile uygunluğun incelenmesidir..... Ama aslında performans denetimi yönetimin performansının denetlenmesidir.

Kaliforniya Devlet Denetçisi Kurt Sjoberg’in tanımı ise şöyledir³³:

Performans denetimi bir kurumun faaliyetlerinin daha hızlı, daha iyi ve daha ucuz gerçekleştirilmesini sağlamayı göz önünde tutarak bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir. Bu yöndeki çabalarla performans denetimi, yönetimin mükelleflere verdiği sözleri yerine getirip getirmediğini de belirler.

“Gelişmekte olan ülkelerde devlet denetimi el kitabı”nda ise “performans denetimi, mali ve idarî faaliyetlerin programlar, ölçüler, görevler ve kurumsal yönlerden bağımsız bir incelemesidir. Daha fazla tutumluluk, verimlilik ve etkinliği..... başarıma yollarını saptamak için yapılır.” tanımı yer almaktadır³⁴.

³¹ ANAO, **Performance Audit Guide**, Australian National Audit Office Publications, Canberra, 1996, s.14.

³² Thompson, a.g.m., s.14.

³³ Thompson, a.g.m., s.15.

³⁴ Gertrude Schlicker, “The Role of the External Audit: A New Public Accountability Model”, **SIGMA Training and Information Seminar for the National Audit Office of Bulgaria, March 22 to 24, Sofia, 1999, s.8.**

Avustralya Sayıştay Başkanı Patt Barrett'a göre performans denetimi³⁵;

“Kamu sektörü birimlerinin kullandıkları kaynakların, enformasyon sistemlerinin, çıktı ve sonuçlarının, performans hedeflerinin, göstergelerinin ve kriterlerinin, izleme sistemlerinin ve yasal uygunluğun incelenip değerlendirilerek bu birim yönetimlerinin etkinliğini, tutumluluğunu ve verimliliğini tespit etmektir.”

Khan'ın tanımı ise şöyledir: *“Bir kurumun faaliyetlerinin; tutumluluk, verimlilik ve etkinlik unsurlarına göre yönetilip yönetilmediği ve hesap verme sorumluluğunun gereklerinin makul bir şekilde yapıp yapılmadığı yönlerinden değerlendirilmesidir.”*³⁶

Tanımlardan da yararlanarak performans denetiminin genel özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

▪ Performans denetimi faaliyetlerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) ilkelerine göre yönetilip yönetilmediğini inceler. VET ilkelerine göre yapılan değerlendirmede faaliyetlerin bu ilkelere göre idare edilmesinin yönetimin sorumluluğunda olduğu varsayıldığından performans denetimine yönetimin performansının denetlenmesi de denmektedir³⁷.

▪ Performans denetimi bir kurumu, programı, faaliyeti veya hizmeti kısmen veya tamamen konu alabilir. Buradan hareketle performans denetimlerinde kurum veya konu bazlı incelemelerin yapılabileceği söylenebilir. Kısaca performans denetimlerinde; bir programı veya hizmeti yürüten bir kurumun ilgili bölümlerinin incelenmesi olan ve *“düşey inceleme”* de denilen kurum bazlı denetimlerin (örneğin karayolları ile ilgili birimin bakım-onarım bölümü) veya birkaç kurumu etkileyebilen belirli kilit konular üzerinde yapılan ve *“yatay inceleme”* de denilen konu bazlı denetimlerin (örneğin insan kaynakları yönetimi, bilgi işlem süreçleri, seyahat masrafları) yürütülmesi mümkündür. Bu iki türden her ikisinin de bir

³⁵ Barrett, “Auditing in Contemporary.....”, a.g.t., s.11.

³⁶ Khan, a.g.e., s.2.

³⁷ Örneğin İngiltere Denetim Komisyonu Yerel Hükümet Denetim Uygulama Kodunda *“verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun gerçekleştirilmesi, kaynakların kullanım kontrolü, plânlaması, yetkilendirilmesinde sağlam düzenlemelerin varlığına bağlıdır. Bu düzenlemeleri oluşturmak ve düzgün çalışmasını sağlamak sorumluluğu yönetimindir.”* denmektedir. Venables ve Impey, a.g.e., s.409.

arada kullanılması da olası bir yaklaşımdır ve uygulamada denetçiler bu ikisi arasında bir denge kurmaya özen gösterirler³⁸.

İster kurum isterse konu bazında yapılsın, performans denetiminde yapılan incelemelerde yetki alanı, organizasyon yapısı, program yapısı ve kurgusu, iç kontrol sistemleri, çevresel faktörler, iş süreçleri, yönetim bilgi sistemleri, sözleşmeler, envanter yönetimi, karar alma süreçleri vb. gibi bir çok unsur üzerinde durulabilir³⁹.

▪ Performans denetimleri yargısal bir kararla sonuçlanmaz. Dünyada performans denetimini yargısal bir kararla sonuçlandıran Sayıştay örneği bulunmamaktadır⁴⁰.

▪ Ekonomi, siyaset bilimi, sosyoloji vb. bir çok bilim dalından yardım alan performans denetimleri disiplinlerarası bir alandır. Farklı alanlardan uzman ve profesyonellerden yararlanır⁴¹.

▪ Performans denetiminin en önemli özelliklerinden biri kapsamının geniş olmasıdır. Söz konusu denetim hem merkezi idarede hem de yerel yönetimlerde uygulanabilir⁴².

▪ Performans denetimi geleceğe yöneliktir ve yapıcıdır. Bunun gereği olarak kötü uygulama örneklerini sergilemekten çok tutumlu, verimli ve etkin kaynak kullanımını güvence altına alacak sistemlerin kurulmasını ve geliştirilmesini ön plana alır⁴³.

▪ Performans denetimi mali ve mali olmayan verileri kullanır. Özellikle mali olmayan verilerin elde edilmesinde performans denetçisi çeşitli bilim dallarındaki uzmanlardan büyük ölçüde yararlanır⁴⁴.

³⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada'da Kapsamlı Denetim**, Çev: Bilal M. Özgüven, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayın No: 27/9, Ankara, 1987, ss.48-50.

³⁹ Abid, a.g.m., s.114; Kubalı, a.g.e., s.46.

⁴⁰ Yörüker ve Gülen, a.g.m., s.63.

⁴¹ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing**, a.g.e., s.23; Abid, a.g.m., s.121.

⁴² Abid, a.g.m., s.121; The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing**, a.g.e., s.17.

⁴³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay'ın 1999 Yılı Bütçesi Münasebetiyle.....**, a.g.r., s.30.

⁴⁴ Khan, **Performance Auditing.....**, a.g.e., s.3.

- Performans denetimi iç, dış ve yüksek denetçiler tarafından yapılabilir⁴⁵. Performans denetimi ayrıca; sabırlı, yaratıcı, analitik düşünen, ekip çalışmasına ve işbirliğine yatkın, performans denetim kültürüne sahip olan denetçilere ihtiyaç göstermektedir.
- Performans denetimi, denetlenenlerle karşılıklı saygı ve güvene dayalı ilişkiler geliştirilmesini gerektirmektedir⁴⁶.
- Performans denetimi siyasal konularda yargıda bulunmaz⁴⁷. Politikaları sorgulamak seçmenlerin işidir. Bu nedenle Sayıştay, performans denetimleri ile politikaların uygulanma tarzını ve kararları uygulamaya koyan sistem ve işlemleri inceler⁴⁸.
- Performans denetimi karmaşık, zaman alıcı ve yoğun çalışmayı gerektiren maliyetli bir denetim türüdür. Ancak maliyetine oranla kendisinden sağlanan faydalar çok daha büyüktür⁴⁹. Örneğin İngiltere Sayıştayı 1996-1999 yılları arasında yaptığı 1 poundluk harcamaya karşılık 7 poundluk bir tasarruf sağlamıştır. Bu tutarın büyük çoğunluğu ise performans denetimlerinden kaynaklanmaktadır⁵⁰.

III. PERFORMANS DENETİMİNİN DÜZENLİLİK DENETİMİNDEN FARKLILIKLARI

Finansal denetim ve uygunluk denetimi olmak üzere iki ayağı bulunan düzenlilik denetiminin performans denetiminden farklılıkları şu başlıklar altında incelenebilir:

- *Amaç:* Performans denetiminin amacı denetlenenin etkin olup olmadığını değerlendirmek; etkinlik, verimlilik ve tutumluluğunu sağlamak

⁴⁵ Nihat Falay, “Denetim, Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 29, (Nisan-Haziran 1997), s.19.

⁴⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay’ın 1999 Yılı Bütçesi Münasebetiyle.....**, a.g.r., s.31.

⁴⁷ Abid, a.g.m., s.121. Bununla birlikte *program değerlendirmeleri* siyasal konuları ele alabilmektedir.

⁴⁸ Kubalı, a.g.e., s.59.

⁴⁹ Sayıştaylar performans denetimleri sonucunda kamu harcamalarını arttırıcı tavsiyelerde de bulunabilirler. Richard E. Brown, Thomas P. Gallagher ve Meredith C. Williams, “Auditing Performance in Government”, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, OECD Publications, Paris, 1996, s194.

⁵⁰ NAO, **Helping the Nation Spend Wisely**, Annual Report 1999, s.2.

iken düzenlilik denetiminin amacı hesapların doğru, düzgün ve yasal olup olmadığını değerlendirmektir.

▪ *Odaklanma*: Performans denetimi bir kurum, program, hizmet veya faaliyet üzerinde odaklanırken, düzenlilik denetimleri daha çok muhasebe ve iç kontrol sistemleri üzerinde durur.

▪ *Akademik Temel*: Performans denetimleri ekonomi, sosyoloji ve siyaset bilimi gibi bilimlerden yararlanan disiplinlerarası bir niteliğe sahipken, düzenlilik denetimleri sadece muhasebeyi baz alır.

▪ *Metotlar*: Performans denetimlerinde denetimden denetime değişebilen metotlar kullanılır, dolayısıyla el kitapları sınırlı derecede önemlidir. Düzenlilik denetimlerinde ise metotlar az çok standartlaştırılmıştır, yani el kitaplarının büyük önemi vardır.

▪ *Değerlendirme Kriteri*: Performans denetimlerinde kullanılan değerlendirme kriterleri düzenlilik denetimine göre daha sübjektiftir.

▪ *Raporlar*: Performans denetim raporları değişen yapı ve içeriğe sahipken düzenlilik denetimi raporları az çok standartlaşmıştır.

▪ *Zaman*: Performans denetimi yıllık takvime bağlı değildir. Düzenlilik denetimi ise bütçe süreci ile yakından ilgili olduğundan yıllık takvime bağlıdır.

▪ *İnsan Kaynağı Gereksinimi*: Performans denetiminde denetim görevine bağlı olarak değişen uzmanlık ve becerilere ihtiyaç duyulurken, düzenlilik denetiminde muhasebe kurallarının bilinmesi yeterli olmaktadır⁵¹.

▪ *Fayda Odağı*: Düzenlilik denetimi daha çok kayıtlardaki eksiklikleri ve yasalara uyulmayan yanları, yolsuzluk ve suistimalleri ortaya çıkarmada etkiliyken; performans denetimi performans düşüklüğünün nedenlerini ortaya koyar; rüşvet ve yolsuzlukları içermez⁵².

⁵¹ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing**, a.g.e., s.23 ve The State Audit Office of Finland, **The State Audit Office of Finland General Introduction**, a.g.e., s.20-21.

⁵² Khan, "Performans Denetiminin.....", a.g.m., s.74; Thompson, a.g.m., s.14.

IV. PERFORMANS DENETİMİNİN AMAÇLARI

Performans denetiminin amaçlarını performans hesap verme sorumluluğunu ilerletmek (geliştirmek), performansın geliştirilmesini sağlamak, idari ve mali reformları teşvik etmek ve performans bilgisi sağlamak başlıkları altında incelemek mümkündür.

A. PERFORMANS HESAP VERME SORUMLULUĞUNU İLERLETMEK

Performans denetiminin ilk amacı performans hesap verme sorumluluğunu ilerletmektir⁵³. Hesap verme sorumluluğu asla otomatik bir şekilde gerçekleşen bir kavram olmayıp üzerinde ısrarla durmayı gerektirir. Bu anlamda Sayıştayca yürütülen yüksek denetim kamu birimlerine yaptıkları faaliyetlerle ilgili olarak hesap verme sorumluluklarının olduğunu önemle hatırlatan bir unsurdur⁵⁴.

Sayıştayların yaptıkları performans denetimleri hem yürütmenin yasamaya hem de devlet dairelerinin (bürokrasinin) yürütme organına (hükümete) olan performans hesap verme sorumluluğunun ilerletilmesine yardımcı olur.

Aşağıdaki şekilde görüldüğü gibi hükümetler devlet dairelerini yönetirken daire yöneticilerine kaynak kullanma yetkisi devretmektedirler. Bunun karşılığında yöneticiler ve devlet daireleri bu kaynak ve yetkileri etkin, verimli ve tutumlu kullanmak açısından hükümete karşı sorumlu olmaktadır⁵⁵. Bazı ülkelerde bu hesap verme sorumluluğu ilişkisi *performans sözleşmesi* adı verilen bir sözleşmeyle yazılı hale getirilmektedir⁵⁶.

⁵³ Bununla birlikte performans denetiminin ilk amacının hesap verme sorumluluğunu ilerletmek değil bir sonraki başlıkta ele alacağımız "*performansın geliştirilmesi*" olduğu yönünde görüşler (özellikle yeni kamu yönetimi anlayışı) de bulunmaktadır. Barzelay, a.g.m., s.20.

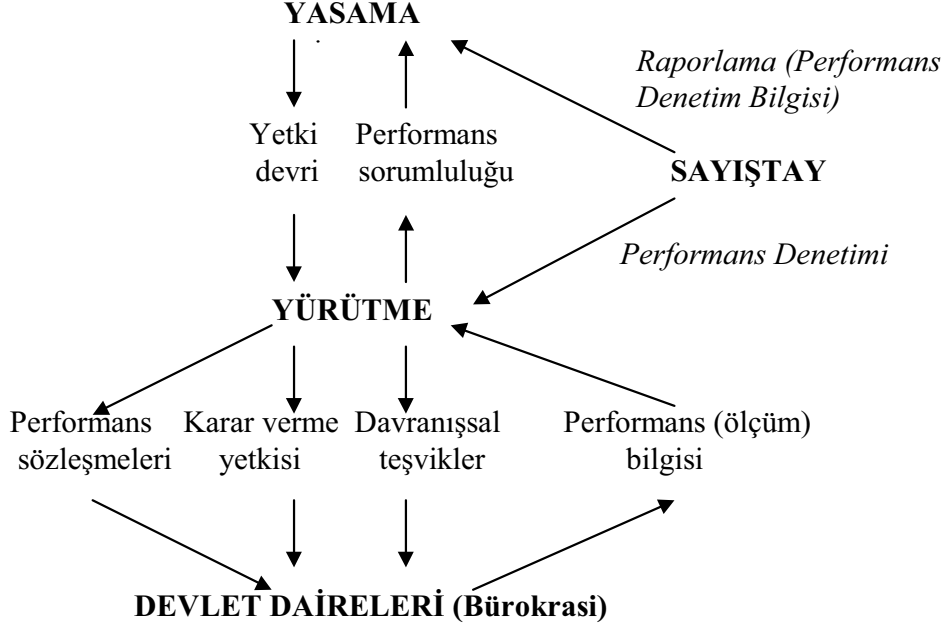
⁵⁴ Geist ve Mizrahi, a.g.m., s.33.

⁵⁵ OECD, **Modern Financial Management Practices**, 19th Annual Meeting of Senior Budget Officials, Paris, 25-26 May 1998, s.4.

⁵⁶ Örneğin Yeni Zelanda'da Kamu Finansmanı Kanunu (1989) ile getirilen performans sözleşmeleri uygulaması gereğince her yıl devlet dairelerinin en yüksek memuru ile ilgili bakan arasında bir sözleşme imzalanmakta, bu sözleşmede stratejik olarak belirlenen ana sonuç alanları; satın alınacak çıktılarla ilgili sözleşmeleri de kapsayan detaylı bilgiler; birimlerin kurumsal sorumlulukları ve hükümet politikalarına uygun olarak kurum hakkında gerekli bilgiler üç bölüm halinde yer almakta,

ŞEKİL 10

Hesap Verme Sorumluluğu İlişkilerinin Performans Boyutu



Kaynak: OECD, *Modern Financial Management Practices*, a.g.e., s.4.

Hesap verme sorumluluğu ilişkisine, performans hedeflerinin başarılmasında yöneticileri ve çalışanları motive edici teşvikler de dahildir. İyi performans karşılığında onaylanma (örneğin ödül, prim vb.) veya yetersiz performans karşılığında cezalandırma ile karşı karşıya olma performans hedeflerine ulaşmayı teşvik (incentive) eder. Bir devlet dairesinin performansını raporlaması da doğrudan kişisel performans üzerinde etkisi olmasa da ileri performans için bir teşvik unsurudur. Dolayısıyla hesap verme sorumluluğu ilişkisinde, birimlerin performans ölçüm sistemleri aracılığıyla elde ettikleri performans bilgileri de düzenli olarak yürütme organına raporlanarak verimlilik, etkinlik ve tutumluluk hakkında bilgi verilir⁵⁷.

böylece sorumluluklar ve yetkiler net bir şekilde tanımlanmaktadır. Hakkı Hakan Yılmaz, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Örneği**, DPT Yayını, Ankara, 1999, s.35.

⁵⁷ OECD, *Modern Financial Management Practices*, a.g.e., ss.5-6.

İşte Sayıştaylar, kurumların performanslarını doğru bir şekilde ölçüp ölçmediklerini, performans bilgilerinin doğru olup olmadığını yaptıkları performans denetimleri aracılığı ile hem kurumlara hem de yasamaya aktarırlar. Böylece yürütme organının yasamadan bütçe ile devraldığı yetki ve izinlerin VET unsurları yönünde kullanılıp kullanılmadığı da belirlenmiş olur. Yasamaya ve hükümete verilen bu bilgilerle de Sayıştay performans denetimi, kurumların açıkladıkları performans bilgilerinden başka yeni bilgiler üretmiş olur⁵⁸.

B. PERFORMANSIN GELİŞTİRİLMESİNİ SAĞLAMAK

Performans denetimleri ile elde edilen bilgiler daha ileri düzeyde performans için teşvik edici bir unsur ve bir göstergedir. Performans denetimleri ile daha önce de belirtildiği gibi kamu birimlerinin başarı dereceleri verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurları açısından bir değerlendirme yapılmasıyla tespit edilir. Bu tespit de daha iyi bir VET'i sağlamak için bulunulan noktayı gösterme (hem kurumlara hem de yasamaya) açısından önemlidir. Kısaca performans denetimleri, birimlerin “doğru şeyi, en az maliyetle ve doğru bir şekilde” yapıp yapmadıklarının; bu şekilde yapmaları için alınması gereken tedbir ve önlemlerin, ilgili birimlere ve yasamaya iletilmesini amaçlar⁵⁹.

Birimlerin performanslarının denetlenmesi ve başarı derecelerinin ortaya çıkarılmasını sağlayan performans denetimlerinin, birimleri performanslarına göre sıralamayı amaçlamadığını belirtmek gerekir. Performans denetimi ile performansla ilişkin temel sorunlar; düşük performansın nedenleri gibi unsurlar üzerinde durulur ve performansın geliştirilmesi amaçlanarak denetlenen kurumlara ve yasamaya çeşitli tavsiyelerde bulunulur⁶⁰.

Performans hesap verme sorumluluğunu geliştirmek ve performansı geliştirmek amaçları birbirine bağlı, sinerjik iki amaç değildir. Aynı zamanda bu iki amaç birbirine rakiptir. Biri diğerine ağırlıklı olarak tercih edilmektedir⁶¹.

⁵⁸ The Swedish National Audit Office, **Performance Audit Reports 1997**, Stockholm, 1998, s.10.

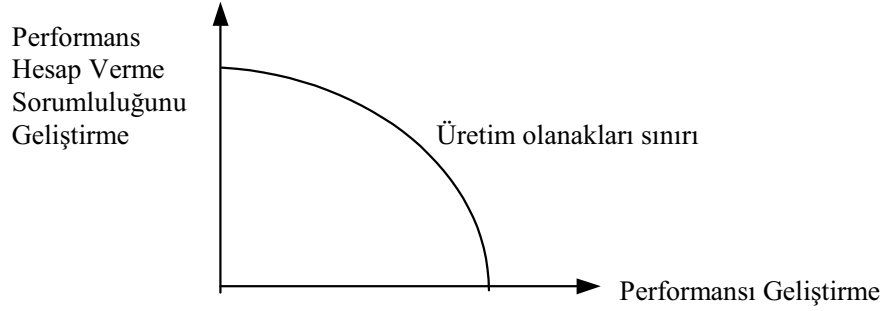
⁵⁹ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.17

⁶⁰ Kubalı, a.g.e., s.32.

⁶¹ Barzelay, a.g.m., s.40.

ŞEKİL 11

Performans Hesap Verme Sorumluluğunu ve Performansı Geliştirme Amaçları



İlk bölümde belirttiğimiz gibi Yüksek Denetim Kurumları şeklen yaşamaya veya yürütmeye bağlı olsalar da gerçekleştirdikleri yüksek denetimin niteliğinden ötürü asli statüleri bağımsızdır. Bununla birlikte performans hesap verme sorumluluğunu ve performansı geliştirmek olarak ifade ettiğimiz bu iki amaca performans denetiminde ağırlık verme yönünden Sayıştayların şekli statülerinin uygulamada etkili olduğu iddia edilmektedir⁶². Buna örnek olarak da özellikle İsveç ve ABD Sayıştaylarının performans geliştirmeye yüksek öncelik verdikleri gösterilmektedir. ABD Sayıştayı hükümetin bir parçası yine İsveç Sayıştayını Maliye Bakanlığına bağlı bir birimdir. Bu birimlerin orijinlerinin yürütme olması, yönetim sürecine performans geliştirme yönünden katkı yapmalarını sağlamaktadır.

C. İDARÎ VE MALİ REFORMLARIN TEŞVİKİ

Bu amaç bir yazar tarafından şöyle dile getirilmiştir⁶³:

Performans denetimleri idarî ve mali yönetimlerin yeniden inşa (re-engineering) edilmelerinin sesidir. Performans denetçileri yöneticilere istemeseler de şu gibi soruları yöneltirler; bu fonksiyon olmalı mı? hâlâ ona ihtiyacımız var mı?

⁶² Bkz. Barzelay, a.g.m., ss.40-44; Şekli statü yanında diğer etkili bir faktörün de kalite yönetimi olduğu söylenmektedir. A.g.e., s.41.

⁶³ Thompson, a.g.m., s.15.

Dolayısıyla performans denetimleri hükümet fonksiyonlarının daha iyi ifa edilmesi için bağımsız ve tarafsız bir değerlendirme yaparak, daha iyi performans için yapılması gereken idarî ve mali reform ve düzenlemelerin tavsiyelerini ilgili kurum ve yasama organına sunar.

Ayrıca performans denetiminin etkin bir şekilde uygulanabilmesi, sonuç odaklı bütçeleme, tahakkuk bazlı muhasebe, performans ölçüm sistemlerinin oluşturulması vb. bazı koşulların varlığına baęlıdır⁶⁴. Performans denetimi bu koşulların zamanla yerine getirilmesi amacını da güder. Dolayısıyla idarî ve mali reformların yapılması da performans denetimleri sonucunda elde edilen tasarruf ve faydalarla birlikte teşvik edilmiş olur.

D. PERFORMANS BİLGİSİ SAğLAMA

İyi hesap verme sorumluluğu ve iyi yönetim (good governance) ancak iyi bilgiyle gerçekleşebilir. Bu açıdan performans denetimleri yasamaya, hükümete, topluma ve ilgilenenlere tarafsız, objektif bilgi verme ve güvence sağlama amacına da hizmet eder⁶⁵. Sağlanan performans bilgileri ile de performansa dayalı karar verme gerçekleşir yani kararlar bilimsel dayanaklara uygun olarak alınabilir.

V. PERFORMANS DENETİMİNİN NEDENLERİ

Performans denetimlerinin yapılması için farklı nedenler mevcuttur. Bunların en önemlileri řunlardır⁶⁶:

A. HESAP VERME SORUMLULUğU VE DEMOKRATİK ANLAYIş

Denetimin bir ön koşulu olan hesap verme sorumluluğunun gereklerinin, yerine getirilip getirilmediğinin belirlenmesi performans boyutu yönüyle –

⁶⁴ Bu koşullara altıncı bölümde değinilecektir.

⁶⁵ Department of the Auditor-General of Canada, “Accountability: Public Representatives.....”, a.g.e., s.118.

⁶⁶ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., ss.17-18.

performans hesap verme sorumluluğu– performans denetiminin nedenlerinden biridir. Performans hesap verme sorumluluğu kuruluş veya programın verimli, etkin ve tutumlu yürütülüp idare edilmesi anlamına geldiğine göre performans denetimi mükelleflerin, parlamento üyelerinin, medyanın ve vatandaşların çeşitli kamu faaliyetlerinin nasıl yapıldığı hakkında demokrasi anlayışının gereği olarak bilgi edinmelerini sağlamak için yapılır.

B. BAŞARIYI YA DA BAŞARISIZLIĞI GÖSTERME

Performans denetimi bir anlamda kamu kesiminde, özel sektördeki piyasa mekanizmasının yerine geçen bir rolü üstlenir. Özel sektörde başarılı bir firma kâr ederek piyasadaki faaliyetlerini sürdürürken başarısız olan diğer bir firma iflasa sürüklenerek piyasadan ayrılmaya zorlanacaktır⁶⁷. Firmaların rekabet ortamında fiyat mekanizmasının yardımıyla en fazla kârı elde etmeye yönelmesi ve başarısızlık hallerinde iflasa sürüklenmesi kamu kesimi birimleri için söz konusu olamaz. Kârı maksimum düzeye çıkarma ve iflastan kaçınma; özel firmaların etkin üretim, yönetim yöntemleri üzerinde durmalarını ve böylece kârlılık (verimlilik) arayışı içinde olmalarını sağlamaktadır⁶⁸. Kamu sektörü açısından ise başarı veya başarısızlık ölçüsü verimli-etkin ve tutumlu çalışmadır. Başarı veya başarısızlığı göstermede performans denetimi bir araç olmakta ve düşük performansın nedenleri üzerinde durmaktadır.

C. KARAR ALMADA YARDIMCI OLMA

Kaynaklar kısıtlı olduğundan önemli olan bu kaynakları programların öncelik sıralarına göre kullanmaktır. Bu açıdan performans denetimi gelecekte yapılacak yatırımlar ve önceliklerle ilgili kararlara temel oluşturur.

⁶⁷ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., ss.17-18.

⁶⁸ Oyal, a.g.m., s.99.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

PERFORMANS ÖLÇÜMÜ ve PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

Performans ölçümü ile performans denetimi birbirleriyle yakın ilişkili olan iki kavramdır. Bu kısımda öncelikle performans ölçümlerinin ne anlama geldiği, ölçümlerde kullanılan kavramların neler olduğu ve ölçüm sistemlerinin nasıl geliştirildiği üzerinde durulmuştur. Performans ölçümü aslında faaliyetlerin, verimlilik, etkinlik, tutumluluk gibi unsurlar açısından ve belirli ölçüler baz alınarak başarı düzeylerinin tespiti anlamındadır. Bu nedenle performans denetimlerinin ana unsurları olarak ele aldığımız bu üç ögenin incelemesi yapılırken konu performans ölçümleriyle ilişkilendirilerek anlatılmaya çalışılmıştır.

I. PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

A. GENEL OLARAK PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Ölçmek ve ölçüm günlük yaşamımızın bir parçasıdır. Dr. James Harrington'ın belirttiği gibi¹:

Ölçmek anlamaktır, anlamak bilgiye sahip olmaktır, bilgiye sahip olmak güce sahip olmaktır. Dünyanın varoluşundan beri insanları diğer canlılardan ayıran unsur; gözlemlemek, ölçmek, analiz etmek ve bu bilgileri kullanarak yeniliğe ve değişime neden olabilme yeteneğidir.

Ölçüm sadece gerçek kişilerin değil, kurumların ve devletin de kullandığı (veya kullanması gereken) bir kavramdır.

Performans ölçümünü evrensel olarak tarif edebilecek bir tanım yoktur. Bu nedenle performans ölçümü ile etkinlik, produktivite, iş ölçümü gibi

¹ Luiz Carlos dos Santos Azevedo, **Developing a Performance Measurement System for a Public Organization: A Case Study of the Rio de Janeiro City Controller's Office**, The George Washington University, Washington, Spring 1999, s.4.

terimler aynı anlamda kullanılmaktadır². Paul D. Epstein bu karışıklığı giderici bir tanım önerisi ile performans ölçümünü şöyle tarif etmiştir³:

Performans ölçümü, bir devletin sunduğu hizmetlerin kamusal ihtiyaçlara ne kadar yanıt verebildiğini öğrenmek ve açıklamak için yapılan sistematik bir girişim olup kısaca kamu sektörünün makul bir maliyette kaliteli üretim yapıp yapmadığının belirlenmesinde kullanılan bir araçtır.

Benzer bir tanımda da şöyle denmektedir⁴:

Performans ölçümü, devletçe sunulan hizmetlerin, ürünlerin ya da süreçlerin ve başarılan hedeflerin ne kadar etkin ve verimli olduğunu belirlemek için yapılan objektif ve sistematik bir bilgi toplama, analiz etme ve kullanım sürecidir.

Dikkat edilirse performans ölçüm ve denetimi tanımları birbirleri ile benzerlik göstermektedir. Ancak burada belirtilmesi gereken nokta, denetimin ölçüme göre dışsal karakterli, bağımsız bir faaliyet olmasıdır. Performans ölçümleri kişiler ve kurumların kendileri tarafından yapılmakta, denetim ise doğrudan bu ölçümleri konu almaktadır. Dolayısıyla performans denetiminin bir anlamda “ölçülen performansın denetlenmesi (ölçme şekli, sistemi, ölçüm bilgisi ...)” şeklinde tanımlanması yanlış olmayacaktır⁵.

Özellikle kamu kesiminde performans ölçümünün kurumlar tarafından yapılmasını özel sektörün doğasında bulunan piyasa mekanizması gibi özendirilen bir mekanizma bulunmamaktadır. Aslında bu durum kamu sektörünün özel sektörden farklı niteliklere sahip olmasına dayanmaktadır. Eğer performans ölçümü için teşvik edici mekanizmalar yaratmakta kamu sektörü başarısız ise, kamuda performansın ölçülmesini teşvik eden, çekici bir durum haline getiren unsurlar nelerdir? Bu soruya daha önce de değinildiği gibi artan kamu harcamaları karşılığında bilinçlenen toplumun daha iyi hizmet ve devlete emanet edilen kaynaklar karşılığında daha fazla hesap verme

² The State University of New Jersey, **A Brief Guide for Performance Measurement in Local Government**, 1997, s.3. (<http://newark.rutgers.edu/~ncpp/cdgp/Maua1.htm>)

³ Paul D. Epstein, **Using Performance Measurement in Local Government**, National Civic League Press, New York, 1988, s.2.

⁴ Azevedo, a.g.e., s.6.

⁵ Tolga Demirbaş, “Sayıştaylar Tarafından Yapılan Performans Denetimlerinin Niteliği ve Türkiye’de Uygulanması İçin Gerekli Koşulların Varlığı”, **İktisat Dergisi**, Sayı 397-398, (Ocak-Şubat 2000), s.72.

sorumluluğu talep etmesi olarak cevap verilebilir. Vatandaşlar hükümet programları değerinin yanlış veya doğru olduğunun kanıtlanması için objektif bilgi sağlanmasında ısrar etmektedirler, ayrıca hizmetten memnun olmayan bir birey oy hakkını kullanarak hizmet sunan kurum yöneticilerini değiştirme yetkisine de sahiptir⁶.

Dolayısıyla Sayıştay performans denetimi, kurumlar tarafından yapılan performans ölçümlerinin ve performans ölçüm bilgilerinin güvenilirliğini denetleyerek topluma talep ettiği hesap verme sorumluluğu gereklerinin yerine getirilip getirilmediğini göstererek objektif bilgi sağlar ve performans ölçümlerinin uygulanmasını ve geliştirilmesini teşvik eder.

B. PERFORMANS ÖLÇÜM KAVRAMLARI

Performans ölçümü ile ilgili literatüre bakıldığında karışık bir çok terim olduğu görülür. Performans ölçüm lisanı, etkinlik, verimlilik, sonuçlar, çıktılar, üretkenlik, kalite ve girdiler gibi terimleri içerir. Birinden diğerine bu terimlerin hepsi performans ölçülerini –ancak performansın farklı bir yönüyle– göstermektedir⁷. Çalışmamızda şu terimlere yer vermeyi uygun gördük⁸:

– *Girdiler (inputs)*: Hizmetleri üretmek için bir birim tarafından kullanılan insan, bina, mal veya maddi kaynak (lira tutarı, malzemenin tonu...) gibi kaynaklardır.

– *Çıktılar (outputs)*: Üretilen mal veya hizmetin miktarıdır. Bir programın veya faaliyetin nitel veya nicel tarzda açıklanabilmesi için faaliyetin kaydedilmesini, hesaplanmasını ve tablolaştırılmasını içerir. Çözülmüş sorunlar, bağışıklık kazandırılan çocuklar gibi.

– *Sonuçlar (outcomes)*: Çıktıların veya faaliyetlerin etkileri ya da sonuçlarıdır. Sonuçlar hem önceden plânlanan ve istenen hem de plânlanmamış ve istenmeyen çıktı ya da faaliyet etkilerini içerir. Sağlıklı doğan çocuklar,

⁶ Wayne C. Parker, **Performance Measurement in the Public Sector**, Governor's Office of Planning and Budget State of Utah, November 1993, s.1.
(<http://www.governor.state.ut.us/planing/PRIMER.HTM>)

⁷ Parker, a.g.e., s.1.

okula başlamaya hazır çocuklar, hastalıktan kurtarılan genç insanlar, kendi kendine yetebilen aileler vb.

– *Performans Hedefi (performance objective)*: Somut, ölçülebilir, objektif, cari performansla karşılaştırılabilir nicel bir standart, değer veya oran olarak ifade edilen performans düzeyi hedefidir. “Önümüzdeki beş yılda sıtma hastalığını %20 azaltmak” gibi.

Performans hedefi ile amacının (goal) da farklı olduğunu belirtmek gerekir. Performans amacı bir kurumun başarmaya çalıştığı unsurlardır. Örneğin “tüm vatandaşlar için sağlıklı bir yaşam” bir performans amacıdır⁹.

– *Performans Göstergesi (performance indicator)*: İstenen bir sonucun başarı miktarını ölçmeye yardımcı olan ve bizlere bilgi veren ölçülerdir. Suç oranları, yüksek okul mezuniyet oranları, gençler arasında ilaç kullanım oranları gibi.

C. PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMİNİN DİZAYNI VE UYGULANMASI

Performans ölçüm sistemlerinin oluşturulması başarmaya çalışılan programın anlaşılmasını ve program tarafından sağlanan hizmet düzeyi hakkında temel bilgileri gerektirir. Ölçüm sürecinin aşamaları şöyle özetlenebilir¹⁰:

▪ *Ölçülecek Programların Belirlenmesi*: Belirli bir kamu hizmetine destek sağlama amacı bulunan programlar çeşitli faaliyetlere ayrılabilir. Örneğin cadde temizliği, cadde onarımı, ve kontrol gibi faaliyetler, cadde bakımı adlı programı oluşturmaktadır. Genellikle söz konusu programlar hükümetler tarafından bütçelerde gösterilmektedir.

Ölçüm için hangi programların seçileceği bir karar verme sorunudur. Diğer taraftan ölçülecek programlar, hizmetlerin küçük bir kısmı kapsanacağından veya toplanan bilgiler yetersiz olacağından dolayı çok az

⁸ Parker, a.g.e., s.1-2. ve Azevedo, a.g.e., s.6-7.

⁹ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing**, a.g.e., s.44 ve 32.

¹⁰ The State University of New Jersey, **A Brief Guide for Performance Measurement ...**, a.g.e., ss.5-11

olmamalıdır. Ayrıca çok fazla raporlama aşırı derecede maliyetli ve dolayısıyla ekonomik olmayacağından ölçülecek program sayısı çok da olmamalıdır. Genellikle performans ölçüm sistemleri hesap verme sorumluluğu raporlamasının çok önemli olduğu ve yönetsel görünüme ihtiyaç duyulan temel programlarla ilgili sınırlı ancak esas bilgiler üzerine odaklandığında en iyi şekilde çalışır.

▪ *Amacın İfade Edilmesi:* Açık ve iyi bir şekilde ifade edilmiş bir programın amacı çok önemli bir adımdır. Ancak programın neyi başarması gerektiği bilirse, performansı ölçülebilir. İdeal olanı programın misyonunun açık bir şekilde ifade edilmesidir. Eğer bu yapılamıyorsa programın iyi bir şekilde tanımlanması iyi bir başlangıçtır. Bazı kamu hizmetlerinde programın amacının belirlenmesinde güçlükler bulunmakla birlikte, genellikle sunulan kamu hizmeti hakkında belirli bir değer yargısı oluşur. Ölçüm altında program amacının ifade edilmesi bu bakış açısını da yansıtmalıdır.

*“Kamusal taşıma hizmetlerinin temel amacı; güvenilir, rahat, sağlam ve özgür taşıma hizmetlerini minimum maliyette sakat ve yaşlılar gibi özel grupları da kapsar bir şekilde vatandaşlara sağlamaktır.”*¹¹ gibi.

▪ *Performans Göstergelerinin Belirlenmesi:* Performans ölçülerinin belirlenmesinde “kurum bütçesinin harcamalarını en iyi hangi performans ölçüleri yansıtır?”, “kurumun misyon, amaç, hedef ve stratejileri ile açık bir şekilde yakından ilgili ölçüler hangileridir?”, “kurum yönetimi temel amaç ve hedeflerine ilerlemede hangi bilgilere öncelikle ihtiyaç duymaktadır?” gibi soruların yanıtlanması yol gösterici olur.

Performans ölçüm sistemlerinde girdi, çıktı, sonuç, etkinlik, verimlilik ölçüleri (göstergeleri) gibi bir çok gösterge kullanılabilir. Biz burada performans ölçülerini Mark Friedman’ın belirttiği gibi dört kategori altında ele alacağız¹² (Bkz. Tablo 4):

Matrisin *sol-üst* köşesi hizmeti sunmamız için ne kadar çaba sarf edildiğini, *sağ-üst* köşesi müşterilere ne kadar iyi davranıldığını, hizmetin

¹¹ The State University of New Jersey, **A Brief Guide for Performance Measurement ...**, a.g.e., s.6.

¹² Friedman, ss.3-6.

zamanında, yerinde, tutarlı vb. sunulup sunulmadığını; *sol-alt* köşesi kaç müşterinin durumunda bir gelişme gösterildiğini; *sağ-alt* köşe ise müşterilerin yüzde kaçının ilerleme gösterdiğini yani çıktı kalitesi açısından hizmetin hangi düzeyde olduğunu belirtmektedir.

TABLO 4
Performans Ölçüleri: Performans Ölçü Matrisi

	MİKTAR	KALİTE
GİRDİ	Ne kadar hizmet sunuldu? (4)	Ne kadar iyi hizmet sunuldu? (2)
ÇIKTI	Ne kadar üretim yapıldı? (3)	Üretim ne kadar iyi? (1)

Kaynak: Mark Friedman, *A Guide to Developing and Using Performance Measures in Results-based Budgeting*, May 1997, s.6. (<http://www.financeproject.org/measures.html>).

Matristeki tüm sorular eşit önemde değildir. Yani tüm performans ölçüleri eşit önemde belirlenmez. Şekilde 4 numaralı bölge en önemsiz 1 numaralı bölge ise en önemli bölgeyi göstermektedir. Dolayısıyla performans ölçümlerinde kalite sütunundaki göstergelere odaklanılması çok daha önemlidir. Aşağıda performans ölçü matrisi yolu ile yapılacak ölçümlere eğitim örnek verilmiştir (Sağlık ve çocuk mahkemesi örnekleri Ek-1’de verilmiştir.)

TABLO 5
Performans Ölçü Matrisi Örneği: Eğitim

	MİKTAR	KALİTE
GİRDİ	* Bu yıl kaç öğrenciye hizmet verdik?	* Öğretmen/öğrenci oranımız ne idi? * Öğretmenlerimizin yüzde kaç ıleri düzeyde eğitime sahip?
ÇIKTI	* Kaç öğrenci mezun oldu? * Kaç öğrenci başarısız oldu?	* Zamanında mezun olanların yüzdesi? * İleri düzeydeki dersleri tamamlayanların yüzdesi? * Mezuniyetten sonra işe veya koleje girenlerin yüzdesi? * 2 ve 5 yıl sonrasında öğrencilerimizin kazançları ortalama olarak ne kadardır?

Kaynak: Friedman, a.g.e., s.7.

▪ *Ulaşılabacak Hedefleri Belirleme:* Bu aşamada daha önce belirlenen program amaçlarına hangi koşullar altında ulaşılabacağı tespit edilir. Burada özellikle hizmetin etkinliği ve kalitesi belirlenerek, tespit edilen hedeflere ulaşılabıp ulaşılabmadığının nasıl kontrol edileceği açıkça ifade edilir. Bu genellikle bir program hedefinin tarih (veya dönem) ve miktarlar (yüzdeler de dahil) aracılığıyla ifade edilmesi ile yapılır. Örneğin cadde temizleme programı için, mali yıl sonunda yaya kaldırımlarındaki temizlik oranının %75 olarak başarılması gibi. Bu çerçevede kurumların verimlilik, etkinlik, üretkenlik hedefleri veya girdi/çıktı hedefleri vb. belirlemeleri mümkündür.

▪ *İzleme:* Her başarı hedefi devam eden bir süreç halinde izlenmelidir. İzleme, hedefin başarılabıp başarılabmayacağına ilişkin karar vermede (özellikle düzeltici) ihtiyaç duyulan bilgileri sağlar. Genellikle izleme performans hedefine ve hizmete bağlı olarak değişir. Burada önemli olan toplanan verilerin ve raporlama sisteminin belirlenen bütün ölçüleri yansıtabilmesidir.

▪ *Performans Raporlaması:* Bu aşama daha önceden belirlenen hedeflerle elde edilen sonuçların karşılaştırılmasını ve tüm göstergelerin özetlenmesini içerir. Aşağıda kamu gelirleri ile ilgili bir örnek rapor verilmektedir:

TABLO 6
Performans Ölçüm Raporu Örneği

Dairesi Hizmet Programı Hizmet Programının Amacı	- Gelirler Genel Müdürlüğü - Kamu Gelirlerinin Toplanması - Başta vergi olmak üzere kamu gelirlerini vadesinde ekonomik olarak tahsil etmek.
Performans Göstergeleri A. Etkinlik 1- Tahsilat/Tahakkuk (sayı ve yüzde olarak) 2- Bakaya (sayı ve yüzde olarak) B. Verimlilik ve Tutumluluk 3- İşyükü; gelir idaresi personeli başına tahsilat miktarı 4- Vergi yönetim maliyeti	Bu yıl (%) Hedef Geçen yıl

Kaynak: Ömer Faruk Batırel, "Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması: Ekonomik Boyut", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 8, (Nisan-Haziran 1992), ss.41-42.

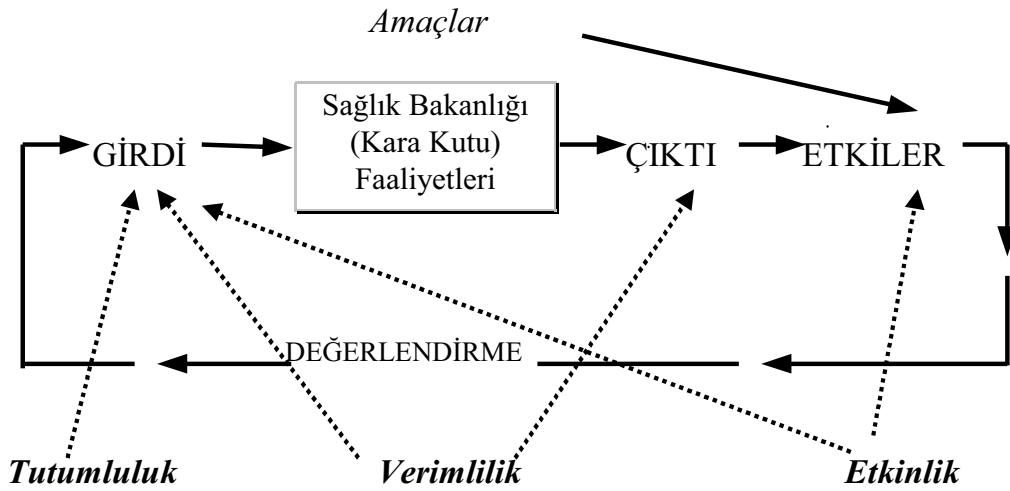
- *Analizler ve Faaliyet:* Performans ölçümlerinin mantıksal bir sonucu olarak elde edilen performans bilgilerinin analiz edilerek karar almaya yol göstermesi son aşamayı oluşturur.

II. PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

Yapılan araştırmalar oldukça basit bir şekilde ifade edilen “girdi-süreç-çıktı-etki” modelinin performans ölçümü üzerine pek çok yoruma temel oluşturduğunu göstermiştir¹³.

ŞEKİL 12

Girdi-Süreç-Çıktı-Etki Modeli: Sağlık Bakanlığı Sağlık Eğitimi Bölümü Örneği



Kaynak: The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.31.

Yukarıda gösterilen performans ölçüm modelinde sağlık bakanlığının sıtma hastalığını azaltma hedefi (örneğin gelecek beş yıl içinde %5 azalma sağlanması gibi) için oluşturduğu “sağlık eğitimi” bölümünün faaliyetleri esas alındığında ilgili bölüm, kağıt, personel, kırtasiye malzemeleri vb. girdileri bir süreç dahilinde broşür gibi çeşitli eğitsel bilgileri içeren materyallere

¹³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Performans Ölçümü ve Performans Denetimi**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No:15, Ankara, 1997, s.9

(çıktılara) dönüştürmektedir. Model açısından sağlık bakanlığında gerçekleştirilen girdilerin çıktılara dönüşümü işlemi zaman zaman çok sayıda faaliyet nedeniyle “kara kutu” olarak da adlandırılır. Bu faaliyetler hem broşür üretimi gibi direkt faaliyetleri (örneğin yazım, basım, fotoğraf çekimi vb) hem de plânlama gibi destek faaliyetlerini kapsar. Modele bir de geri besleme (besleyici yankı) sistemi dahildir. Raporlar, kişisel ilişkiler vb.’den oluşan geri besleme sistemi çok basit olmasına rağmen kurumun performansı hakkında bilgi sağlamada önem kazanır¹⁴.

Girdi-süreç-çıkıtı ve etki performans ölçüm kavramları arasındaki ilişkilerin incelenmesi karşımıza üç önemli performans denetimi unsurunu çıkarmaktadır. Girdilerle ilgili olan tutumluluk girdi ve çıktı bağıntısını irdeleyen verimlilik ve hedeflere ulaşma derecesini sonuçlara bakarak arayan etkinlik.

A. TUTUMLULUK (ECONOMY)

1. Genel Olarak Tutumluluk Kavramı

Tutumluluk bir faaliyet için kullanılacak kaynakların (girdilerin) amaca uygun bir şekilde ve aynı zamanda kalite de göz önünde tutularak en az maliyetle elde edilmesi olarak tanımlanır¹⁵. Daha çok girdilerle ilgili bir kavram olan tutumluluk, kaynakların (girdilerin) doğru miktarda, doğru zamanda, doğru türde, doğru maliyetle elde edilerek, doğru yerde kullanılıp kullanılmadığını ele alır¹⁶. Kısaca, amacın başarılabilmesi için gereken tutarda maliyete katlanmak, gereksiz maliyetlerden kaçınmak anlamına gelen¹⁷ tutumluluktan bahsedilebilmesi için alternatiflerin olması ve aynı zamanda bu alternatifler arasında seçim yapabilme imkânının da bulunması gerekir¹⁸.

¹⁴ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., ss.28-31.

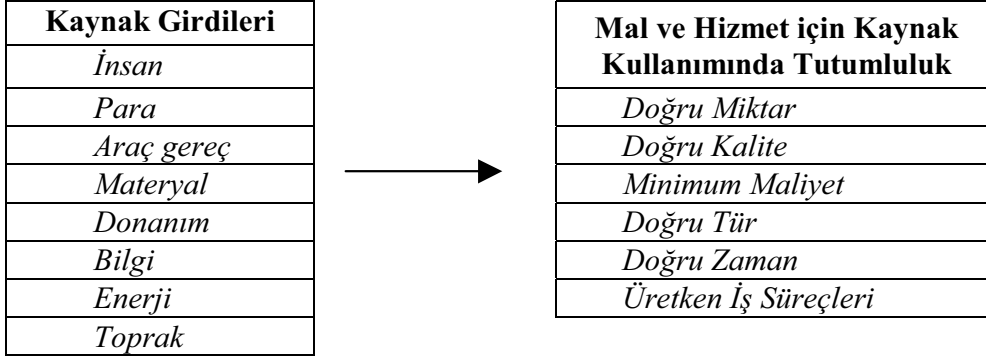
¹⁵ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., ss.29; Bir sınıfın aydınlatılmasında kullanılan 10 lambanın sayısını 5’e indirerek maliyetlerden tasarruf sağlamak mümkündür. Ancak bu tasarruf, sınıf tahtasını iyi görememe, gözlerin bozulması gibi maliyetlere yol açacağından sadece görünürde bir tasarruftur ve bu şekilde tutumluluk sağlanmış olmaz. Altuğ (2000), **Mali Denetim**, a.g.e., s.19.

¹⁶ Khan, **Performance Auditing.....**, a.g.e., ss.6-7.

¹⁷ Hans Herbert von Arnim, “Efficiency as a Measure of Control Exercised by the German Federal Court of Audit”, **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991, s.210.

¹⁸ Falay, “Verimlilik-Etkinlik.....”, a.g.m., s.52.

ŞEKİL 13
Girdiler-Tutumluluk İlişkisi



Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Verimlilik Denetimi Kanada Sayıştayı Uygulaması Bölüm I**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No:9, Ankara, 1997, s.4.

Kaynakların *doğru miktarda* elde edilerek kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi girdilerin nicel olarak belirlenmesini gerektirir. Kaynağın ihtiyaç duyulduğu anda, zamanlamasının iyi yapılması *doğru zamanı*; ihtiyaç duyulan yerde kullanılması ise *doğru yeri* gösterir. *Doğru maliyet* ise bir kaynağın en düşük maliyetle elde edilerek kullanılması; *doğru tür* ise koşullara bağlı olarak makul kalite düzeyi anlamına gelir¹⁹.

Tutumluluk, kaynak maliyetinin kalite dikkate alınarak en aza indirilmesi ile beraber üretim sürecinin en uygun üretim ölçüğü ile yapılması ve dışsallıkların da göz önünde bulundurulmasını gerektirir.

En uygun üretim ölçüğünde üretim, tutumluluğun sağlanması için gerekli olan unsurlardan biridir. Dolayısıyla tutumluluk girdiler yanında üretim ölçüğü ve süreci ile de ilgilidir²⁰. Bir mal ve hizmetin istenen düzey ve miktarda üretilmesi için gerekli olan girdi miktarından daha fazla girdi kullanılmasının önlenmesi, tersine ölçüğe göre fazla olan girdinin diğer mal ve hizmet üretiminde kullanılmasına imkân verilebilmesi tutumluluğun sağlanmasında önemlidir. Bir kurumda beş bilgisayarla yapılabilecek bir iş karşılığında, beş bilgisayar ve altı kişi istihdamı varsa kaynaklar optimum düzey ve ölçekte

¹⁹ Khan, **Performance Auditing**....., a.g.e., ss.6-8.

²⁰ Tutumluluğun sağlanmasına süreç yönüyle yaklaşan “iş basitleştirme (work simplification) metodu” hakkında bkz. Burhan Ceyhan, “Sayıştay Denetimlerinde Tutumluluk Konusunda İş Basitleştirme Metodu”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-5 Haziran 1987, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını, Ankara, 1988, ss.85-88.

kullanılmıyor demektir. Dolayısıyla personel-bilgisayar dengesi kurularak (örneğin personel ihtiyacı olan diğer bir birime fazla olan kişinin kaydırılması ile) optimum girdi bileşimi sağlanabilir²¹.

Tutumlulukta göz önüne alınması gereken bir diğer unsur da, maliyet ve faydaları etkileyen dışsallıklardır. Tutumluluk pozitif tasarruf ve dışsallıkların mümkün olduğunca yüksek olmasını gerektirir²². Örneğin altın çıkarılmasında girdi olarak siyanür kullanılması halinde girdi maliyetleri açısından siyanürün çevreye verdiği olumsuz dışsallığın gözönüne alınması gerekliliği açıktır. Dolayısıyla siyanürden pahalı olmasına rağmen çevreye daha az zarar veren bir maddenin kullanılması tutumluluğu olumlu yönde etkileyebilir.

Tutumluluk amaçların başarılması ile de alakalıdır. Amaca uygun kaynak kullanımı olmadan sağlanacak tasarrufla tutumluluk sağlanamaz²³. Örneğin bir kuruma ilâve olarak yapılan bir ek binanın kurumun amaçları açısından bir işlevi yoksa (veya işlevsiz bir hale gelmişse) burada çalışan personel ekonomik olmayan girdi unsurları olarak karşımıza çıkar.

2. Tutumluluk Denetimi

Tutumluluk denetimlerinde denetçiler üretim faktörlerini ve girdileri azaltarak kaliteyi bozmadan (veya istenen kalitede) bir çıktı üretmenin mümkün olup olmadığına karar verirler. Tutumluluk sadece alternatiflerin ve bu alternatifler arasında seçme imkanının olduğu durumlarda söz konusu olabildiğine göre denetçiler alternatifler üzerine odaklanırlar. Belirli bir çıktıyı üretebilmek için kullanılan girdilerin, alternatif bir üretim fonksiyonu açısından durumunu incelerler.²⁴ Alternatiflerin maliyetlerinin tutumluluk açısından karşılaştırılması ve kontrol edilmesi çoğu kez parasal birimlerle ölçümlerin yapılması olanağı bulunduğu için mümkündür.²⁵

²¹ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.41.

²² Falay, “Verimlilik-Etkinlik.....”, a.g.m., ss.52-53.

²³ Khan, **Performance Auditing.....**, a.g.e., s.8.

²⁴ Geist ve Mizrahi, a.g.m., s.25.

²⁵ Amim, a.g.m., s.212. Genellikle maliyetlerin bütün kamu mal ve hizmetlerinde parasal değerlerle ifade edilmesi mümkündür. Bu tutarların gerçek maliyeti göstermesi için sosyal maliyeti göstermesi gerekir. Örneğin piyasada ortaya çıkan bazı faktör fiyatları gerçek maliyetleri yansıtmıyorsa bunların düzeltilmesi ve gölge fiyatların kullanılması yararlı olacaktır. Burhan Şenatalar, “Fayda-Maliyet

Dolayısıyla tutumluluk denetimlerinde;

Belirli bir çıktıyı üretmede kullanılan girdiler

Alternatif üretim fonksiyonuna göre gerekli girdiler

oranlaması yapılır. Eğer bu oran birden büyükse tutumluluk sağlanmıştır. Birden küçükse alternatif üretim fonksiyonunun kullanılması tutumluluğu arttıracak demektir²⁶.

Teoride böyle olmakla birlikte, tutumluluk denetimleri sonucunda belirli bir kurumda tutumluluk düzeyi %4'tür veya %4 artmıştır denilmesi güçtür. Bunun yerine “*tutumlu davranılarak maliyetleri %4 azaltmak mümkündür*” denilmesi daha kolaydır²⁷.

Tutumlulukta kullanılan en önemli ölçü, kaynak türleri de dikkate alınarak kaynak birimi başına ödenen (veya alternatifte yapılabilecek ödemeler) ortalama fiyattır. Özellikle fiyatların enflasyon nedeniyle artış trendi izlediği ortamlarda bu ölçüden elde edilen bilgiler maliyet artışlarını değerlendirmede hayati önem taşır²⁸.

Fazla ya da uzman olmayan personel istihdamı, bir işin gereksiz yöntemlerle, gereğinden fazla güç sarf ederek yapılması, amacı olmayan işlerin yapılmaya devam etmesi, araç ve gereçlerin sık sık bozulmasına ve tamirine yol açan eski malzeme kullanımı, yetersiz hizmetler üzerinde kalite kontrolünün olmaması tutumlu olmayan faaliyetlere örnek gösterilebilir²⁹.

Analizinin Kapsamı-Fayda ve Maliyet Kavramları”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 22. Seri, Yıl:1972, İstanbul, 1974, s.230.

²⁶ Geist ve Mizrahi, a.g.m., s.25.

²⁷ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.29.

²⁸ Ronell B. Raaum, “Measuring and Reporting Performance in Government”, **The Government Accountants Journal**, Vol. 41, Issue 3, (Fall 1992), Arlington, ss.23-24.

²⁹ Khan, **Performance Auditing.....**, a.g.e., s.10.

B. VERİMLİLİK (EFFICIENCY)

1. Genel Olarak Verimlilik Kavramı ve Verimliliğin Ölçülmesi

Verimlilik kavramı on sekizinci yüzyıldan itibaren incelenmeye başlanmış, özel sektörde uygulanmaya başlandıktan sonra ekonomistler tarafından ele alınarak kamu kesimine adapte edilmiştir³⁰.

“Girdi ve çıktı arasındaki ilişkinin ölçülmesi”,³¹ “eldeki kaynaklarla mümkün olan en çok ürünün elde edilmesi veya aynı ürünün giderek daha az kaynakla elde edilebilmesi”³², “kaynakların iyi kullanılması”, “daha iyi harcama”³³ gibi çeşitli şekillerde tanımlanan verimlilik kavramı; “bir üretim ya da hizmet sisteminin ürettiği çıktı ile, bu çıktıyı yaratmak için kullanılan girdi arasındaki ilişkidir ve kısaca çeşitli mal ve hizmetlerin üretimindeki kaynakların etken kullanımudur.” diye tanımlanır³⁴. Tanımlardaki ilişkinin belirlenmesinde ise şu orandan yararlanılmaktadır³⁵:

$$\text{Verimlilik} = \frac{\text{Çıktı}}{\text{Girdi}}$$

Örneğin aynı ürünün üretimini yapan X ve Y adlı iki firma bir mali yılın sonunda aynı çıktı miktar ve düzeyine ulaşmış ancak Y firması diğerine göre daha az kaynak kullanarak bunu gerçekleştirmişse o mali yılda “Y firması X’e

³⁰ Gülay Coşkun, “Kalkınma Yönetiminde Etkenliğin Arttırılması”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 14, Sayı 3, (Eylül 1981), s.58. Türkçe’de eskiden tarım toprakları için kullanılan verimlilik kavramını, iktisadi düşünceler tarihi içinde ilk kez Fizyokratlar inceleyerek geliştirmişlerdir. Onlara göre verimlilik “*verebilme hassasına sahip olma*”, yani herhangi bir işte konulandan fazlasını sağlayabilme anlamındadır. Geleneksel iktisat ve maliye anlayışında ise verimlilik “*devletin masraflarını kısması*” anlamında ele alınmıştır. Günümüzde ise verimlilik bu iki anlamdan çok farklı bir şekilde ele alınmaktadır. Bedri Gürsoy, **Kamusal Maliye, Birinci Cilt: Giriş-Masraflar**, Gözden Geçirilmiş 3.b., S Yayınları, Ankara, 1980, s.189.

³¹ Venables ve Impey, a.g.e., s.409.

³² Orhan Pazarcık ve Gültekin Çoygun, **Kamu Bürokrasisinde Organizasyon Sorunları, Verimlilik ve Etkenlik**, MPM Yayınları, Ankara, 1985, s.49.

³³ Falay, “Verimlilik-Etkinlik, Tutumluluk”, a.g.m., s.48; Özer, a.g.e. s.78.

³⁴ Joseph Prokopenko, **Verimlilik Yönetimi Uygulamalı El Kitabı**, 3.Baskı, Çev: Olcay Baykal, Nevda Atalay ve Erdemir Fidan, MPM Yayınları, Ankara, 1998, s.3.

³⁵ Prokopenko, a.g.e., s.1. İlerde değinileceği gibi bu oran girdi ile çıktı ilişkisini göstermekle birlikte verimlilik standardı olmaksızın verimlilik ölçümünde bir anlam ifade etmez.

göre daha verimli çalışmıştır” denir³⁶. Buradan hareketle verimliliği arttırmanın dört yolu olduğunu söylemek mümkündür³⁷:

- Girdinin tür ve düzeyini değiştirmeksizin çıktıyı arttırmak,
- Aynı tür ve düzeydeki çıktıyı girdileri azaltarak başarmak,
- Girdi ve çıktıların ikisini de arttırırken, çıktıdaki yüzde artışı, girdideki yüzde artıştan yüksek tutmak,
- Girdi ve çıktıların ikisini de azaltırken, girdideki yüzde azalışı, çıktıdaki yüzde azalıştan yüksek tutmak.

Öte yandan girdilerle çıktılar arasındaki ilişkiyi gösteren verimlilik kavramının değişik yönlerden ele alınması mümkündür. Örneğin makro düzeyde kaynakların iyi, verimli kullanılması anlamında “*geniş kapsamlı verimlilik*” ve mal-hizmet bazında verimli kullanımı gösteren “*dar kapsamlı verimlilik*”; sadece girdiler ve çıktılar arasındaki ilişkileri inceleyen “*dar anlamda verimlilik*” ile mal-hizmet üretimi sonucu faktör sahiplerinin elde ettikleri gelirleri de hesaba katan “*geniş anlamda verimlilik*”; girdi-çıkıtı bileşimi üzerinde duran “*teknik verimlilik*”, çıktı değeri ile girdi maliyeti arasındaki farkın olabildiğince fazla olmasını gerektiren “*ekonomik verimlilik*” gibi³⁸.

Verimlilik ölçümlerinde kullanılan iki önemli (ekonomik) verimlilik oranı ise maliyet verimliliği ve çalışma verimliliği oranlarıdır³⁹.

Maliyet Verimliliği = Üretimin parasal değeri / Toplam maliyet

Çalışma Verimliliği = Üretimin parasal değeri / Toplam işçilik ücretleri

Ancak verimlilik oranlarının tek başlarına bir anlamları yoktur. Bu oranlar, ölçümlerde kullanılacak standartların belirlenebilmesi halinde anlam kazanır. Standartlar ise mevcut koşullar altında bir görevin ifa edilmesi ile ortaya çıkacak neticeyi nicel veya nitel olarak tanımlayan önceden belirlenmiş

³⁶ Richard M. Steers, **Organizational Effectiveness, A Behavioral View**, Goodyear Publishing Company, Inc., Santa Monica, California, 1977, s.51. Burada verimlilik kriteri olarak “*kıyaslama*” kullanılmıştır.

³⁷ **Public Sector Accounting and Auditing**, a.g.e., s.12.

³⁸ Falay, “Verimlilik-Etkinlik, Tutumluluk”, a.g.m., s.50.

³⁹ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.29. Diğer çeşitli verimlilik oranları için bkz. Zuhul Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, MPM Yayınları No:473, Ankara, 1998, s.157 ve s.274.

performans hedefleridir ve ülkeden ülkeye, şartların durumu gibi unsurlara göre farklılık gösterirler. Örneğin Amerika'da %3'lük bir işgücü verimliliği artış oranı ideal bir standart iken, Singapur'daki elektronik parça üretimlerinde bu oran %7-10 arasındadır⁴⁰.

Verimlilik standartlarının belirlenmesi bir yana, verimlilik oranlarının hesaplanabilmesi hem girdilerin hem de çıktılarının (özellikle) parasal ifadelerle tespit edilebilmesine bağlıdır. Girdiler çoğu zaman –ama her zaman değil– parasal birimlerle ifade edilebilir ancak kamu kesiminde çıktılarının parasal ve fiziksel birimlerle ifade edilmesi bir hayli güçtür⁴¹.

Verimliliğin ölçülmesinde çıktılarının tek tip ve tekrarlanabilir olması kolaylık sağlar. Örneğin bir hastanede reçete dolduran bir eczacının verimliliğinin ölçülmesi; basın özetlerini hazırlayan bilgi bölümünün verimliliğinin ölçülmesinden çok daha kolaydır⁴². Yine elektrik üretimi yapılan bir elektrik santralinin verimliliğinin ölçümü, birbirinden farklı sorunları bulunan hastalarla ilgilenen bir doktorun verimliliğinin ölçümünden çok daha kolaydır⁴³.

Özel kesimde çıktılarının satış aşamasında kolayca hesaplanabilmesi mümkündür ve ayrıca verimlilik ölçütü olarak da genellikle kârlılık dikkate alınmaktadır. Kamu kesiminde ise çoğu zaman kârlılık dikkate alınmaz, halka ucuz (gerekirse bedava) ve kaliteli hizmet sunmak ana amaçtır. Kârlılığın verimlilik ölçümlerinde dikkate alınmaması çıktı ölçümlerindeki güçlüğü daha da arttırmaktadır. Örneğin savunma, eğitim ve yargı gibi kamu hizmetlerinin çıktılarının parasal olarak ifade edilmesi çok güçtür⁴⁴.

⁴⁰ Akal, a.g.e., s.155 ve125.

⁴¹ **Public Sector Accounting and Auditing**, a.g.e., s.12.

⁴² Khan, **Perfomance Auditing.....**, a.g.e., s.11.

⁴³ Nevin Atakan, Arife Coşkun ve Melda S. Sonuvar, **Performans Denetimi Pakistan Sayıştay Uygulaması**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayını, Ankara, 1997, s.8.

⁴⁴ Prokopenko, a.g.e., s.33; Pazarcık ve Çoygun, a.g.e., s.50.

2. Verimliliğin Üretkenlikle (Prodüktivite) İlişkisi

Özellikle verimlilik ve prodüktivite kavramları sıklıkla aynı anlamda kullanılmasına rağmen birbirlerinden farklıdırlar.

Prodüktivite; “*üretkenlik, bir şey üretme*” anlamına gelirken verimlilik belirli girdilerden azami çıktının sağlanmasıdır. Kısaca herhangi bir girdi ile bir şey üretildiğinde prodüktivitesi olduğu anlaşılır, ancak verimli girdi kullanımı olup olmadığı anlaşılabilir. Örneğin üretimde kullanılan girdilerin israfa yol açması halinde bile bir şeyler üretilmiştir ancak verimli girdi kullanımı yoktur⁴⁵. Verimliliğin anlaşılabilmesi için belirli bir standarda ihtiyaç vardır. Bu nedenle verimlilik prodüktivitenin (çıkıtı/girdi oranının) belirli bir performans standardı ile ilişkilendirilmesi olarak da tanımlanır⁴⁶.

Ayrıca prodüktivitenin sadece fiziksel miktarları içerdiğini de belirtmek gerekir. Fiziksel miktarlar söz konusu olduğu için toplam prodüktiviteyi hesaplamak için belirli bir çıktının üretiminde kullanılan üretim faktörlerinin tek tek toplanması gerekir. Ancak ortak bir ölçü olmadığı için bu mümkün değildir⁴⁷. Verimliliğin ise ulusal düzeyde bile hesaplanabilmesi parasal değerler dikkate alındığında mümkündür. Milli gelirle toplam harcama arasındaki ilişkinin incelenmesinde olduğu gibi⁴⁸.

3. Verimlilik Denetimi ve Hedefleri

Verimlilik denetimlerinde denetçiler soruna daha çok çıktı yönüyle yaklaşırlar. Söz konusu denetimlerde daha önce de belirtildiği gibi ‘*belirli bir girdi kaynağı ile daha yüksek bir çıktıyı gerçekleştirmek mümkün olabilir miydi?*’ sorusuna yanıt aranır yani belirli bir girdi/girdilerin kullanımı ile elde

⁴⁵ Falay, “Verimlilik-Etkinlik, Tutumluluk”, a.g.m., s.51; Bir domuzu kızartmak için ahırın yakılması ile prodüktivite (domuzun kızarması) sağlanabilir, ancak bu yöntemin verimli olduğu iddia edilemez. Falay, “Verimlilik.....”, a.g.m., s.51.

⁴⁶ Khan, **Performance Auditing.....**, a.g.e., s.12. Örneğin bir çimento fabrikasında bir makinenin prodüktivitesi bir saat başına üretebildiği 80 torba çimento iken verimliliği, verimlilik standardının 100 torba çimento olduğu düşünüldüğünde %80’dir. Khan, **Performance Auditing.....**, a.g.e., s.12.

⁴⁷ Küçükberksun, a.g.e., s.92; Aynı nedenden dolayı bir ekonominin tüm prodüktivitesini miktarsal olarak belirlemek mümkün değildir. Genellikle bir ülkenin prodüktivitesi olarak nitelendirilen hesaplamalar kısmi prodüktivite ve genellikle emek prodüktivitesidir. Küçükberksun, a.g.e., s.92.

⁴⁸ Prokopenko, a.g.e., s.6.

edilen çıktı/çıktılar ile belirli bir girdi kullanımından elde edilebilecek gerçek çıktı arasında karşılaştırma yapılır. Verimlilik denetimleri sonucunda;

Belirli bir girdinin kullanımıyla elde edilen gerçek çıktı

Alternatif üretim fonksiyonu kullanılarak alınan çıktı

oranının birden büyük olması yapılan faaliyetin verimli olduğunu gösterir. Oran birden küçükse alternatif üretim fonksiyonu kullanılarak verimlilik artırılabilir⁴⁹.

Verimlilik denetiminin hedefleri aşağıdakilerden bir veya birkaçının değerlendirilmesini içerir⁵⁰:

- Bir kurumun veya faaliyetin ulaştığı verimlilik düzeyinin makul standartlarla karşılaştırılması,
- Verimliliğin ölçümünde ve raporlanmasında kullanılan sistem ya da prosedürlerin yeterliliği ve güvenilirliği,
- Bir kurumun, verimliliğinin artırılması için yaptığı araştırmalar ve uygulamaya koyduğu çabalar,
- Bir kurumun yönetim süreçlerini, bilgi sistemlerinin, faaliyet sistem ve uygulamalarının verimliliğin elde edilmesine yardımcı olup olmadığı.

Verimlilik ölçümünün güç olduğu durumlarda ise denetçiler, üçüncü hedefi yani istenilen mal ve hizmetlerin sunulmasında girdilerin en aza indirilmesi (ve çıktıların maksimum hale getirilmesi) için yapılan kontrolleri, faaliyetleri ve iş yöntemlerini değerlendirirler. Yönetimin sorumluluğunda olan bu uygulamalar hakkında denetçiye kanıt olabilecek birkaç faaliyet örneği ise aşağıda verilmiştir⁵¹:

- İşlemlerin kısmî ve toplam maliyetlerinin benzer kurumdaki maliyetlerle kıyaslanması,

⁴⁹ Geist ve Mizrahi, a.g.m., ss.25-26.

⁵⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Verimlilik Denetimi Kanada Sayıştay Uygulaması, Bölüm I**, a.g.e., s.10.

⁵¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Verimlilik Denetimi Kanada Sayıştay Uygulaması, Bölüm I**, a.g.e., s.6.

- Teknolojinin uygun şekilde kullanımı da dahil olmak üzere daha iyi sistemler ve iş yöntemlerinin geliştirilmesi,
- Gereksiz işlemlerin ve kurumun nihai çıktısına katkıda bulunmayan ara ve kurum içi çıktılarının (örneğin gereksiz raporlar gibi) azaltılması için periyodik değerlendirmeler yapılması.

Kısaca ifade etmek gerekirse kamu kesiminde verimlilik analizlerinde girdi ve çıktılara ilişkin standartların varlığına ihtiyaç duyulur. Ancak çoğu kez bu standartlar mevcut değildir ve denetçiler denetlenen kurumun yöneticileri ile birlikte çalışarak standartları belirlemek durumundadırlar. Çok yaygın kullanılan standartlar denetlenen tarafından belirli girdiler için saptanan plânlanmış çıktılardır. Bunların da yokluğu veya geçersizliği durumunda verimlilik düzeyinin tespiti için şu teknikler kullanılarak verimliliği artırma yolları saptanır⁵²:

- *Kurumlararası Karşılaştırmalar*: Karşılaştırmaya müsait alanlarda benzer faaliyet ve programlar yol gösterebilir. Kurumsal karşılaştırmalarda alanda lider olarak nitelenen ve benzer işi yapan diğer kurumların performansları standart olarak kabul edilebilir⁵³. Karşılaştırma alanları olarak ise şunlar seçilebilir:

- Faaliyet giderleri,
- Müşteri yoğunluğu veya hizmetin kullanımı,
- Hizmet tedarikinin birim maliyeti,
- Personel düzeyi,
- Performans göstergeleri.

- *Kurum İçi Karşılaştırmalar*: Aynı kurumun farklı bölümleri veya farklı yerlerinde araç tamir maliyeti, tüketilen birim enerji miktarı gibi maliyet karşılaştırmaları da denetçilere fikir verebilir. Ayrıca kurum içi karşılaştırmalarda aşağıdaki türden performans göstergeleri belirlenebilir:

- Yönetmelik maliyetler / işletme maliyetleri

⁵² Khan, **Performance Auditing**....., a.g.e., ss.9-10; Eğer verimlilik standartları mevcutsa denetçiler bu standartların geçerliliğini incelemek durumundadırlar.

⁵³ Khan, **Performance Auditing**....., a.g.e., s.9; T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Verimlilik Denetimi Kanada Sayıştayı Uygulaması, Bölüm I**, a.g.e., s.8.

- Mesai ücretleri / toplam ücretler
- Kütüphanede saat başına verilen ödünç kitap sayısı
 - *Özel Sektörle Karşılaştırma:* Özel sektörün de benzer hizmetler ürettiği belirli alanlarda özel sektörle karşılaştırmalar yapılması faydalı olabilir. Yerleşim yerleri, inşaatlar, bilgisayar hizmetleri gibi.
 - *Geçmiş Performans:* Geçmiş yılların performansı ile yapılan karşılaştırmalar potansiyel tasarruf alanlarını ortaya çıkarabilir. Denetçiler bu nedenle geçmiş yıl maliyet ve çıktı trendlerini de analiz etmelidirler.
 - *Hedefler:* Yönetim tarafından konulan hedefler karşılaştırmada baz olarak alınabilir.

C. ETKİNLİK (EFFECTIVENESS)

1. Genel Olarak Etkinlik Kavramı ve Etkinliğin Ölçülmesi

Kamu hizmetlerinde verimliliğin ölçülmesinde karşılaşılan güçlükler nedeniyle, verimlilikten daha geniş bir kavram olan etkinlik kavramı ortaya atılmıştır⁵⁴.

Amaçlara yönelik bir kavram olan etkinlik “*genel anlamıyla bir genel veya özel amacın gerçekleştirilme derecesi*” olarak tanımlanır ve faaliyetlerin yapılmasıyla elde edilen çıktının değerini yansıtır. Dolayısıyla çıktıların parasal değerlerinin ötesinde bir kavram olan etkinlik çıktıların sonuçları ve bunların amaçlarla ilişkisi üzerinde durur⁵⁵.

Sonuçlar hedef ve amaçlara uygun mu? sorusuna yanıt arayan etkinliğe İsveç Sayıştay’ının yaklaşımı ise biraz farklıdır. Bu yaklaşıma göre etkinlik etkilerle (sonuçlar), amaçların ve bu amaçları başarmak için kullanılan ilgili kaynakların karşılaştırılması olarak tanımlanmakta ve ek olarak maliyetler de hesaba katılmaktadır⁵⁶.

⁵⁴ Pazarcık ve Çoygun, a.g.e., s.51.

⁵⁵ Falay, “Verimlilik-Etkinlik, Tutumluluk”, a.g.m., s.51. Etkinliğin konusu olan amaçlar genellikle kurumların uzun dönemde hedefledikleri amaçlarıdır; Akal, a.g.e., s.16.

⁵⁶ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.32.

“Doğru şeylerin (hedef, amaç, faaliyet ...) yapılması” olarak da tanımlanabilen etkinlik, bir kurumun performansını gösteren en önemli göstergedir. Gerçekten idarelerin amaçlarına ulaşma derecelerini arttırmaya çalışmadan sağladıkları tutumluluk ve verimliliğin değeri yoktur⁵⁷.

Etkinlik, hizmetin veya olayın türü; yer ve zaman; kullanılan metotlar; ilgili yasalar; elde edilebilen veriler; girdi-çıktı ilişkisinin niteliği, sistem etkileşimleri, maliyet⁵⁸ gibi bir çok faktöre bağlıdır. Bu faktörlerin durumuna göre etkinliği matematiksel olarak ve kesin bir şekilde hesaplamak mümkün olabilir ya da olmayabilir⁵⁹. Örneğin amacı kâr etmek olan bir kamu iktisadî teşebbüsünün ekonomik açıdan etkinliği;

Ekonomik Etkinlik = Gerçekleşen Kâr / Beklenen (amaçlanan) Kâr

şeklinde matematiksel olarak rahatlıkla hesaplanabilir ve eğer sonuç birden büyükse olması gerekenden daha büyük bir etkinlik sağlanmıştır denir⁶⁰. Ancak her zaman etkinliğin kesin bir şekilde matematiksel olarak hesaplanması mümkün değildir. Örneğimizde etkinlik kâr amacı boyutu ile ele alınmıştır. Kâr boyutu değil de örneğin “tüketici memnuniyeti” boyutu etkinlik göstergesi olarak alınırsa etkinliğin hesaplanması daha güç olacaktır. Gerçekten KİT tarafından kâr amaçlı sunulan mal veya hizmette tüketici memnuniyeti kâra göre daha önemlidir ve aynı zamanda kâra göre daha göreceli bir kavramdır. Kişiden kişiye değişen tüketici memnuniyeti için belirli hedeflerin konulması ve buna göre memnuniyetin (etkinliğin) ölçülerek değerlendirilmesi kâr hedefi konulup kârın tespit edilmesinden daha zordur⁶¹.

Ulaşılmak istenen kamusal amaçların devlet tarafından ne kadar iyi başarıldığının belirlenmesinde en önemli yol olan etkinlik ölçümlerinin⁶²

⁵⁷ Akal, a.g.e., s.16 ve Batirel, “Sayıştay Denetiminden Sonuç.....”, a.g.m., s.38.

⁵⁸ Örneğin bazı programlar pahalı olan maliyetler nedeniyle en etkin şekilde uygulanamaz. Daha fazla öğretmen çalıştırmak, öğrencilere daha fazla kitap vermekten daha etkin bir yol olabilir. Ancak ilk seçenek ikincisine göre çok daha pahalı olabilir. Khan, **Performance Auditing.....**, a.g.e., ss.17-18.

⁵⁹ Hamdi Mehter, “Etkin Sayıştay”, **Cumhuriyetin 50nci Yılında Sayıştay**, T.C. Sayıştay Yayınları No:8, Ankara, 1973, s.209.

⁶⁰ Akal, a.g.e., s.19; Bu nicel göstergede ilgili kamu iktisadî teşebbüsü kapalı bir örgüt olarak kabul edilmiştir.

⁶¹ Friedman, a.g.e., s.10; Tüketici memnuniyetinin özellikle müşterilere otomobil vb. ürünlerin *satılması* veya saç kesimi gibi bir *hizmetin verilmesi* hallerinde çıktı kalitesinin bir ölçüsü olarak ele alınması mümkündür.

⁶² The State University of New Jersey, **A Brief Guide for Performance Measurement.....**, a.g.e., s.5.

görüldüğü gibi danışmanlık, güvenlik, eğitim gibi bazı hizmetlerde matematiksel olarak kesin bir şekilde hesaplanabilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla bu tür hizmetlerde yapılacak etkinlik ölçümleri değer yargılarını da beraberinde getirir. Örneğin tüm koşulları ve imkânları aynı düzeyde olan iki okuldan, sınıf geçen öğrenci sayısı fazla olan okulun, az olan okuldan daha etkin olduğunu savunmak kişiler arasındaki anlayış farklılığına göre değişir⁶³.

Etkinlik, girdi ve çıktılarının parasal değerlerle ifade edilerek bir standartla karşılaştırılmasını gerektiren verimlilik kavramına göre daha geniş ve genellikle çıktılarının parasal değerlerle ifade edilemediği durumlarda kullanılır⁶⁴. Örneğin eğitim hizmetinin çıktısı mezun olan öğrenci sayısı olarak ele alınırsa bu çıktının parasal olarak ifade edilmesi mümkün değildir⁶⁵. Bu nedenle iş bulan mezun sayısı gibi çıktının sonuçları tespit edilerek (ve amaçlarla karşılaştırılarak) etkinliğin hesaplanması yoluna gidilebilir.

Etkinlik ölçümlerinde en önemli nokta ölçümlerde kullanılacak göstergelerin doğru bir şekilde seçilmesidir. Özellikle matematiksel açıdan kesin ölçümlerin yapılamadığı (ve nitel göstergelerin kullanıldığı –yani parasal değerlerin söz konusu olmadığı) durumlarda seçilecek göstergenin etkinliği yansıtması gerekir. Ayrıca etkinliğin ölçülmesinde kullanılan standartlar olarak hedeflerin de açık ve net bir şekilde belirtilmesi gerekliliği açıktır. Belirsiz ve soyut hedeflerin konulması durumunda etkinlik ölçümleri yapılamaz⁶⁶. Standartların tespiti ise görüldüğü kadar kolay değildir. Örneğin, bir okuldan mezun olacak öğrenci sayısının (hedef) belirlenmesinde, sınıfların büyüklüğü, öğretmenlerin kalitesi, araç-gereçlerin yeterliliği, sınav sisteminin geçerliliği vb. faktörlerin göz önüne alınması gerekir. Uygulamada bunların ve bireysel faaliyetlerin analiz edilmesi oldukça güçtür. Ayrıca çıktıları (ve sonuçları) etkileyebilecek bir çok faktörün –örneğin öğrenci ailelerinin gelir düzeyi, sosyal statü vb.- analize katılması güçlüğü de ortadadır⁶⁷. Öte yandan etkinlik

⁶³ Mehter, a.g.m., s.210.

⁶⁴ Altuğ (2000), **Mali Denetim**, a.g.e., s.18.

⁶⁵ Burada öğrencilerin maliyetleri hesaplanabilir ancak bilgi ve beceri düzeyleri açısından parasal ifadeler ortaya konamaz.

⁶⁶ Rekenkamer, **Manual on Performance Audits**, s.8.

(<http://www.rekenkamer.nl/en/manperformance.htm>)

⁶⁷ Khan, **Performance Auditing....**, a.g.e., s.17. Çıktı ve sonuçları etkileyen faktörler şöyle özetlenebilir. 1) *İç faktörler*: girdiler, personel, mali durum, binalar (ekonomik); yönetim yapısı, yöntemler, beceri düzeyi (organizasyonel): personelin motivasyonu, teşvikler, moral (davranışsal); bilgi teknolojileri

ölçümlerini zorlaştıran bir diğer unsur da bazı kamu faaliyetlerinde çıktı ve sonuç ayırımına gidilmesinde yaşanan güçlüklerdir. Enerji ve ulaştırma hizmetleri gibi⁶⁸.

Çıktının, bir girdinin sonucu olmasının nadir gerçekleşen bir durum olması örneğindeki gibi bir sonucun da bir çıktı tarafından meydana getirilmesi de özellikle kamu kesiminde çok nadiren rastlanan bir durumdur. Örneğin suç kontrolü; soruşturma, tutuklama, yargılama ve cezalandırma gibi birkaç aşamayı içerir. Bu aşamalar ise farklı programlar ve birimler tarafından yönetilir ve her bir ögenin suç kontrolüne katkısı vardır. Aynı şekilde genç yaştaki suçlu düzeyine, sosyal hizmet birimleri, iskân programları, okullar ve polis hizmetleri etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla bu yan etkilerin bir arada alınarak değerlendirilmesi (ve denetlenmesi de) güçtür.

Çoğu sonuçlar yalnızca hizmetten etkilenen insanların reaksiyonları aracılığı ile değerlendirilebilir. Bu değerlendirmeler ise sübjektiftir ve bunların karşılaştırılabilir birimlerle ölçülmesi mümkün değildir⁶⁹. Örneğin savunma ve hukuk gibi alanlarda tam ölçüm mümkün değildir. Caydırıcılık kesin birimler itibarıyla ölçülemez. Bunun yerine sonuçlara bakarak “*daha fazla ya da daha az*” kriterinin kullanılması daha anlamlıdır. Caydırıcılık arttı, azaldı ya da yaklaşık olarak aynı düzeyde denmesi gibi. Dolayısıyla bu tür etkinlik değerlendirmeleri genel bir fikir verebilir⁷⁰.

2. Etkinlik Denetimi

Performansın en önemli boyutu olan etkinlik, denetim yönüyle performans denetiminin de en önemli unsurudur. Daha çok çıktılar ve sonuçlar üzerinde odaklanılan etkinlik denetimlerinde denetlenen kurum yönetiminin etkinlik ölçüm sisteminin yeterliliği gözden geçirilir. Denetçiler etkinlik ölçüm sistemi

desteği, telekomünikasyon (teknolojik); yasal zorunluluklar, düzenlemeler (hukuki). 2) *Dış faktörler*: makro, mikro ve endüstriyel ekonomi (ekonomik); ulaşım, iletişim, teknoloji (alt-yapı sistemi ve çevre); insanlar ve davranışları, medya, tüketici tercihleri, baskı grupları; parlamento, yetkilendirme (yapısal). Bkz. NAO, **What are Taxpayers Getting for Their Money?**, London, Spring 1999, ss.14-15.

⁶⁸ Batirel, “Sayıştay Denetiminden.....”, a.g.m., s.81.

⁶⁹ NAO, **What are Taxpayers Getting for.....**, a.g.e., s.10 ve 13.

⁷⁰ Arthur Smithies, “Conceptual Framework for the Program Budget”, **Program Budgeting** (Ed. David Novick), Second Ed., Harvard University Press, London, 1967, s.49.

belgelerini incelerler, performans göstergelerinin uygunluğunu ve geçerliliğini değerlendirip, sonuçları uygun standartlarla karşılaştırarak doğruluklarını kanıtlarlar⁷¹ ve ulaştıkları bulguları raporlarlar. Eğer etkinlik ölçüm sistemi yoksa veya yetersizse denetçi, bilgileri kendi oluşturmak zorundadır. Bu gibi durumlarda denetçiler iç kayıtları dikkatli bir şekilde incelerler, kamuoyu araştırmalarından yararlanırlar, uzman görüşlerine başvururlar. Ancak bunlar yapılırken; veri toplama maliyetinin, denetimi ekonomik olmayan bir faaliyet haline getirmemesine, metot hakkında yönetimle fikir birliği içinde olunmasına, programın dış etkilerinin de kapsanmasına ve yönetim personelinden tercihen yararlanılmasına denetçilerce özen gösterilmelidir⁷².

Etkinlik denetimlerinde kurumlarca belirlenen hedefler ile çıktı ve özellikle sonuçlar hayati önem taşır. Eğer hedefler, çıktılar ve sonuçlar açık bir şekilde tanımlanmazsa, verilen hizmet açısından bir belirsizlik ortaya çıkar; bu da kaynak kullanımında zayıflığa ve performansta başarısızlığa yol açabilir. Açık tanımlanmamış hedef, çıktı ve sonuçlar da etkinlik denetimini güçleştirir⁷³.

Denetçilerin etkinlik denetimlerinde hedeflerle ilgili olarak karşılaştıkları en önemli güçlükler hedeflerin konulmamış olması; hedeflerin belirsiz, değersiz veya birbiri ile çelişir durumda olması; görevlerle ilgili olmayan hedeflerin bulunması ve hedeflerin zaman içerisinde değişmesidir. Hedeflerin bulunmadığı durumlarda denetçiler idarecilerden veya karar vericilerden hedeflerin tanımlanmasını talep edebilirler ya da hedeflerin ne olması gerektiğini raporlarında tartışabilirler. Diğer yandan denetçiler hedef tanımlaması olmaksızın denetime devam etmeyi de seçebilirler. Bu durumda tutumluluk ve verimlilik üzerine odaklanabilir ya da sadece sonuçların farklı türlerinin belirlenmesi mümkün olabilir. Hedeflerin “*tüm vatandaşlar için sağlıklı bir yaşam*” şeklinde belirlenmiş olması durumunda denetçiler örneğin “*ortalama yaşam süresini 70’e yükseltmek*” şeklinde daha kesin hedeflerin konulmasını sağlayabilirler. Hedeflerin birden çok ve çelişkili olması

⁷¹ Yapılan etkinlik incelemelerinde istenen hedeflere ulaşılmış olduğunun görülmesi denetçiler için yeterli değildir. Denetçiler, hedefleri çok yönlü incelerler; “hedeflere ulaşıldı ama bu hedefler talep edilen hedefleri istenen düzeyde karşılıyor mu?” sorusuna yanıt ararlar. NAO, **What are Taxpayers Getting for.....**, s.29.

⁷² Khan, **Performance Auditing.....**, a.g.e., s.21.

⁷³ NAO, **What are Taxpayers Getting for.....**, a.g.e., s.16.

durumunda denetçiler hedefleri raporlarında inceleyebilirler ve idarenin ve personelin bu karışıklık ile ilgisini ortaya koyabilirler. Ayrıca yapılabilirse hedeflerden makul olanı (olanları) seçilerek etkinlik ilişkisinin paydası olarak kullanılabilir⁷⁴. Bir kurumun çalışma koşullarının zaman içinde değişmesi durumunda ise denetçiler açısından amaçlardan ziyade kurumun değişen koşullarla nasıl baş edebileceğinin analiz edilmesi ve daha sonra hedeflerin tespiti ile meşgul olunması gereklidir⁷⁵.

Etkinlik denetimlerinde yanlış hedeflerin düzeltilmesi için öneriler de sunulur. Örneğin, temel hedefi işsizliği azaltma olması gereken bir mesleki eğitim programının bu hedef doğrultusunda yönetilmediğinin ve katılanların işsizliğini önlemede bir faydasının olmadığına incelemelerde anlaşılması durumunda denetçilerce olması gereken hedef ve buna uygun bir yapılanma ilgili birime önerilebilir⁷⁶.

Etkinlik denetimlerinde çıktılar ile sonuçların açık bir şekilde tanımlanması ve mümkünse bir arada değerlendirilmesi de genellikle önem taşır. Genellikle, bir hastanede tedavi edilen hasta sayısı, öğretmen başına düşen öğrenci sayısı örneklerinde görüldüğü gibi çıktı göstergelerinde bir eksiklik mevcut değildir. Ancak çıktının soyut etkilerinin bulunması sonuç göstergelerinde güçlükler açar. Örneğin tedavi edilen hasta sayısının toplumun sağlığı üzerine etkileri veya eğitilen öğrencilerin eğitim standartlarında yol açtığı değişiklikleri izlemek güçtür. Bu gibi durumlarda denetçiler daha somut ve ölçülebilir göstergelerin seçilmesinde denetlenen kuruma yardımcı olabilirler. Eğitim hizmetinden örnek verilirse söz konusu hizmette çıktıdan sonuca doğru ilerleyerek şu tespitler yapılabilir:

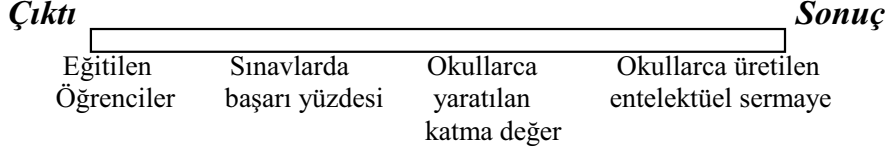
⁷⁴ Farklı ilgi grupları (işçileri işverenler, firmalar vb.) bir kurumun hedefleri üzerine farklı fikirlere sahip olabilir. Hedefler rasyonel olarak girdi-süreç-çıktı-etki modeli göz önünde tutularak belirlenebilir. Ancak denetçi açısından denetlenenin hedefleri üzerine olası çelişkili fikirleri analiz etmek mümkün ve yararlıdır. The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing**....., a.g.e., s.39.

⁷⁵ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing**....., a.g.e., ss.38-39.

⁷⁶ Mustafa Yuluğ, **Türkiye’de Kamu Savurganlığı ve Bütçe Yönetimi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1981/230, Ankara, 1981, s.70.

ŞEKİL 14

Eğitim Hizmetinin Çıktı ve Sonuçları Arasındaki Yelpaze



Kaynak: NAO, **What are Taxpayers Getting for.....**, a.g.e., s.15.

Görüldüğü gibi okullar tarafından üretilen entelektüel sermayenin ölçülmesindeki güçlükler denetçileri, iş bulan mezun sayısı gibi somut göstergelerin belirlenerek önerilmesine itebilir⁷⁷.

Çıktı ve sonuçların bir arada değerlendirilmesi de önem taşır. Örneğin, mezun olan öğrenci sayısı çıktı olarak ele alınırsa iş bulabilen mezun öğrencilerin (sonucun) çıktıdan ayrı değerlendirilmesi yanlış fikirler verebilir⁷⁸.

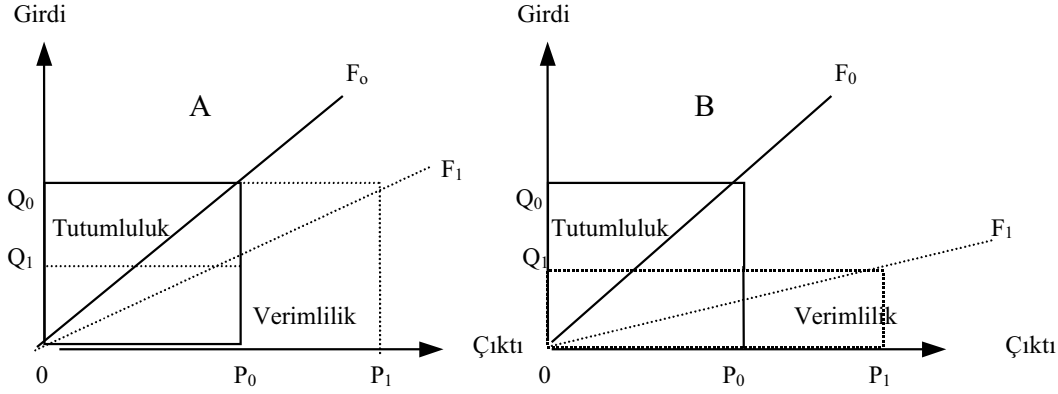
D. VERİMLİLİK – ETKİNLİK – TUTUMLULUK İLİŞKİSİ

Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk, birbirleriyle sıkı ilişki içinde olan kavramlardır. Tutumlu davranılması verimlilik artışına yol açar; verimlilik ise etkinliğin sağlanmasında önemli bir göstergedir. Ancak bu ilişkilerde verimlilik, tutumluluktan, etkinlik de tutumluluk ve verimlilikten daha geniş kavramlardır.

İlk önce *tutumluluk ve verimlilik* ilişkisine bakıldığında tutumluluk; belirli bir çıktı düzeyini başarmada kullanılan girdileri, çıktı kalitesini bozmadan azaltma imkânı üzerinde; verimlilik ise asgari girdi azami çıktı üzerinde durmaktadır. Bu ilişkiler aşağıdaki grafikler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

⁷⁷ NAO, **What are Taxpayers Getting for.....**, a.g.e., s.15.

⁷⁸ Bir programın çıktıları ile sonuçları arasında genellikle sıkı bir ilişki bulunmakla birlikte bu ilişki programdan programa değişebilir. Örneğin iş arayanları eğiten bir kursa katılarak sertifika alan kişilerin (çıktı), iş bulanların sayısını attracağı beklentisi kesin değildir. NAO, **What are Taxpayers Getting for.....**, a.g.e., s.13.



Kaynak: Geist-Mizrahi, a.g.m., s.26-27.

GRAFİK 1

Tutumluluk ve Verimlilik İlişkisi

Grafiklerde F_0 üretim fonksiyonu (kısa dönemde) bir çıktı elde edilmesi için gereken girdilerin değer veya miktarını vermektedir. Girdi ve çıktı arasında doğrusal bir ilişki bulunmaktadır yani daha büyük girdi, daha fazla çıktı üretmektedir. Grafikten P_0 düzeyinde bir çıktı üretilmesi için Q_0 kadar girdiye ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. İşte denetim sonucunda üretim fonksiyonunun F_1 'e kayabileceği ispatlanır ve bu yapılırsa, tutumluluğun veya verimliliğin sağlanması mümkün olur. F_0 üretim fonksiyonuna göre Q_0 ve P_0 bileşimi yeni F_1 üretim fonksiyonuna göre;

- Q_1 ve P_0 düzeyine getirilebilir ki, bu da Q_0-Q_1 kadar tutumluluğun sağlanması yani aynı çıktı düzeyine daha az maliyetle ulaşılması anlamına gelir.
- Q_0 ve P_1 düzeyine getirilebilir ki, bu P_1-P_0 kadar verimlilik artışı sağlandığını yani aynı girdi düzeyi ile daha fazla çıktıya ulaşıldığı anlamına gelir.

Grafik B bölümü, ayrı ayrı anlatılan bu iki etkiyi bir arada ifade etmektedir. Gerçekten bir çok örnekte denetim sonucu verilen tavsiyeler hem tutumluluğu hem de verimliliği sağlamaya yöneliktir⁷⁹.

⁷⁹ Geist ve Mizrahi, a.g.m., s.26-27.

Kısaca ifade etmek gerekirse çıktılarının kalite ve miktarını değiştirmeksizin girdilerin azaltılması tutumluluğun sağlanması; tutumluluğun sağlanması ise aynı zamanda verimlilik artışı demektir. Bununla birlikte verimlilik artışları her zaman tutumluluktan kaynaklanmamış olabilir. Bu da verimliliğin tutumluluğa göre daha geniş bir kavram olarak ele alınabileceğini göstermektedir⁸⁰.

Verimlilik ve tutumluluğun birbirlerinden kesin çizgilerle ayrılması da çok güçtür. Örneğin, tutumluluk göz önünde bulundurulurken kalitenin de dikkate alınacağı açıktır. Kalitenin dikkate alınması ise çıktılarının da incelenmesi demektir. Gerçekten girdilerin ne ürettiğine bakmaksızın girdi kalitesi hakkında bir yargıya varmak güçtür⁸¹.

Tutumluluk ve verimlilikte olduğu gibi *etkinlik ve verimlilik* arasında da benzer ilişkiler bulunmaktadır. Verimlilik hangi girdilerle hangi çıktılara ulaşıldığını incelerken; etkinlik hangi sonuçlarla hangi amaçlara ulaşıldığını inceler. Amaçlarla ilgilenen etkinlik, verimliliğe oranla daha geniş bir kavramdır. Verimlilik, etkinlik için gerekli ancak yeterli olmayan bir içeriğe sahiptir⁸². Örneğin ,tarımsal kredi veren bir banka, çiftçilere elindeki kaynaklarla verebileceği en yüksek tutarda krediyi vermiş yani verimliliği sağlamış olabilir. Ancak bu durum tarımsal üretimde artış sağlanması gerçekleşirse (etkinlik) anlamlı olabilir⁸³.

Etkinlik ve verimlilik (hatta tutumluluk) arasındaki bir fark da verimliliğin (ve hatta tutumluluğun) girdilerin çıktılara dönüşümünü kapsayan süreci incelemesi, etkinliğin ise bu süreçle doğrudan ilgilenmemesidir⁸⁴. Ancak bu ayrımın kesin olduğu söylenemez. Verimliliğin “*uygulanan metot doğru mu?*” sorusu ile etkinliğin ise “*yapılan iş doğru mu*” sorusu ile ilgilendiği göz önüne alınırsa genellikle doğru şeylerin yapılması doğru metotlarla yapılmasını da gerektirecektir⁸⁵.

ŞEKİL 15

⁸⁰ Bazı kaynaklarda (bkz. Özer, a.g.e., s.81 ve Geist-Mizrahi, a.g.m., s.26) tutumluluk ve verimlilik aynı paranın iki yüzü olarak ifade edilmektedir. Ancak bu ilişkide tutumluluğun daha dar olması bu benzetmeyi sakıncalı hale getirebilir.

⁸¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Performans Ölçümü ve Performans Denetimi**, a.g.e., s.10.

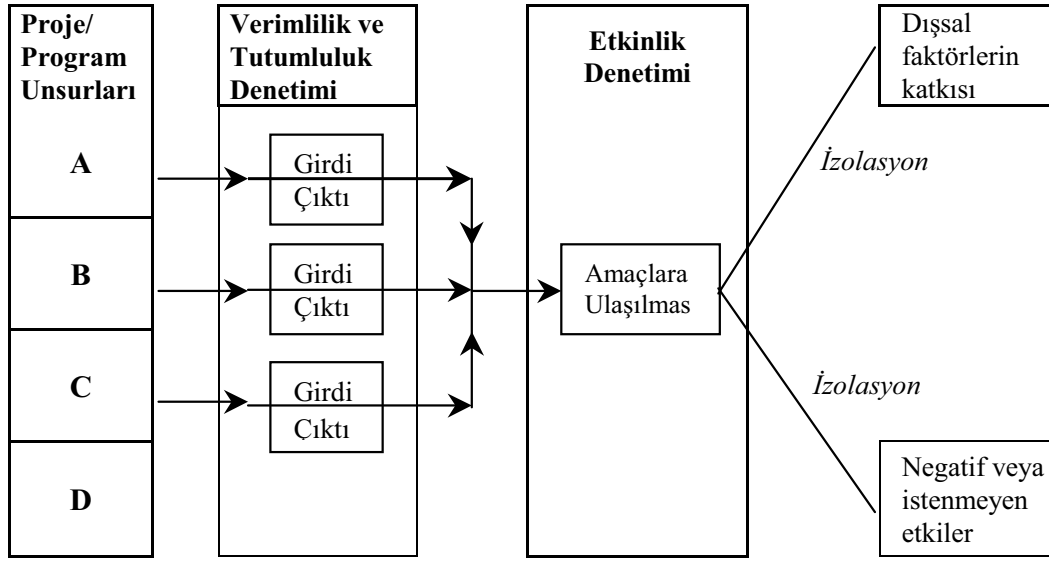
⁸² Steers, a.g.e., s.51.

⁸³ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e.,s.34.

⁸⁴ Akal, a.g.e., s.18.

⁸⁵ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e.,s.33.

Tutumluluk-Verimlilik Denetimi ve Etkinlik Denetimi



Kaynak: Khan, *Performance Auditing*....., a.g.e., s.25.

Etkinlik, verimlilik ve tutumluluk kavramları arasında çatışmanın olması da mümkündür. Örneğin posta hizmetlerini yürüten bir kurumun tutumluluğu, mektupların haftada bir kez dağıtımıyla artırılabilir. Ancak bu uygulama, bu kurumun etkinliğini arzu edilmeyen bir seviyeye düşürecektir⁸⁶.

Gerçek hayatta bu üç kavramın aralarındaki sınırların net bir şekilde ayrılması mümkün değildir. Dolayısıyla denetçiler için de bu üç kavramı ayırt etmek güçtür. Bu nedenle denetçilerin bu üç kavramı birbirinden kesin olarak ayırmaya çalışmamaları, yönetimin başarıya ulaşması için yapması gerekenlerde gördükleri yetersizlikleri raporlarına yansıtmaları gerekir⁸⁷.

Yukarıdaki şekilde VET denetimi unsurlarının birbirleriyle olan ilişkilerini açık bir şekilde görmek mümkündür. Genelde denetçiler bu üç unsurun biri veya ikisi üzerinde odaklanırlar.

⁸⁶ Khan, *Performance Auditing*....., a.g.e., s.22.

⁸⁷ Khan, *Performance Auditing*....., a.g.e., s.22.

E. PERFORMANS DENETİMİNDE YENİ UNSURLAR

Performans denetiminin unsurları Türkiye’de, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarının baş harflerinden oluşan “VET” ile birçok ülkede de bu terimlerin İngilizce karşılığı olan efficiency, effectiveness ve economy kelimelerinin baş harflerini ifade eden “3 E” ile tanınmış ve kabul görmüştür. Ancak zamanla performans denetiminin sadece üç kavramla ifade edilmesinin güç olduğu anlaşılmış ve kapsamı genişletilmiştir.

Örneğin David Dewar bu üç kavrama hükümetin (veya hükümet dışındaki birimlerin) faaliyetlerini değerlendirirken kullanılması gereken, “adalet (equity)”, “eşitlik (equality)” ve “çevre (environment)” unsurlarını; sosyal adalet ve çevre kalitesinin önemini göstermesi açısından yer vermiştir⁸⁸. Bu ilâvelerin dışında performans denetimi “etik (ethics)” ile de ilgilidir. Örneğin ABD Sayıştayı’nın “borç krizi”ni konu olarak yaptığı denetimlerde, İsrail Sayıştayında da ahlaki doğruluk ve kusurları saptamada belirgin olarak kullanılmaktadır. Diğer bir unsur olarak alınabilecek bir terim de “elektronik bilgi işlem (electronic data processing)” dir⁸⁹.

⁸⁸ David Dewar, “The Fourth ‘E’”, typescript dated, (September 1989) dan aktaran Ira Sharkansky, “The Development of State Audit”, **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991, s.2

⁸⁹ Sharkansky, a.g.m., s.2. Unsurlar sadece bunlarla da sınırlı değildir. Örneğin Jones 14 unsurdan bahsetmektedir. Bkz. Jones, a.g.e., ss.37-38.

BEŞİNCİ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİM STANDARTLARI VE SÜRECİ

Diğer denetimlerde olduğu gibi Sayıştaylar tarafından yapılan performans denetimlerinde de uyulması gereken genel ilkeler söz konusudur. Performans denetim standartları olarak adlandırılan bu ilkeler performans denetimlerinin geçerliliği konusunda güvence verme, denetimde birlik ve uyumu sağlama açılarından önemlidir. Performans denetiminin, başından sonuna kadar dikkate alınması gereken standartları yanında, uyulması gereken bir de metodolojisi vardır. Denetimin belli bir süreç dahilinde yürütülmesi performans denetimleri için de geçerlidir.

I. PERFORMANS DENETİM STANDARTLARI

Denetimin belirli bir kalite düzeyinde yürütülmesini hedef alan denetim standartları, denetimin güvenilirliğini ve geçerliliğini belirleyen asgari koşulları belirtmektedir. Denetçiliğin çok eski bir meslek olmasına rağmen denetim standartlarının oluşturulması ancak 1940'lı yılların sonlarında gerçekleşebilmiştir¹. Günümüzde ise bir çok denetim kurumu, sahip olduğu denetim standartlarına göre denetimlerini yürütmektedir. Bu kurumlar arasında Sayıştay da bulunmaktadır.

Sayıştaylar arasındaki iletişim ve koordinasyonu sağlamakla görevli olan INTOSAI, Sayıştaylarca dikkate alınması ve her birinin kendisine has standartlar geliştirmesini sağlamak amacıyla, 1984 yılında kurduğu "*Denetim Standartları Komitesi*" aracılığı ile yüksek denetim standartlarını belirlemiş ve bu standartlar 1987 yılında yayınlanarak üye ülkelere duyurulmuştur. Daha sonra bu standartlar, Haziran 1989 yılında Berlin'de düzenlenen XIII. INTOSAI Kongresinde, mahkeme şeklinde örgütlenen

¹ Kubalı, a.g.e., s.53.

Sayıştayları da kapsayacak şekilde genişletilme talebi ile geliştirilmiş ve Ekim 1991’de onaylanmıřtır².

Hem uluslararası belge niteliği taşıyan INTOSAI denetim standartları hem de her lke Sayıştayının sahip olduğu yüksek denetim standartları performans denetimleri ile doğrudan ya da dolaylı olarak ilgili bir çok ilke içermektedir. Biz bu çalışmada örnek olması açısından Kanada Sayıştayı tarafından yapılan performans denetimlerinde uygulanan standartları vermeyi uygun grdk³. Görüleceği gibi bu standartlar, diğerlerinde olduğu gibi çok genel ifadelere yer vermektedir. Bunun nedeni, denetim standartlarının denetimin anayasası niteliğinde olmasıdır.

Genel Standartlar

- Sayıştay’ın bütün faaliyetlerinde Meslek Ahlk kurallarına ve diğer Sayıştay politikalarına uyulması zorunludur.
- Bütün performans denetimlerinin Sayıştay performans denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi zorunludur.

Denetim Uygulama Standartları

Performans denetimine yaklaşımımızla ilgili temel standartlar şunlardır:

- Denetim ekibince gerekli özenin gösterilmesi zorunludur.
- Denetim ekibinin tarafsız bir ruh hali içinde bulunan bağımsız bireylerden oluşması zorunludur.
- Denetim ekibinin konu hakkında ortaklaşa bilgiye ve denetimin gerektirdiği becerilere sahip olması zorunludur.
- Denetim ekibinin bütün elemanlarına gereken şekilde nezaret edilmesi zorunludur.
- Denetim ekibince denetimin kritik öğeleri ile ilgili olarak kurum yönetiminden görüş istenmesi zorunludur.
- Denetim ekibinin denetim süresince yeterli ve işin tabiatına uygun olarak danışmada bulunması ve tavsiyeler alması zorunludur.
- Denetim ekibinin uygun belgeleme düzeni oluşturması ve dosyalar hazırlaması zorunludur.

² T.C. Sayıştay Başkanlığı, INTOSAI Denetim Standartları, Ankara, 1997, s.1.

³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı**, ev: Sacit Yörüker, T.C. Sayıştay Araştırma/İnceleme/eviri Dizisi:4, Ankara, 1999, ss.89-91. INTOSAI Denetim Standartları için bkz. T.C. Sayıştay Başkanlığı, **INTOSAI Denetim Standartları**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yildnm Yayınları, Ankara, 1997.

- Denetim ekibinin Parlamentoyla ve diğer ilgili taraflarla olan iletişimlerinin net, ikna edici ve etkili olması zorunludur.

İnceleme Standartları

- Her bir denetimin kendilerinden sonuçlar çıkarılabilen açık ve seçik amaçlarının bulunması zorunludur. (Bütün denetim notlarına uygulanmayabilir.)
- Her bir denetimin, denetimin genişliğine, takvimine ve niteliğine odaklanan açık ve seçik bir kapsamının bulunması zorunludur.
- Her bir denetimin, konularını Sayıştayın görev ve yetkisine uygunluk, anlamlılık ve denetlenebilirlik temelinde seçmesi zorunludur.
- Her bir denetimin, denetimi hedef alan ve gözlemlerde bulunmak için bir temel oluşturan uygun kriterlerinin bulunması zorunludur.
- Her bir denetimin gözlemleri destekleyecek gerekli ve yeterli kanıtlarının bulunması zorunludur.
- Her bir denetimin gözlemler oluşturmak üzere kanıtlarının kriterlere kıyasen yapılan objektif bir değerlendirmesini içermesi zorunludur.
- Her bir denetimin gerekli düzeltici önlemleri kolaylaştırmak bakımından yetersizlikler raporlandığında tavsiyeleri içermesi zorunludur. (Bütün denetim notlarına uygulanmayabilir.)
- Her bir denetimin Sayıştay Raporlama Standartlarına uygun bir raporla sonuçlanması zorunludur.

Raporlama Standartları

Her bir performans denetiminin;

- Denetimin amaçlarını, niteliğini, periyodunu ve sınırlamalar dahil denetimin kapsamını;
- Yararlanılan meslek standartlarını;
- Denetlenen faaliyetin ya da programın bir tasvirini, kurum yönetimini sorumluluklarını;
- Kullanılan kriterleri ve bunların uygunluğu açısından kurum yönetiminin görüş farklılığını;
- Gerçekleştirilen gözlemleri;
- Düzeltici adımları yönlendiren tavsiyeleri (bütün denetim notları için uygulanmayabilir).
- Kurum yöneticisinin yorumlarını (sağlanmışsa), denetim doğrultusunda atılması düşünülen adımları ve görüş farklılıklarını; ve
- Her bir denetimin amacına göre ulaşılan sonuçları;

okuyucuya açık ve seçik ileten bir raporla sonuçlanması zorunludur

İzleme Standartları

- Sayıştay Başkanının önceki raporlarında yer alan anlamlı gözlemler ve tavsiyeler ile parlamento komisyonlarınca yapılan tavsiyeler doğrultusunda atılan adımların durumunun sorun çözülmeye veya izlemeye gerek kalınmayıncaya kadar Sayıştayca izlenmesi ve uygun zamanlarda Parlamento'ya raporlanması zorunludur.

II. PERFORMANS DENETİM SÜRECİ

Daha önce de değindiğimiz gibi denetim gelişigüzel, plânsız-programsız yapılan bir faaliyet değildir ve bu unsur, performans denetimi açısından da geçerlidir. Performans denetimi de plânlanır, uygulanır, raporlanır, hatta diğer bir çok denetimden farklı olarak izlenir.

Koşulların, denetimden denetime çok fazla değişiklik göstermesi nedeniyle yapılan performans denetimleri birbirinden farklıdır. Denetime ve denetim konusuna karar verilmesi, denetimin yapılaş tarzı vb. unsurlar, ilgili birimin ve çalışanlarının niteliklerine göre belirlenir. Bu nedenle performans denetiminde tek bir model veya kesin belli aşamaların tespit edilmeye çalışılması aslında uygun bir davranış değildir. Bununla birlikte denetimlerde izlenen ana çatı genelde benzerdir. Bu başlık altında da bu çatı hakkında bilgi verilmeye çalışılacaktır⁴.

A. PERFORMANS DENETİMİNİN PLÂNLANMASI

Performans denetiminin plânlanması özellikle iki açıdan gereklidir. Birincisi, denetimin maliyet-etkin yürütülmesinde denetçilere yardımcı olmasıdır. Dünyada denetim alanının genişlemesi ve toplumun daha kaliteli denetim talepleri, rasyonelliği sağlama açısından plânlamayı zorunlu kılmaktadır. Gerçekten yapılacak faaliyetleri plânlamak denetçilere denetim maliyetini makul düzeyde tutmaları, insan kaynaklarını verimli kullanmaları ve denetimde etkinliği sağlamaları yönünden yardımcı olur. Kısacası

⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada'da Kapsamlı Denetim**, a.g.e., s.47.

planlama, performans denetçilerinin denetimlerinde tutumlu, verimli ve etkin olmalarını sağlar.

Diğer neden ise planlamanın denetçilere ileriye yönelik önemli sinyaller vermesidir. Plânlama sayesinde denetimin ilk aşamalarında önemli sonuçlara yol açmayacak incelemelerin çıkarılması, maliyetlerin azaltılması gibi rasyonel kararların alınması sağlanabilir⁵.

Performans denetimi planlamasında ise iki tür plandan söz etmek mümkündür. Birincisi, genel denetim konularının belirlendiği uzun dönemli stratejik plânlama, ikincisi ise denetim konuları dikkate alınarak her biri için ayrı ayrı yapılan faaliyet plânlaması.

1. Performans Denetiminde Stratejik Plânlama

Sayıştaylar, misyon, amaç ve hedeflerini gerçekleştirebilmek için denetim konularını seçmeye, görevlerini takvimlendirmeye ve gerekli kaynakları tahmin etmeye ihtiyaç duyarlar. Sağlam bir temele dayanan, iyi tasarlanmış bir stratejik plânlama süreci, Sayıştayların kaynaklarını etkin ve verimli kullanmalarını sağlar⁶.

Genelde stratejik plânlama, potansiyel denetim konularını, zaman düzenini (takvimi) ve gerekli kaynakların tahminini içerir ve uzun dönemli olmakla birlikte periyodik olarak gözden geçirilir. Örneğin Pakistan ve Yeni Zelanda Sayıştayları yıllık gözden geçirmelerle üç yıllık bir stratejik plânlama yaparken, Kore’de bu süre dört yıl İngiltere’de ise beş yıldır. Stratejik plânlama yaklaşımları da ülkeden ülkeye farklılık arz eder. Bazı Sayıştaylar kurum, bazıları da konu bazında planlama yaparlar⁷.

Stratejik plânlamaya gidilmesinde amaçlanan hedefler; Sayıştay yönetimine gelecekte yapılacak denetimlerin kapsamı için stratejik yönetim

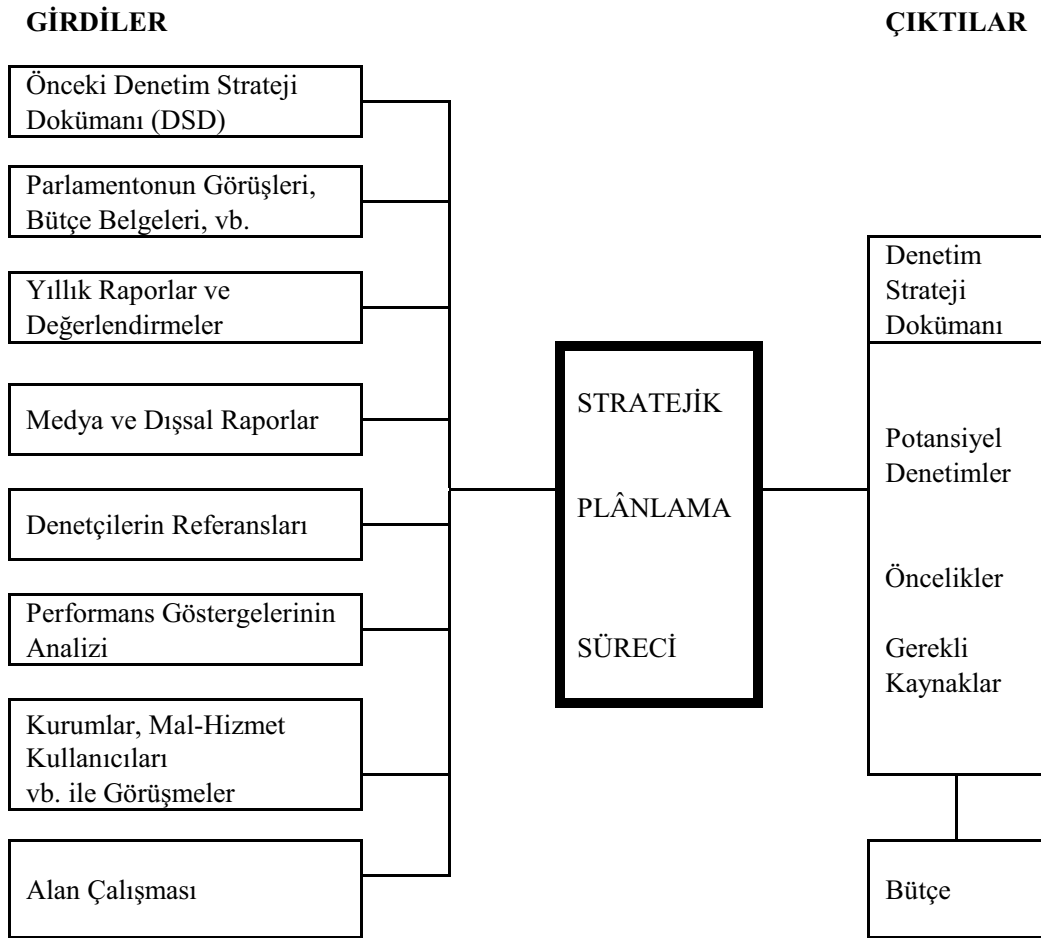
⁵ M. Akram Khan, **Planning For Performance Audit**, Performance Audit Wing Department of The Auditor-General of Pakistan, Lahore, Pakistan, 1988, s.1.

⁶ **6th ASOSAI International Seminar 1997**, Principal Paper, “Performance Auditing Concepts, Mandates, Methodologies and Practices, Reporting and Other Issues/Problems”, s.6. Avustralya Sayıştayı’nda stratejik plânlamanın hazırlanma aşamaları ve denetim strateji dokümanının formatı için bkz. Ek-2.

⁷ ANAO, “Performance Auditing: Concepts, Mandates, Methodologies and Practices, Reporting and Other Issues/Problems”, Comparative Review Paper on Sub-theme 1, s.6 ve 8; Kubalı, a.g.e., s.66.

sağlamada temel dayanak olmak, kamu sektörünü ve kamusal hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine yardımcı olacak potansiyel denetim konularını belirlemek ve seçmek, denetim stratejileri hakkında parlamento ve birimlerle iletişim kurmak için bir platform oluşturmak, ve denetim konusunu ve birimin risklerini anlamada personel ve yönetime yardım etmektir⁸.

ŞEKİL 16
Stratejik Plânlama Süreci



Kaynak: ANAO, *Performance Audit Guide*, a.g.e., s.57.

Plân yapılabilmesi, büyük ölçüde yeterli bilgi sahibi olunmasına bağlıdır. Stratejik plânlamada da denetim alanı ve içeriği hakkında sistematik

⁸ ANAO, *Performance Audit Guide*, a.g.e., s.58.

bilgi sahibi olunmadan amaçlanan hedeflere ulaşılamaz. Dolayısıyla stratejik plânlamada Sayıştay, sahibi olduğu denetim alanı ile ilgili bir “alan araştırması (alan taraması)” yaparak ayrıntılarına inmeden sistematik veri toplamak durumundadır. Bu veriler yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi stratejik plânlama sürecinin temel girdileridir⁹.

Stratejik plânlama aşamasında denetçiler başlıca beş kaynaktan bilgi (portföy bilgisi de denebilir) sağlarlar. Bu kaynaklar; *denetlenen (kapsamda bulunan) kurumlar, Parlamento, hizmetin kullanıcıları, diğer denetim kurumları ve Sayıştay’ın kendisidir*¹⁰. Bu kaynaklardan elde edilen bilgilerle denetlenebilir alanlar tanımlanır, yapılması düşünülen denetimlerin tahmini etkileri saptanır, finansal önemlilik değerlendirilir, denetim konularının ve Sayıştay’ın denetimlerde karşılaşılabileceği riskler analiz edilir, denetimlerin anlamlılığı ve kapsamaları belirlenerek bir anlamda gerekçeleri hazırlanır.

a. Denetim Konularının Seçilmesi

Denetim konularının seçilebilmesi için öncelikle denetçilerce potansiyel denetlenebilir alanların tanımlanması gereklidir. Potansiyel denetim konuları özellikle Sayıştay açısından şu dört önemli faktör dikkate alınarak belirlenir: Yetki, yeterli kanıt, insan kaynağı ve bütçe¹¹. Potansiyel denetlenebilir alanları yasal yönden sınırlandıran unsur yetkidir. Eğer Sayıştay’a gerekli yetki verilmediyse, denetimin yapılması olanaksızdır. Aynı şekilde yeterli kanıt yoksa veya elde edilemeyecekse denetim yapılamaz. Yeterli nicelik ve nitelikte insan kaynağının bulunmaması veya denetimin yapılabilmesi için gerekli masraflara katlanılamayacak durumda bulunulması ilgili konunun denetlenebilir alan içinde gösterilmesini engeller. Bu bilgilere ulaşılmasında ve denetlenebilir alanların görülmesinde, kurumların program yapılarının incelenmesi bir başlangıç noktası olabilir.

Denetlenebilir alanlar tanımlandıktan sonra sıra bu alanlar içersinden denetim konularının seçilmesine yani bu alanlar içinden bazı konuların denetlenmeye değer bulunmasına gelir. Denetim konularının, hesap verme

⁹ Kubalı, a.g.e., s.68-69.

¹⁰ NAO, **Value for Money Handbook**, London, 1997, s.23. Bu kaynakların içeriği için bkz. Ek-3

¹¹ Kubalı, a.g.e., s.73; Uygun metodolojinin varlığı da önemli faktörlerden biridir. Bkz. T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada’da Kapsamlı Denetim**, a.g.e., s.52.

sorumluluğu, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin geliştirilmesi açısından maksimum ek değere (value added) sahip olması, seçilmesinde dikkate alınan en önemli unsurlardan biridir. Denetçiler, denetim konusunun söz konusu değere sahip olup olmadığını belirlemede belli kriterler kullanırlar¹². Bunlardan bazıları şöyle özetlenebilir:

▪ *Denetimin tahmini faydaları:* Bu etkiler bir anlamda performans denetimin sonuçlarıdır. Denetimden elde edilecek sonuçların faydalarının tahmin edilmesi stratejik plânlamanın bu aşamasında gerçekleştirilir. Sayıştaylar muhtemel faydaları çeşitli şekillerde gruplandırmaktadırlar. Örneğin, Avustralya Sayıştayı bu etkileri tutumluluk; etkinlik; verimlilik; hizmet kalitesi; plânlama, kontrol ve yönetim; ve hesap verme sorumluluğu olarak belirlemektedir¹³. Olası faydaların bir çok şekli olabilmekle birlikte, denetimlerin yüksek mali faydaları kavraması, performans denetim raporunda değinileceğinden özellikle istenmektedir.

▪ *Önemlilik:* Sayıştaylar önemli bulmadıkları bir konuda denetim yapma taraftarı olmamalıdır. Önemlilik için de belirli kriterler kullanılır. Bunlardan bir tanesi *finansal önemlilik*dir. Denetçiler genelde önemli miktarda kamu fonu çeken alanlara yönelme eğilimindedirler¹⁴.

Finansal önemliliğin belirlenmesinde yaklaşımlar ülkeden ülkeye farklılıklar arz eder. Örneğin Avustralya’da, denetlenebilir alanda hükümetin yıllık gelir, yıllık gider ve servetinin toplam değerleri finansal önemliliği belirleyici olmakta ve şu tür bir puanlama kullanılmaktadır¹⁵.

0 – 30 milyar Tl.	1 puan
30 – 100 milyar TL.	2 puan
100 – 300 milyar TL.	3 puan
300 – 1000 milyar	4 puan
1000 milyar ve üstü	5 puan

¹² 6th ASOSAI International Seminar 1997, “Performance Auditing Concepts,.....”, Principal Paper, a.g.t., s.20.

¹³ ANAO, *Performance Audit Guide*, a.g.e., s.63; Bu başlıklardan oluşan etkilerle ilgili bilgiler için bkz. Ek-4

¹⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Kanada’da Kapsamlı Denetim*, a.g.e., s.51.

¹⁵ 6th ASOSAI International Seminar 1997, “Performance Auditing Concepts,.....”, Principal Paper, a.g.t., s.21.

Önemlilik kriteri mutlaka parasal büyüklük olarak düşünülmemelidir. Kaldı ki, bazı konularda parasal açıdan ifade etme güçlükleri bulunabilir. Aynı şekilde parasal önemliliğin düşük olması, önemliliği gösteren tek gösterge de değildir. Örneğin sıtımadan ölen veya acı çeken insanların denetim konusu açısından üst düzeyde önemliliği içermediği söylenemez¹⁶.

Önemlilik konusunda bir diğer faktör, *konunun güncelliği, parlamento ve kamuoyunun ilgisini çekebilme özelliği*dir. Parlamentodaki tartışmalarda konunun gündeme gelme sayısı ve yoğunluğu, komisyonlarda incelenme durumu, Sayıştay'a bu konuda gelen yazılar; medya, akademisyenler ve diğer kişilerin ilgi derecesi, konuyu çevreleyen politik ortam bu özelliğin derecesinin göstergeleridir¹⁷.

▪ *Performans riskinin değerlendirilmesi*: Önemlilik göstergesi olarak da ele alınabilecek bir diğer faktör ve konu seçiminde önemli bir gösterge performansın (VET'in) risk altında olup olmadığının ve varsa risklerin derecelerinin tespit edilmesidir. Performansın risk altında olduğunu gösteren birçok faktör vardır. Bunlardan bazıları şöyle sıralanabilir¹⁸: Beklenenin ötesinde artan harcamalar, hedeflere göre gerçekleşmeyen başarı düzeyi, projelerde belirgin maliyet ve süre artışları, tüketicilerin yoğun şikâyetleri, büyük tutarlarda geri ödenmeyen veya silinen borçlar, acele ile başlatılan yeni faaliyetler, rol-fonksiyon ve program karmaşıklığı, performans göstergelerinin bulunmaması vb.

Performans riski değerlendirilirken sadece konuya veya kuruma ait risklerin değil, konunun seçilmesi durumunda Sayıştay'ın karşılaşabileceği risklerin de değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu belirlemede özellikle daha önceki deneyimler yol göstericidir¹⁹.

▪ *Anlamlılık (significance)*: Denetim konusunun anlamından kasıt, denetlenecek birim içerisinde sahip olduğu rolün ve konunun kuruma

¹⁶ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.61-62.

¹⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Performans İnceleme Konularının Seçimine İlişkin Rehber: En İyi Seçimi**, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi No:9, Ankara, 1998, ss. 8-9.

¹⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Performans İnceleme Konularının Seçimine.....**, a.g.e., ss. 7-8.

¹⁹ Fikret Gülen, **Performans Denetimi, Temel Kavramlar, Yöntemler, Teknikler ve Yaklaşımlar**, Hizmetçi Eğitim Yayınları No:2, Ankara, 1999, s.X/1.

getirebileceği içsel katkıların boyutlarıdır. Birim faaliyetleri açısından can alıcı bir konu veya programın öncelikli olarak denetlenmesi, tali bir program veya konuya göre tercih edilmelidir.

▪ *Denetim konusunun dışsal etkilerinin duyarlılığı (visibility):* Duyarlılık, anlamdan farklı olarak konunun toplum içinde sahip olduğu öneme işaret eder. Denetim konusunun çevresel, ekonomik ve sosyal boyutları ve kamu yararı ile ilgilidir.

Belirtilmelidir ki, bu ölçüler kesin ve kalıplaşmış ölçüler değildir. Her bir Sayıştay kendi bulunduğu duruma göre (örneğin ülkenin koşulları) çeşitli ölçüler geliştirebilir. Aynı zamanda bu ölçülerle ulaşılan sonuçların bilimsel kesinliği olduğu da söylenemez. Netice bir değer yargısına dayanır.

Bu ve benzeri ölçüleri kullanarak performans denetim alanı içindeki denetim konularından stratejik plâna alınacaklar belirlenir. Bu belirlemede aşağıda görülen özel diyagramlar kullanılabilir.

TABLO 7

Performans Denetim Alanının Analizinde Kullanılan Özel Diyagram

Denetlenebilir Alan	Faydalar	Önemlilik	Performans Riskleri	Anlamlılık	Dışsal Etkilerin Duyarlılığı
Alan 1					
Alan 2					
...					

Kaynak: ANAO, *Performance Audit Guide*, a.g.e., s.68.

Bu tür diyagramlar, denetlenebilir alanlar hakkında sayısal ve/veya niteliksel terimlerle genel bir perspektif sağlar. Seçimde yararlanılan ölçülerin eşit önemde bulunmadığı da belirtilmelidir. Örneğin faydalar ve önemlilik en önemli ağırlığı oluşturur²⁰.

b. Kaynakların Tahmin Edilmesi

Denetim konuları ile ilgili olarak yönetimle uzlaşma sağlandıktan sonra sıra denetim için gerekli kaynakların tahmin edilmesine gelir. Stratejik plânlama aşamasında her bir denetim konusu için kesin bir bütçe tahmin

²⁰ ANAO, *Performance Audit Guide*, a.g.e., ss.67-68; Benzer bir diyagram için bkz. Ek-5.

etmek olanaksızdır. Ancak seyahat, danışmanlık giderleri gibi belirli konular dahilinde kaba bir maliyet ortaya çıkarılabilir²¹.

Stratejik plânlama aşamasında genel olarak hangi konuların denetleneceği, gerekçesi ve tahminen hangi kaynaklarla yapılabileceği uzun vadeli olarak belirlenir. Uzun vadeli plânlamanın ilk yılı veya ilk iki yılı için daha detaylı “*performans inceleme (çalışma) teklifleri*” verilir.

Bu inceleme tekliflerinde, denetim konusunun arka plânı, konu üzerine yapılan önceki çalışmalar, önerilen denetim teklifinin hedefleri, potansiyel araştırma ve analizler dahil olmak üzere kullanılacak metodolojiler; denetimin kapsamı ve sağlayacağı ek değer ve sonuçlar; parlamentonun ilgisi; teklife denetlenecek kurumun bakış açısı, potansiyel maliyetler ve zamanlama ve denetimi kimin yapacağı belirtilir²². İnceleme tekliflerinin Sayıştay yönetimince incelenerek onaylanması denetim plânlamasında bir sonraki aşamaya –ön inceleme – geçilmesi anlamına gelir.

2. Ön İnceleme Aşaması

Sayıştay yönetimi tarafından stratejik plânlamada onaylanan çalışma tekliflerinin denetim uygulamasına geçmeden önce daha detaylı bir şekilde değerlendirilmesi ve plânlaması ön inceleme aşaması ile gerçekleştirilir²³. Bu aşamanın hedefleri şunlardır:

- Denetçilerin denetim alanı hakkında bilgilerini arttırmak için veri toplanması,
- Olası denetim problemlerinin seçilmesi,
- Denetimin fiilen uygulanıp uygulanmayacağına (tam incelemenin yapılıp yapılmayacağına) karar verme,
- Denetim uygulamasının plânlaması²⁴.

Ön incelemenin hedeflerine ulaşabilmesi için öncelikle plânlaması gerekecektir. Ön incelemede yapılacak işlerin belirlenmesi, bu işlerin

²¹ ANAO, *Performance Audit Guide*, a.g.e., s.68.

²² NAO, *Value for Money Handbook*, a.g.e., s.21 ve 25.

²³ NAO, *Value for Money Handbook*, a.g.e., s.28.

²⁴ The Swedish National Audit Office, *Handbook in Performance Auditing.....*, a.g.e., s.48.

kimlerle, ne zaman ve ne kadar kaynakla yürütüleceği sağlıklı bir ön inceleme aşamasının yapılması için zorunludur.

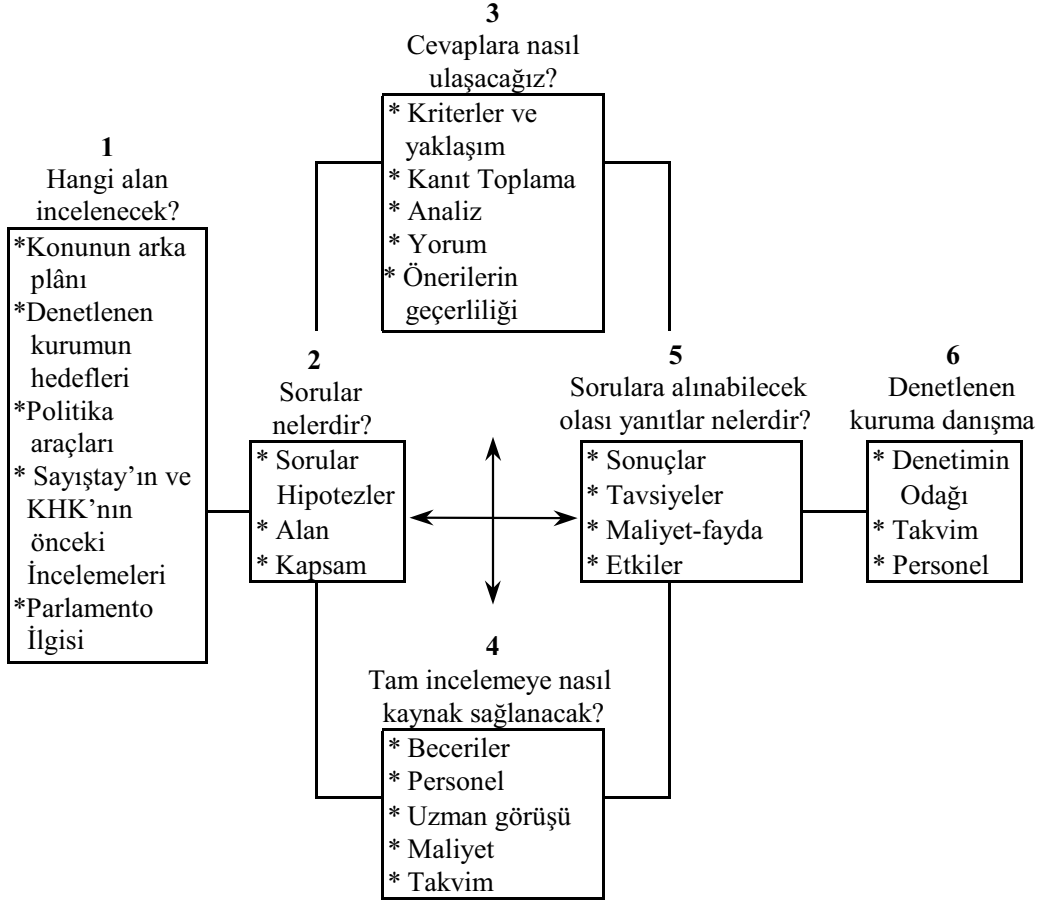
n inceleme aşaması için gereken süre ise denetimden denetime değişmekle birlikte genellikle 350-500 saat yaygın bir zamandır. Bu süre sonunda 6-10 sayfalık ve yayım amacı olmayan bir rapor (n inceleme raporu veya notu) hazırlanarak yönetime sunulur. Eğer yönetim tam inceleme aşamasının başlatılmasına karar verirse tam inceleme için bir *alışma plânı* hazırlanır. Çalışma plânının ön inceleme raporuna dahil edilerek onay için yönetime sunulması da bir diğer yaklaşımdır. Bu yaklaşımda n incelemenin gidişatına göre denetimin yapılması yönünde olumlu sinyaller varsa çalışma plânı da hazırlanmakta; olumlu sinyaller yoksa ön inceleme raporuna çalışma plânı dahil edilmeyerek yönetime sunulmaktadır²⁵. Çalışma plânının ön inceleme raporuna dahil olduğu bir yaklaşım benimsenerek ön inceleme aşamasında yapılacaklar şöyle özetlenebilir:

n inceleme aşamasına öncelikle denetlenen kurum hakkında stratejik plânlama aşamasında elde edilen bilgilerin üzerine daha detaylı bilgiler eklemekle işe başlanır. Daha sonra denetim problemleri ve soruları belirlenerek kapsam saptanır. Sorulara yanıt aranırken toplanacak kanıtlar, kullanılacak kriterler ve analizler tespit edilir. Tam çalışmada kullanılacak beceri ve personel, zaman belirlenerek sorulara alınabilecek yanıtlar tahmin edilir ve denetlenen kurumun görüşü de alınarak rapor yönetime sunulur (Bkz. Şekil 17).

²⁵ ANAO, **Performance Audit Guide**, a.g.e., ss.76-77 ve The Swedish National Audit Office, **Handbook Performance Auditing.....**, a.g.e., s.47 ve.163.

ŞEKİL 17

Ön İnceleme Raporunun Kilit Nitelikteki Yönleri



Kaynak: NAO, Value for Money Handbook, a.g.e., s.29.

▪ *Denetlenen kurumu veya problemi tanıma:* Denetçilerin konunun arka-plânını belirleyerek ön inceleme aşamasına denetlenecek birimin fonksiyonunu, amacını ve bu fonksiyon ve amaca ulaşmada kullanabileceği araçları belirlemekle başlaması gayet mantıklıdır. Çünkü bunlar anlaşılmeden denetim büyük olasılıkla yanlış yönlendirilir²⁶. Ön incelemede stratejik plânlama aşamasına göre daha detaylı bilgi edinilir. Denetlenen kurumun yetkileri, program unsurları, programların hedefleri, bu hedefleri ne kadar

²⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, Kanada'da Kapsamlı Denetim, a.g.e., s.40; NAO, Value for Money Handbook, a.g.e., s. 30.

gerçekleştirebildiği, ne kadar kaynak kullandığı; performans bilgilerinin varlığı ve ne kadar kullanıldığı; kurumsal ilişkiler; çevre ve dışsal etkiler bilgi toplanacak belli başlı alanlardır. Bu aşamada program yapısı modelleri, girdi-çıkı modelleri ve çevresel modeller (veya kombinasyonu) performans denetçisine yardımcı olacak unsurlardır²⁷. Edinilen bilgilerle inceleme alanı denetçilerce tanınır ve denetimin yürütüleceği ortam belirlenir.

▪ *Denetim probleminin belirlenerek seçilmesi, denetim alanının ve soruların/hipotezlerin ifade edilmesi:* Denetlenen kurum veya problem tanınarak konunun arka-plânı hakkında daha detaylı bilgi edinildikten sonra denetim probleminin seçilmesine sıra gelir. Genellikle önceki aşamada, hizmette ve hizmet kalitesinde aksamalar (uzun işlem süreci, birikmiş işler vb.) ve halk tarafından yapılan şikâyetlerin ve başvuruların çok sayıda olması gibi, problem belirlemede yardımcı olan problem göstergeleri bulunmaktadır²⁸. Bu göstergeler kullanılarak denetim problemleri ifade edilir ve birbirleriyle ilişkileri “*problem ağacı*” denilen bir yaklaşımla kurulur. Örneğin stratejik plânlamada ülkedeki sıtma sorunu denetim konusu (ana problem) olarak belirlenmişse, denetçiler şöyle bir “*problem ağacı*” ortaya koyarak “*denetim problemini*” seçebilirler²⁹.

Aşağıdaki sade problem ağacı, sıtmadan ölen insanları açıklamada kullanılabilen birkaç önemli faktöre (olası denetim problemlerine) dikkat çekmektedir. Bunlar; sağlık eğitiminde, tedavi hizmetlerinde ve koruyucu ekipman dağıtımında hata ve eksiklikler olarak gözükmektedir. Söz konusu denetim problemlerinden biri/bir kaçını denetçilerce seçilerek denetim konusunun sınırlandırılması gerçekleştirilir³⁰.

²⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. ANAO, **Performance Audit Guide**, a.g.e., ss.85-94.

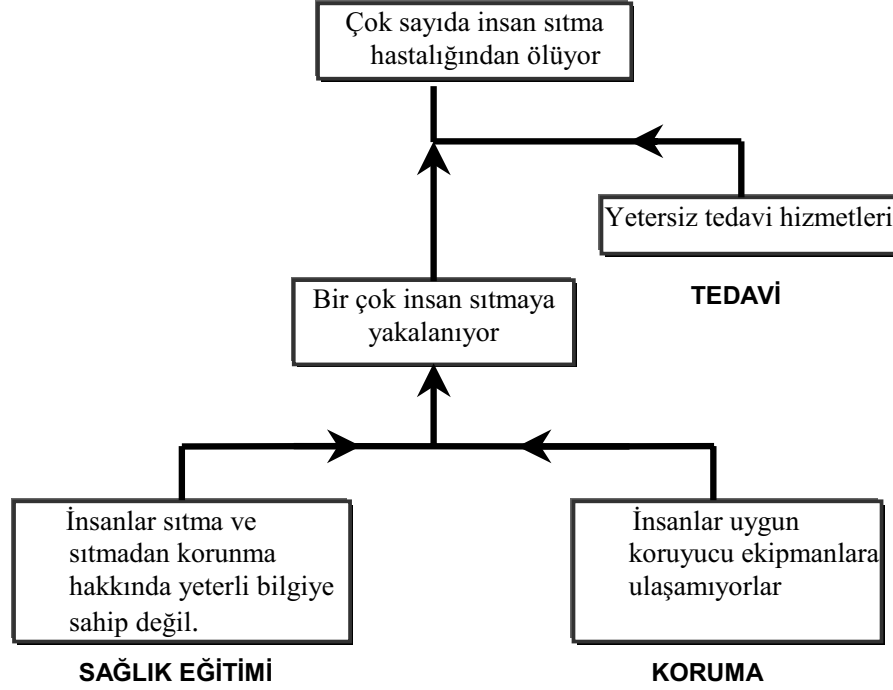
²⁸ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.57 ve T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Performans İncelemelerinin Tasarımına İlişkin Rehber**, T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Dizisi:14, Ankara, 1998, s.10.

²⁹ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., ss.58-59.

³⁰ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.58.

ŞEKİL 18

Problem Ağacı: Sıtma Hastalığı Örneği



Kaynak: The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s. 58.

Denetim problemlerinin seçilmesinde ise stratejik plânlamada olduğu gibi belirli kriterler kullanılır. Örneğin devlete ait benzin istasyonları ile ilgili bir denetimde olası denetim problemleri;

- İç kontrol sisteminin yetersizliği;
- Müşteri ile iletişimdeki çeşitli problemler;
- Tarifelerin belirlenmesindeki problemler;
- Nitelikli personelin eksikliği ve
- Bakım ve onarım işlerinin verimsizliği

olarak belirlendiyse denetçiler tabloda yer alan kriterleri kullanarak ve 1 ile 0 referanslarını vererek referansı en yüksek problemi seçebilirler³¹ (Bkz. Tablo 8).

³¹ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.64.

TABLO 8
Denetim Probleminin Seçimi

Kriterler	Problemler				
	A	B	C	D	E
* Risk ve Önemlilik	1	0	0	1	0
* Problemin uygunluğu	0	1	0	1	1
* Denetçilerin yeterliliği	0	1	0	0	1
* Mevcut kaynaklar	1	0	0	1	1
Toplam puan	2	2	1	3	4

Kaynak: The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s. 64.

Örneğimizde denetçiler anahtar denetim problemi olarak tamir ve bakım fonksiyonundaki düşük verimliliği seçmişlerdir.

Denetim problemi ifade edildikten sonra bu problem çerçevesinde denetim alanı belirlenir. Denetim alanı denetim konusu yönünden (örneğin bir bakanlık veya tüm bakanlıklar düzeyinde), coğrafik yönden (bölge, merkez, mahalli düzey), zaman yönünden (bir veya iki yıl gibi) sınırlandırılarak denetimin kapsamı ortaya konur³².

Daha sonra denetçiler denetim problemi hakkında çeşitli hipotezler/sorular belirlerler. Hipotezler soru cümlesi veya olumsuz bir cümle olarak formüle edilebilir. Örneğin “*ilkokullarda okul kitapları dağıtımının gecikmesi*” denetim problemi ise; denetim soruları veya hipotezleri olarak; a- merkezi düzeyde plânlama verimsizdir (verimsiz midir?), b- bölgesel düzeyde dağıtım tatmin edici değildir (değil midir?); c- mahalli düzeyde personel gerekli yeteneğe sahip değildir (sahip midir?) gibi sorular/hipotezler belirlenebilir³³. Hipotezlerin test edilebilir, evet/hayır şeklinde yanıtlanabilecek ifadelere yer vermesi ve anahtar problemle yakından ilgili olması gerekir³⁴.

³² The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.61.

³³ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., 68. Burada hipotezler ile soruları aynı anlamda ele aldık. Ancak denetçiler gerçekte hipotez niteliği taşımayan soruları da düşünebilirler. Denetçiler dört türde soru seçebilirler; “Kim, nerede, ne zaman, ne...” gibi *tasvir edici* sorular; “ne olmalı” esas alan ve en çok bilgi sağlayan *kriter temelli (veya normatif)* sorular; olayların nasıl ve niçin oluştuğunu araştıran *açıklayıcı sorular* ve “program hiç olmasaydı ne olurdu” gibi *değerlendirici sorular*. Sorular hipotezlere nasıl ulaşılacağını da gösterebilir veya her sorunun alt soruları olabilir. T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Performans İncelemelerinin Tasarımına İlişkin Rehber**, a.g.e., s.11

³⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Performans İncelemelerinin Tasarımına İlişkin Rehber**, a.g.e., s.13.

▪ *Denetim sorularına nasıl cevap aranacağına veya hipotezlerin nasıl test edileceğinin plânlanması:* Ön inceleme aşamasında denetçiler hipotezlerin doğruluğunu veya yanlışlığını test etmek ve belirlenen sorulara yanıt aramak için toplanacak verileri belirlemelidirler. Bunların plânlanmasında “*hipotez kontrol formları*” kullanılır. Örneğin okul kitaplarının dağıtımının gecikmesi ile ilgili olarak yukarıda verdiğimiz üç hipotezi dikkate alarak denetçiler veri toplama yollarını saptamalıdır.

TABLO 9
Hipotez Kontrol Formu

	MÜLAKATLAR	BELGE ANALİZİ	YERİNDE GÖZLEMLER
Hipotez 1	X		X
Hipotez 2	X	X	
Hipotez 3	X	(X)	

Kaynak: The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s. 101.

Okul kitaplarının dağıtımının plânlanması ile ilgili olan birinci hipotezin test edilmesi için personelle mülakatlar ve yerinde gözlemlerin yapılması mümkündür. Bölgesel düzeyde dağıtımla ilgili olan ikinci hipotezin testi için ise bölgesel büroların kitapları aldığı ve mahalli idarelere ilettiği zamanlarda düzenlenen belgeler karşılaştırılabilir. Bu bilgiler memurlarla görüşmeler yapılarak takviye edilebilir. Personelle ilgili olan üçüncü hipotezin tasdiki ise personel ve şefleri ile görüşmelerle ve yine eğitim plânları, iş tanımlamaları incelenerek yapılabilir.

Hipotezler ve sorulara göre toplanacak veriler ve türleri ile beraber, elde edilebilirliği ve karşılaşılabilecek güçlükler ve aynı zamanda verileri analiz etmede kullanılacak teknik ve yaklaşımlar da denetçilerce belirlenmelidir³⁵.

Denetçiler sorulara nasıl yanıt alınacağına belirlenmesi kapsamında denetimde izlenecek yaklaşımı da tespit etmelidirler³⁶. Performans denetimlerinde iki yaklaşım söz konusudur. Bunlar sonuç odaklı yaklaşım (veya sonuçların analizi) ve sistem odaklı yaklaşım (veya prosedürlerin analizi) dir.

³⁵ NAO, **Value for Money Handbook**, a.g.e., s.31.

³⁶ Denetim yaklaşımının belirlenmesi bazı kaynaklarda kriterlerin tespitinden sonra ele alınmıştır. Örneğin bkz. ANAO, **Performance Audit Guide**, a.g.e., s.126-134 ve T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada Sayıştay Performans Denetimi.....**, a.g.e., s.42.

Sonuç odaklı yaklaşım, adından da anlaşıldığı gibi doğrudan çıktılar ve sonuçlara odaklanır. Bu yaklaşımda doğrudan, gerçekleşen sonuçların (ve çıktıların) plânlananlarla karşılaştırılması üzerinde durularak süreçlerle ilgilenilmez. Sonuçlar tatmin edici ise süreçlerin işleyişinde ve dizaynında eksiklik ve hataların bulunması riskinin en az olduğu varsayılır. Tatmin edici olmayan sonuçların elde edilmesi halinde ise sistem ya da süreç yeterli ölçüde incelenerek (diğer yaklaşım kullanılarak) nedenleri saptanmaya çalışılır. Özellikle çıktıların ve sonuçların niteliğini, miktarını ve maliyetini (kısaca çıktı ve sonuç yönüyle performansı) ölçebilecek uygun kriterlerin bulunması halinde yararlanmaya elverişli bir yaklaşımdır.

Sistem odaklı yaklaşımda ise çıktı ya da sonuçların güvenilirliğini sağlayacak olan sistem ya da süreç üzerine odaklanılarak, denetim konusunun sonuçları ya da çıktıları üzerine etkide bulunan güçlü ya da zayıf yönlerin belirlenmesi amaçlanır. Sistem ya da süreç, özellikle sonuçların elde edilmesinde kilit rollere sahip olan yönleri ile ele alınır. Eksiklik ya da hataların bulunması halinde daha derinlemesine araştırma yapılarak nedenleri incelenir. Büyük ve karmaşık yapıya sahip sistem ya da süreçlerin analiz edilmesinin maliyetli olması ve süreçte bulunan eksikliklerin sonuçlar üzerine etkisinin belirlenmesindeki güçlükler bu yaklaşımın olumsuz yönleridir³⁷.

▪ *Değerlendirme kriterlerinin belirlenmesi*: Denetime tabi konunun performansının ölçülebilmesi veya performansı hakkında hüküm verilebilmesi için denetçiler, denetim kriterlerine ihtiyaç duyarlar. Değerlendirme kriterleri olmaksızın denetimin yapılabilmesi mümkün değildir³⁸.

Düzenlilik denetimlerinde değerlendirme kriterleri az çok standardize edilmişken performans denetiminde her koşulda tamamen uygulanabilecek genel kabul görmüş kriterler bulunmamaktadır. Bu nedenle performans denetimlerinde genellikle her bir organizasyon, program ya da konu için

³⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada Sayıştayı Performans Denetimi.....**, a.g.e., ss.42-46; Bu iki yaklaşımın bir arada uygulanması da mümkündür.

³⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada Sayıştayı Performans Denetimi.....**, a.g.e., s.40.

geliştirilen kriterler kullanılmaktadır³⁹. Kriterleri belirlemede kullanılan belli başlı kaynaklar ise şunlardır:

- Sayıştay'ın (veya diğer denetim kurumlarının) yaptığı benzer denetimlerde kullandığı veya yayınladığı kriterler,
- Birim tarafından kullanılan performans standartları,
- Benzer faaliyetler yürüten veya benzer kullanıcılara sahip bulunan birimler,
- Mesleki kurumlar ve standart belirleyen kurumlar,
- Konu ile ilgili literatür ve genel yönetim literatürü,
- Parlamento veya merkezi kuruluşlarca konulan hedefler,
- Yasa ve yönetmelikler,
- Öngörülmüş ya da plânlanmış sonuçlar,
- Genelgeler, rehberler, çalışma el kitapları,
- Konu ile ilgili uzmanlar vb⁴⁰.

Performans denetiminde denetçiler kriterleri saptarken öncelikle mevcut kriterlerin uygulanabilme durumuna bakmalıdırlar. Eğer denetlenen birim, denetim amaçları ve hipotezleri ile ilgili olarak, kendi performansını ölçmede ya da performansı hakkında bilgi vermede doyurucu kriterlere sahip değilse, denetçiler uygun kriterleri bulmalıdır⁴¹. Uygun kriterler, denetlenen birimin kendine özgü niteliklerine uyarlanmış kriterler olduğundan, tespit edilmesinde denetçilerin denetlenen kurumla işbirliği yapması veya ilgili birimle kriterler üzerinde uyuşması (her zaman mümkün olmasa da) büyük önem taşır. Denetlenen birimin haberdar olmadığı kriterlerle performansının ölçülerek değerlendirilmesi denetçilerin denetlenen birimle anlaşmazlığa düşmesine neden olabilir ve bu da yanıltıcı sonuçlar doğurabilir. Kriterler hakkında birim yönetimi ile uyuşma sağlanamamışsa, tartışılmalı ve uyuşma sağlanmaya çalışılmalıdır. Denetim uyuşulamayan kriterler dahilinde yürütülecekse neden yönetimin itirazına rağmen kriterlerin kabul edildiği ön inceleme raporunda belirtilmelidir⁴².

³⁹ Abid, a.g.m., s.112.

⁴⁰ ANAO, **Performance Audit Guide**, s.102; Abid, a.g.m., s.114.

⁴¹ Abid, a.g.m., s.113 ve T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada Sayıştayı.....**, a.g.e., s.41.

⁴² T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada Sayıştayı.....**, a.g.e., s.42; T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada'da Kapsamlı Denetim**, a.g.e., s.66

İster denetçilerce ister birim yönetimince belirlenen kriterler seçilsin performans denetimi kriterlerinin şu niteliklere sahip olması gerektiği belirtilmektedir⁴³.

- Kamusal amaçlarla ve denetimin hedefleriyle ilgili olmalı,
- Bir çok faktörü (kurumun niteliği, yetkileri, amaçları, iç-dış çevre vb.) hesaba katmalı,
- Mümkünse parasal ve fiziksel birimlerle ifade edilebilmeli,
- Tam ve açık olarak tanımlanmış olmalı,

Kriterler ne kadar bu niteliklere yakın olursa denetimin sonucu da o kadar doğru ve geçerli olur.

▪ *Denetimin olası sonuç ve etkilerini tahmin etme:* Denetimde sorulacak soru ve hipotezlere alınabilecek muhtemel cevaplar kriterler de dikkate alınarak belirlenmeye çalışılır⁴⁴.

▪ *Denetimin idarî organizasyonunun, faaliyet plânının veya zaman plânlama çizelgesinin oluşturulması ve denetim bütçesinin tahmin edilmesi;* Denetimin organizasyonu için en az iki en fazla dört kişiden oluşan bir grubun kullanılması uygundur. Grup içinde bir “*takım lideri*” seçilir ve görevler paylaşılır. Doğal olarak denetim grubu üyeleri denetimi tek başına gerçekleştiremezler. Denetim konusuna göre, doktor, mühendis, danışman vb. kişilerin yardımına ihtiyaç duyulması olasıdır. Dolayısıyla bu gibi kişilerin denetimin organizasyonunda alacağı roller de açık bir şekilde tanımlanmalıdır.

Denetim bir faaliyet plânı (ya da zaman çizelgesi) ile ayrıntılı plânlanmalıdır. Zaman plânlaması denetim içindeki farklı faaliyetlerin birbiri ile bağlantısının kurulmasını mümkün kılar. Çoğu zaman farklı faaliyetler için gerekli olan zamanı tahmin etmek güçtür. Ancak bu aşamada denetçinin daha önceki deneyimleri zaman plânlamasını kolaylaştırıcı bir unsur olacaktır⁴⁵. Ayrıca denetimin yürütülmesi için gerekli kaynakların tahmin edildiği bir bütçenin hazırlanması da gereklidir. Bütçe denetimin tüm

⁴³ Falay, “Verimlilik-Etkinlik ve...”, a.g.m., s.99 ve Abid, a.g.m., s.113.

⁴⁴ Kubalı, a.g.e, s.83.

⁴⁵ Örnek bir faaliyet plânı ve zaman plânlama çizelgesi için bkz. Ek-6.

maliyetlerini kapsar. Verilecek maaşlar vb ile ilgili özel bütçelerin hazırlanması da mümkündür⁴⁶.

▪ *Denetlenen kuruma danışma:* Ön inceleme aşamasında denetlenen kurumla sürekli iletişim halinde olunması önemlidir. Bu iletişim sayesinde kriterler, olası sonuçlar, zaman plânının çıkarılması gibi unsurlarda denetlenen kurumun görüşleri alınmış olur. Dolayısıyla rapor yönetime sunularak onay alınmadan önce denetlenen kurumun onayının (veya görüşlerinin) alınması denetim uygulamasının sağlıklı yürütülmesine yol açacaktır⁴⁷.

Bu aşamalardan sonra “ön inceleme raporu” tamamlanmış olur ve Sayıştay yönetimine onay için sunulur. Onayın alınması “denetim uygulama aşaması”nın da başlaması demektir⁴⁸.

B. PERFORMANS DENETİMİNİN UYGULANMASI

Denetim uygulaması için bir çalışma plânını da içeren ön inceleme raporu Sayıştay üst yönetimince onaylandıktan sonra çalışma plânında belirtilen zamanlarda, ilgili veri kaynaklarından kanıtların toplanması, denetim sorularını ele alma, hipotezleri test etme ve kriterlerle karşılaştırmada kullanılmak üzere kanıtlardaki verilerin analiz edilmesi ve bulgulara ulaşılması, bu aşamada yapılacak çalışmalar arasında yer alır.

1. Kanıt Toplama

Tam inceleme olarak da adlandırılan denetim uygulama aşamasında denetçiler makul denetim bulgularına ulaşabilmek için kanıt toplarlar. Toplanan kanıtların, doğru denetim bulgularına ulaşılabilmesi için; gerekli, yeterli, güvenilir ve ilgili olması tercih edilir.

⁴⁶ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing**....., a.g.e., ss.74-75.

⁴⁷ NAO, **Value for Money Handbook**, a.g.e., s.33.

⁴⁸ NAO, **Value for Money Handbook**, a.g.e., s.33. Ön İnceleme Raporu İsveç Sayıştay örneği için bkz. Ek-7.

Gerekli kanıttan kastedilen, gerçeğe uygunluğu gösterecek kanıtlardır. Örneğin bir eğitim programının maliyet-etkin olmayan bir şekilde yürütüldüğünün kanıtlanabilmesi için sadece öğrenciler açısından öğretilenlerin daha önce bilindiğini gösteren kanıtlar değil, aynı zamanda bu kişilerin öğretilen becerileri hiç kullanmadıklarını gösteren kanıtların da toplanması gerekebilir. Kısaca gerçek durumu göstermek için gereken kanıtlar toplanmalıdır⁴⁹. Kanıtların gerekliliğinin yanında yeterli miktarda da olması gerekir. Toplanan kanıtlar, bu kanıtlarla elde edilen bulgu, sonuç ve tavsiyeler normal bir insanı ikna edebilecekse yeterlidir. Kanıtların denetim hedefleri ve denetim kriteri ile mantıksal ve açık bir şekilde ilgili olması, ayrıca güvenilir bir veri taşıması da istenir. Örneğin farklı kaplarda kaynayan suya atılan termometrenin gösterdiği 100°C güvenilir bir kanıt teşkil eder⁵⁰.

Denetçilerin topladıkları kanıtlar niteliksel veya niceliksel olabilir. Nicel veriler sayıları ve sayısal ilişkileri ifade ederken, niteliksel veriler örneğin bir iş yerindeki koşullar hakkındaki fikirleri, tutum ve davranışları veya genel gözlemleri gösterir⁵¹.

Denetçiler kanıt teşkil edebilecek verileri toplamada bir çok araç kullanabilirler. Kanıt toplama metotları olarak da adlandırılan bu araçlar şöyle özetlenebilir:

▪ *Mülâkatlar*: Mülakatlar bütün denetim türlerinde olduğu gibi performans denetiminde de önemli bir bölümü oluşturur. Denetçinin, kişisel iletişim kurmasına yardımcı olan mülâkatlar güvenilir bilgi sağlmasına, denetlenen kurumun değişik yönleri hakkındaki şüphelerini gidermesine, bulgularını çeşitlendirmesine ve netleştirmesine yardımcı olur. Yüz yüze veya telefon aracılığı ile yapılması mümkündür. Mülâkatlar genelde denetçilere niteliksel kanıt sağlarlar.

⁴⁹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada Sayıştayı Performans Denetimi.....**, a.g.e., ss.47-48; The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.86.

⁵⁰ ANAO, **Performance Audit Guide**, a.g.e., s.140. Denetim kanıtlarının kalitesi sadece bu faktörlerle sınırlı değildir. Bkz. Richard L. Ratliff ve Johnson I. Richard, "Evidence", **Internal Auditor**, Vol. 55, Number 4, (August 1998), ss.56-61.

⁵¹ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., s.80.

Genellikle denetçilere olan yaklaşım katı olduğundan mülakat yapılması güç bir iştir. Bu nedenle mülakatı yapan denetçinin güven yaratması ve karşı tarafı motive etmesi önem taşımaktadır⁵².

▪ *Anketler:* Kişi ve kurumlardan standartlaştırılmış bilgi toplanmasında kullanılan bu tekniğin maliyeti genellikle düşükse de hazırlanması ve kontrol edilmesi, cevapların alınarak izlenmesi için yeterli zamana ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle posta ile gönderilen anketler denetçinin ön yargısının ortadan kaldırılmasında önemli rol oynar⁵³.

▪ *Gözlem:* Direkt gözlem denetçiye, teftiş raporlarının ve diğer ofis belgelerinin arkasındaki somut gerçeğe eşsiz ulaşma imkânını verir. Yönetim ve personel arasındaki ilişkilerin güvenilir bir şekilde ortaya çıkarılmasını sağlar. Veri toplamanın bu şekli zaman alıcıdır ve önceden gözlem yapılacağına duyurulması kişiler üzerinde davranış değişikliklerine yol açabilir.

Bu metodu kullanmanın farklı yolları vardır. Denetçi iş yerlerini, okulları, hastaneleri vb. ziyaret etmeyi seçebilir. Diğer bir alternatif yöneticilere veya diğer görevlilere günlük işlerinde eşlik etmektir. Bir diğer imkân ise hastalara nasıl davranıldığını gözlemlemek için bekleme salonunda oturmaktır. Denetlenen kurumdaki toplantılarda dinleyici olarak bulunmak da faydalı bilgiler sağlayabilir⁵⁴.

▪ *Fiziksel Nesnelere Teftiş Etme:* Binalar, tesisler vb. fiziksel nesnelere denetçilerce teftiş edilerek gözlemlenmesi mümkündür. Örneğin bu metotla bir ilkokulda, okulun veya sınıfların standardının ne olduğu, depolanan kaç kitap olduğu, depolama tesislerinin ne kadar güvenli olduğu araştırılabilir. Söz konusu incelemelerde denetçilerce kontrol listelerinin oluşturulması kolaylık sağlayacaktır⁵⁵.

▪ *Uzman Görüşü:* Cadde temizliğinin, parkların ve yolların bakımının, yerel dispanserlerdeki sağlık korumasının kaliteleri vb. örneklerinde olduğu

⁵² Atakan, Coşkun ve Sonuvar, a.g.e., s.75.

⁵³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **İncelemenin Tasarımı**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:12, Ankara, 1997, s.37. Mülakatlar ve anketler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e, ss.123-138.

⁵⁴ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e, s.83.

⁵⁵ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e, s.83.

gibi özellikle toplumsal alanlarda niteliksel değişimlerin değerlendirilmesi uzmanların görüşleriyle mümkün olur. Dolayısıyla uzmanların görüşleri denetçiler açısından önemli kanıt niteliğindedir⁵⁶.

▪ *Belge İncelemeleri:* Belge incelemesi süreci, maliyetli ve zaman alıcı olsa da Sayıştay'ın belgelere ulaşabilme yetkisiyle alakalıdır. Bu teknikle özellikle güncel dokümanlar incelenerek denetlenene yük getirmeden ve denetlenenin önyargılarının dışında sağlam kanıtlara ulaşılabilir. Olaylara ilişkin eksik, tutarsız belgelerin ayıklanması gerekliliği bu tekniğin en önemli zaafıdır⁵⁷.

▪ *Performans Göstergeleri ve Bilgileri:* Performans ölçüm süreci dahilinde oluşturulan göstergeler aynı zamanda performans bilgisi sağlanmasında başvuru olan önemli araçlardan biridir. Dolayısıyla göstergelerin ve performans bilgilerinin incelenmesi denetçilere önemli ip uçları verebilir.

▪ *Yayınlanmış Program Performans Verileri:* Bütçeler, birimlerin performansı ve hedefleri ile ilgili kanıt sağlamada bir araçtır. Bu veriler performans hakkında genel bir bilgi verir ve birimlerin her bir program ve alt-programı ile ilgili hem finansal hem de performans bilgileri sağlar⁵⁸.

▪ *Dışsal Kaynaklar:* Belirlenen anahtar kelime ve ilgili konularda denetlenen birim veya konu hakkında bir literatür taraması (örneğin bir kütüphanede) yapılarak da belirli kanıtlara ulaşılabilir. Ek olarak istatistik bürosu gibi dış kurumlardan ilgili birimle ilgili bilgilere ulaşılabilir⁵⁹.

▪ *Kamuoyu Araştırmaları ve Örnek Olaylar:* Özellikle etkinlik denetimlerinde hizmetten yararlananların görüşlerinin alınmasında *kamuoyu araştırmaları* önemli bir kanıt sağlama yoludur⁶⁰. Bu teknikte denetçilerin kamuoyu araştırmasında tüm alanı temsil eden örnekler seçerken dikkatli

⁵⁶ M. Akram Khan, **Data Analysis in Performance Auditing**, Department of the Auditor-General of Pakistan, Occasional Paper Series 12, 1991, s.10. Uzman görüşü veri analizlerinde de yaygın olarak kullanılır.

⁵⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **İncelemenin Tasarımı**, a.g.e., s.38.

⁵⁸ ANAO, **Performance Audit Guide**, a.g.e., s.143.

⁵⁹ ANAO, **Performance Audit Guide**, a.g.e., s.144.

⁶⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz. T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kamuoyu Araştırmasının Tasarlanması ve Uygulanması**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Çeviri Dizisi No:2, Ankara, 1997.

olmaları gerekir. Daha çok nicel veri üzerine olan bu teknikte denetçiler örneğin ilkokullara kitap dağıtımını üzerine bir kamuoyu araştırmasında dağıtılan, geciken vb. kitap miktarı ile ilgili istatistikleri bölgesel veya mahalli eğitim memurları yoluyla toplayabilir.

Diğer yandan özel bir konu ya da olaydan bir örnek seçip ayrıntıları ile incelemeye dayanan “örnek olay incelemeleri” denetçilerce sıklıkla kullanılır. Kapsanan organizasyonlar ve sistemler hakkında küçük örnek çalışmalarından genel sonuçlar çıkarma fırsatını veren durum çalışması denetçiye kurumsal süreçleri anlama ve detaylar üzerine yoğunlaşma imkanı verir. Durum çalışmalarında röportajlar, gözlemler, doküman incelemesi vb. gibi birkaç farklı metot kullanılabilir. Bu nedenle, durum çalışmaları hem nicel hem de nitel veriye dayanabilir⁶¹.

▪ *Örnekleme:* Denetime giren tüm işlem ve olayların tamamının incelenmesinin imkânsız ya da yüksek maliyetli olduğu hallerde ana kütleden örnekler seçilerek düşük maliyetle güvenilir sonuçların alınmasını sağlayabilen bu teknik performans denetiminde nadiren kesin sonuca ihtiyaç duyulduğundan faydalıdır. Denetim ihtiyaçlarına uymayan örnek seçimi riski bu tekniğin zayıf yönüdür⁶².

▪ *Analitik İncelemeler:* Toplanmış kanıtların yeni kanıt üretecek şekilde analitik incelemelere konu olması kullanılabilen bir diğer tekniktir. İstatistikler, yönetim muhasebesi vb. bir çok teknik analitik incelemeler içinde yer alır⁶³.

2. Denetimin Belgelendirilmesi ve Kanıtların Dosyalanması

Denetçilerin hem plânlama hem de uygulama aşamasında, kısacası raporun elde edilmesine kadar topladıkları verileri ve tespitleri kaydettiği kağıtlara çalışma kağıtları (working papers) adı verilir. Çalışma kağıtları rapora göre ayrıntılı bilgi içereceğinden sonraki denetimlere yardımcı olur,

⁶¹ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e, ss.80-81.

⁶² İhsan Gören, “Çağdaş Denetim Teknikleri”, Çağdaş Denetim Seminerlerinde Sunulan ve Yayımlanmamış Seminer Notu, Aralık 1994, s.14.

⁶³ Kubalı, a.g.e., s.105.

gereksiz bilgilerin ayıklanmasını, ekip çalışmalarında organizasyon ve koordinasyonun uyumlu olmasını sağlar⁶⁴.

Denetimin başlangıcında çeşitli türdeki istatistiksel ve diğer veri kaynaklarını takip etmek kolay gözükabilir. Birkaç ay sonra ise, toplanan bütün verilerin çoğunun açık detaylarını bile hatırlamak güç olabilir. Bu nedenle denetçilerin çalışma kağıtlarını kullanması mantıklıdır. Bunun yanında denetçilerin aradıkları bilgilere kolay ulaşabilmeleri için bir dosyalama sistemi oluşturmaları önemlidir. Bu, denetçiye bilgiye kolay ulaşma imkânını verir. Aynı zamanda, denetim takımının bir üyesi projeden ayrılırsa veya bir başka kişi katılırsa uyumu sağlamayı ve raporun hazırlanmasını kolaylaştırır. Dosyalama sistemi belirtilen, mülakat formları ve notları, yazılı belgeler, istatistikler, mektuplar vb. “*çalışma kağıtları*” ile bir “*proje günlüğü*”nü kapsar.

Proje günlüğü, denetim takımı için kesin faaliyetlerin yapıldığı zamanın ve hiç yapılmayanların bilinmesini sağlar. Birkaç üyeli takımlarda aynı insanlarla görüşme gibi çifte işten kaçınma ve çalışmanın gelişimi ile iletişim kurmada tüm üyeler için iyi bir yoldur⁶⁵.

3. Veri Analizleri

Kanıtlardaki verilerin analiz edilmesi denetim sonuçlarını resimleyen temel unsurdur. Analizler olmadan çeşitli güçlüklerle toplanan veriler yararsız ve kullanılamaz bir hale gelebilir. Veri analizleri; bir faaliyet, olay ya da ifadeyi tanımlamak, bunların olası nedenlerine ilişkin kesin bir açıklama yapılmasını sağlamak ve bir program veya projenin gelecekte meydana getireceği çıktıları hakkında tahmin yürütebilme hedeflerine hizmet eder.

⁶⁴ Özer, a.g.e., s.133.

⁶⁵ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e, ss.90-91; Proje günlüğü örneği için bkz. Ek-8.

Verileri kolay ve hızlı bir şekilde analiz etmenin belirli kalıplaşmış kuralları bulunmamaktadır⁶⁶. Bunun gibi verileri analiz etmede bir çok teknik kullanılabilir. Bunlardan birkaçı şöyledir:

▪ *Etki Analizleri (Effect Analysis)*: Etki analizleri bir kamu biriminin veya şubesinin belirli bir faaliyetini dikkate alarak etkilerini izler. Örneğin hükümetin yoksul insanların ev yapmaları amacıyla kırsal alanlarda bedava veya nominal değerlerle arsa dağıttığı varsayılırsa, etki analizleri ile verilen arsalardan bir kısmının seçilerek (örneklem ile) yüzde olarak kaç kişinin arsaları ev yapmak için kullandığı, kaç kişinin hiçbir şey yapmadığı ve kaç kişinin arsaları üçüncü kişilere sattığı konusunda veriler elde edilir. Toplanan bu verilerin kişilerin istenen faaliyette bulunmadıklarını açıklamak için de bir takım analizlere ihtiyaç duyulur. Örneğin nedenler, hükümetçe yoksul kabul edilen kişilerde hata yapılması, kişisel önceliklerin farklı olması vb.den kaynaklanabilir. Bu nedenle faaliyetlerin kesin etkilerinin analiz edilmesi, bu faaliyetlerin çeşitli faktörlerin sonucu olduğu durumlarda risk taşıyacaktır. Denetçiler için etki analizi sonuçlarının diğer analiz sonuçlarıyla desteklenmesi makul olacaktır⁶⁷.

▪ *Neden Analizleri (Cause Analyses)*: Neden analizleri toplumda meydana gelen bir olayın arkasında yatan nedenleri irdeler. Örneğin, belirli bir zaman periyodu içinde enerji tüketiminde artış gözleniyorsa, öncelikle enerji tüketimindeki değişim kaydedilir ve bu değişim için olası nedenler tanımlanır. Elektrik fiyatları, kullanılabilir gelirdeki değişimler ve hükümetin kırsal alanlara sunduğu elektrik gücü arzındaki artış-azalışlar gibi tanımlanan nedenlerden biri seçilerek diğerlerinden ayrı olarak üzerinde ayrıntılı çalışılır. Kullanımında ekonometri bilim dalı ile ilgili kişilere ihtiyaç gösterir⁶⁸.

▪ *Finansal Analizler*: Paranın zaman değeri kavramına dayanan finansal analizlerde paranın zaman değerini göz önüne alan net bugünkü

⁶⁶ Khan, *Data Analyses...*, a.g.e., ss.10-11.

⁶⁷ Khan, *Data Analyses...*, a.g.e., s.28-29.

⁶⁸ Khan, *Data Analyses...*, a.g.e., ss.29-30

değer yöntemi, iç kârlılık oranı yöntemi; paranın zaman değerini göz önüne almayan fayda/maliyet analizi ve geri ödeme süresi yöntemi kullanılır⁶⁹.

▪ *Model Oluşturma*: Çok geniş verilerin anlaşılması gerekliliği söz konusuysa, test modelleri geliştirmek faydalıdır. Kalitatif verilerin kodlanmasını, grafik ve matris kullanımı ve kalitatif ekonomik modeller geliştirilmesini gerektiren bu tekniğin kullanılması çok zor olmakla birlikte sebep-sonuç ilişkilerinin incelenmesinde iyi bir yoldur⁷⁰.

▪ *Öncesinin ve Sonrasının İncelenmesi (Before-and-after Study)*: Bu teknikte bir programın belirli iki dönemine (örneğin uygulama öncesi ve sonrası) ait kanıtların irdelenmesi gerçekleştirilir. Örneğin bir sıtma programı başlatılmadan önce sıtmaya yakalanan kişi sayısı ile programdan sonraki sayı karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmada içsel ve dışsal faktörler de göz önünde tutulur⁷¹.

▪ *Çıktı Bütçelemesi (Output Budgeting)*: Eğitim, sağlık, su arzı gibi sosyal sektörlerde çıktının birim maliyetine ulaşmada kullanılır. Bu sektörlerde faydaların parasal birimlerle ölçülememesi, fayda-maliyet oranı, net bugünkü değer vb. hesaplanma güçlüğü nedeniyle özellikle tek bir çıktının olduğu programlar açısından kullanımı yararlıdır⁷².

▪ *İstatistiksel Analizler*: Değişkenlerin ilişkisi ve korelasyonunun araştırılması, tahminde bulunma ve düzeltme, sınıflandırma ve gruplandırma; çok sayıda kitle belirleme ve tanımlama metotlarını içeren bir çok istatistiksel teknik vardır. Normalde büyük veri gruplarını gerektiren bu teknikler maliyetleri düşüren ve uzman bilgisine ihtiyacı azaltan birkaç bilgisayar paket programında yer almaktadır. Ancak analizin kalitesi ve güvenilirliğinin onaylanması için istatistiki uzmanlık gerektirir⁷³.

⁶⁹ Atakan, Sonuvar ve Coşkun, a.g.e., s.92.

⁷⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **İncelemenin Tasarımı**, a.g.e., s.42. Model oluşturma teknikleri hakkında bkz. T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Veri Toplanması, Analizi ve Sunumu**, T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 13, 1998, ss.47-50.

⁷¹ Bkz. The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing.....**, a.g.e., ss.94-95.

⁷² Khan, **Data Analyses...**, a.g.e., s.19. Ayrıntılı bilgi için bkz. M. Akram Khan, **Performance Audit Guidelines Vol. I: Measuring Performance**, Lahore, 1984, ss.36-53.

⁷³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **İncelemenin Tasarımı**, a.g.e., s.42.

4. Denetim Bulguları, Sonuçlar ve Tavsiyelerin Tespiti

Veriler toplandıktan ve analiz edildikten sonra sıra kanıtların kriterlerle karşılaştırılarak bulgulara, sonuçlara ulaşılması ve tavsiyelerin belirlenmesine gelir. Bu aşamalar şunları içerir:

- Denetim kriteri (olması gereken),
- Denetim kanıtı (olan),
- Denetim bulguları (olması gereken ile olanın karşılaştırılması),
- Bulgularının etkilerinin değerlendirilmesi, nedenlerinin belirlenmesi,
- Denetim sonuç ve tavsiyelerinin geliştirilmesi,
- Olası etkileri tahmin etme.

Öncelikle denetim kriterleri ile denetim kanıtları karşılaştırılarak bulgulara ulaşılır. Örneğin denetim kriteri olarak denetlenen kurumun 10 birim girdi ile 40 birimlik çıktı üretmesi belirlenmişse ve veri toplanarak (ve analiz edilerek) 10 birim girdi ile 30 birimlik çıktı ürettiği kanıtlarla tespit edildiyse karşılaştırma yapılarak 10 birimlik girdi ile eksik üretilen 10 birimlik bir çıktının olduğunun belirlenmesi bir denetim bulgusudur.

Denetim bulgularının anlamlı olabilmesi için etkilerinin ve nedenlerinin de ortaya konması gerekir⁷⁴. Etkiler, sayısal olarak ölçülebilir veya nitelikselidir. Örneğimizde 10 birimlik eksik üretim zamansal gecikme ve ertelemelere, zarar elde edilmesine, talebin karşılanamamasına vb. yol açmış olabilir. Etkiler geçmişte meydana gelmiş olabileceği gibi, devam ediyor veya gelecekte meydana gelecek de olabilir. Etkiler gerekli düzeltici faaliyetin anlaşılması için hayati önem taşır⁷⁵.

Denetçiler tavsiyelere temel oluşturacağından bulguların nedenlerini de belirtmelidirler. Daha önce verilen örnekteki eksik 10 birimlik üretimin pahalı girdilerden, atıl kaynaklardan, verimsiz iş süreçlerden kaynaklanması gibi nedenler de belirlenmelidir. Aslında denetçilerin, kriterlerle ilgili veri ve kanıt topladıklarından muhtemel nedenler konusunda fikir sahibi olmaları mümkündür. Ancak bazı nedenlerin açıklanabilmesi bulguların daha

⁷⁴ Neden ve etkilerin belirlenmesinde veri analizleri de kullanılabilir.

⁷⁵ 6th ASOSAI International Seminar 1997, "Performance Auditing Concepts,.....", Principal Paper, a.g.t., ss.13-14.

derinlemesine incelenmesini gerektirebilir. Genellikle bir bulgunun birden fazla nedeni olacağından her şeyin bilinmesine imkân olmayacaktır. Bu nedenle denetçiler ayrıntılarda kaybolmamalı, değerlendirmeleri değer yargılarından oluşuyorsa nedenleri “*muhtemel*” kelimesiyle ifade etmelidirler⁷⁶.

Denetim bulguları, etkileri ve nedenleri belirlendikten sonra denetim sonuçlarının ve tavsiyelerinin geliştirilmesi denetim uygulamasında son aşamayı oluşturur. Denetim sonuçları yapılan hatalardan ders alarak yapıcı bir yaklaşımla ileriye yönelik olmalı, doğru ve tarafsız bir şekilde sunulmalıdır. Geliştirilen tavsiyeler de çözüm yollarını gösterir nitelikte, uygulanabilir, maliyeti düşük olmalı ve çok özel olmamalıdır. Genellikle genel ve açık olarak alternatif önerilerde bulunularak denetlenen kuruma seçeneklerin sunulması yerinde olacaktır⁷⁷.

C. PERFORMANS DENETİMİNİN RAPORLANMASI

Denetim uygulamasının en önemli çıktısı denetim raporudur. Sayıştay performans denetim raporları, denetlenen kuruma ve parlamentoya verimlilik, etkinlik ve tutumluluk konusunda bilgi ve tavsiyelerin iletilmesinde kullanılan temel bir araçtır. Bu nedenle raporun içerdiği mesajların açık, anlaşılır olması ve güven vermesi önem taşır⁷⁸.

Raporlamada öncelikle “*taslak rapor*”un yazılması söz konusudur⁷⁹. Taslak rapora Sayıştay üst yönetiminin verdiği onaydan sonra, denetlenen kurumun yöneticileri ile görüşülür. Bu görüşmeler rapordaki gerçeklerin kesinliğini teyit etmek için yapılır. Görüşmelerle kurum yönetimine sonuç ve tavsiyeleri gözden geçirerek yorum ve önerilerini ifade etme şansı verilir. Ayrıca, kamuoyuna ve parlamentoya sunulacak rapordaki sonuç ve öneriler hakkında denetlenene düşüncelerini hazırlama fırsatı da verilmiş olur. Belirtmek gerekir ki, sonuç ve tavsiyelerle ilgili tam mutabakat sağlanması istenirse de her zaman yapılabileceğini düşünmek iyimserlik olur. Burada

⁷⁶ Kubalı, a.g.e, ss.109-110.

⁷⁷ Kubalı, a.g.e., ss.110-111.

⁷⁸ NAO, **Value for Money Handbook**, a.g.e., s.38.

⁷⁹ Bir taslak rapor örneği için bkz. Ek-9.

denetçilere düşen görev böyle bir ortamı sağlamak için gayret göstermektir⁸⁰. Kurumun verdiği cevaba, raporun uygun bir bölümünde yer verilir. Bu bölümde kurumla uzlaşılan, uzlaşılamayan veya kısmen uzlaşılan sonuç ve tavsiyelere yer verilir ve kurum görüşlerinin kabul edilmeme gerekçeleri belirtilir ve rapor yine Sayıştay üst yönetimine sunulur⁸¹.

Kurumla görüşme ve Sayıştay yönetiminden onay alma sürecinden sonra “kesin rapor” kaleme alınır. Denetçiler öncelikle rapora eklenmek üzere, Parlamenterlere denetimin önemli etkilerini kısa ve özlü bir şekilde sunan bir *broşür* hazırlarlar. Broşür raporda yer almayacak herhangi bir bilgi ya da yorumu içermemelidir. Broşür dışında rapora eklenen bir diğer belge de raporun daha önce tasdik edildiğini gösteren “onay formu” dur. Bu form, denetimin ve denetim raporunun son bir kez gözden geçirilmesi ve uygulama ve grup yöneticileri, Sayıştay Başkanı gibi kişilerce garanti altına alındığını gösterme amacı güder⁸².

Kesin raporun standart bir formatı olmamakla birlikte genel çerçevesi aşağı yukarı bellidir. 40-50 sayfa uzunluğunda olan kesin raporda özet bir bölüm, denetimin nedenlerini ve arka-plânını veren, bulgulara nasıl ulaşıldığını gösteren bir takdim bölümü, bulgu, sonuç ve tavsiyelerle ilgili bölümler ile ekler yer alır⁸³.

Kesin raporun hazırlanması, onayla ilgili belgelerin ve bir broşürün eklenmesinden sonra raporun yayımlanmasına sıra gelir. Sayıştaylar genellikle raporun yayımlanmasını basın kanalıyla gerçekleştirirler. Yayımlanan raporlar denetlenen kuruma ve parlamentoya sunulur.

Rapor parlamentonun daha önceden belirlenen komisyonunda görüşülür. Görüşme performans denetçisinin sunuşu ile başlar. Daha sonra komisyon başkanınca denetlenen kurumu temsilen en üst düzey yetkiliden açıklama yapması istenir. İlgili kişi denetim sonuçlarına katılabilir veya karşı çıkabilir. Eğer katılıyorsa, durumu iyileştirici ve düzeltici faaliyetlerle ilgili olarak bulunulan noktayı açıklaması istenir. Kurum yöneticisi, denetim

⁸⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada’da Kapsamlı Denetim**, a.g.e., s.60.

⁸¹ ANAO, **Performance Audit Guide**, a.g.e., s.167.

⁸² Broşür ve onay formu Avustralya Sayıştayını metodolojisinde yer almaktadır. ANAO, **Performance Audit Guide**, a.g.e., s.167.

sonuçlarına karşı çıkıyorsa gerekçelerini ileri sürerek komisyonu ikna etmelidir. Komisyon ikna olmazsa konu ile ilgili bir inceleme yapılmasını isteyebilir ya da spesifik bir faaliyette bulunulması direktifini verebilir⁸⁴.

D. PERFORMANS DENETİMİNİN İZLENMESİ

Denetim raporları ilgili kurum yönetimine verildikten ve gerekli kararlar alındıktan sonra raporun getirdiği önerilere uyulup uyulmadığı ve verilen kararların yerine getirilip getirilmediğinin izlenmesi denetimde son aşamayı oluşturur. İzlemenin ilk amacı, denetim raporlarının etkisini arttırmaktır. Raporun izleneceğinin denetlenen kurumlar tarafından bilinmesi tavsiyelerin uygulanma olasılığını yükseltecektir. İzlemede önemli bir amaç da parlamenterlere yardımcı olmaktır. Parlamentonun veya ilgili komisyonun verdiği kararların sonuçlarının izlenmesi bu birimlerin verebileceği yeni kararlara da ışık tutacaktır. Bir diğer amaç da Sayıştay'ın performansının değerlendirilmesi ve Sayıştayca yaratılan ek katkıyı göstermektir⁸⁵.

Performans denetimleri sonucunda dört tür etkinin meydana gelmesi olasıdır⁸⁶. Gelirdeki artışlardan veya harcamalarda sağlanan tasarruflardan “ölçülebilir finansal etkiler” meydana gelir. Bu etkiler ucuz girdi sağlama imkanlarının ortaya çıkarılması, aynı kaynakla daha fazla çıktı elde edilmesi gibi performans artışından kaynaklanır. Performans denetimleri ile verimsiz ve ekonomik olmayan iş süreçleri veya mal tedariki, aşırı stok bulundurma gibi israf kaynağı unsurların ortadan kaldırılmasıyla “önlenebilir israf” da bir diğer etki kaynağıdır. Hizmetten memnun olan kullanıcı sayısının artması, bekleme zamanının azaltılması, belli bir zamanda tedavi edilen hasta sayısında artış sağlanması gibi “ölçülemeyen finansal etkiler” in bulunması da söz konusudur. Plânlama, hedef belirleme, kaynak dağılımı gibi yönetim prosedürlerindeki etkiler ise “ölçülemeyen niteliksel etkiler” olarak karşımıza çıkar. Sayıştaylar tarafından bu etkileri içerecek şekilde hazırlanan izleme raporları da denetim çıktıları arasında yer alır.

⁸³ Bkz. Ek-10.

⁸⁴ Atakan, Coşkun ve Sonuvar, a.g.e., s.117. Daha önceki bölümlerde değinildiği gibi Sayıştay raporları bazı ülkelerde sadece komisyonlar, bazı ülkelerde sadece yasama organı, bazı ülkelerde de hem komisyonlar hem de meclis tarafından görüşülmektedir. Açıklamalarımızda sadece komisyonun incelemesini göz önünde bulundurduk.

⁸⁵ ANAO, **Performance Audit Guide**, a.g.e., s.188.

⁸⁶ NAO, **Value for Money Handbook**, a.g.e., ss.52-53.

ALTINCI BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİN UYGULANABİLME KOŞULLARI

Performans denetiminin etkin uygulanabilmesi, nitelikli personelden açık yasal yetkiye kadar bir dizi koşulu gerektirmektedir. Bu koşullar ülkelerin ve Sayıştayların birbirinden farklı özelliklerinden ötürü değişkenlik gösterebilir. Ayrıca aşağıda sıraladığımız koşulların olmazsa olmaz nitelikli olduğunun iddia edilemeyeceğini de belirtmek gerekir.

I. SONUÇLARA DAYALI YÖNETİM SİSTEMİ: PERFORMANS YÖNETİMİ

Performans yönetimi adından da anlaşıldığı gibi verimlilik, etkinlik, tutumluluk, hizmet kalitesi vb. öğeleri esas alan, kısaca performans geliştirme amacı güden bir yönetim sistemidir. Bir çok ülkenin reform programlarında anahtar unsur haline gelen ve sonuca dayalı yönetim sistemini karakterize eden performans yönetimi, özellikle performans ölçümlerinin yapılmasını temel alarak performans denetimlerini kolaylaştırmaktadır¹.

Performans yönetimi, performansa odaklanılması için kurumsal düzenlemelerden, iç kontrollerin güçlendirilmesine kadar bir çok uygulamanın yapılmasını öngörür. Bu uygulamaların ayrıntılı bir şekilde incelenmesi bu tezin kapsamını aşmaktadır. Ancak genel bir fikir vermesi açısından bu uygulamalardan bazılarını aşağıda yer verilecektir²:

- Bürokratik modelde pasif ve görev üstlenmeyi istemeyen yöneticilerin aksine sorumluluk üstlenmelerini sağlayacak düzeyde gerekli

¹ OECD, **In Search of Results: Performance Management. Practices**, Paris, 1997, ss.7-8.

² OECD, **In Search of Results: Performance.....**, a.g.e., ss.10-29; İhsan Gören, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi”, XV. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ, Antalya 15-17 Mayıs 2000, ss.4-6.

yetkilerin (empowerment)³ ve faaliyet serbestisinin verilerek hesap vermelerinin sağlanması,

- Hizmet standartları, performans ölçüleri, tüketiciye odaklanma gibi kalite sağlayıcı unsurların kamu yönetimine sokulması,

- Faaliyetlerin idari yasalara ve girdilere odaklanmasının önüne geçilerek sonuçlara odaklanılması,

- Sonuçlara odaklanılabilmesi için gerekli tekniklerin kullanılması; bu teknikler performans bütçe, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, performans değerlendirmeleri ve denetimleri, performans sözleşmeleri, kıyaslama ve performans izleme sistemleri gibi tekniklerdir.

- Bütçeleme, muhasebe ve denetim sistemleri arasında gerekli bağıntıların kurulması,

- Performansı geliştirebilen tekniklerin (performans bağlantılı ödeme gibi) oluşturulması,

- Stratejik plânlamanın ve iş plânlamasının bir yönetim aracı haline getirilmesi,

- Kamu kurumları ve çalışanları arasında rekabet ortamı yaratılması,

- Kurumsal düzenlemeler yapılması, gerekliyse öncülük edecek yeni kurumların oluşturulması vb.

Performans yönetiminin bu genel gereklerinden başka spesifik olarak içeriğine bakılırsa üç temel aşamasının olduğu görülür (Bkz. Şekil 19).

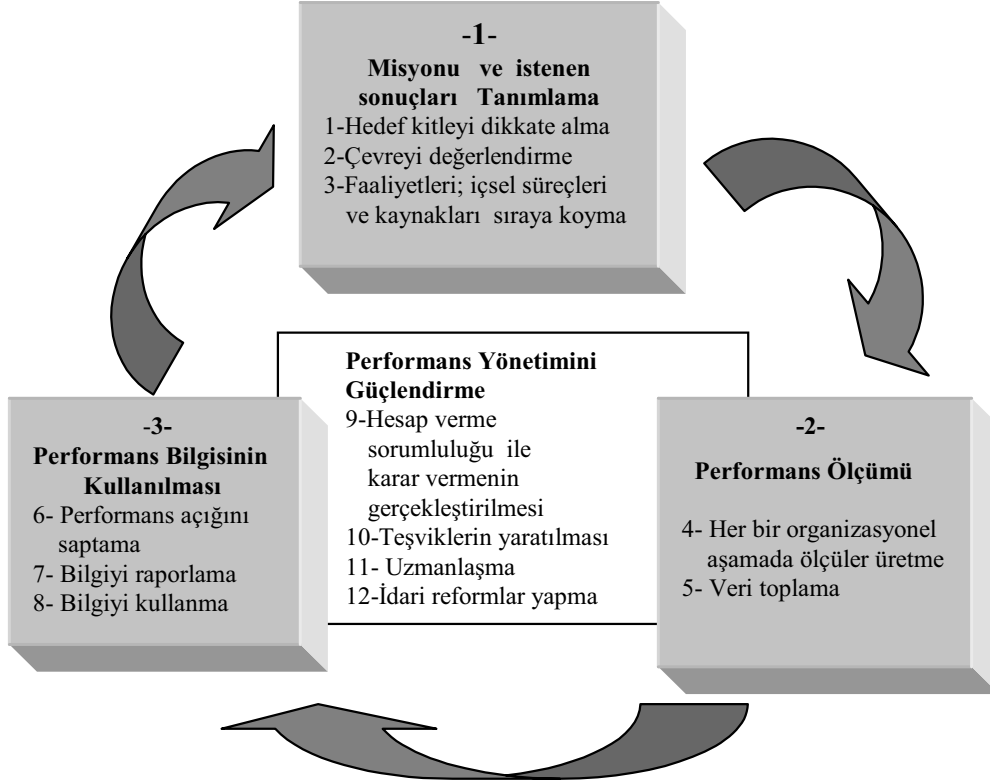
- Amaç ve misyonlar üzerinde makul bir uzlaşmanın sağlanması ve amaçları başarmak için stratejiler geliştirilmesi,

- Performansı belgelemek ve karar vermeyi desteklemek için yeterli kalitede performans ölçüm sistemlerinin uygulanması,

³ Empowerment aslında dört değişkenli bir fonksiyondur. Empowerment = f (Yetki, Kaynak, Enformasyon, Hesapverme Sorumluluğu). Fonksiyonun değişkenlerinden biri sıfırsa empowerment da sıfır olacaktır. Nancy Foy, **Empowering People at Work**, Gower Publishing Company, Hampshire, 1994, s.5'ten aktaran Mehmet Eryılmaz, "Sanal Takımlar, Sanal Takımların Kurulması ve İnternet Üzerinden Bir Uygulama" (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Taslak Çalışma), Bursa, 2001, s.12.

- Çeşitli organizasyonel seviyelerde karar vermede temel oluşturması için performans bilgisinin kullanılması⁴.

ŞEKİL 19 Performans Yönetim Süreci



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

A. MİSYONU VE İSTENEN SONUÇLARI (ETKİLERİ) TANIMLAMA: STRATEJİK PLANLAMA

Performans yönetiminin başlangıç noktası kurumlar tarafından uzun dönemli (genellikle beş yıl) stratejik planların yapılması ve bu plânlara yetkili mercilerden onay alınmasıdır. Her stratejik plân birimlerin misyonunu (varlık nedenini); uzun dönemli genel amaçlarını, sonuçlarla ilgili stratejik

⁴ Joseph S. Wholey, “Performance-based Management”, *Public Productivity & Management Review*, Vol. 22, Issue 3, (March 1999), s. 289.

amaç ve hedeflerini ve bu amaçları nasıl başarmaya çalışacağını içerir⁵. Stratejik plânlar yapılırken ilgili kurumun hitabettiği kişilerin görüşleri dikkate alınmalı, bulunulan iç ve dış çevre değerlendirilmeli ve misyonlarla ilgili istenen sonuçları desteklemek için yapılacak faaliyetler, içsel süreçler ve gerekli kaynaklar sıralanmalıdır⁶.

B. PERFORMANSIN ÖLÇÜLMESİ

Performans ölçümlerinin yapılması ikinci önemli aşamadır. Öncesinde birimler performans ölçümlerini sağlam temele oturtmak için stratejik plânlarında gösterdikleri uzun dönemli stratejik amaçları ile gün gün izlenecek faaliyetler arasında ilişki kurmalıdırlar. Bu ise stratejik plânlarla ilişkili yıllık performans plânlarının hazırlanması ile yapılır. Yıllık performans plânları bütçede listelenmiş olarak birim program faaliyetleri için performans amaç ve hedeflerini içermektedir⁷. Kısaca bu plânlar birim bütçesinde yer alan her bir program faaliyeti ile ulaşılabilecek performans düzeyini tanımlayan yıllık performans amaçlarını göstermekte, performans amaçlarına ulaşmak için gerekli kaynaklar ile süreçleri özet olarak tanımlamakta; çıktıları, hizmet seviyesini ve sonuçları değerlendirme ve ölçmede kullanılacak göstergeleri tesis etmekte; oluşturulan performans amaçları ile cari program sonuçlarının karşılaştırılmasında bir temel oluşturmaktadır. Böylece performans planları ile bütçe arasındaki bağ kurulmakta ayrıca bu iki belge birlikte onaylanmaktadır⁸.

Performans ölçümlerinin başarılı olmasında iki önemli etkenden biri daha önce de belirtildiği gibi ölçülerdir. Performans ölçülerinin; program amaçları ile bağlantılı ve istenen sonuçların başarı derecesini gösterebilecek nitelikte olması; amaç başına hayati önem taşıyan birkaç tanesinin seçilmesi, çeşitli ilgi gruplarının taleplerini göz önüne alması ve kurumun sorumlu olduğu programlarla ilişkili olması önem taşımaktadır.⁹ Diğer bir etken de ölçüler için gerekli verilerin maliyet etkin şekilde elde edilebilmesidir.

⁵ GAO, **Performance Budgeting: Past Initiatives Offer Insights for GPRA Implementation**, GAO/AIMD-97-46, USA, 1997, s.52.

⁶ Bkz. GAO, **Executive Guide: Effectively Implementing the Government.....**, a.g.e., ss. 14-21.

⁷ GAO, **Executive Guide: Effectively Implementing.....**, a.g.e., ss. 23.

⁸ Wholey, a.g.m., s.294.

⁹ Wholey, a.g.m., s.292.

Ölçüm için toplanacak veriler, birim ve program kayıtlarından, diğer birimlerin kayıtlarından, mülâkatlardan, odak gruplarından, kamuoyu araştırmalarından veya uzman görüşlerinin değerlendirilmesinden elde edilebilir. Bu veriler sonraki aşamada performans bilgisi olarak kullanılacaktır¹⁰.

C. PERFORMANS BİLGİSİNİN KULLANILMASI

Kurumsal misyon ve amaçların belirlenmesi ve performansın ölçülmesinden sonra sıra performans bilgilerinin kullanılmasındadır. Yöneticiler, devamlı bir şekilde kurumsal süreçleri geliştirmek için performans açıklarını saptamalı ve amaçların yerine getirilmesini sağlamalıdır¹¹.

Yeterli performans bilgisi olmadan yöneticilerin program kaynaklarının tahsis edilmesi, öncelikleri ve kullanımı ile ilgili kararları doğru bir şekilde alabilmeleri mümkün değildir. Aynı zamanda performans bilgileri programların başarılması anlamında parlamentoya ve topluma karşı olan hesap verme sorumluluğu için de gereklidir. Bu nedenle ölçüm verileri ile hedeflenen performansın karşılaştırılarak raporlanması büyük fayda sağlar¹². Eğer istenilen amaçlara ulaşılamamışsa birimler ulaşamama nedenlerini raporda belirtmelidirler. Eğer amaçlara ulaşmak uygunsuz veya olanaksız hale geldiyse yapılması gerektiği düşünülen faaliyetler tavsiyeler halinde raporda yer almalıdır¹³.

TABLO 10
Performans Yönetimi-Mali Yönetim Entegrasyonu

MALİ YÖNETİM	PERFORMANS YÖNETİMİ		
	Hedef Koyma	Performans Ölçümü	İzleme ve Raporlama
Bütçe yapma	A	B	C
Bütçeyi uygulama	D	E	F
Muhasebe sistemi	G	H	I
Denetim ve kontrol	J	K	L

Kaynak: OECD, *Integrating Financial Management and Performance Management*, PUMA/SBO(99)4/FINAL, Paris, 1999, s.16.

¹⁰ Wholey, a.g.m., s.291.

¹¹ GAO, *Executive Guide: Effectively Implementing.....*, a.g.e., s. 31.

¹² Pat Barrett, "Performance Standards and Evaluation", *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 56, Issue 3, (September 1997), s.101.

¹³ GAO, *Performance Budgeting.....*, a.g.e., s.53.

Performans denetimi ise bu sürecin etkin işlemlerini sağlamaktır. Mali yönetimi de hesaba katarak performans denetiminin rolünü yukarıdaki tabloda göstermemiz mümkündür:

Tablodan görüldüğü gibi mali yönetimin bütçe yapma, bütçeyi uygulama, muhasebe ve denetim olmak üzere dört unsuru; performans yönetiminin ise daha önce değinildiği gibi stratejik plânlama, performans ölçümü ve raporlama olmak üzere üç unsuru bulunmaktadır. Bu iki yapıyı birbirine entegre bir şekilde gösterdiğimizde en önemli anahtar bölgeler tablodan görüleceği üzere A, C, E ve H bölgeleri olarak karşımıza çıkar. Performans denetiminin ise bu entegrasyonda kilit öneme haiz olduğu söylenebilir. Performans denetimi J, K ve L bölgeleri ile sistemin bütünlüğünün garantisidir ayrıca diğer kilit bölgelerin etkin işlemesine yardımcı olur¹⁴.

II. PERFORMANS ÖLÇÜMÜNE DAYALI BİR BÜTÇE SİSTEMİ

Daha önce de belirtildiği gibi performans denetimi bir anlamda ölçümlere dayanır. Performans ölçümleri yapılmadan denetimin yapılması oldukça güçtür ve sağlıklı sonuçlar vermeyebilir. Bu nedenle verimlilik, etkinlik, performans hedefi, sonuçlar gibi performans ölçüm kavramlarına yer veren kısaca performans ölçümleri entegre edilmiş bütçe sistemleri, birimlerin performansları hakkında güçlü verilerin elde edilebilmesine olanak verir. Diğer bir deyişle performans denetimlerinin yapılabilmesi büyük ölçüde performans ölçümleri entegre edilmiş bütçe süreçlerinin performans yönetimine adaptasyonu ile mümkündür¹⁵. Bu nedenle performans denetimine uygunluğunun belirlenmesi açısından bütçe sistemlerinin incelenmesinde yarar vardır.

A. KLÂSİK BÜTÇE SİSTEMİ

Bütçe sistemlerinin en ilkeli olarak bilinen klâsik bütçe sistemi, kamu harcamalarının idari-siyasi kuruluşlara göre dağıtımını esas alan, girdilere odaklı, bütçe giderlerine ilişkin kararların genellikle bilimsel ölçütlerden

¹⁴ OECD, *Integrating Financial Management.....*, a.g.e., s.21.

yoksun, sezgisel ve siyasal pazarlıkla alındığı ve bir yıllık süreci içeren bir bütçe sistemidir¹⁶.

Klâsik bütçe sistemi hizmet esaslı değil personel sayısı, harcama tutarı gibi girdi esaslı bir sınıflandırma yapısına sahip olduğundan kamusal program ve faaliyetlerin çıktıları, sonuçları, birim çıktının maliyeti, birim sonucun maliyeti vb. ile ilgili bilgi (performans bilgisi) sağlamamaktadır. Girdilerle ilgili olarak sağlanan bilgilerin ise sadece kurum veya bölümü kapsamaması, hizmet veya programla bağlantılı olmaması ise sağlanabilecek girdi bilgileriyle kurum performansı arasında ilişki kurulamamasına yol açmaktadır. Dolayısıyla geleneksel bütçe sistemi performans ölçüm ve denetimlerinin temel kavramları olan çıktı, sonuç kavramlarını içermemekte, girdilerle ilgili sağladığı verileri hizmetle ilişkilendirememekte, siyasal pazarlığı esas aldığından performans amacı ve hedefi kavramlarına yer vermemektedir¹⁷. Bir yılı temel alan bu sistemi içeren yönetim yapısında genellikle birimlerin amaç ve hedefleri ile yapacakları hizmetler kuruluş kanunlarında belirsiz ve genel ifadelerle belirtilmekte ve girdilerle ne elde edildiği konusunda bilgi sağlanamaması nedeniyle amaç-kaynak bağıntısı kurulamamaktadır. Dolayısıyla bu sistem performans yönetiminin ve denetiminin temel gereklerinden olan stratejik plânlama, performans ölçümü ve performans bilgilerinin kullanımı döngüsü için uygun olmayan bir kullanıma sahiptir¹⁸.

Bu sistemde var olan denetim şekli ise düzenlilik denetimidir. Klâsik bütçe kamu fonlarının çalınmaktan kurtarılması yani yolsuzlukların önlenmesi¹⁹, ödeneklerin verilen yerlerde kullanılmasının sağlanması gibi sorunlara birinci derecede önem vermektedir. Bu nedenle klâsik bütçenin denetiminde sıkı bir şekilde düzenlilik denetimlerine yer verilmekte, mali

¹⁵ OECD, **Integrating Financial Management.....**, a.g.e., s.22; Daha önceki tabloya dönülürse performans denetimleri B ve E ile gösterilen alana büyük ölçüde bağımlılık arz eder.

¹⁶ Figen Altuğ, **Kamu Bütçesi**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1999, s.36; Oyal, a.g.m., s.101. Ayrıntılı bilgi için bkz. Altuğ, a.g.e., ss.36-37; Falay, **Program Bütçe ve.....**, a.g.e., ss.17-25;; Edizdoğan, **Kamu Bütçesi**, a.g.e., ss.147-153.

¹⁷ Minnesota Office of the Legislative Auditor, **Performance Budgeting**, 1994, s.1 (<http://www.auditor.leg.state.mn.us/PERForm.htm>)

¹⁸ Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi Yayınları, a.g.e., 1988, s.200.

¹⁹ Kamu fonlarının çalınmasıyla önlenemeyen yolsuzluklara karşın klâsik bütçe denetimi verimli, etkin ve tutumlu davranılmaması nedeniyle uğranılan kayıpları (geniş anlamda yolsuzluk da denebilir) ele alamamaktadır.

doğruluğun ve hukuka uygunluğun sağlanıp sağlanmadığı araştırılmaktadır²⁰. Diğer bir deyişle klâsik bütçe denetimi, yöneticilerin başarısı ile ilgilenememekte, işlemlerin doğruluğu ve yasalara uygunluğu ile meşgul olmaktadır. Düzenlilik denetimlerinden hiçbir bütçe sisteminin vazgeçemeyeceği bilinen bir gerçek olmakla birlikte denetimde performansın da göz önüne alınabilmesi gerekmektedir²¹.

B. PERFORMANS BÜTÇE SİSTEMİ

Klâsik bütçe sisteminin eksiklerinin giderilmesi için geliştirilen çağdaş bütçe sistemlerinin ilk basamağını oluşturur. Performans bütçe sistemi, geleneksel bütçede olduğu gibi harcama kalemleri sınıflandırmasına dayanmaz ve bir önceki yıl bütçesini başlangıç noktası olarak seçmez. Bu sistemde “belirlenen bir görevi yapmak için gerekli personel ve diğer maliyetler ne olabilir?” yerine “ulaşılacak sonuçlar (hedefler) nedir?” sorusuna yanıt aranır²². Dolayısıyla performans bütçe tekniği performans hedefleri ile programlar arasında bağ kurmakta yani amaç ve hedeflerle kaynakları ilişkilendirmektedir²³ (Bkz. Tablo 12).

TABLO 11

Performans Bütçede Sınıflandırma

	Amaç A		Amaç B		Amaç C		Toplam
	Hedef A-1	Hedef A-2	Hedef B-1	Hedef B-2	Hedef C-1	Hedef C-2	
Program							
Program A	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$\$
Program B	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$\$
Program C	\$	\$	\$	\$	\$	\$	\$\$
Toplam	\$\$	\$\$	\$\$	\$\$	\$\$	\$\$	\$\$

Kaynak: Performance Budgeting Pilot, s.2.(<http://www.state.me.us/budget/q&a.htm>).

²⁰ Atilla Dicle, **Kamu Yönetiminde Plânlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS)**, [k.y.], Ankara, 1973, s.50.

²¹ Uluatam, a.g.e., s.135.

²² James Fielding Smith, **The Benefits and Threats of Performance-Base Budgeting: An Assesment of Modern Reform**, Virginia Department of Environmental Quality, 1999, s.1. (<http://www.smith-woolwine.com/threats.htm>)

²³ Jim Carney ve Carlo Grifone, **Performance Budgeting: A Step Toward Accountability**, 1996, s.1. (<http://www.us.kpmg.com/ps/october96/story2.html>).

Amaç-kaynak bağıntısını kuran performans bütçe sistemi performans ölçümlerine yer vermektedir. Uzmanlar performans bütçe ile personel, çalışılan saat gibi “girdi ölçümleri”, onarılan yolların uzunluğu, verilen hizmet süresi gibi “çıktı ölçümleri”, iş bulan öğrenci sayısı, ortalama yaşam düzeyinde ilerleme gibi “sonuç ölçümleri” ve çıktının veya sonucun birim maliyetini gösteren “verimlilik ölçümleri” yapılabileceğini ileri sürmektedir²⁴. Bu ölçüler sayesinde performans bütçeleme, verimlilik ve etkinliğin artmasına, sınırlı kaynaklarla en etkin kararların alınmasına, bütçe sonuçlarını etkileyecek program kararları için yöneticileri daha çok sorumlu tutmaya, daha iyi bir yönetimi desteklemeye yöneliktir²⁵. Son yıllarda performans bütçe tekniği ile stratejik plânlama birleştirilerek ölçümlerin sağlıklı yapılmasının sağlanması da bu sistemin performans denetimlerinin uygulanmasında aldığı rolü gösterir niteliktedir.²⁶

C. PROGRAM BÜTÇE SİSTEMİ

Bir diğer çağdaş bütçeleme tekniği ise amaç-kaynak bağıntısını kurmada stratejik plânlama anlayışını getirerek gelecek dönemleri de dikkate alan ve alternatifler arasında karşılaştırmalara olanak veren program bütçe tekniğidir²⁷. Kurumların bütçelerinde yer alan hizmet programlarının belirlenen hedeflere ulaşip ulaşmadığını etkinlik, verimlilik, sağlanan fayda vb. performans kavramları ile değerlendirerek plân hedeflerine hızlı ve dengeli bir şekilde ulaşmayı sağlayabilen bu teknik düzenlilik denetimleri

²⁴ GAO, **Program Performance Measures: Federal Agency Collection and Use of Performance Data**, USA, 1992, s.59; Burada belirtmek istediğimiz bir nokta performans bütçe tekniğinin günümüzde yeniden önem kazanmasıdır. Gerçekten 1950’li yıllarda ortaya atılan performans bütçe sistemi özellikle 1990’lı yıllarla birlikte bir yeniden canlanma safhası yaşamaktadır. Yeni performans bütçe döneminin eskisine göre en önemli farklılığı ise yukarıda sözü edilen performans ölçüm türleri ile ilgilidir. Eski performans bütçe sistemi daha çok girdiler ve çıktıların ölçümüne odaklanırken, yeni performans bütçe sistemi verimlilik, sonuçlar ve etkinlik ölçülerine daha fazla ağırlık vermektedir. Azevedo, a.g.e., s.13.

²⁵ Smith, a.g.e., s.11. Stratejik plânlamanın entegrasyonu ile performans bütçenin “geleceğe dönük saptamalardan çok, geçmiş uygulamalara dayanarak programları geliştirme olanağı araması” bir sakinca oluşturmaktan çıkmıştır. Oyal, a.g.m., s.103.

²⁶ “Stratejik Plânlama ve Performans Bütçe Sistemi” hakkında şu esere bakılabilir. State Auditor’s Office, **Performance Measures in the Strategic Planning and Performance Budgeting System**, USA, December 1999. (<http://www.sao.state.tx.us/prfmguide/Strategic.html>)

²⁷ Ömer Faruk Batırel, **Kamu Bütçesi**, İkinci Baskı, İstanbul Üniversitesi, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Nihad Sâyar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:352/585, İstanbul, 1981, s.46.

yanında performans denetimi için de son derece uygundur²⁸. Program bütçe sistemi aynı zamanda “program sorumluluğu” kavramını da getirmekte, hesap verme sorumluluğunu güçlendirerek daha yüksek düzeyde bir başarı düzeyini de teşvik etmektedir²⁹.

Program bütçe sisteminin en önemli yanları ise, ulaşılabilecek hedeflerin belirlenmesi, hedefleri başarmada kullanılabilecek farklı yolların (alternatiflerin) araştırılması, alternatiflerin belirli tekniklerle analiz edilerek gelecek dönemde göstereceği performansının ölçülmesi ve hedeflere ulaşmada her bir alternatifin etkinlik derecesinin tahmin edilmesi, alternatif analizlerinin karşılaştırılarak daha iyi etkinliğe ulaştıracak alternatifin seçilerek hedef başarımı için gerekli kaynağın ilgili alternatife tahsis edilmesi olarak belirtilebilir³⁰.

Geleceğe dönük alternatiflerin belirlenerek, program performanslarının gelişmiş tekniklerle ölçülmesinin, performans denetimlerinde alternatiflere verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından odaklanması gerekliliği düşünüldüğünde büyük kolaylık sağlayacağı söylenebilir. Ayrıca program bütçe, seçtiği alternatiflerin uygulama sonuçlarını da “*program değerlendirmeleri*” ile değerlendirmekte, sonuçların amaçlarla, çıktılarının plânlanan çıktılarla karşılaştırmasını yaparak ulaşılan performans düzeyini de ölçmektedir³¹.

Performans bütçeden daha ileri bir teknik olan program bütçe özellikle geleceğe dönük yapısı ve alternatif analizleri ile performans denetimi için de son derece elverişli veriler sağlamaktadır.

D. SIFIR ESASLI BÜTÇE SİSTEMİ

Performans denetimleri için uygun bir diğer bütçe sistemi de sıfır esaslı bütçelemedir. Kamu faaliyetlerinde bir öncelik sıralaması yapmak, daha

²⁸ Edizdoğan, **Kamu Bütçesi**, a.g.e., s.178.

²⁹ Nihat Edizdoğan, “Program Bütçe Sistemi”, Basılmamış Kollokium Tebliği, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Bursa, 1979, s.52.

³⁰ Henry Rowen, “Objectives, Alternatives, Costs and Effectiveness”, **Program Budgeting and Benefit-Cost Analysis**, (Ed. Harley H. Hinrichs ve Graeme M. Taylor), Goodyear Publishing, California, 1969, s.83.

³¹ Falay, **Program Bütçe ve**, a.g.e., s.66.

öncelikli olanlara daha fazla, daha az öncelikli olanlara daha az kaynak tahsis etmek kaynaklar kıt olduğundan bazı faaliyetlere kaynak ayırmamak bu sistemin özüdür³². Yöneticilerin bütçeyi sıfır lira ile hazırlamaya başladığı bu sistemde karar paketlerinin geliştirilmesi ve sıralanması olmak üzere iki temel aşama bulunmaktadır³³. Sürecin ana unsuru olan karar paketleri ise şunları içermektedir³⁴:

- Sağlanan hizmet veya faaliyetle ilgili amaçlar ve ölçülebilir performans hedefleri,
- Hizmet veya faaliyetin performansının ölçülmesi,
- Her bir faaliyet veya hizmetin alternatiflerinin belirlenerek değerlendirilmesi,
- Ulaşılan performans düzeyinin raporlama prosedürünün belirlenmesi.

Görüldüğü gibi bu sistemde de performans ölçümlerinin temel kavramları kullanılmaktadır. Ayrıca bu sistemde içsel bir faaliyet olarak performans denetiminin yapılması da karar paketlerinin derinlemesine incelenebilmesi, yöneticilere karşılaştıkları problemleri çözmeye yardımcı olması açısından önerilmektedir³⁵.

Özetle performans denetimlerinin yapılabilmesi için klâsik bütçeleme sistemi dışında birbirlerine göre farklı avantaj ve dezavantajları olan çağdaş bütçeleme tekniklerinden birinin kullanılması gereklidir.

III. TAHAKKUK ESASLI BİR MUHASEBE VE FİNANSAL RAPORLAMA SİSTEMİ

Nakit ve tahakkuk esaslı muhasebe olası iki tür muhasebe ve finansal raporlama sistemini göstermektedir. Nakit esaslı muhasebe, işlemleri sağlanan hizmetlerin veya elde edilen yararların ne zaman olduğuna bakmaksızın nakit ödendiğinde veya alındığında tanımaktadır. Finansal

³² Figen Altuğ, "Sıfır-Esaslı Bütçeleme Üzerine", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 32. Seri, Yıl 1988/1989, İstanbul, 1990, s.2.

³³ Bu bütçeleme tekniği hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Peter A. Pyhrr, **Zero-Base Budgeting**, A Willey-Interscience Publication, New York, 1973.

³⁴ Pyhrr, a.g.e., s.6; S.W. Bliss and Associates, Inc., **Zero-Base Budgeting An Overview**, 1999, s.2. (<http://www.swb-inc.com/zbb.htm>)

³⁵ Altuğ, a.g.m., s.5; Pyhrr, a.g.e., s.182.

sonuçların raporlanması ise alınan ve ödenen nakit arasındaki farka dayanarak yapılmaktadır. Bu metodun en büyük faydası harcama (nakit) limitleriyle uygunluğu göstermede kullanılabilmesidir.

Tahakkuk (veya bütünleşik) esaslı muhasebe sisteminde ise işlem veya olaylar nakdin ödenmesine veya alınmasına bağlı olmadan (tahakkukla beraber) tanınır.³⁶ Böylece tahakkuk esaslı muhasebe sistemi belirli bir dönemde devlet maliyetlerinin analiz edilmesine temel oluşturan finansal raporların üretilmesini sağlar, sağlanan hizmetlerin net maliyetlerinin değerlendirilmesine imkân verir³⁷.

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

Nakit esaslı muhasebe sistemi bu hedeflerden yalnızca, kısa dönemli ekonomik etkileri, harcama limitleriyle uygunluğu, nakit kaynaklarla ilgili olarak devlet maliyesinin değerlendirilmesini sağlayabilir. Özellikle verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun değerlendirilebilmesi açısından tahakkuk esaslı muhasebe ve finansal raporlama sistemine ihtiyaç duyulmaktadır³⁸.

Kısaca tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, kaynak kullanımının gerçek maliyetlerinin elde edilmesini sağlaması, mali raporlarıyla kuruluş performansının daha etkin incelenmesine imkân vermesi, kaynakların verimli kullanımı, varlıkların etkin yönetimini gerçekleştirilmesi ve program çıktılarını elde etmenin tam maliyetini gösterebilmesi gibi faydaları nedeniyle performans denetimine uygun bir muhasebe sistemidir³⁹.

³⁶ OECD, **Accounting for What?: The Value of Accrual Accounting to the Public Sector**, OECD/GD(93)178, Paris, 1993, ss.7-8.

³⁷ Jesse Burkhead, **Government Budgeting**, Sixth Printing, John Wiley&Sons, Inc., USA, 1965, s.367.

³⁸ OECD, **Accounting for What?.....**, a.g.e., ss.9-10.

³⁹ İhsan Gören, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında...", a.g.t., s.12.

IV. BAĞIMSIZLIK

Sadece performans denetimlerinin değil, düzenlilik denetimlerinin ve varsa Sayıştay'ın üstlendiği diğer görevlerin objektif bir şekilde yürütülerek güven sağlayabilmesi için bağımsızlığın sağlanması gerekir. Denetim bulgularının inanılabilirliği büyük ölçüde denetleyenin denetime olan yaklaşımında bağımsız ve tarafsız olabilmesine bağlıdır.⁴⁰ Sayıştayların bağımsızlığı; yasamadan, yürütmeden ve denetlenen kurumlardan bağımsızlık; anayasal–yasal, kişisel ve mali bağımsızlık gibi çeşitli başlıklar altında incelenebilir. Bağımsızlık türlerine ve bağımsızlığın sağlanması için yapılması gerekenlere birinci bölümde değinildiğinden burada tekrar edilmeyecektir⁴¹.

V. AÇIK YASAL YETKİ

Performans denetimi için Sayıştay'ın gerekli yasal alt-yapıya sahip olması diğer önemli bir koşuldur⁴². Performans denetimlerinin yasal olarak uygulanabilmesi için asgari koşul hukuk sisteminde onu engelleyen herhangi bir hükmün bulunmamasıdır⁴³. Pakistan Sayıştay'ının yürüttüğü performans denetimleri bu asgari koşula örnek teşkil eder. Ancak Pakistan örneği istisnai bir durumdur⁴⁴. Genelde performans denetimi için açık yasal yetkinin olmayışı uygulanamamasında haklı bir gerekçe olarak görülür.

Performans denetimleri için açık yasal yetkiye sahip olunamayışının ise iki önemli nedeni olabilir⁴⁵: Sayıştay tarafından yapılan performans denetimleri temelde yürütme organının faaliyetlerini konu aldığından birinci neden yürütme organının tenkit edilmek istememesidir. Diğer bir deyişle birinci neden politikacıların kendilerini dövebilecek sopaları serbest bırakmamalarıdır. Diğer neden ise performans denetimlerinin yapılmasıyla sağlanabilecek faydaların yeteri kadar anlaşılabilmesi kısaca işe yaramayacağı konusunda mevcut düşüncelerin olmasıdır. Bu düşüncelerden bazıları şunlardır⁴⁶:

⁴⁰ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada'da Kapsamlı Denetim**, a.g.e., s.32.

⁴¹ Bkz. Birinci Bölüm, ss.18-21.

⁴² Sayıştaylara sadece kendi yasalarında verilen açık yasal yetki bu koşulun sadece bir yüzünü oluşturur. Gerçekte, yasal yetki diğer yasalarla da desteklenmelidir.

⁴³ Demirbaş, a.g.m., s.73.

⁴⁴ Atakan, Coşkun ve Sonuvar, a.g.e, s.21.

⁴⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada'da Kapsamlı Denetim**, s.15.

⁴⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Khan, "Performans Denetiminin Esasları", a.g.m., ss.87-92.

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

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

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

▪ “*VET denetimini yürütme organı da yapabileceğinden Sayıştay performans denetimine gerek yoktur.*” Sayıştay performans denetimi yürütme organının yaptığı performans denetimine ikâme değil bir ilâvedir. Yürütme organı kendi iç işleyişinin etkinliği ve verimliliğini sağlamak için önlemler almalı ve bunu iç kontrol ve denetim mekanizmaları ile sağlamaya çalışmalıdır. Bu, Sayıştay’ın tüm yürütme birimlerinin performansını denetleyecek kaynağa sahip olamayacağı gerçeği ile de uyuşur. Ancak tek yönlü yürütme kontrolü ve denetimi yeterli değildir. Yürütmeden bağımsız ve objektif bir kurumun görüş ve tavsiyelerinin alınmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle bu görüş de geçersizdir.

▪ “Performans denetimleri Ombudsman⁴⁷ kurumunun yaptıklarının tekrarıdır.” Ombudsman, bireylerin ya da kurumların yürütme organı ile ilgili şikâyetlerinin doğruluğunu; kötü niyet, bilinçli geciktirmeler, süre aşmaları vb. açılardan araştıran bir mekanizmadır. Performans denetimlerinin faaliyet alanı ise daha geniş olup denetlenenleri, haklarında bir şikâyet olmasa da inceler. Ayrıca sağlanan başarıları da raporlarında yansıtır ve başarı düzeyi ile ilgili yorumlarda bulunur.

VI. YETERLİ NİTELİK VE NİCELİĞE SAHİP PERSONEL

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

Performans denetimlerinde düzenlilik denetimlerinde olduğu gibi sadece hukuksal mevzuata ve/veya muhasebe bilgilerine haiz denetçiler yeterli olmamaktadır. Daha önce de belirttiğimiz gibi performans denetimlerinde bir çok yeni teknik ve metot bulunmaktadır. Bu nedenle verimlilik, etkinlik ve tutumluluk konularında istihdam edilmek üzere sosyal bilimlerde ve mühendis olarak eğitim görmüş personele ihtiyaç duyulmaktadır. Aynı zamanda devlet faaliyetlerinin gittikçe karmaşık bir hal alması yüksek nitelikli personel istihdamını zorunlu hale getiren bir diğer nedendir⁴⁸.

⁴⁷ Ombudsman terimi, halkın şikâyetlerini izlemek ve vatandaş ile yönetim arasındaki anlaşmazlıklarda bir çeşit hakem rolü oynamakla görevli yüksek düzeyli ve geniş yetkili bir memur ya da kişiyi tanımlar. Ombudsman aynı zamanda kurulan sistemin de adıdır. Genel olarak yasama tarafından görevlendirilen ombudsman yöneticiler tarafından gerçekleştirilen idari eylem ve işlemlere karşı yapılan şikâyet ve yakınmaları dinler ve yönetimin hukuka uygun hareket etmesini sağlar. Araştırma, eleştirme, düzeltici eylemler önerme ve bulgularını kamuoyuna duyurma yetkisine sahip olmakla birlikte, resmi bir yaptırım yetkisi yoktur. H. Ömer Köse, “Denetim ve Demokrasi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 33, (Nisan-Haziran 1999), s.70.

⁴⁸ Geist, “Devlet Denetimi”, a.g.m., ss.29-30.

VII. DİĞER KOŞULLAR

Kuşkusuz yukarda sayılan koşullar performans denetiminin etkin uygulanabilmesi için yeterli değildir. Bu koşullara ek olarak aşağıdaki şartların da yerine getirilmesi gerekmektedir⁴⁹:

- Ne kadar iyi bir mali yönetime ve performans yönetimine sahip olunursa olsun ve bu ikisinin entegrasyonu ne kadar iyi sağlanırsa sağlansın, Sayıştay raporlarını değerlendirecek parlamentonun ilgisi olmadan performans denetiminde etkinlikten söz edilemez. Gerçekten, Sayıştaylarca hazırlanan raporlar parlamentonun ilgisine ve değerlendirmesine muhtaçtır. Bu noktada diğer bir önemli konuda parlamentoyla Sayıştay arasında bağı kuracak bir komisyonun varlığıdır. Ayrıca iletişimin etkinliğini belirleyen bir diğer unsur da kitle iletişim araçlarının bu konuya gereken ilgiyi göstermesidir.

- Siyasal ve ekonomik çevrenin olumlu olması da önemli bir diğer koşuldur. Özellikle Sayıştay'a gelebilecek politik baskılar raporların objektif olmasına engelleyerek, kalitesini düşürebilir.

- Performans denetiminde denetlenen kurumun denetime karşı tavrı da önemlidir. Bir anlamda performans denetimi denetlenenle ortaklaşa yürütülecek bir çalışmadır. Dolayısıyla denetlenenle iyi ilişkilerin kurulması ve bunun için gerekli ortamın hazır olması denetimin etkinliğini de etkiler.

- Denetimde kullanılacak kriterlerin belirlenmesinde uzmanlar arasında anlaşmazlıkların olmaması diğer bir koşuldur. Ayrıca performans değerlendirecek kriterlerin olmaması ya da bulunamaması da etkinliği doğrudan etkiler⁵⁰.

Demokratik geleneğin güçlü olması da önemli koşuldur. Rüşvete, etkisizliğe ve israfa imkân tanıyan bir toplum yapısında harcanan her liranın karşılığını almak düşüncesi çerçevesinde hesap verme sorumluluğu kavramının yerleşmesi ve performans denetimlerinin amacına ulaşması güçtür.

⁴⁹ Kubalı, a.g.e., ss.124-128; Khan, "Performans Denetiminin Esasları", a.g.m., s.82.

⁵⁰ Performans denetimi ölçüm kriterlerinin saptanamamasına engel olamamakla birlikte performansın artırılmasına yönelik yapılabilecek çalışmaları ortaya koyabilir.

Ayrıca Sayıştay'ın denetim alanı genişliğinin yürütmenin tüm faaliyetlerini (tüm kamu fonlarını) kapsayacak genişlikte olması; Sayıştay'ın denetimlerinde uyacağı performans denetim standartlarını ve metodolojisini geliştirmesi; ayrı bir performans denetim grubuna sahip olması; diğer denetim ve kontrol birimleriyle etkin iletişim içerisinde bulunması; denetçilerin kaliteli eğitimini sağlayacak iyi bir hizmet içi eğitim sisteminin bulunması; etkin bir ödül sisteminin bulunması; vizyon ve misyon sahibi olunması, etkin bir iletişim birimine sahip olması vb. koşullar da söz konusudur.

Performans Denetiminin Etkin Uygulanabilme Koşulları

YEDİNCİ BÖLÜM

BAZI ÜLKE SAYIŞTAYLARINDA YAPILAN PERFORMANS DENETİMİ

Bu bölümde performans denetiminin belirli ülkelerdeki durumu genel olarak sunularak önceki bilgilerin desteklenmesi amaçlanmış, bu arada söz konusu ülke Sayıştayları ile ilgili bilgiler de verilmiştir.

I. OFİS TİPİ BAZI ÜLKE SAYIŞTAYLARINDA PERFORMANS DENETİMİ İLE İLGİLİ BİLGİLER

Bu kısımda ofis tipi örgütlenme yapısına sahip olan ve performans denetimi konusunda deneyim sahibi olan Kanada, İngiltere ve ABD Sayıştayı hakkında genel bilgiler verilmektedir.

A. KANADA SAYIŞTAYINDA^(*) PERFORMANS DENETİMİ

Kanadalılar tarafından “*kamu fonlarının en yakın takipçisi*” olarak bilinen Kanada Sayıştayı, performans denetimlerini en iyi uygulayan Sayıştaylardan biridir. Bununla birlikte Kanada Sayıştayı’nın parlamentoya yüz yıldan fazla bir süredir rapor sunduğu göz önüne alınırsa, performans denetimine geçmesi yeni sayılabilir. Gerçekten ilk bağımsız Sayıştay Başkanı’nın atandığı 1870’li yılların sonlarında Sayıştay raporları, bir köprüünün yapılması için imzalanan sözleşmelerden, ayakkabı bağı satın alımına kadar her türlü devlet işlemini kapsamaktaydı. Doğal olarak Sayıştay raporlarının boyutu da 2400 sayfayı buluyordu.

1931 yılında parlamentonun fon tahsis etme yetkisini yeni kurulan Hazine kurumuna devretmesiyle denetçilerin görevleriyle, hükümetin görevleri açık bir şekilde ayrılmış; hükümet kamu fonlarını toplamak ve dağıtmakla, Sayıştay denetçileri ise bu işlemlerin yasamanın niyeti

(*) Auditor General of Canada

doğrultusunda yapılıp yapılmadığını inceleyerek raporlamakla sorumlu tutulmuştur. Kanada Sayıştayı 1950’lerde yasal olmakla birlikte topluma yarar sağlamayan ödemeleri saptayarak “*retken olmayan demeler*” üzerine rapor hazırlamaya başlamıştır. Bu raporlar devlet politikası üzerine yorumlar yaptığı, böylece Sayıştay’ın yetkilerini aştığı gerekçeleriyle tartışma yaratmıştır.

Ancak 1977’de Yeni Sayıştay Yasası, Sayıştay’ın sorumluluklarını genişletmiş ve netleştirmiş, Sayıştay’a finansal hesapların doğruluğuna ek olarak hükümetin fonları ne kadar iyi yönettiğini inceleme yetkisi vermiş, politika tercihleri konusunda yorum yapmama prensibini de getirmiştir. Bunlara ek olarak Haziran 1994’te yıllık raporlara ilâveten yılda  kez rapor hazırlama yetkisi Sayıştay’a verilmiş, Aralık 1995’te de Sayıştay’da “*evre ve Sürdürülebilir Kalkınma Yöneticisi*” görevlendirilerek, devlet birimlerine getirilen sürdürülebilir kalkınma stratejilerini yayınlama yükümlülüklerini izleme ve yıllık rapor sunma görevi verilmiřtir¹.

Günümüzde Kanada Sayıştayı’nın 1994’teki düzenlemeyle yıllık raporlara ek olarak yılda  ayrı rapor hazırlama yetkisi vardır. Bu raporlar; devlet daire ve birimlerinin kapsamlı denetimlerini; geniş ölçekli denetimleri (rneğin bilgisayar kullanımı); izleme raporlarını ve diğer raporlarda yer almayan denetim gözlemlerini içermektedir. Performans denetimleri ise düzenlilik denetimleri ile birlikte yürütülmekte Kanada’da bu ikisine birden “kapsamlı (bütünleşik) denetim” adı verilmektedir².

Kanada Sayıştayı yaptığı performans denetimlerinde tutumluluk ve verimliliği doğrudan, etkinliği ise dolaylı olarak değerlendirmektedir. Buna da Kanada Sayıştay Yasası neden olmaktadır. Yasaya göre, Sayıştay sadece programların etkinliğinin raporlanması ve ölçümü için gerekli prosedürlerin yeterliliği üzerine rapor hazırlayabilmektedir. Program etkinliğinin ölçümü ve raporlanması hükümetin birinci derecede sorumluluğundadır. Bu açıdan

¹ Office of the Auditor General of Canada, **Auditing for Parliament**, a.g.e., ss.2-3.

² Office of the Auditor General of Canada, **Auditing for Parliament**, a.g.e., s.7.

Sayıştay sadece; hükümet tarafından üretilen bilginin güvenilirlik ve tamlığını ve bu bilgilerin yeterliliğini parlamentoya raporlayabilmektedir³.

Ayrıca Kanada Sayıştayı'nın yaptığı performans denetimleri daha çok performans geliştirilmeye yöneliktir. Aynı zamanda kurum, sistem ve prosedürlerin değerlendirmesini yapmaktan ziyade (sistem odaklı yaklaşım), sonuçlara odaklanmaktadır⁴.

Kanada Sayıştayı'nın gelir ve giderleri üzerinde denetim yapılabilmesi de (izleme raporlarına ek olarak) şeffaflığı sağlamakta ve performans denetiminin başarısında önemli rol oynamaktadır. Sayıştay Yasasının 21. Maddesine göre “*Gerekli nitelikleri taşıyan bir denetçi Hazine Kurulu tarafından Sayıştay'ın gelir ve giderlerini denetlemek üzere atanır. Bu denetçi incelemesinin sonuçlarını yıldan yıla Millet Meclisine raporla bildirir.*” denilmekte böylece bir denetim kurumu olan Sayıştay'ın da denetlenmesi söz konusu olmaktadır⁵.

Kanada'da (sorunlar olmakla birlikte) performans denetimleri için uygun ortamın olduğunu söylemek mümkündür. Örneğin Kanada Sayıştayı'nın “*Kapsamlı Denetim Vakfı*” adı altında denetim metodolojisinin yaygınlaştırılması, mesleki geliştirme programları hazırlama vb. amaçlara hizmet eden bir vakfa sahip olması bunda önemli bir etkidir. Nitekim vakfın hazırladığı “*Kamu Sektöründe Etkin Raporlama ve Denetim*” adlı yeşil kitap uluslararası alanda büyük ilgi görmektedir⁶. Yine Kanada'da kısmen başarılı olursa da 1960'lı yıllardan beri performans ölçümlerinin yapılması ve sağlamlaştırılması çabaları devam etmektedir. Zaman zaman Sayıştay'ın hükümeti yetersiz performans ölçümü konusunda eleştirmesi, son yıllarda stratejik plânlama ve ileri düzeyde performans raporlamasını içeren harcama yönetim sistemi reformunun yapılması Sayıştay performans denetimlerinin idarî ve mali reformları teşvik edebildiğinin bir kanıtıdır⁷.

³ Kenneth Dye, “Comprehensive Auditing: The Canadian Experience” **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller's Office, Jerusalem, 1991, s.164.

⁴ OECD, **Performance Auditing and Modernisation of Government, Country Appendices**, Paris, 1996, s.81.

⁵ Yörüker, a.g.e., s.12.

⁶ Kubalı, a.g.e., ss.132-133.

⁷ OECD, **In Search of Results, Performance.....**, a.g.e., s.40 ve 45.

B. İNGİLTERE SAYIŞTAYINDA^(*) PERFORMANS DENETİMİ

Yüksek denetimin doğduğu ülke olan İngiltere’de Sayıştay, parlamentonun kurulmasından daha önce var olmuştur. Bununla birlikte İngiltere Sayıştayında son büyük yapılanma 1983 yılında olmuş, Sayıştay Yasası ile düzenlilik denetimleri yanında paranın verimli, etkin ve tutumlu harcanıp harcanmadığının araştırılması anlamında “*paranın karşılığı denetimi*” nin yapılmasına ağırlık verilmesi istenmiştir⁸. Ancak bu düzenleme yapılmadan önce de performans denetimleri uzun yıllar süresince yapılmış bu yeni yasa ile de performans denetimleri resmileştirilmiş ve tüm kamu fonlarını kapsar hale getirilmiştir⁹.

İngiltere Sayıştayı performans denetimiyle verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu incelemekle birlikte hükümet politikasını incelemez. Kaynaklarının yaklaşık %50’sini performans denetimlerine ayıran İngiltere Sayıştayı; olası zayıflık, israf, verimsizlik, etkinsizlik ve kontrol zayıflığı gibi alanların incelenmesine yönelik seçici incelemeler; önemli proje veya programların performansı hakkında güvence sağlamak üzere geniş kapsamlı incelemeler ve idarî işlemlerin yaygın iyi uygulama standartları veya modelleri açısından değerlendirilmesini içeren incelemeler olmak üzere başlıca üç tür inceleme yürütmektedir. Bu incelemelerin çoğu Sayıştay tarafından başlatılmakla birlikte, parlamentonun kamu hesapları komitesince inceleme yapılması Sayıştay’dan istenilmektedir¹⁰. Bunların yanında İngiltere Sayıştayı tarafından düzenlilik denetimleri ile performans denetimleri arasında yer alan “*risk denetimi*” denen ayrı bir denetim türü de yürütülmektedir¹¹.

(*) National Audit Office (NAO)

⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **İngiltere Sayıştayında İncelemeler**, T.C. Sayıştay Yayınları No:32, Ankara, 1990, s.7.

⁹ Ahmet Tekin, “OECD Üyesi Ülkelerde Performans Denetiminin Gelişimi”, **Yerel Yönetim ve Denetim**, Cilt 3, Sayı 11, (Kasım 1998), s.22.

¹⁰ OECD, **Performance Auditing and Modernisation of Government, Country Appendices**, a.g.e., s.99. İngiltere Sayıştayı’na Parlamento üyelerinden her yıl yaklaşık 300 civarında inceleme konusu iletilmektedir. NAO, **State Audit in European Union**, a.g.e., s.206. Ayrıca Sayıştay’ın basın bürosuna gazetecilerce yılda ortalama sekiz bin civarında soru yöneltilmektedir. Yörüker, a.g.e., s.15.

¹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Kenan Tepe, “Risk Denetimi/Finansal Yönetim ve Kontrolların Denetimi”, **Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu, 26 Ekim 1998**, T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Dizisi No:1, Ankara, 1998, ss.53-83.

İngiltere Sayıştayını 1983'ten beri hükümet faaliyetlerinin büyük bir kısmını kapsayan yaklaşık 40-50 performans denetimi raporunu her yıl parlamentoya sunmaktadır. Bu raporlar parlamentonun 15 üyesinden (başkanı muhalefetten) oluşan ve haftada iki kez ve parlamento toplantı halinde değilken bir araya gelen (yılıda 45 kez) Kamu Hesapları Komitesine sunulmakta ve komitede değerlendirilerek gerek görülürse parlamentoya gönderilmektedir¹². Komite ayrıca, Sayıştay hesaplarının incelenmesi için denetçi atama yetkisine de sahip bulunmaktadır¹³.

Biri idarî işlerle sorumlu toplam altı birime sahip olan ve her denetim biriminde hem düzenlilik hem de performans denetimlerini yürütecek denetçileri olan (toplam 550) İngiltere Sayıştayını performans denetimi için gerekli ortama sahiptir. 1980'lerde kabul edilen finansal yönetim yasasıyla her devlet biriminin amaçlarını açık bir şekilde ortaya koyması, bu amaçları değerlendirecek araçlara sahip olması ve özellikle çıktıları ve performansını ölçmesi öngörülmüştür. Bütçeyi bir "performans sözleşmesi" olarak gören bu yasayla performans ölçüleri ile bütçe süreci bağıntısının kurulması sağlanmıştır. Yine İngiltere'de tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçme ve sonuç odaklı performans yönetimini sağlamlaştırma çalışmaları devam etmektedir¹⁴.

C. ABD SAYIŞTAYINDA (*) PERFORMANS DENETİMİ

Kamu fonlarının harcanması, alınması vb. ile ilgili tüm işleri araştırmak amacıyla 1921 yılında Bütçe ve Muhasebe Yasası ile kurulan ABD Sayıştayının doğuşundaki asıl etken Başkanın, bütçe teklifleri ve Bütçe Bürosu üzerinde gittikçe artan kontrol gücü olasılığına karşın, Kongre'nin tahsis ettiği paraların nasıl harcandığını görebilme ihtiyacı olmuştur¹⁵. ABD Sayıştayını doğuşundan günümüze kadar ise üç evre geçirmiştir. II. Dünya Savaşı sonuna kadar süren birinci evrede Sayıştay'ın görevi kişisel belgelerin

¹² NAO, *State Audit in European Union*, a.g.e., s.205.

¹³ Yörüker, a.g.e., s.12.

¹⁴ NAO, *State Audit in European Union*, a.g.e., s.198 ve 201; Tekin, a.g.m., s.21; OECD, *Performance Auditing and Modernisation of Government, Country Appendices*, a.g.e., s.102.

(*) General Accounting Office (GAO)

büyük ölçüde detaylarını incelemek, yasallığıyla uğraşmak olmuştur. Savaştan sonra belge denetim süreci zaafı ortaya çıkmıştır. Örneğin 1965 yılında 14 bini aşkın personelle (çoğu denetçi) bile denetlenemeyen 35 milyon belge olduğu Sayıştay'ın yıllık raporunda belirtilmiştir. Bunun üzerine tüm daire ve birimlerin belge ve muhasebe denetimlerini kendilerinin yapması, Sayıştay'ın da muhasebe ilkelerinin belirlenmesi ve yapılan kontrollerin yeterliliği üzerinde yoğunlaşması öngörülmüştür. Sayıştay'ın performans denetimlerine yönelmesi ise 1960'ların sonlarında olmuştur. Modern dönem olarak da adlandırılan bu dönemde özellikle politika merkezli program değerlendirmelerine yönelinmiştir¹⁶.

Denetimlerini %70 oranında Kongrenin talebi üzerine yapan Sayıştay'ın denetim kapsamı içine mermiden ilaca, envanter kontrolünden uzay çevre korumasına kadar her şey girmektedir. ABD Sayıştayı yaptığı denetimlerle;

- Hükümet programlarının mevcut yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğini ve Kongre'ye bu programlara ilişkin sunulan verilerin doğru olup olmadığını,
- Kamu kaynaklarındaki israfı ve verimsizliği önleyecek uygulamaların mevcut olup olmadığını,
- Kaynakların yasalara uygun olarak sarfedilip sarfedilmediğini ve bunlar için tutulan kayıtların doğru olup olmadığını,
- Programların istenilen sonuçlara ulaşıp ulaşmadığını ve hükümet politikasında ve programların yönetiminde değişikliğe gidilmesine gerek olup olmadığını,
- Daha düşük maliyetle hükümet programlarını uygulama imkânı olup olmadığını,
- Kongrenin ilgili konuda alması gereken acil önlemler bulunup bulunmadığını araştırmaktadır¹⁷.

¹⁵ Harry S. Havens, **The Evolution of the General Accounting Office: From Voucher Audits to Program Evaluations**, GAO/OP-2-HP, USA, 1990, s.1.

¹⁶ Havens, a.g.e., s.2-7.

¹⁷ Gül Alptürk, "Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi", **Sayıştay Dergisi**, Servet Şamlıoğlu'na Armağan Özel Sayı, (Nisan-Haziran 1991), s.46.

ABD Sayıştayı'nın önemli bir özelliği silâh sistemleri seçiminden tarımsal sübvansiyonların azaltılmasına, ulaşım politikası reformundan bütçe açığının azaltılmasına kadar çeşitli politika analizleri yapabilmesidir¹⁸. Buna ek olarak ABD Sayıştayı geniş anlamda performans denetimi içinde düşünülebilen ancak ondan farklı özellikleri olan program değerlendirmeleri yapmaktadır¹⁹. Uygunluk denetimlerini performans denetimlerine entegre eden ABD Sayıştayı'nın yaptığı politika analizlerinin performans denetimi ve ayrı olarak ele alınırsa program değerlendirmesi raporlarında yer alabilmesi, Sayıştay raporlarının hangi kategoride yer aldığını güçleştirmektedir. Gerçekten ABD Sayıştay raporları nadiren verimlilik ve tutumluluk denetimi, program denetimi, program değerlendirmesi ve hatta politika analizi kategorilerinden birine sokulabilir²⁰.

ABD Sayıştayı federal hükümetin ihtiyacı olan idarî reformlar üzerine yorum ve tavsiyeleriyle de ünlüdür. Örneğin Sayıştay Baş Finansal Memurlar Yasası ve Hükümet Performans ve Sonuçları Yasası'na büyük katkılarda bulunmuş yine Ulusal Performans İncelemesi Yasası'nı değerlendirip gözden geçirerek çeşitli tavsiyeler sunmuştur²¹.

% 90 oranında performans denetimi yapan ABD Sayıştayı'nın raporlarındaki tavsiyeleri %70-75 oranında gerçekleştirilmektedir. Bu başarı denetim taleplerinin çoğunun Kongre'den gelmesi ve Kongrenin kendi talebi üzerine yapılan denetim sonuçlarına gereken özeni göstermesi ve raporların tarafsız değerlendirmeler içermesine bağlanmaktadır²².

ABD'deki performans ölçümüne yönelik çalışmalar da performans denetimlerinin geliştirilmesinde önemli bir etkidir. 1930'lardan günümüze

¹⁸ Annmarie H. Walsh, "Performance Auditing and Legislative Oversight in the Context of Public Management Reform: The US Experience" , **Performance Auditing and Modernisation of Government**, OECD Publications, Paris, 1996, s.234.

¹⁹ Benzerlik ve farklılıklar için bkz. Elenor Chelimsky, "Comparing and Contrasting Auditing and Evaluation: Some Notes on Their Relationship", **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller's Office, Jerusalem, 1991, ss.136-152.

²⁰ Walsh, a.g.m., s.233.

²¹ OECD, **Performance Auditing and Modernisation of Government, Country Appendices**, a.g.e., s.101.

²² Alptürk, a.g.m., s.53. Bununla birlikte zaman zaman ABD Sayıştayının bağımsızlığı tartışma konusu yapılmaktadır. Örneğin Kongre'nin bekçi köpeğine (watchdog) benzetilen Sayıştay'ın, bekçi köpeği değil bir fino (lapdog) vazifesi gördüğü belirtilerek çeşitli eleştiriler yapılmaktadır. Jack C. Robertson, **Auditing**, Eight Edition, John Wiley&Sons, Inc., Irwin, 1996, s.818.

planlama programlama bütçeleme sistemi (PPBS), amaçlara göre yönetim, sıfır tabanlı bütçeleme gibi sistemlerle performans ölçümlerini gerçekleştirmeye çalışan ABD, en son 1990'lı yıllarda Baş Finansal Memurlar Yasası ile yıllık finansal raporlarda performans ölçülerinin kullanımını istemiş, uygulama belirsiz olunca 1993 yılında Hükümet Performans ve Sonuçları Yasası ile kapsamlı bir performans yönetimi anlayışını getirmiřtir²³.

II. KURUL TİPİ BAZI ÜLKE SAYIŞTAYLARINDA PERFORMANS DENETİMİ İLE İLGİLİ BİLGİLER

Bu kısımda ise kurul tipi Sayıştaylardan yargı yetkisi olan Fransız Sayıştayı ile yargı yetkisi bulunmayan Alman ve Avrupa Birliği Sayıştaylarına yer verilmiştir.

A. ALMANYA SAYIŞTAYINDA^(*) PERFORMANS DENETİMİ

Almanya'da yüksek denetimin başlangıcı 1700'lü yıllara kadar uzanır. 1714 yılında "*Genel Hesap Mahkemesi*" adıyla kurulan ve bağımsız, monokratik, dışsal nitelikli bir denetim kurumunun devlet gelir ve giderlerini aritmetik doğruluk açasından ve şeklen denetleyerek bulgularını raporladığı, idarî reformlar üzerine uzman görüşü sunduğu bilinmekteydi²⁴. Alman Sayıştayı'nın bugünkü anlamda kurulması ise Federal Almanya'nın kuruluşu olan 1949 yılına rastlar²⁵.

Alman Sayıştayında performans denetimi ile ilgili düşünceler 1920'li yıllara kadar uzanır. Bu dönemde Sayıştay'a "*verimlilik talepleriyle uygunluğu*" denetleme yetkisi, düzenlilik ve uygunluk denetimleriyle eşit

²³ OECD, *In Search of Results, Performance Management Practices, Country Appendices*, a.g.e., s.108.

^(*) Bundesrechnungshof

²⁴ Bu birimi kuran II. Frederick'in şu sözleri hâlâ akıllardadır: "*İnsanlar, hesapların benim için usandırıcı olabileceğini söylüyorlar. Ancak onlara, genel kamu yararı hesapları onaylamamı gerektirir, bu yüzden olmayan bir zahmete kattanmam gerekir diyorum*" Bundesrechnungshof, **Bundesrechnungshof the Supreme Audit Institution of the Federal Republic Germany**, 5th Revised Edition, President of the Bundesrechnungshof Publications, Frankfurt, 1999 s.10.

²⁵ Bundesrechnungshof, **Bundesrechnungshof the Supreme**, a.g.e., ss.9-10.

derecede olmak üzere verilmiştir. Yine 1952 yılında Sayıştay Başkanı'nın "*Kamu Yönetiminde Federal Verimlilik Danışmanı*" olarak atanması da Almanya'da verimlilik ve etkinliğe verilen önemin bir göstergesidir.

410 denetçiye sahip olan Alman Sayıştayını düzenlilik, uygunluk ve performans denetimlerinin tümünü yürütmektedir. ABD Sayıştayına benzer bir şekilde Almanya'da bu üç denetim türü arasında katı bir ayırımı gidilmemektedir. Bu aynı zamanda Sayıştay içinde söz konusu denetimleri yapmak için ayrı denetim birimlerinin belirlenmediği anlamına da gelmektedir²⁶.

Mali yönetim, yasayla kurulan kamu birimleri ve girişimleri, sosyal güvenlik kurumları, devlet hisseli özel sektör girişimleri gibi çok geniş bir alanı denetimi altında bulunduran Alman Sayıştayını herhangi bir finansal uygulama kararını harcama henüz yapılmamış olsa bile inceleme yetkisine sahiptir²⁷.

Alman Sayıştayını dört tür performans denetimi yapmaktadır. Etkinlik denetimi ve program değerlendirme, fayda-maliyet incelemeleri, program denetimleri ve enine kesit denetimler.

Sayıştayca etkinlik denetimleri ve program değerlendirmeleri yürütülmekle beraber bunun bakanlık veya birimlerin kendilerinin sorumluluğunda olduğuna inanılmakta ve yapılan söz konusu denetimlerin bunu sağlaması hedef alınmaktadır. Performans denetimi adı altında yapılan fayda-maliyet analizleri bütçe sürecinin bir parçası olarak önemli finansal etkiye sahip tüm yeni faaliyetler için yapılmasını öngören Federal Alman Bütçe Yasasından kaynaklanmaktadır. Burada temel bir fonksiyonu bulunmayan Sayıştay inceleme sonuçlarını yürütmenin dikkatine sunmaktadır. Sayıştayca yürütülen program denetimleri (concurrent program audit) ise harcama yapılmadan önce projelerin gözden geçirilmesi ile ilgilidir. Örneğin bir askeri hastanenin genişletilmesi plânlarının denetimi, bu

²⁶ Heinz Günter Zavelberg, "Legislatures and Performance Auditing: The German Experience", **Performance Auditing and Modernisation of Government**, OECD Publications, Paris, ss.201-202.

²⁷ Bundesrechnungshof, **Bundesrechnungshof the Supreme.....**, a.g.e., ss.10-11 ve 13.

yolla tasarlanan maliyetlerin üçte birini azaltan revizyonlara yol açabilir²⁸. Enine-kesit denetimde Sayıştay benzer ya da karşılaştırılabilir uygulamaların değişik kuruluşlarda incelenmesi faaliyeti ile ilgilenir. Örneğin Alman Sayıştayı 1989 yılında bu yöntemle çeşitli bakanlıklarda program değerlendirme çabalarını inceleyerek, bir ikisi dışında değerlendirmelerin olması gerekenden az olduğunu, hedef setleri oluşturmanın mevcut olmadığını veya zayıf olduğunu, sınırlı fonksiyonları kapsadığını ve sonuçların çoğu zaman düzeltici faaliyete yol açmadığını raporlamıştır²⁹.

B. FRANSA SAYIŞTAYINDA^(*) PERFORMANS DENETİMİ

Bugünkü şekliyle 1807 yılında I. Napolyon tarafından kurulan Fransız Sayıştayı, Fransız kamu yönetiminin en eski ve en saygın kurumlarından biridir. Anayasaya göre parlamentoya ve hükümete devlet bütçesinin uygulanmasında ve denetlenmesinde yardımcı olan Sayıştay'ın denetim alanı 1967 yılında çıkarılan bir yasayla genişletilmiş 1976 yılında da sosyal güvenlik, kamu teşebbüsleri ve kamulaştırma faaliyetleri de eklenerek tüm bakanlık ve kamu birimlerini kapsar hale getirilmiştir. Kamu fonu kullanan özel sektör birimlerini de denetleyebilen Fransız Sayıştayı 1982'de çıkarılan bir yasa uyarınca Bölge Hesap Mahkemelerinin kurulmasıyla bölgesel ve yerel düzeyde denetim yetkilerini bu kurumlara devretmiştir³⁰.

Yargıç statüsünde 250 mesleki personele ve yedi daireye sahip olan Sayıştay'ın yaptığı denetimler üçe ayrılabilir. Buna göre Sayıştay;

- Doğruluk ve düzenliliklerini sağlamak amacıyla hesapları,
- Hesaplarda belirtilen işlemlerin yasallığını ve
- Yönetimin performansını denetlemektedir³¹.

²⁸ OECD, **Performance Auditing and Modernisation of Government, Country Appendices**, a.g.e., ss.89-90.

²⁹ OECD, **Performance Auditing and Modernisation of Government, Country Appendices**, a.g.e., s.90.

^(*) Cour des Comptes

³⁰ NAO, **State Audit in European Union**, a.g.e., s.60 ve 62.

³¹ OECD, **Performance Auditing and Modernisation of Government, Country Appendices**, a.g.e., s.87.

Kaynaklarının üçte ikisini performans denetimine ayıran Fransız Sayıştayında performans denetimleri Devlet Hesabı üzerine odaklanan bir daire dışında kalan dairelerin her biri tarafından yürütülür. Performans denetimi konuları her bir daire tarafından risk, denetim dönemi, ilgili alandaki deneyim, kamu yararı ve siyasal düzey gibi kriterlere göre seçilmektedir. Denetim sonuçları ise denetlenen bakanlık veya kuruma cevaplaması için gönderilmekte, çoğu önemli konular (veya tatmin edici cevap alınamayan konular) yıllık kamu raporuna dahil edilmektedir. Yaklaşık olarak yıllık rapora dahil edilen konu sayısı ise ortalama 25-30' u bulmaktadır.

Son yıllarda Fransız Sayıştayını, yol programının; trafik güvenliği ve doğal çevreye olan etkilerinin belirlenmesinde olduğu gibi bir programın doğrudan veya dolaylı toplam etkilerinin analiz edilmesinde kullanılan şekliyle program değerlendirme teknikleri geliştirmektedir³².

Fransa'daki performans denetimlerinde önemli faktör de performans yönetimi uygulamasıdır. Açık hesap verme sorumluluğu ve performans geliştirme ile kamu sektöründe hesap verme sorumluluğunu artırma amacı güden bu sistemde daha fazla performans bilgisi sağlayışı egemendir ve gün geçtikçe topluma sağlanan içsel performans raporlarında artış gözükmemektedir. Bu ise performans denetimlerini kolaylaştırıcı bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır³³.

C. AVRUPA BİRLİĞİ SAYIŞTAYINDA^(*) PERFORMANS DENETİMİ

Avrupa Topluluklarında hesapların incelenmesi 1977 yılına kadar iki denetçi grubu tarafından yapılmıştır. Bunlar; az sayıda personelle çalışan *Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu denetçileri* ile raporlarını yayımlamayan ve denetlenen yerine Komisyon'a, Konsey'e ve bilgi için Avrupa Parlamentosu'na gönderen ve tavsiyelerine nadiren uyulan Topluluğun

³² NAO, *State Audit in European Union*, a.g.e., ss.65-66.

³³ OECD, *In Search of Results, Performance Management Practices, Country Appendices*, a.g.e. ss.68-69.

(*) European Court of Auditors

finansal denetimlerinden sorumlu *Denetim Kurulu* idi. 1970’lerde yapılan iki büyük Topluluk reformu bu düzenlemelerin yetersizliğini vurgulamış Topluluk kendi kaynaklarının geliştirilmesi üzerinde durarak Avrupa Parlamentosunun bütçe kontrolindeki yetkilerini arttırmıştır. Yeni düzenlemelerle parlamento inceleme yetkisini güçlendirmek için etkin bir denetim kurumuna ihtiyaç duymuş bunun sonucunda Avrupa Birliği (Topluluğu) Sayıştayı 1977 yılında kurulmuřtur³⁴.

Her bir ye devleti temsil eden 15 üyeden oluşan ve her bir üyenin belirli bir denetim alanından sorumlu olduğu kurum, denetimlerini yaklaşık 240 denetçiyle yürütmektedir. Yargı yetkisi bulunmayan Sayıştay, birliğin genel bütçesinden, Komisyon tarafından verilen kredi ve borçlanmalara kadar geniş bir kapsamda denetimlerini yürütmekte ve hem düzenlilik denetimlerine hem de performans denetimlerine yer vermektedir³⁵. Mali yönetimin sağlamliğı olarak adlandırılan performans denetimi Sayıştay’ın yaklaşık yirmi yıllık tarihinde denetimlerinin %80’i oranında yer tutmakta ve Avrupa Birliği için bir övünç kaynağı teşkil etmektedir. Bu aynı zamanda ye devletlerden sadece Lüksemburg ve Yunanistan dışında diğer tüm lke Sayıştaylarının VET denetimine yer vermelerinin bir sonucu olarak grlebilir³⁶.

alışmalarında sistem odaklı bir yaklaşımı benimseyen AB Sayıştayı düzenlilik ve performans denetimlerinin beraber yürütülmesi gerektiğinde “*kapsamlı (bütünleşik) denetim*” çalışmalarına da yer vermektedir³⁷. Performans denetimlerine ilişkin bulgularına ise yıllık raporlarında ve bazı özel raporlarında yer vermektedir³⁸.

³⁴ NAO, *State Audit in European Union*, a.g.e., s.220.

³⁵ NAO, *State Audit in European Union*, a.g.e., s.220 ve 223.

³⁶ Sayın, a.g.e., ss.92-93.

³⁷ Sayın, a.g.e., s.79.

³⁸ NAO, *State Audit in European Union*, a.g.e., 226.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE SAYIŞTAYIN PERFORMANS DENETİMİNİ GELİŞTİRME AMACI TAŞIYAN ÇALIŞMALAR

Sayıştay denetimlerinin geliştirilmesi ve giderek performans denetimi uygulamasının altyapı hazırlıkları bir bütün olarak kamu yönetimi, mali yönetim ve denetim sistemi ile ilgili yapılan çalışmalarla bağımlılık arz etmektedir. Bu nedenle bu başlık altında Türkiye’de Sayıştay performans denetimlerinin etkinliğinin artırılması için doğrudan veya dolaylı olarak yapılan çalışmalar geniş bir perspektiften bakılarak ele alınmıştır. Bu çerçevede öncelikle kamu yönetimi ile ilgili etkinlik ve verimlilik arayışlarına değinilmiş, bütçe ve muhasebe sistemleri ile denetim sistemini konu alan çalışmalar üzerinde de durulmuştur. Daha sonra ise özele inilerek performans denetimini Sayıştay bağlamında ele alan çalışmalara yer verilmiştir.

I. SAYIŞTAYIN PERFORMANS DENETİMİNİ DOLAYLI OLARAK GELİŞTİRME ÇALIŞMALARI

A. KAMU YÖNETİMİNİ GELİŞTİRME ÇALIŞMALARI

Denetim ve yönetim birbirleriyle sıkı ilişkiler içinde olan iki kavramdır. Denetim, yönetimin faaliyetlerini konu alarak onu iyileştirme ve geliştirme amacı güder. Aynı şekilde yönetimdeki iyileşme ve gelişmeler denetimin de daha rahat ve etkin yapılmasını sağlamaktadır. İyi örgütlenmiş, yetki ve sorumlulukların açıkça belirlendiği, saydam bir yönetim yapısında denetçilerin yüklerinin hafifleyeceği veya en azından etkinlik ve verimlilik konuları üzerinde daha çok durabilecekleri inkâr edilemez bir gerçektir¹.

¹ Atay, a.g.e., s.10.; Nuri Tortop, “Yönetimin İyileştirilmesi Çalışmalarının Denetlemeye Etkileri ve Yararları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı 31/2, (Haziran 1998), s.15.

Tüm Dünyada olduğu gibi yönetimi iyileştirme, yönetimde etkinlik ve verimliliği sağlama arayışları Türkiye’de de yeni bir olgu değildir. Özellikle Tanzimat’tan bu yana bir slogan olarak kullanılan yönetimde reform fikri ancak 1960’lı yıllardan sonra sistematik ve bilimsel çalışmalara konu olmuştur². Bununla birlikte özellikle II. Dünya Savaşından sonra bazı ciddi ancak devamlı olmayan reform teşebbüsleri de yapılmıştır. Örneğin 1947 yılında Başbakanlık tarafından devlet teşkilâtında rasyonelliği sağlayacak tedbirleri önermek üzere bakanlıklarda oluşturulan komisyonlar – ki bu komisyonların hazırladığı raporlar hakkında bilgi edinilmesi mümkün olmamıştır –; 1949 yılında “Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma Esasları Hakkında” Neumark’ın hazırladığı rapor³; 1951’de Dünya Bankasından Barker’ın başkanlığındaki bir grup tarafından mali politika ve idarî mekanizma konusunda hazırlanan rapor⁴; Maliye Bakanlığı’nın personel, yönetim, örgüt ve metot meseleleri ile yönetimin bazı genel sorunlarını inceleyen Martin ve Cush Raporu⁵ (1951) ve idareyi bir bütün olarak inceleyen Leimgruber raporu (1952- bu raporun da bulunması mümkün olmamıştır.) hükümete sunulan önemli çalışmalar arasındadır⁶.

1960’lı yıllara kadar yapılan çalışmalar daha sonra yapılacak ciddi çalışmalar için bir alt-yapı oluşturmasına rağmen sonuçları bakımından tatminkâr olmamıştır. Bunda en önemli nedenler ise, idareyi geliştirme görevinin içeriğini, kapsamını ve bu görevi ifa edecek teşkilâtı oluşturacak

² Coşkun, “Kalkınma Yönetiminde Etkenliğin...”, a.g.m., s.68. Bu tarihe kadar ülkemizdeki durumu belirten Kemal Tosun’un şu sözleri ilginçtir: “*Türkiye’de siyasi, hukuki, iktisadi ve kısmen içtimai alanlarda bir batılılaşma gayretinin başlangıçtan beri var olduğunu biliyoruz. Ancak, rasyonelizasyon hareketine bigane (ilgisiz) kalınmıştır. Az zamanda, az emekle, az masrafla, az üzüntü ve az fedakârlıkla işgörme şuur ve alışkanlığının yerleşmesi bir tarafa, iş başarmada çeşitli yolların mevcut olabileceğini ve bunlar içinde bazılarının gayelere daha kolaylıkla ulaştırabileceğini hatırmıza getiremiyoruz.*” “*Rasyonel ve optimal kararlar ittihaz etme (dikkate alma) alışkanlığının bizde yerleşmemiş olması, tahminlerin üstünde israflara sebep olmaktadır.*” Kemal Tosun, “Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonelizasyon Problemi”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Sekizinci Seri, (1964), s.204.

³ Bkz. F. Neumark, **Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma Esasları Hakkında Rapor**, Başbakanlık Devlet Matbaası, Ankara, 1949.

⁴ Bkz. Milletlerarası İmar ve Kalkınma Bankası, **Kalkınma Plânı için Tahlil ve Tavsiyeler – Milletlerarası İmar ve Kalkınma Bankasının Türkiye Hükümetiyle Biliştirak Finanse Ettiği Heyetin Raporu**, Akın Matbaası, Ankara, 1951.

⁵ Bkz. James W. Martin ve C.E. Cush, **Maliye Bakanlığının Kuruluş ve Çalışmaları Hakkında Rapor**, Maliye Bakanlığı Yayını, Ankara, 1952.

⁶ Kenan Sürgit, **Türkiye’de İdari Reform**, TODAİE Yayınları No:128, Ankara, 1972, ss.66-71 ve Kenan Sürgit, “Türkiye’de İdareyi Yeniden Düzenleme ve Geliştirme Çalışmaları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 1, No: 1, (Haziran 1968), ss.4-5.

ciddi incelemelerin yapılmaması, ihtiyaçların ve bunları giderme yollarının imkân ve şartlar dahilinde belirlenmesine çalışılmaması, hizmeti yürütecek personel üzerinde hiç durulmaması, yapılacak çalışmaların başarılı olmasını sağlayacak çevresel ortamın hazırlanma işinin ihmal edilmesi olarak belirtilmektedir⁷.

Türk Kamu Yönetiminde 1960’lı yıllar ise geleneksel kamu yönetimi anlayışından kalkınma yönetimine geçiş yılları olmuş⁸, 1962 yılının ardından Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı yürürlüğe konulmuştur. İdarenin yeniden düzenlenmesi kısaca reform ihtiyacı plânlı döneme girilmesi ile birlikte yapılması acil olan bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır. Nitekim 1962 Yılı Program Tasarısında “... plânlı kalkınma çalışmalarının başlaması ile birlikte reform ve reorganizasyon zarureti bir daha açıkça ortaya çıkmıştır. Zira plânlı kalkınma, gerek hazırlanışı, gerek gerçekleştirilmesi itibariyle Devlet teşkilât ve kurumlarının sür’atli, ahenkli, kaliteli ve verimli, bir şekilde çalışmalarını şart kılmaktadır.” denmesi de bunu kanıtlar niteliktedir. Bu ihtiyaca dayanılarak kamu yönetimini bir bütün olarak ele alan ilk kapsamlı çalışma olan “Merkezi Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi” (kısa adıyla MEHTAP) “merkezi hükümet görevlerinin dağılıp tarzını tespit etmek ve bu dağılıpın amme hizmetlerinin en müessir tarzda ifasına imkân verip vermediğini incelemek” amacıyla 1962 yılında hazırlanmaya başlanmış ve 1963 yılında tamamlanmıştır. Daha sonra araştırmanın sonuçlarını alınacak tedbirler ve politika kararları haline getirmek amacıyla 1964 yılında DPT bünyesinde “İdareyi ve İdari Metotları Yeniden Düzenleme Komisyonu” kurularak merkezi idarenin taşra teşkilâtı ve mahalli idare çalışmaları yapılarak varılan sonuçlar üç rapor halinde Başbakanlığa sunuldu⁹. Çok değerli bir çalışma olan MEHTAP ve onu tamamlama gayesiyle yapılan ek çalışmaların hakkettiği ilgiyi görmediği kesin bir şekilde söylenebilir.

1966 yılında idari hizmetlerin görülmesinde kırtasiyeciliğin ortadan kaldırılması amacıyla görevlendirilen TODAİE, kuruluşlarda “Organizasyon

⁷ Sürgit, a.g.m., ss.4-5.

⁸ Özer, a.g.e., s.184.

⁹ Nabi Dinçer ve Turan Ersoy, **Merkezi Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi (MEHTAP) Tavsiyelerinin Uygulanma Durumunu Değerlendirme Araştırması**, TODAİE Yayınları No:143, Ankara, 1974, ss.1-2.

ve Metot” birimlerinin kurulmasına önem vermiş, bu sayede bu birimlerin sayıları arttırılmıştır¹⁰.

Kamu idareleri ve kuruluşlarının büyük çoğunluğunu kapsayan bir diğer çalışma da 1971 yılında yapılmıştır. “İdari Reform Danışma Kurulu” oluşturularak yönetimin yeniden düzenlenmesi alanında alınması gereken önlemleri belirlenerek raporlaştırmıştır¹¹. Buna benzer bir çalışma da 1982’de tamamlanmış, reform için yol gösterici idari ve örgütsel bazı konular üzerinde durulmuş, ayrıca örgütlenmeye ilişkin çeşitli kanun hükmünde kararnameler de hazırlanmıştır.

Yönetimi iyileştirme çabaları çerçevesinde son yıllarda yapılan ciddi çalışmalardan biri de “Kamu Yönetimi Araştırma Projesi” dir. 1991 yılında tamamlanan ve kısa adıyla KAYA olan proje, Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Plânı ve yıllık program uygulamalarına ışık tutacak şekilde daha önce yapılan çalışmaların ve fiilen gerçekleştirilenlerin eksikliklerini belirleyerek, sorunları gidermek ve gereken önlemleri tespit etmek üzere TODAİE tarafından hazırlanmıştır¹².

Kalkınma plânlarına bile yansıyan söz konusu çalışmalar ilgisizlik nedeniyle arka plânda kalmış, yapılan öneriler de tali ve sınırlı nitelikte gerçekleştirilmiştir. Başarısızlık nedenleri olarak ise Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı çerçevesinde oluşturulan “Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu” tarafından, çalışmaların uygulama projelerini kapsamadığı, Kalkınma Plânları ve Yıllık Programlarda yer alan politika ve tedbirlerin de uygulanabilir proje niteliğinde olmaması ve müeyyidesinin bulunmaması, bu nedenle kuruluşlarca projelendirme çalışmalarının yapılmaması, bunu yapacak uzmanlara da sahip olmadıkları gibi unsurların olduğu belirtilmiştir¹³.

¹⁰ Pazarcık ve Çoygun, a.g.e., s.47.

¹¹ Bkz. TODAİE, **İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler**, TODAİE Yayın No:123, Ankara, 1972.

¹² TODAİE, **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor**, TODAİE Yayınları No:238, Ankara, 1991, s.2-3.

¹³ DPT, **Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Düzenlenmesi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000, ss.18-19. (<http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/oik527.pdf>)

B. MALİ YÖNETİMİ GELİŞTİRME ÇALIŞMALARI

Bilindiği gibi ülkemizde mali yönetimin temel yasası Muhasebe-i Umumiye Kanunudur. 1927 yılında yürürlüğe konulan bu yasa, klâsik mali yönetim ilkelerinin geçerli olduğu dönemlerde istenilen şekilde işlemiştir. “*Bütçe bir kanundur –kanunun çıkarılması sırasında her şey düşünülmüştür– Uygulama gereği gibi yapıldığı takdirde işler düzgün gider*” düşüncesi odak noktası olan MUK’un devlet faaliyetlerinin artış göstermediği ve nitelik olarak da değişmediği bir dönemde yatırım önceliklerinin tespiti, verimlilik ve savurganlığın önlenmesi gibi konularda meclisin yeterli olacağı düşüncesine dayandığı söylenebilir. Klâsik mali yönetime uygun olarak klâsik bütçe sistemi ve mal muhasebesinden ayrı nakit esaslı bir muhasebe sistemini benimseyen MUK, zamanla devlet faaliyetlerindeki artışlar, verimlilik, etkinlik arayışları, bütçesel parçalanmışlığın ortaya çıkması gibi hususları dikkate alamaz hale gelmiştir¹⁴.

Bu çerçevede mali yönetimde gerçekleştirilen ilk kapsamlı ve reform nitelikli çalışma klâsik bütçeden program bütçeye geçilmesi olmuştur. Bütçe reform çalışmalarına fiilen 1968 yılında Maliye Bakanlığında düzenlenen seminerlerle başlandığı göz önüne alınırsa program bütçe reformunun kalkınma yönetimi paralelinde gerçekleştirildiği gerçeği ortaya çıkmaktadır¹⁵. Nitekim 1973 Mali Yılı bütçe gerekçesinde, klasik bütçede yıllık programlarla bütçe arasında anlamlı ilişkinin olmamasının program bütçeye geçiş nedenlerinden biri olarak gösterilmesi bunu doğrulamaktadır¹⁶.

Resmi olarak uygulanmasına 1973 yılında başlanan program bütçeden, kamuoyunun devletin faaliyetleri hakkında daha iyi bilgilenmesi; gereksiz faaliyetlerin kaldırılmasıyla devlet faaliyetleri arasında daha iyi ilişkilerin kurulması, yöneticileri yaptıkları ve yapacakları işleri daha iyi değerlendirmeye itmesi, hedeflerle kaynaklar, teşkilat ve yönetim metotları arasındaki ilişkilerin kontrol edilmesinin sağlanması ve düzenlilik denetimleri dışında etkinlik denetimlerinin yapılmasını zorunlu kılması vb. faydalar¹⁷ beklenmesine rağmen uygulamada istenilen hedeflerin çoğuna ulaşamamıştır.

¹⁴ Cengiz Aytar, “Mali Sistemde Bütünlüğün Kaybedilmesi ve Yolsuzluklar”, II. Türkiye İç Denetim Kongresinde Sunulan Tebliğ, Mayıs 1998, ss.1-2.

¹⁵ Dicle, a.g.e., s.128; Geçiş çalışmaları ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Dicle, a.g.e., ss.128-133.

¹⁶ 1973 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, s.1.

¹⁷ Dicle, a.g.e., ss.139-140.

Program bütçe paralelinde devlet muhasebe sisteminde gerekli değişiklikleri öngören yasa tasarılarının ve özellikle 1971 yılında hazırlanan Genel Muhasebe Kanunu Tasarısının yasalasmaması, program bütçenin başarısızlığı ile birlikte büyük ölçüde bütçe sistemine bağımlılık arz eden devlet muhasebesi sistemimizde de istenilen maliyet muhasebesi ile desteklenmiş tahakkuk esaslı muhasebe sistemi ile ilgili gerekli adımların atılamamasına yol açmıştır¹⁸. Esasen 1948 yılında çıkarılan “Devlet Muhasebesi Genel Yönetmeliği” ile “Devlet Muhasebesi Muamelat Yönetmeliği” çerçevesinde yürütülen muhasebe işleri ile ilgili olarak, Mehter tarafından 1973 yılında ifade edilen şu sözler o günkü durumu yansıtmaktadır:

Her iki yönetmelik yıllar önce çıkarılmış günümüze kadar çok fazla değişiklik görmüştür. Bugün Devlet Muhasebesine ilişkin hesap ve işlemlerin tamamını kapsayan bir kitap bile mevcut değildir. Konunun önemli yanı yürütülen muhasebe sisteminin iyi bir muhasebe tekniğinden yoksun oluşudur. Esasen klâsik bütçemizin madde sınıflandırması ile Devlet Muhasebesinin yetersizlikleri birbirini tamamlamaktadır. Program bütçenin halihazırdaki muhasebe sistemi ile yürütülmesi ise ayrı problemler yaratacaktır¹⁹.

Muhasebe sistemimizle ilgili son değişiklikler ise 1990’lı yıllarda yapılmıştır. 1990 yılında 1948 tarihli sözü edilen yönetmelikler birleştirilerek “Devlet Muhasebesi Yönetmeliği” çıkarılmış, 1995 yılında da bu yönetmelikte bazı ek düzenlemelere gidilmiştir²⁰. Söz konusu gelişmelerle birlikte teknolojik yeniliklere de gidilmiştir. İlk kez 1999 yılında Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Merkez Saymanlığında pilot çalışma olarak uygulanmaya başlanan “saymanlık otomasyon sistemi” ile ilgili çalışmalar Muhasebat Genel Müdürlüğünce Türkiye çapında yaklaşık 1650 saymanlıkta devlet hesaplarının günlük olarak bilgisayarlar aracılığı izlenmesine olanak verecek şekilde sürdürülmektedir²¹.

¹⁸ Falay, **Program Bütçe ve**, a.g.e., s.121.

¹⁹ Hamdi Mehter, “Sayıştayın Fonksiyonel İncelemesi ve Etkin Sayıştay”, **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Yıl 4, Sayı 21, (Temmuz 1973), s.20.

²⁰ Zuhâl Yıldırım ve Özhan Çetinkaya, **Devlet Muhasebesi (Teori ve Uygulama)**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1999, ss.63-64.

²¹ Altuğ (2000), **Mali Denetim**, a.g.e., ss.102-103.

Kamu Mali Yönetimi ile ilgili güncel önemli bir çalışma da, 1995 yılında Dünya Bankası projesi olarak başlatılan “Kamu Mali Yönetimi Projesi” dir. Kamu mali yönetiminin daha hızlı, verimli, rasyonel işlemesi; genel kabul görmüş standartların mali sisteme sokulması; bilgisayar teknolojisinden yararlanılması ve mali yapılanmanın yeniden organize edilerek mali kontrol ve denetimin etkinliğin artırılması amaçları ile hazırlanan proje başlangıçta “Vergi İdaresini Geliştirme”, Gümrük İdaresini Geliştirme” ve “Personel ve Harcama Yönetimini Geliştirme” bölümlerinden meydana gelmiş 1998 yılında kapsamı “Borç Muhasebesi ve Nakit Yönetimini Geliştirme” ve “Sayıştay Denetimini Geliştirme” bölümleri ile genişletilmiştir²².

C. DENETİM HİZMETLERİNİN GELİŞTİRİLMESİ ÇALIŞMALARI

Ülkemizde çok eskilere dayanan denetim, klâsik mali yönetim ve kamu yönetimi çerçevesinde daha çok hukuka uygunluğu sağlama, sorunları değil sorumluları, hata yapanları bulma ve cezalandırma gibi amaçlara hizmet etmiştir. Bu çerçevede şekillenen denetim sistemimiz, hukuka uygunluğu sağlama yönünden yoğun bir iç kontrol mekanizmasını beraberinde getirmiş devlet faaliyetlerindeki gelişme, kamu kurum ve kuruluşlarının artışı, genel ve katma bütçe dışına taşma gibi nedenlerle zaman içinde bir çok denetim ve teftiş birimi oluşturulmuştur. Bu yapının etkileri günümüzde hala görülmekle birlikte zaman zaman denetim sisteminde değişiklikler yapılması gerektiği düşüncesi çeşitli çalışmalarda yer almıştır.

Özellikle II. Dünya Savaşından sonra kalkınma yönetimine geçişle birlikte bu çalışmalar hız kazanmıştır. Örneğin Birinci Beş Yıllık Kalkınma Plânında “*verilen işlerin verimli ve programa uygun olarak görülmesini veya eksik olarak ifasını önleyecek bir denetleme sistemi kurulması*” sözleri denetim sisteminin verimlilik ve etkinliğe yöneltildiği yönündeki isteklerin bir ifadesidir²³. Sözü edilmesi gereken ikinci önemli bir belge de daha önce değinilen MEHTAP Raporu’dur. “*Teftiş ve denetleme*” konusuna on beş sayfa ayıran raporda da geleneksel yöntemlerden kurtulunarak çağdaş denetim metotlarının kullanılması gerekliliğini vurgulamıştır²⁴.

²² T.C. Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi Hakkında Kapsamlı Bilgi Notu, Proje Yönetim Birimi, Ankara, 1998, s.1.

²³ DPT, **Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1963-1967)**, Ankara, s.80.

²⁴ Bkz. TODAİE, **Merkezi Hükümet Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu**, Ankara, 1963, ss.100-115.

Doğrudan denetim sistemini ilgilendiren bir çalışma ise TODAİE tarafından 1966 yılında yapılmıştır. “Teftiş ve Denetleme Hizmetlerini Geliştirme Projesi” adını taşıyan çalışmada kontrol ile denetim aynı anlamda kullanılmış, denetimin geçmişteki ve şu andaki gerçekleri analiz ederek geleceğe ait yeni standartların oluşmasına öncülük etmesi ve daha önce değil, ilerde meydana gelebilecek zararları önleyecek şekilde dizayn edilmesi gerekliliği vurgulanmıştır²⁵.

1971 yılında İdari Reform ve Danışma Kurulu tarafından yapılan çalışmada da denetimin büyük ölçüde soruşturma niteliğinde olduğu, genellikle tekil işlem ve birimler üzerinde yapıldığı, denetim dışı kurumların olduğu, denetim raporlarının şekil ve içerik yönünden amaçlara uygun düzenlenmediği, denetim hizmetleriyle kalkınma yönetimi arasında paralellik oluşturulmadığını, kalkınma faaliyetleri çerçevesinde kaynakların etkin kullanımını sağlayacak etkinlik denetiminin yapılmasının sağlanamadığı belirtilmiş, program bütçe sisteminin bir gereği olarak da etkinlik denetiminin yapılması gerekliliği belirtilmiştir²⁶.

KAYA Raporunda (1991) ise denetim sistemimizle ilgili olarak benzer sorunlar dile getirilmiştir. Raporda, denetimin teknik düzeyinin yükseltilmesi ve kurumlarda etkinlik denetimine önem verilmesi gerekliliği ifade edilmiş, denetim sisteminde etkililiğin sağlanması gerektiği vurgulanmıştır²⁷.

1990’lı yılların başlarına kadar yapılan yukarıdaki çalışmalarda daha önce de belirtildiği gibi değerli tespitler ve öneriler yapılmış ancak proje geliştirme üzerinde durulamadığı için istenen başarı sağlanamamıştır. Ancak 1990’ların başından itibaren geliştirme çabaları büyük bir kararlılıkla ilerlemektedir. Örneğin 1993 yılı Ocak ayında Dünya Bankasınca Maurice Mould’a hazırlatılan “Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi” adlı rapor buna bir örnek teşkil etmektedir²⁸.

²⁵ Nihat Gündüz, “İdari Reform ve Sayıştay”, **Cumhuriyetin 50nci Yılında Sayıştay**, T.C. Sayıştay Yayınları No:8, Ankara, 1973, ss.182-187.

²⁶ TODAİE, **İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler**, a.g.r., ss.64-67.

²⁷ TODAİE, **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor**, a.g.r., ss.42-43.

²⁸ Raporda yer alan düşüncelerin tartışıldığı sempozyum derlemesi için bkz. TÜRMOB, **Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi**, der. Uğur Büyükbalkan, TÜRMOB Yayınları No:15, Ankara, 1994.

II. SAYIŞTAYIN PERFORMANS DENETİMİNİ DOĞRUDAN İLGİLENDİREN GELİŞTİRME ÇALIŞMALARI

A. PERFORMANS DENETİMİNE YÖNELİK ÇALIŞMALARIN GENEL GÖRÜNÜMÜ

Ülkemizde hukukilik denetimi yanında “iktisadilik, verimlilik ve yerindelik” ilkelerine göre denetim yapma fikri esasen 1970’li yıllarla ve özellikle program bütçe sistemi ile gündeme gelmiştir²⁹. Sayıştay denetimine de yansıyan söz konusu düşünceler çeşitli çalışmalarda da dile getirilmiştir. Örneğin 1971 tarihli İdari Reform ve Danışma Kurulunun hazırladığı raporda şöyle denilmiştir:

Türkiye’de dış mali denetim yapmakta olan Sayıştay’ın da etkinlik denetimi yapabilecek biçimde geliştirilmesi zorunludur. Dış etkinlik denetimi, kuruluşların etkisi içinde bulunmayan kişilerce yapıldığı için büyük yararlar sağlayabilmektedir. Sayıştay’ın bu denetim biçimine yönelmesi ayrıca, program bütçe sisteminin normal bir gereği olacaktır³⁰.

Bu ve bundan önceki diğer çalışmalar sonuçlarını 1979 yılında vermiş, bir kanun hükmünde kararname ile MUK’un on dört maddesinde değişiklikler yapılmış, kısmen de olsa performans denetimine izin veren hükümler getirilmiştir³¹. Buna ilaveten etkinlik denetimine 1982 Anayasasında da açık bir şekilde yer verilmek istenmiştir. Sayıştay Başkanlığınca Sayıştay’a ilişkin olarak Anayasa Komisyonuna sunulan raporda ilgili madde içinde şunların da yer alması önerilmiştir:

Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerle, sermayesinin yarısı veya yarısından fazlası bu daireler tarafından verilmek suretiyle kurulan sabit veya döner sermayeli ya da fon şeklindeki idarelerin gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemekle görevli ilk ve son derece hesap mahkemesidir.

Sayıştay, denetimini hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre yapar.

²⁹ Sacit Yörüker, “İktisadilik, Verimlilik ve Yerindelik İlkelerine Göre Denetim”, **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Yıl 13, Sayı 75, (1983), s.15.

³⁰ TODAİE, **İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler**, a.g.r., s.67.

³¹ Bu maddelere ileride değinilecektir.

Denetlenen hesap ve işlemlerin kanunlara uygunluğu; hesap ve işlemlerin kanunlara uygun bulunmaması sonucu ortaya çıkan Hazine zararından sorumlu tutulanların sorumlulukları, Sayıştay dairelerince hükme bağlanır.

Sayıştay yargı konusu olmayan denetim sonuçlarını ara raporlarla TBMM’ye bildirebileceği gibi, denetlediği daire ve idarelerin faaliyetlerinin iktisadiliği, verimliliği ve yerindeliği ile gerekli gördüğü diğer hususlar hakkında TBMM’ye genel rapor verir.

Anayasa Komisyonunca hazırlanan metinde ise şu ifadelere yer verilmiştir.

Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerce, sermayesinin yarısı veya yarısından fazlası bu dairelerce verilerek kurulan sabit veya döner sermayeli ya da fon şeklindeki idarelerin ve kamu iktisadi teşebbüslerinin gelir, gider ve mallarını TBMM adına denetlemek, sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevli ilk ve son derece hesap mahkemesidir.

Sayıştay, denetimini hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre yapar.

Bu madde ile Sayıştay’ın denetim alanının genişletilmesi ve en önemlisi performans denetimi yapma yetkisi getirilmiştir. Ancak Danışma Meclisi tarafından kabul edilen maddede kamu iktisadi teşebbüsleri denetim alanından alınarak hukukilik, verimlilik ve yerindelik hükümlerini içeren madde metinden çıkarılmış ve kabul edilmiştir³².

Performans denetimine ilişkin asıl çalışmalar ise 1990’lı yılların başlarında gerçekleştirilmiş, Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi hazırlıkları çerçevesinde yeni denetim teknik ve metotlarının öğrenilmesi için çeşitli kurslar düzenlenmiştir. Örneğin Pakistan’da 1991, 1993, 1994 ve 1995

³² Ali Rıza Aydın, “Sayıştay’a İlişkin Görüş ve Eleştirilerden Seçmeler”, **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Yıl 13, Sayı 76, (1983), ss.4-14.

yıllarında düzenlenen *Performans Denetimi Yoğun Eğitim Programı* kursları, Antalya’da İngiliz-Türk Sayıştay kursu bunlara örnek gösterilebilir³³.

Bunların yanında Dünya Bankasınca hazırlanan *Türkiye’de Muhasebe, Mali Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi Hakkında Rapor* ile *Türkiye’de Kamu Harcamaları ve Personel Yönetiminin Teknik ve Kurumsal Çatısının Modernize Edilmesi* hakkındaki raporlar Sayıştay tarafından değerlendirmeye tabi tutulmuş ve özellikle ikinci rapordaki görüşlerin Sayıştay’da yürütülen çalışmalarla paralellik arz ettiği görülmüştür³⁴. Sayıştay mensuplarının Dünya Bankası önderliğinde yürütülen Kamu Mali Yönetimi projesine katılmaları, Sayıştay denetimlerinin iyileştirilmesi ile ilgili projelerin 1995 yılında Dünya Bankasına sunulması ve diğer çeşitli uzman kişilerin inceleme, katkı ve değerlendirmelerinden sonra 1998 yılında Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi, Kamu Mali Yönetimi Projesine dahil edilmiştir³⁵.

1996 yılında Sayıştay Kanunu’na eklenen madde ile performans denetimi yapma görevi açıkça belirtilen Sayıştay, İngiliz Sayıştay’ının yardımlarıyla *Kültür Bakanlığı’na Bağlı Müzelerde Eserlerin Elde Edilmesi, Depolanması, Korunması, Sergilenmesi, Kayıt, Envanter ve Sayımı Üzerindeki Kontrollerin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi* konusunda bir “risk denetimi” ve *Karayolları Genel Müdürlüğünce Yürütülen Yol Bakım ve Onarım Hizmetleri konusunda bir performans denetimi* çalışmalarını tamamlamıştır.

1996 yılında *Raporlama Prosedürlerini Geliştirme Çalışma Grubunun*, 1999 yılında da *Performans Denetimi Grubunun*, ardından *Eğitim Grubunun* oluşturulması, yabancı ülke Sayıştaylarının hazırladıkları modern denetim anlayışı ile ilgili eserlerin Türkçe’ye çevrilmesi yapılan diğer önemli çalışmalar arasında yer almaktadır. *İstanbul’da Meydana Gelmesi Muhtemel Deprem Risklerini Değerlendirme* adlı bir risk denetimi ve *Bayındırlık ve İskân Bakanlığı’nın Marmara ve Düzce Depremi Sonrası Faaliyetleri* adlı

³³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, “Performance Auditing Concepts, Mandates, Methodologies and Practices, Reporting and Other Issues/Problems”, **A Compilation of Turkish Court of Accounts Country Papers**, Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Dizisi:7, Ankara, 1998, s.90.

³⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi Hakkında..., a.g.e., s.5. İlk raporla ilgili olarak Sayıştay’ın görüşleri için bkz. TÜRMOB, **Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve...**, a.g.e., ss.172-180 ve ss.191-194.

bir performans denetimi çalışmaları da halen devam etmektedir. Yine Sayıştay’ın Strateji Bildirimini (2000-2004) hazırlaması ve 2001 Yılı Eylem Planını yürürlüğe koymasıda çok önemli gelişmelerdir.

Ayrıca son yıllarda Kalkınma Plânlarında da performans denetimleri ile ilgili olumlu düşünceler yer almaktadır. Örneğin 7. Beş Yıllık Kalkınma plânında şu ifadeler yer almıştır³⁶:

Denetleme kurumları ile kurum ve kuruluşların denetim birimlerinin fonksiyonlarının yeniden değerlendirilmesi yapılarak performansın ölçülmesine yönelik denetim sistemine geçilecektir.

Performans ölçülmesine ilişkin denetim sistemine geçilebilmesi için 832 sayılı Sayıştay Kanunu, Kesin Hesap Kanunu’na ilişkin düzenlemeler, Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların TBMM’ce Denetlenmesi Hakkında 3346 sayılı Kanun ve kamu kurum ve kuruluşlarının teşkilât kanunlarında yer alan denetim birimleriyle ilgili hükümler gözden geçirilecektir.

8. Beş Yıllık Kalkınma Plânında da³⁷;

Denetimi sınırlayan düzenlemeler ve fiili uygulamalar, denetim sisteminin bağımsız çalışmasını sağlayacak mekanizmaların güçlendirilmesi ile birlikte kaldırılacaktır.

Etkinliği ölçen temel araçlardan birisi olarak performans denetimine geçilecektir.

ifadeleri performans denetimine geçilmesi yönünde önümüzdeki yıllarda önemli adımların atılacağına sinyallerini vermektedir.

B. RİSK DENETİMİ PİLOT ÇALIŞMALARI

Risk denetimi sadece mevzuata uygunluğu değil, yönetim ve davranış standartlarını ele alan; kişisel sorumlulukları değil sistem zayıflıklarını inceleyen bir denetim türüdür. Bu yapısıyla diğer bazı ülkelerde finansal denetim kapsamında ele alınan risk denetimi ülkemizde performans denetimi

³⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi Hakkında..., a.g.e., s.1-16.

³⁶ DPT, *Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1996-2000)*, Ankara, 1996, s.30.

³⁷ DPT, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (2001-2005)*, Ankara, Haziran 2000, s.29. (<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/taslak.pdf>).

ile düzenlilik denetimi arasında bulunmaktadır ve bu niteliği itibariyle performans denetimine geçişi kolaylaştıracak bir denetim türüdür³⁸. Daha önce de değinildiği gibi şu ana kadar Sayıştay tarafından bir risk denetimi çalışması tamamlanmış, bir diğeri de devam etmektedir.

1- Kültür Bakanlığı’na Bağlı Müzelerle İlgili Olarak Yapılan Risk Denetimi

Kültür Bakanlığı’na Bağlı Müzelerde Eserlerin Elde Edilmesi, Depolanması, Korunması, Sergilenmesi, Kayıt, Envanter ve Sayımı Üzerindeki Kontrollerin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi adlı söz konusu çalışmada kültür varlıklarımızın gelecek kuşaklara taşınması için gerekenlerin yapılıp yapılmadığının, bunu sağlayacak yapının olup olmadığının tespiti, gelir-gider kadar malların da denetlenmesi ve sorunlara çözüm bulunması amaçları ile objektif kriterlere göre Anıtlar ve Müzeler Genel Müdürlüğü’ne bağlı her coğrafi bölgeden, eski ve yeni, farklı büyüklük ve özelliklerde 12 adet müze seçilmiştir³⁹. Hazırlanan denetim programının uygulanabilirliği seçilen 2 müzede ön incelemede test edilmiş daha sonra diğer 10 müze için uygulanmıştır.

Yapılan incelemeler sonucunda mevzuatımızda eski eserlerin devlet malı olma niteliğiyle çelişen hükümlere rastlanmış, tanımlamaların net olmadığı, eserlerin güvenliği ile ilgili düzenlemelerin yetersiz olduğu görülmüş, teşkilatın idari yapısının bazı faaliyetler için uygun olmadığı tespit edilmiştir. Diğer çarpıcı sonuçlardan bazılarını ise genel müdürlük ile müzeler arasında etkili enformasyon sisteminin olmadığı, müzelerdeki personelin sayı ve nitelik olarak yetersizliği, ödenek azlığı, müzelerin Döner Sermaye İşletmesi Merkez Müdürlüğü ve belediye kaynaklarından yararlanamadıkları yine müzelerin çoğunda periyodik fiili sayımın uygulanamaması, zorunlu yıllık sayım cetvellerinin mevcut kayıtlar esas alınarak itibari olarak düzenlenmesi vb. örnek olarak gösterilebilir⁴⁰.

³⁸ Levent Karabeyli, **Risk Denetimi Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Hizmetiçi Eğitim Yayınları No:4, Ankara, 1999, s.13.

³⁹ Bursa, İstanbul (2), Kastamonu, Sinop, Van, Bergama, Bodrum, Antalya, Adana, Ankara (2)

⁴⁰ Bkz. T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kültür Bakanlığı’na Bağlı Müzelerde Eserlerin Elde Edilmesi, Depolanması, Korunması, Sergilenmesi, Kayıt, Envanter ve Sayımı Üzerindeki Kontrollerin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi Risk Denetimi Raporu**, (yayımlanmamış rapor), Ankara, 1998.

2- İstanbul’da Meydana Gelmesi Muhtemel Depreme İlişkin Yapılmakta Olan Risk Denetimi⁴¹

Sayıştay’da halen *İstanbul’da Meydana Gelmesi Muhtemel Deprem Risklerini Değerlendirme* adlı sürdürülmekte olan ikinci risk denetimi çalışması 17 Ağustos 1999’da Kocaeli’de meydana gelen depremden sonra bilim adamlarının İstanbul’da 30 yıla yakın bir süre içinde şiddetli bir depremin olacağını tahmin etmeleri, parlamentonun ve kamuoyunun bu konuya olan ilgisinin artması ve İstanbul’un Türkiye’nin en büyük metropolü olması vb. gerekçelerle 18/10/1999 tarihinde genel araştırma çalışması ile başlatılmıştır. Genel araştırma sonucunda Başkanlığa sunulan çalışma teklifinin Mart 2000’de onaylanmasıyla ön inceleme aşamasına geçilmiş ve ön inceleme raporu 9 Ağustos 2000 tarihinde tamamlanmıştır.

Deprem karşısında olası riskleri azaltmaya yönelik olan çalışmada, İstanbul Valiliği ile İstanbul Büyükşehir ve İlçe Belediyelerinin faaliyetlerinin yeterliliğinin değerlendirilmesi amaçlanmış çalışmanın temel sorusu olarak ise *“İstanbul depreme ne kadar iyi hazırlanıyor?”* sorusu belirlenmiştir. Bu temel sorunun/konunun yanıtına iki ana kategoride yanıt alınabileceği varsayılmıştır. Bunlardan birincisi; muhtemele İstanbul depreminin zararlarını en aza indirmek için iyi bir afet yönetiminin nasıl olabileceği konusu ikincisi ise mevcut yapı stoğunun depreme dayanıklı hale getirilmesi ve bundan sonra yapılacak olan yapıların depreme dayanıklı olmasının nasıl sağlanabileceğidir.

▪ Temel soruya ait 6 alt-soru belirlenmiş, İstanbul Valiliği Afet Yönetim Merkezi’nin afet hazırlık çalışmalarının, İstanbul Büyükşehir Belediyesinin ve Avcılar, Küçükçekmece, Bakırköy, Bağcılar, Kağıthane, Kadıköy ve Maltepe ilçe belediyelerinin imar çalışmalarının incelenmesi planlanmıştır. Ön inceleme raporunda belirtilen anlamlı risklerden ve olası etkilerden bazıları şunlardır:

⁴¹ Açıklamalarımız İstanbul’da Meydana Gelmesi Muhtemel Deprem Zararlarını Azaltmaya Yönelik Faaliyetlerin Risk Denetimi Yoluyla İncelenmesi Yayınlanmamış Ön Çalışma Raporu’na (9 Ağustos 2000) dayanmaktadır.

▪ İstanbul, etkili bir ulaşım, haberleşme, ilk yardım ve kurtarma planına sahip bulunmamaktadır. Arama-kurtarma planlarında sivil kurtarma ekiplerine yer verilmemesi, planı uygulayacak görevlilerin plan hakkında bilgi sahibi olmamaları... planın tam anlamıyla uygulanabilme şansını azaltmaktadır. Mevcut yapıların depreme karşı güçlendirilmesinde önceliklerin tespit edilmemesi, yeterli kaynak tahsisi ve planlaması ile yapı güçlendirme yöntemlerine ilişkin standartların bulunmayışı, güçlendirme faaliyetlerinin başarısını engelleyici niteliktedir.

▪ Afet Yönetim Merkezi’nin ihtiyaçları tam olarak karşılayıp karşılamadığı; yetki, sorumluluk, kurumlar arası eşgüdüm ve işbirliği ile bütçe olanakları bakımından güçlendirilmesi gerekip gerekmediğinin ortaya konması; İstanbul örneğinin diğer bütün iller için iyi ve kötü uygulamalar yönünden örnek olması vb. etkiler.

C. PERFORMANS DENETİMİ PİLOT ÇALIŞMALARI

Aynen risk denetiminde olduğu gibi performans denetiminde de bir tamamlanmış bir de devam etmekte olan iki çalışma bulunmaktadır:

1- Karayolları Genel Müdürlüğünde Yapılan Performans Denetimi

1 Mart 1996 yılında başlatılan “*Karayolları Genel Müdürlüğü’nün devlet ve il yollarında yürüttüğü bakım, yapım ve onarım faaliyetlerinin yönetim ve kontrolü*” hakkında pilot performans denetimi çalışması 1998 yılında tamamlanmıştır.

Sayıştay’da stratejik plânlama anlayışı olmadığından denetim konusu genel araştırmalara dayanılarak seçilememiştir. Sistem esaslı yaklaşımının kullanıldığı çalışmada konu seçimi önemlilik ve kamuoyu duyarlılığı unsurlarına göre yaklaşık on konu arasından belirlenmiştir⁴². Seçimle ilgili olarak 1950’lerde karayolları ile demiryollarının yük taşımacılığındaki paylarının eşit olduğu 1996 yılında karayollarının payının %84.5’e yükseldiği; aynı şekilde 1970 yılında toplam taşıt sayısının 370 binden

⁴² Kubalı, a.g.e., s.193.

1995’te 5 milyona ulaştığı; yollardaki trafiğin hızla artması ve yasal dingil ağırlığının yükseltilmesi ancak yasal limitlerin üzerindeki yüklemelerin önlenememesinin ağır taşıt trafiğine uygun yolların %8.5’luk bir orana sahip olması ile çabuk yıpranmalara yol açtığı bu nedenle yol yapım, onarım ve bakım faaliyetlerinin daha verimli ve etkin ele alınması gerekliliği nedenleri vurgulanmıştır⁴³.

Konu belirlendikten sonra Karayolları Genel Müdürlüğü (KGM)’nün yasal durumu, görev alanı, gelir-gider bilgileri, finansman kaynakları (işgücü, binalar, ödenekler...) ve yapısı, organizasyon yapısı, faaliyetleri üzerindeki baskılar, plânlama süreci, mali kontroller ve yönetim bilgi sistemi incelenmiştir. Ayrıca bütçe ve kurum belgelerinden KGM’nin hedefleri ve bu hedeflere ulaşmak için kullandığı araçlar belirlenmiştir. Daha sonra denetim çerçevesinde incelenecek konular belirlenmiştir: Buna göre incelenecek konular⁴⁴;

- Plânlama, yürütme ve kontrolün etkinlik ve verimliliği ile Genel Müdürlüğün hedeflere ulaşma derecesi;
- Zamanında yapılmayan bakım ve onarımın yol açtığı iş yığılmalarının sebepleri ve boyutları;
- Gecikmelerin neden olduğu maliyet artışlarıdır.

Bu çalışmalara, plânlanan zaman takvimi ve kaynaklar eklenerek “*çalışma teklifi*” oluşturulmuş ve Sayıştay Başkanlığı’na sunulularak onay alınmıştır.

Daha sonra ön inceleme aşamasına geçilmiştir. Bu aşamada daha fazla bilgi toplanarak iki temel konu/soru (denetim problemi) belirlenmiştir.

- 1- Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetleri ne kadar iyi plânlanıyor ve yürütülüyor?
- 2- Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetleri verimli olarak yürütülüyor mu?

⁴³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Karayolları Genel Müdürlüğünün Devlet ve İl Yollarında Yürüttüğü Bakım, Yapım ve Onarım Faaliyetlerinin Yönetim ve Kontrolü Hakkında Performans Denetimi Raporu**, (yayımlanmamış rapor) Ankara, 1998, ss.8-9.

⁴⁴ Arife Coşkun, “Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması”, XV. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ, Antalya 15-17 Mayıs 2000, s.21.

Daha sonra bu temel konuların alt-konuları ve değerlendirme kriterleri belirlenmiştir. Örneğin birinci temel konunun belirlenen bir alt-konusunda “kuruluşun yapısı işgücünün verimli kullanımına elverişli mi?” denerek;

Kuruluş, her düzeyde açıkça anlaşılabilir bir yönetim yapısına; herkes tarafından bilinen, iyi tanımlanmış yetki ve sorumluluklara; açık ve net sorumluluk zincirine; verimli hizmet sunmayı sağlayacak uygun sayıda ve nitelikte görevlendirilmiş personele sahip olmalıdır

şeklinde değerlendirme kriteri tespit edilmiştir. İki temel performans konusuna ilişkin 13 alt-konu oluşturularak her biri için bu şekilde değerlendirme kriterleri belirlenmiş, toplanacak denetim kanıtları, yeri, yapısı ve elde edilebilirliği konularının araştırılması için KGM’de dört bölge müdürlüğünde (Ankara, Bursa, Trabzon, Kayseri) incelemelerde bulunulmuştur. Daha sonra üst yönetimle görüşülerek alt-sorular, kriterler ve metodolojilerle ilgili uyuşma sağlanmış, muhtemel sonuç ve öneriler geliştirilerek tüm bunlar bir matris haline getirilmiştir⁴⁵. Denetimden beklenen faydaların gerçekleşeceği izlenimi üzerine “tam inceleme” aşaması plânlanarak ön inceleme raporu tamamlanmış ve Ekim 1996’da Sayıştay yönetimine sunularak onaylanmıştır.

Tam inceleme aşaması plânlanırken, alt-konu ve sorular alt sorulara ayrılarak 127 sorudan oluşan bir soru seti oluşturulmuş, ön incelemede incelenen iki bölgeye (Ankara, Bursa) ilâveten dört bölge müdürlüğü (İzmir, Antalya, Mersin, Konya) olmak üzere toplam altı bölge müdürlüğü tam çalışma için örnek seçilmiştir.⁴⁶ Genel müdürlük ve altı bölgede 110 personelle yapılan görüşmeler ve çeşitli incelemeler sonucunda elde edilen veriler analiz edilmiştir.

Hazırlanan performans denetimi raporu Mecliste görüşme prosedürünün belirsizliği nedeniyle henüz Meclis’e sunulmamıştır. Raporda yer alan çarpıcı bulgu ve sonuçlardan bazıları şöyledir:

⁴⁵ Bkz. Ek-11.

⁴⁶ Seçilme gerekçesi olarak, devlet yollarının %40’ının, il yollarının yaklaşık %45’inin bu bölgelerin sorumluluğu altında olduğu; 1996 yılı bütçesinin yatırım harcamaları kalemindeki ödeneklerin yaklaşık %38’inin bu bölgelere tahsis edildiği, yapımı devam eden önemli 36 projenin 15’inin bu bölgelerde olması vb. gösterilmiştir. T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Karayolları Genel Müdürlüğünün Devlet.....**, a.g.r., ss.15-16.

- KGM üst yöneticileri stratejik hedef olarak, “*mevcut yolların fiziki ve geometrik standartlarını yükselterek kapasite arttırmayı*” hedeflediklerini belirtirlerken kurumun amaç ve stratejik hedeflerinin ne olduğunun açık bir şekilde tüm alt birimlere iletilmemekte, bu nedenle alt kademedekilerin kurumun amaç ve stratejik hedeflerini bilememekte ve yıllık hedeflerle karşılaştırma yapamamakta; ayrıca müdürlükçe az sayıda yıllık hedef belirlenmekte ve az sayıda performans göstergesi kullanılmaktadır.
- Yolların genel olarak hangi durumda olduğu göz muayenelerine dayanmakta, muayene sonuçları kayıtlara geçirilmemektedir.
- Devlet yolu yapım, onarım projelerinin büyük bir bölümünün yatırım kararının herhangi bir mali analize dayanmadığı, buna karşılık dış kredi ile finanse edilen projelerin iç kârlılık oranlarının hesaplandığı (kredi alabilmek için veya zorlama ile) görülmektedir. KGM’nin en etkili proje değerlendirme yöntemi olan maliyet/fayda analizlerini hiç kullanmamıştır.
- KGM işlerin emanet veya ihale usulü ile yapılacağına karar verirken maliyet değerlendirmeleri yapmamakta, bunun yerine tahsis edilen ödenek miktarlarını dikkate almaktadır.
- Yıllık ortalama günlük ağır taşıt trafiğinin 500’ün üzerinde olduğu yol uzunluğu yaklaşık 17.500 km iken bunun yaklaşık 5000 km’si ağır taşıt trafiğine uygundur.

2- Bayındırlık ve İskan Bakanlığı ile İlgili Olarak Yapılmakta Olan Performans Denetimi⁴⁷

Bayındırlık ve İskan Bakanlığı’nın Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetlerinin Performansının Değerlendirilmesi adlı çalışma 17 Ağustos 1999 depreminden sonra gündeme tekrar gelen depremler karşısında, *deprem sonrası faaliyetlerin ne kadar iyi yürütüldüğü (temel soru)* konusunu ele almayı amaçlamaktadır.

⁴⁷ Açıklamalarımız şu esere dayanmaktadır: T.C.Sayıştay Başkanlığı, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı’nın Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetlerinin Performansının Değerlendirilmesi Ön Çalışma Raporu, Yayınlanmamış Rapor, Ankara, 2000.

22/10/1999 tarihinde başlatılan genel araştırma çalışması sonucunda düzenlenen çalışma teklifi Mart 2000 tarihinde Başkanlık tarafından onaylanmış, ön çalışma program ve takviminin hazırlanması ve uygulamaya geçilmesiyle 2 Ağustos 2000 tarihinde ön çalışma raporu tamamlanmıştır. Bu raporda Türkiye’de 1939-1999 yılları arasında 6’nın üzerinde 25 deprem meydana geldiği ve bu depremler sonucunda 75 bin kişinin hayatını kaybettiği; 17 Ağustos 1999 depremiyle birlikte parlamentonun yakın tarihli depremlere karşı ilgisinin arttığı belirtilmektedir. Deprem sonrası en önemli görevlerin düştüğü bakanlığın Bayındırlık ve İskan Bakanlığı (BİB) olduğu kaydedilerek denetim aracılığı ile BİB ile görevli diğer kurumların görev, yetki ve sorumlulukları arasında karmaşa olup olmadığının; kanun hükmünde kararnamelerle denetim dışı bırakılan parasal büyüklüğün tespitinin ve denetim eksikliğinin yarattığı zayıflıkların belirlenmesinin, yönetim bilgi sistemi ve teknolojik yeterliliğin varlığının, deprem sonrası faaliyetlerin amaçlarına ulaşma derecesinin, hasar tespiti ve hak sahipliği çalışmalarının, geçici ve kalıcı konut ihtiyacı planlamasının üzerinde durulacağı belirtilmiştir.

Ön inceleme sırasında BİB’in üç genel müdürlüğündeki birimlerle Başbakanlık Proje Uygulama Birimi ile görüşmeler yapılmıştır. Aynı zamanda Kocaeli ve Sakarya’da yerinde denetim görüşmeleri söz konusu olmuştur.

Ön inceleme raporunda yer alan çarpıcı ifadelerden bazıları şöyledir:

- Afet konusunda yetkili birçok birimin olması koordinasyonu güç kılmaktadır. Sorumluluk mekanizması dağınıktır.
- Başbakanlık Kriz Yönetim Merkezinin kullanımında olan T.C. Ziraat Bankası merkez hesabında toplanan paraların MUK, Sayıştay Kanunu ve Devlet İhale Kanunu hükümleri dışında bırakılarak iç ve dış denetimin yerine özel bir komisyon ikame edilmiştir, bu uygulamanın gerçek denetimle hiçbir alakası yoktur.
- Tam ve bütünleşik bir Yönetim Bilgi Sistemi oluşturulamamıştır. Oysa, büyük çaplı bir afetin başarıyla yönetilmesi bilgi-işlem teknolojisinden yararlanılarak elde edilen veri ve bilgilere bağlıdır.

- Kesin hasar tespit çalışmaları hızlı bir şekilde bitirilmişse de, bu tespit çalışmalarının yarısına yakın bir bölümüne itiraz edilmiştir.
- Geçici ve kalıcı konut ihalelerinde uygulanacak usul ve esasların önceden açıklanmaması, ihalede açıklık ve rekabetin sağlanmasını güçleştirmektedir.
- BİB ve ana hizmet birimleri faaliyetlerini vizyon, misyon, amaç ve hedef tanımlaması olmadan yürütmektedir.

Bu iki performans denetimi çalışmasının dışında Sayıştay’ın "Gemilerin, Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele" konulu çevre denetimine ilişkin EUROSAI üyesi 6 ülke ile birlikte sürdürdüğü çalışmaları da devam etmekte, böylece Sayıştay uluslararası arenada da işbirliği yoluyla deneyim birikimini gittikçe artırmaktadır⁴⁸.

D. SAYIŞTAY STRATEJİ BİLDİRİMİ VE EYLEM PLANI İLE İLGİLİ GELİŞMELER

Kurumsal stratejik planlamanın ve bu planların yıllık eylem planları halinde uygulanmasının performans denetiminin etkinliği için gerekli ortamın koşullarından olduğunu daha önce belirtmiştik. Gururla söylemek gerekir ki; Anglosakson geleneğine sahip ülke Sayıştaylarının bile yakın zamanlarda uygulamaya koydukları stratejik planlama yaklaşımının Kıta Avrupası geleneğinden gelen ve yargı yetkisi bulunan Sayıştayımızca hazırlanması ve uygulamaya konması çok önemli bir gelişmedir. Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Plan fikrinin henüz yeterince oluşmamış olduğu da göz önüne alındığında bu gelişmenin diğer kurumlarımıza örnek olabileceği öngörüsü, bu gelişmenin önemini bir kat daha artırmaktadır⁴⁹.

Özellikle İrlanda ve Avustralya Sayıştaylarının Stratejik Planları dikkate alınarak ve Kanada ve İngiltere Sayıştaylarının ilgili belgelerinden yararlanılarak hazırlanan Sayıştay Strateji Bildirimi ile performans yönetiminin temel unsurlarından olan vizyon, misyon tanımları yapılmış; değer ve ilkeler ile stratejik amaçlar tespit edilmiştir⁵⁰. Örneğin Sayıştay’ın vizyonu şu şekilde tanımlanmıştır:

⁴⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Haber Bülteni**, Sayı 51, Yıl 5, (Şubat 2001), s.6.

⁴⁹ Sayıştay, **Sayıştay Strateji Bildirimi (2000-2004)**, Ekim 2000, Sunuş Kısmından, s.1.

⁵⁰ Misyon tanımı için bkz. birinci bölüm, ss.11-12.

Sayıştay, kamu yönetiminin Türk halkının refah ve mutluluğuna daha fazla hizmet edecek şekilde yenilenmesine ve geliştirilmesine katkıda bulunmayı amaçlar.

Bildirimde Sayıştay’ın faaliyetlerini yönlendiren değer ve ilkeler olarak sekiz unsur sayılmıştır: Bağımsızlık, tarafsızlık, meslekî yetkinlik, mükemmellik, vaktindelik, yeniliğe açıklık, ihtiyaçlara ve beklentilere duyarlılık, çalışanların en değerli varlık olarak kabulü.

Strateji bildiriminde belirlenen stratejik amaçlar ise şu şekilde sıralanmıştır:

- Klasik denetim ve yargılama faaliyetlerini etkinleştirme,
- Çağdaş denetim uygulamalarını yerleştirme ve kökleştirme,
- Parlamento ve kamuoyu ile ilişkileri geliştirme,
- Hizmetiçi eğitime süreklilik kazandırma ve mesleki gelişimi özendirme,
- Bilişim teknolojisinden yararlanma imkanlarını artırma,
- Kurum yönetimini güçlendirecek sistemler oluşturma,
- Kurumsal işleyişe etkinlik kazandırma,
- Sayıştay’ın denetim alanına getirilen sınırlamaların kaldırılması yönünde girişimlerde bulunma.

Bildirimde ayrıca bu amaçlara bağlı 46 adet strateji belirtilmiştir.

Strateji bildirimindeki 46 stratejinin 29’uyla bağlantılı 55 faaliyetin yapılması ise *2001 yılı Sayıştay Eylem Planı* ile hedeflenmiştir. Ayrıca Eylem Planında belirtilen, “amaca uygunluk”, “kalitenin sağlanması” ve “zamanlılık” kriterlerinden yola çıkarak değerlendirmeler yapacak olan “*Yıllık Eylem Planı Yönlendirme İzleme ve Eşgüdüm Kurulu*” da oluşturulmuştur⁵¹.

⁵¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Sayıştay 2001 Eylem Planı*, Ankara, 2000, ss.7-9.

Türkiye’de Sayıştay Performans Denetimini Geliştirme Amacı Taşıyan Çalışmalar

DOKUZUNCU BÖLÜM

TÜRKİYE’DE SAYIŞTAYIN PERFORMANS DENETİMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

Bu başlık altında uygulanması yolunda son yıllarda olumlu adımlar atılan performans denetiminin Türkiye’de var olan koşullar açısından değerlendirmesi yapılarak çeşitli öneriler sunulacaktır.

I. MEVZUAT AÇISINDAN UYGULANABİLİRLİĞİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. ANAYASA VE PERFORMANS DENETİMİ

Daha önce de belirtildiği gibi 1982 Anayasasıyla getirilmek istenen “*Sayıştay, denetimini hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre yapar.*” hükmünün metinden çıkarılarak kabul edilmesiyle Anayasamızda VET denetimine ilişkin herhangi bir açık hüküm yer almamıştır. Bununla birlikte Anayasamızda performans denetimini engelleyen herhangi bir hüküm de yoktur¹. Performans denetiminin uygulanabilmesi için asgari koşulun onu engelleyici hükümlerin bulunmaması olduğu dikkate alınırsa Anayasamız VET denetimi için bir engel teşkil etmemektedir. Sayıştay’ın hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre denetim yapabileceği hükmünün Anayasa taslağından tamamının birden çıkarılması da bu görüşü desteklemektedir. Zira sadece “*iktisadilik, verimlilik ve yerindelik*” terimlerinin çıkarılması ve “*hukukilik*” terimine yer verilmesi söz konusu olsaydı Sayıştay denetimi, sadece düzenlilik denetimleri çerçevesinde şekillenmiş ve VET denetimine de yasak getirilmiş olacaktı. Anayasamızın 160. Maddesinde denildiği gibi “*Sayıştay.....Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek..... ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla*

¹ Hasan Baş, “Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği”, **1990 Yılına Girenken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Plánlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara, 1990, s.126.

görevlidir.” ifadesinde yer alan “denetlemek” ve/veya “denetleme” terimleri sınırlandırılmamıştır. Bu nedenle bu terimler hem düzenlilik denetimlerini hem de performans denetimlerini içermektedir².

Anayasamızın VET denetimine izin vermediğini 125. maddeye dayanarak ileri sürenler de olmakla birlikte bu doğru değildir. “Yargı Yolu” başlığını taşıyan ilgili maddede “*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır.*” denmektedir. Öncelikle bu hüküm yargı yetkisini düzenlemektedir. Sayıştay’ın ise 160. maddede de ifade edildiği gibi birbirinden ayrı “*yargılama ve denetleme*” görevleri vardır. Ayrıca madde bireye karşı idarenin sorumluluğunu saptama açısından getirilmiştir ve sadece idari eylemlere karşı yargı yetkisini hukukilikle sınırlandırmaktadır. Sayıştay, yargılaması sırasında ise bazı kamu görevlilerinin idareye karşı sorumluluğunu saptamaktadır. Bu nedenle nasıl, memurların görevi ihmal veya kötü kullanması ile ilgili maddeler uygulanırken, görevlerini gereği gibi yapıp yapmadıkları, zamanında, yerinde ve tutumlu davranıp davranmadıkları araştırılıyor ve Anayasaya aykırılık olmuyorsa, Sayıştay yargılamasında da aykırılık olamaz.³

B. MUK VE PERFORMANS DENETİMİ

MUK’da yer alan bazı hükümler de performans denetimlerini kolaylaştırıcı niteliktedir. Özellikle aşağıda verilen 22. Madde VET unsurları açısından önemlilik arz etmektedir.

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

A) Tahakkuk memurları, ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından, programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesinden.....,

² Ahmet Özdemir, “Performans Denetiminin Türk Sayıştayı Açısından Uygulanabilirliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 7, (Ocak-Mart 1992), s.48.

³ Atilla İnan ve Nezihe Gündüz, “Sayıştay’ın Etkenlik Denetimi, Yürürlükteki Mevzuat Açısından Uygulama İmkânları”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu, 4-5/Haziran 1987**, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Kutlamaları, Ankara, 1988, s.72.

B) a) Bir giderin yapılmasına gerek gösteren görevliler, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından.....,

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

D)hükümlere aykırı işlem ve davranışlardan doğan Devlet zararı sorumlularına ödettilir.

▪ Ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmamasından doğan sorumluluk; bir giderin süresinden önce ya da gecikmeli olarak ödenmemesi (zamanında kullanım) ve önceden saptanmış amaç ve yere en uygun seçimin yapılması ile (yerinde) kullanılmasını içerir⁴.

▪ Giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından doğan sorumluluk ise gider yapılırken o gider için gerekli olan mal ve hizmete kurumun o anda veya yakın bir gelecekte ihtiyacının bulunması ile ilgilidir⁵.

▪ En uygun bedelle ve amaca en uygun satın almadan sorumluluk ise uygun kalite ve fiyatla temin edilmesi anlamına gelir.

Görüldüğü gibi maddede performans denetiminin unsurları ile ilgili hükümler yer almaktadır. Buna karşın madde performans denetimine yetki veren bir madde değil, işlem bazında sorumluluğun belirlenmesine yöneliktir⁶. Bu maddede VET kavramları birer sorumluluk unsuru olarak düzenlendiği için söz konusu kusurlar aranmaksızın performans denetiminin uygulanma imkânı bulunmamaktadır⁷. Bu madde hükümlerine göre belirtilen VET unsurları Sayıştay'da ancak yargı kararlarıyla tespit edilebilir. Oysa performans denetiminde esas olan denetim sonucunda performans düşüklüklerini tespit ederek, öneriler getirmektir, yargısal bir faaliyetle sonuçlandırmak değildir. Performans denetimi mikro değil makro sonuçlara ulaşmada kullanılan bir araçtır⁸.

⁴ “Yerinde kullanımdan sorumlu olma” kapsamı içine, ödeneklerin gerçek gereksinme karşılığı olup olmadığından sorumlu olunması girmemektedir. Atilla İnan, “Sayıştay Kararları Işığında Etkinlik ve Mevzuata Uygunluk Alanında Sorumluluk Anlayışı”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl 71, Sayı 422, (Mart 1999), s.57.

⁵ İnan, “Sayıştay Kararları.....”, a.g.m., s.57.

⁶ Özdemir, “Performans Denetiminin Türk Sayıştayı.....”, a.g.m., s.55.

⁷ İnan ve Gündüz, a.g.m., s.71.

⁸ Özdemir, “Performans Denetiminin Türk Sayıştayı.....”, a.g.m., s.55.

VET unsurlarını gözeten 28. maddede de “.....*Bütçeler, kalkınma plân ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları gözönünde tutularak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre hazırlanır ve uygulanır.*” denmektedir. Görüldüğü üzere söz konusu maddede bütçenin hazırlanma ve uygulanma aşamalarında performans denetimi unsurlarından yararlanılması gerekliliği vurgulanmıştır. Buna uyulması yasal bir zorunluluk haline getirildiğine göre, maddenin Sayıştay’ın bütçe denetimlerinde söz konusu ilkeleri kullanması gerektiğini gösterdiği söylenebilir⁹.

C. SAYIŞTAY KANUNU VE PERFORMANS DENETİMİ

Sayıştay Kanunu öteden beri performans denetimi ile ilgili –açık olmamakla birlikte– çeşitli hükümler içermiştir. Bununla birlikte Sayıştay’a açık yasal yetkinin verilmesi 1996 yılında yapılan bir değişiklikle gerçekleştirilmiştir.

1. 1996 Yılına Kadar Olan Durumun Değerlendirilmesi

1967 tarihli Sayıştay Kanunu, genelde düzenlilik denetimleri yapmaya elverişli bir çerçeve çizmiştir. Gerçekten aşağıda verilen maddelerden yapılan alıntılar tamamen yasallık denetimine yöneliktir¹⁰:

“Denetçiler; kendilerine verilen idare hesaplarıyla kesin hesapları ve işlemleri, *kanun, tüzük, yönetmelik ve genelgelerdeki esas ve usuller dairesinde* inceleyerek.....” (SK, mad.25/I).

“Denetçiler tarafından yapılan inceleme sonucunda *mevzuata uygun görülmeyen işlemler.....*” (SK, mad.31/II).

“İnceleme sırasında gelirlerin, alacakların ve her türlü hakların *kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere ve bütçedeki tertiplerine uygun olarak* tahakkuk, takip ve tahsil edilip edilmediği,araştırılır.” (SK, mad.46/IV).

⁹ Özdemir, “Performans Denetiminin Türk Sayıştayı.....”, a.g.m., s.55.

¹⁰ Doğrudan veya dolaylı olarak düzenliliği içeren şu maddelere de bakılabilir: 25., 46., 48. Maddeler.

Düzenlilik denetimleriyle ilgili olan bu hükümler dışında özellikle bilgi ve rapor verme ile ilgili bazı maddelerin performans denetimleriyle ilgili olduğu da görülmektedir. Örneğin; 25. maddede sözü edilen;

Denetçiler, anlam, uygulama veya sonuçları bakımından Hazine menfaatlerini zarar uğraticı nitelikte gördükleri kanun, tüzük, yönetmelik, kararname ve sair mevzuat hükümlerini, inceleme sırasında tespit ederek bunları gerekçesiyle birlikte ve yazılı olarak Birinci Başkanlığa bildirirler.bunlardan Genel Kurul kararıyla kabule değer görülenler üç aylık raporlarla Cumhuriyet Senatosu ve Millet Meclisine sunulur.

ifadeleri yasallığı aşmaktadır. Bu hüküm uyarınca, Hazine menfaatinin zarara uğrayıp uğramadığının değerlendirilebilmesi için VET unsurlarından yararlanmak gerekmektedir. Bununla birlikte bu maddeyi fiiliyata geçirmek bugüne kadar mümkün olmamıştır¹¹.

SK 28/IV. maddede de benzer şekilde “*Gerektiğinde mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair.....Millet Meclisine rapor verir.*” hükmü de Sayıştay’a VET unsurlarıyla inceleme imkânı vermektedir. Ayrıca bu madde Sayıştay’ın belirlenmiş denetim alanı ile de sınırlı değildir¹². Bununla birlikte bu maddenin yaşama geçirilmesi ancak 1996 yılında mümkün olmuştur. Sayıştay bu maddeye dayanarak düzenlilik denetimi ile performans denetimi arasında mütala edilen ancak performans denetimi tekniklerinden de yararlanan bir “*risk denetimi*” çalışması gerçekleştirmiştir.

Aynı maddenin V. bendinde de “*denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair..... Millet Meclisine rapor verir.*” denmektedir. Bu maddeye dayanarak Meclise sunulacak raporların VET unsurlarını içermemesi için hiçbir engel bulunmamaktadır.

Yine SK 47.maddede de “*Sayıştay, yapacağı incelemeler sırasında, denetimine giren bütün daire ve kurumların bütçelerine konulmuş olan ödeneklerin bütçede gösterilen iş, hizmet ve ihtiyaçlara harcanıp harcanmadığı hakkındaki görüşünü uygunluk bildirimlerine derceder.*” demekte; dolaylı da olsa VET unsurlarını inceleme imkânı tanımaktadır.

¹¹ İnan ve Gündüz, a.g.m., s.66. Bu madde ile ilgili değerlendirmeler hakkında bkz. İnan ve Gündüz, a.g.m., ss.66-67.

¹² Baş, a.g.m., s.29.

Bunlardan ayrı olarak 105. Madde hükmüne göre mali konularda düzenlenecek yönetmelikler hakkında Sayıştay'ın görüşünü bildirirken VET unsurlarından yararlanabileceği; sözleşme tescili yaparken verimlilik, etkinlik amacı taşıyan kalkınma planları ve yıllık programlara uygunluğa bakılması nedeniyle dolaylı olarak VET unsurlarına değinildiği iddia edilmektedir¹³.

Görüldüğü gibi şu ana kadar belirtilen VET unsurlarıyla ilgili maddeler doğrudan performans denetimi yapmaya izin veren hükümler değildir. Verilen yetkilerin çoğu düzenlilik denetimleri sırasında Sayıştay'ın VET ile ilgili bulduğu bazı hususları Meclis'e raporlamasını öngörmektedir ve bunların çoğu bilgi ve rapor verme görevleri olarak düzenlenmiştir¹⁴.

2. 1996 Yılında Yapılan Değişiklikle Beraber Değerlendirme

1996 yılında 4149 sayılı Kanunun 1. Maddesi ile Sayıştay Kanunu'na eklenen 10. Madde performans denetiminin yapılabilmesi için gerekli açık yasal yetkiyi vermiştir. “*Verimlilik ve Etkinlik Değerlendirmesi*” başlıklı söz konusu madde hükümleri şöyledir:

Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.

Bu raporlar ile bu Kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisi Plân ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulu'na sunulur.

Görüldüğü gibi madde çok açık olarak VET denetimi yapma yetkisini Sayıştay'a vermekte, Sayıştay raporlarının adresini de Plân ve Bütçe Komisyonu olarak belirtmektedir. Çok önemli bir adım olmakla birlikte bu değişiklik yeterli gözükmemekte ve tek taraflı kalmaktadır. Henüz Meclis İçtüzüğünde raporların hangi komisyonda, nasıl, ne kadarlık bir süre zarfında

¹³ Bkz. Baş, a.g.e., ss.126-137.

¹⁴ Demirbaş, a.g.m., s.74.

incelenip karara bağlanacağına yer verilmemiştir. Şu ana kadar tamamlanan performans denetimi çalışmasının Meclis'e sunulamamasının en büyük nedeni de budur.

II. YÖNETİM ANLAYIŞI ve MALİ YÖNETİM AÇISINDAN UYGULANABİLİRLİĞİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. YÖNETİM ANLAYIŞI VE PERFORMANS DENETİMİ

Daha önce belirtildiği gibi performans yönetimi VET unsurlarını içinde barındıran, stratejik plânlama anlayışı çerçevesinde performans ölçümlerinin yapılmasını sağlayarak hedef-sonuç karşılaştırmasını yapabilen performans geliştirmeye dönük bir yönetim şekli olarak performans denetimlerinin etkin yapılmasını sağlamaktadır. Türkiye'de ise performans yönetiminin unsurları hemen hemen hiç bulunmamaktadır.

Gerçekten günümüzde kamu kurum ve kuruluşlarının stratejik plânlama yaparak yıllık plânlara hazırlamadıkları ve plânlarda belirtilmesi gereken ölçülebilir hedeflere göre hareket etmedikleri bir gerçektir. Coşkun'un belirttiği gibi *“performans yönetimi, performans sorumluluğu, performans standardı, kriteri, göstergesi gibi temel kavramlar pek çok kamu kuruluşunun gündeminde değildir.”*¹⁵

Aynı zamanda Türkiye'deki kamu kurumlarının organizasyon yapısının günün koşullarına adapte edilmemesi, yönetimin doğru karar almasını, maliyetleri kontrol etmeyi sağlayacak doğru ve güvenilir bilgi üreten yönetim bilgi sistemlerinden yoksun olması da önemli sorunlar arasındadır¹⁶. En ince ayrıntısına kadar yasalarla belirlenen yönetici faaliyet alanları ile esneklikten uzak ve kırtasiyeciliği teşvik eden yönetim yapımız içersinde çoğu kurum performans ölçümleri yapma isteğinde bile değildir. Karar verici konumda bulunan kurum yöneticileri ilke olarak sorumlu tutulmamakta, amirlerin verdiği kararları uygulayan kişilere ağır sorumluluk yüklenmektedir¹⁷. Aynı zamanda mevcut hesap verme sorumluluğu anlayışı da finansal hesap verme

¹⁵ Arife Coşkun, “Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi”, **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu, 26 Ekim 1998**, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi:1, Ankara, 1998, s.101.

¹⁶ Arife Coşkun, a.g.m., s.101.

sorumluluğudur. Kurumların yaptığı işlerden ve başarılarından çok kullanması gereken ve kullandığı kaynak tutarı önem taşımaktadır¹⁸. Bu ve benzeri sorunlar sonuç odaklı yönetim anlayışının Türkiye’de geçerli olmadığını göstermektedir.

B. MALİ YÖNETİM VE PERFORMANS DENETİMİ

1. Bütçe Sisteminin Değerlendirilmesi

1973 yılında genel ve katma bütçeli idarelerde, 1991 yılında belediyelerde ve 1996 yılında il özel idarelerinde başlatılan program bütçe sistemi, teorik olarak daha önce de belirtildiği gibi performans denetimlerinin etkin yapılmasını sağlayabilecek performans ölçümüne dayalı bir bütçe sistemi olmakla birlikte, Türkiye’de teoriye uygun bir şekilde hayata geçirilememiştir¹⁹.

Daha önceleri klâsik bütçe adı altında yapılanların program bütçe adı altında yapılmaya başlanmasından öteye gidemeyen program bütçe sistemindeki başarısızlığın en önemli nedenleri olarak; belirlenen amaç ve hedeflere yönelik yolların tanımlanarak analiz edilmesi ve böylece en makulünün seçilmesini sağlayacak program analizlerinin idareler tarafından formalite haline getirilmesi; personel yetersizliği; geleneklere bağımlılık; kodlama sisteminin oturtulamaması; devamlı olarak harcama kalemleri ile oynanması vb. gösterilmektedir²⁰.

Gelişmiş klâsik bütçe sistemi olarak da adlandırılan²¹ bütçe sistemimiz performans denetimleri için gerekli performans bilgilerini sağlamaktan uzaktır. Program bütçede temel şart *“her program ve faaliyetin bağımsız ve anlamlı bir nihai ürünün olması ve programların çıktılarının ölçülmesi”* ile *“her bir programa uygun ölçütlerin belirlenerek ölçüm sonuçlarıyla bu kriterlerin karşılaştırılması”* iken bunlar yapılamamaktadır²². Fonksiyonel

¹⁷ Gören, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında.....”, a.g.t., s.21.

¹⁸ Ömer Saatçioğlu, **Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı Paneli**, “Birinci Bölümde Yapılan Konuşma”, 16/4/1995, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Yayını No:1, Ankara, 1995, s.8.

¹⁹ Altuğ (2000), **Mali Denetim**, a.g.e., s.109.

²⁰ Bulutoğlu, a.g.e., s.209 ve 213; DPT, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu (Taslak Rapor)**, Ankara, 2000, s.38.

²¹ Atiyas ve Sayın, a.g.e., s.40.

²² Falay, **Program Bütçe ve.....**, a.g.e., s.84.

sınıflandırmanın gerçekleştirilemediği de göz önünde bulundurulduğunda, hangi hizmetin hangi girdilerle yapıldığının belirlenmesi mümkün olamamakta, performans ölçümleri de yapılamadığından girdi-süreç-çıkı-ti etki bağıntıları kurulamamaktadır. Bu durumda öncelikle ölçümleri ve ölçüm sonuçlarını inceleyen performans denetimlerinin etkin işleminin mümkün olmadığını belirtebiliriz. Performans kavramları ile ilgili bilgi edinilememesi VET yönünden yapılacak değerlendirmeleri de güç kılar. Bu çerçevede yapılacak performans denetimleri sonucunda, ölçüm verilerinin elde edilmesi güçlüğü nedeniyle, performans düzeyinin değerlendirilmesinden çok performansı arttırmaya yönelik bir takım tedbirlerin ileri sürülebileceği açıktır.

Türkiye’de bütçe sistemindeki zaafın yanında bir *bütçesel parçalanmışlık*, dolayısıyla *denetimsiz faaliyet alanı* da söz konusudur. İlke olarak bütçenin “*bir mali yıl içinde kullanılan bütün kamu kaynaklarını kapsamaması*” gerekirken günümüzde buna uygun davranılmamakta, vakıflar, dernekler, bütçe dışı fon idareleri, döner sermaye gibi uygulamalarla harcama yapmada büyük bir serbesti yaratılmaktadır. Dolayısıyla denetim hangi alanda azsa o alanda faaliyet göstererek denetimden kaçmak bir amaç olmaktadır. Hatta daha önemlisi vakıflar aracılığı ile kurulan işletmelerde ticari faaliyette bulunulması; misafirhane, kantin, yemekhane gibi sosyal tesislerle kayıt-dışı mali işlem yapılması mümkün olabilmektedir. Söz konusu bu uygulamalar sonucunda ise yürütmeye bütçe aracılığı ile topluma hesabını vermediği geniş bir alan bırakılmaktadır²³.

2. Muhasebe Sisteminin Değerlendirilmesi

Devlet Muhasebesi sistemimiz daha çok nakit esasına dayanan bir sistem olarak bütçeye odaklanmıştır. Bu nedenle kapsam itibariyle dar olan bütçe sistemimiz içinde bütçe dışında kalan muhasebe işlemlerini izleyememektedir. Sadece genel ve katma bütçeli idareleri kapsamaması ve mal muhasebesinin kapsam dışı bırakılması nedeniyle devlete ait malların değerlerinin muhasebe hesaplarında ve mizanda takip edilememesine yol açması da bunlara eklenince mevcut muhasebe sistemimizden performans denetimleri için gerekli verilerin tam anlamıyla elde edilemediği açıktır²⁴.

²³ Aytar, a.g.m., s.4; Atıyas-Sayın, a.g.e., ss.22-23.

²⁴ DPT, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık.....**, a.g.r., ss.58-59; Yıldırım ve Çetinkaya, a.g.e., s.123.

Sadece genel ve katma bütçeli idareleri kapsayan muhasebe sistemimiz ayrıca kamu kesiminde muhasebe birliğinin olmaması nedeniyle kamu hesaplarının konsolidasyonunu ve kurumlararası karşılaştırma yapılmasını engellemektedir.

Hesapların sistemli bir kodlamaya sahip olmaması (örneğin bütçe ve hazine hesaplarının ayrı ayrı hazırlanması nedeniyle ortaya çıkan uyum sorunu gibi), ancak uzman kişilerin hesapların nitelik ve taşıdığı anlamları kavrayabilmesi geçerli ve doğru finansal raporlar üretilmesine mani olmaktadır.

Mevcut muhasebe sistemimizde tam süreklilik de bulunmamaktadır. Faaliyetler ve bütçe uygulamaları ait oldukları bütçe yılında kalmakta yeni mali yıla aktarılmamaktadır. Bu da yıllar arasında karşılaştırma yapmayı zorlaştırmaktadır.

Hesapların alt hesaplara ayrılmamış olmasından dolayı bir hesabın içindeki farklı ve detaylı bilgiler seçilememekte dolayısıyla raporlanamamaktadır. Hatta bütçe gelir ve giderlerinin ayrıntısı bile muhasebe dışında kalabilmektedir.

Yine bütçe dışı dolaylı harcamaların kayıt sisteminde eksikliklerin olması; mali yükümlülükler, taahhütler ve garantili borçların sağlıklı muhasebesinin olmaması; Hazine işlemlerine ilişkin muhasebe sisteminin geliştirilmeye muhtaç olması; devlet muhasebesinin uluslar arası genel kabul görmüş ilke ve standartlara uygun olmaması performans denetimi açısından önemli olumsuz faktörlerdendir.

Otomasyona geçme çalışmaları bulunmakla birlikte tam otomasyon bulunmamakta, üretilen bilgilerin birleştirilmesi için elle giriş yapılmaktadır. Bu da Kamu Hesapları Bültenlerinin yaklaşık 50 gün gecikmesine yol açmaktadır²⁵.

Bir diğer önemli sorun da Genel Bütçe kayıtlarının, kurumsal bazda değil idari bölünüm esas alınarak oluşturulan saymanlıklarca tutulması, bunun da *kurum hesabı* yerine adeta *il veya ilçe hesabı* tutulmasına yol

²⁵ DPT, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık.....**, a.g.r., ss.59-60; Bülent Gedikli, **Kamu Harcama Yönetiminde Kalite**, Yeminli Mali Müşavirlik Yayınları, Ankara, 2001, ss.186-187.

açmasıdır. Buldukları yer, bağlı oldukları saymanlık ve bütçe rejimi dışında ortak yanları bulunmayan bakanlık şube müdürlüklerinin gelir ve gider işlemlerinin kaydı ile oluşan hesaplar ise bir çok birimin hesaplarının karması niteliğini taşımakta, bu kayıtlarla üretilen cetveller anlamlı olmamaktadır. Dolayısıyla bu da Sayıştay denetimlerinin daha çok hukuka uygunluğa göre yapılmasına imkân sağlamaktadır²⁶.

III. DENETİM SİSTEMİ ve SAYIŞTAY AÇISINDAN UYGULANABİLİRLİĞİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. GENEL OLARAK DENETİM SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Öncelikle ülkemizdeki anlayışın hukuk ağırlıklı kamu maliyesi anlayışının paralelinde olduğunu söylemek mümkündür. Denetimin daha çok hukuki ve biçimsel denetim olarak algılanması ve uygulanması, her şeyin en ince ayrıntısına kadar kurallarla düzenlenmesini, yapılan ufak bir muhasebe hatasının bile cezalandırılmasını gerektirmekte, hukuk kuralları ihlal edilmiş sayılmaktadır²⁷. Sayıştay açısından olaya baktığımızda ilgili sorumlular hakkında, düzenlilik denetimleri sonucu Hazine'yi olumlu ya da olumsuz bir şekilde etkilemeyen muhasebe yanlışları bulunduğu dahi, yargılama süreci başlatılabilmektedir²⁸. Çağdaş denetim anlayışının geçerli olduğu Anglo-Sakson ülkelerinde de yazılı bir çerçeve olmakla birlikte, pek çok uygulama mevzuat sayılmayan belgelerle (el kitapları, rehberler, kılavuzlar vb.) yönetilmekte, böyle olunca da ufak bir muhasebe hatası denetçiler tarafından bulunması için peşine düşülecek bir hukuk kuralı ihlali sayılmamaktadır. Bu ülkelerde mevzuat ihlalleri de en az bizimki kadar sert müeyyidelerle bağlanmış (trafik kuralı ihlali gibi) ancak her şey mevzuat olarak sayılmamıştır²⁹. İşte burada iç kontrol ve denetim sisteminin önemi de ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda Sayıştay'ın *öncelikli* görevi, bir öğretmene

²⁶ İhsan Gören, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", TESEV Tarafından Düzenlenen Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminerde Sunulan Tebliğ, 23 Kasım 1999, s.13.

²⁷ Metin Erdem, **Kamu Mali Denetimi**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1993, s.3; Gören, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", a.g.t., s.45.

²⁸ İnan, **Bütün Yönleriyle.....**, a.g.e., s.68.

²⁹ Gören, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim", a.g.t., s.45 ve 47.

15 saat yerine neden 17 saat ek ders ücreti verildiğinin araştırılması olmamalıdır. Uygulamada Sayıştay'a düşen görev idarenin bu tip yanlışlarını önleyecek iç kontrol (ya da iç denetim birimlerinin) sistemlerinin geliştirilmesine yardımcı olmak değildir³⁰. Zaten performans denetimlerinde, VET'i sağlamaya veya onu tehdit edici unsurları engellemeye yarayan iç kontrol sistemlerinin denetlenmesi gerekmektedir. Ülkemiz terminolojisinde ise iç kontrol sistemi, mekanizmaları gibi terimlerin henüz yerleşmemiş olması, hatta iç kontrolün hiyerarşik denetim olarak adlandırılması büyük eksikliklerdir. Buna ilaveten mevcut iç denetim birimlerinin soruşturma yapan birimler haline gelmesi de ayrı bir sorundur³¹.

Performans denetimi sadece yüksek denetim bağlamında değil, aynı zamanda iç ve dış denetim açısından da ele alınması gereken bir konudur. Bu birimlerin yaptıkları performans denetimleri ve hazırladıkları raporlar Sayıştay için bir veri kaynağı olabilir ve hatta yükünü hafifletebilir. Türkiye'de ise iç ve dış denetim birimlerimizin performans denetimi yaptıklarını iddia etmek oldukça güçtür. Bu bir yana, Türkiye'de denetim birimleri arasında yeterli iletişim kurulamamakta bu da istenmeyen uyumsuzluklara ve mükerrerliklere yol açmaktadır³².

Denetim sistemimizde bulunan ve Sayıştay performans denetimini doğrudan ya da dolaylı olarak etkileyen diğer sorunlardan bazıları ise şöyle özetlenebilir:

- Denetimlerin öncelikli ve riskli alanları seçme amacıyla yapılan stratejik plânlama anlayışıyla yürütülmemesi,
- Yeterli ve uzman olmayan denetçi,
- Çağdaş denetim tekniklerinden yararlanılamaması, bu yöndeki çabaların da yetersiz oluşu,
- Denetimde bilgisayardan yararlanılamaması,
- Denetim mesleğinin ve kavramlarının gelişmemesi
- Denetim faaliyetlerinin şeffaf ve denetime açık olmaması³³.

³⁰ Yörüker ve Gülen, a.g.m., s.64.

³¹ Arife Coşkun, a.g.m., s.101.

³² Devlet Denetleme Kurulu, **Yolsuzluklarla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu**, DDK Yayını No:2, 1996, s.47.

³³ Ayrıntılı bilgi için bkz. DPT, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık.....**, a.g.r., ss.72-80.

B. SAYIŞTAY AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

▪ Türk Sayıştayı performans denetimi açısından olumlu bir çok özelliğe sahiptir. Bunların başında da yasama, yürütme ve yargıdan bağımsız olması, faaliyetlerini isteği şekilde plânlayabilmesi gelmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi İngiltere’de (şeklen) yasamaya bağlı olan NAO’nun kaynaklarını %50, Amerika’da bağımsızlığı tartışılan ve %70 oranında Kongrenin talebi üzerine faaliyete geçen GAO’nun ise %90 oranında performans denetimine yöneltebilmesi Sayıştayımızda bağımsızlık açısından diğerlerine oranla hiçbir eksikliğin olmadığını göstermektedir. Bununla birlikte ileri sürülebilecek tek eksiklik Sayıştay’ın muhasebe işlerini TBMM Saymanlık Müdürlüğü aracılığı ile yerine getirebilmesidir. (SK, Mad. 89/III).

▪ Sayıştay’ın istenilen bilgi ve belgelere ulaşabilme özgürlüğünün bulunması da performans denetiminde toplanacak kanıtlar açısından önem taşımaktadır (SK, Mad. 29/II).

▪ Sayıştay’ın büyük çoğunluğu üniversite mezunu 1260 kişilik personelinin (554’ü meslek, 756’sı yönetim mensubu) olması ve Sayıştay denetçi yardımcılığına giriş sınavında gerekli değişikliklerin yapılması³⁴ ayrıca yabancı ülke Sayıştaylarıyla yaptığı işbirliği ve uzun bir araştırma, inceleme, çeviri dizisi ile metodoloji oluşturma çabası da performans denetimleri için olumlu faktörlerdir³⁵.

▪ Sayıştay’ın son yıllarda yaptığı çalışmalarla elde ettiği birikim de performans denetimi açısından kolaylaştırıcı faktörler arasındadır. Bir performans denetimi çalışmasının yapılarak tamamlanması, bir tanesinin henüz yapılma aşamasında olması VET denetimlerinin Sayıştay tarafından yapılabileceğini göstermiştir. Özellikle performans denetimlerindeki en büyük zorluğun onu başlatmada yaşanan problem olduğu göz önüne alınırsa atılan adımların ne kadar büyük olduğu anlaşılmaktadır³⁶.

³⁴ Bkz. T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Haber Bülteni: Ocak 2000**, Sayı 38, Yıl 4, Ankara, 2000, ss.2-4. (<http://www.sayistay.gov.tr/haber/bulten/ocak00.htm>).

³⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Faaliyet Raporu 1999**, Ankara, 2000, s.12 ve 14. (<http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet.htm>).

³⁶ Martin Ives, “Performans Denetimi: Bazı Pratik Teknikler”, **Denetim Teknikleri (Makaleler)**, Çev: Necat Karabakal, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını, Ankara, 1987, s.11.

▪ Sayıştay'ın kurumsal strateji bildirimini hazırlaması (2001-2004), misyon, vizyon gibi kavramları hayata geçirmesi ve yıllık eylem planlarıyla faaliyetlerine yön vermeye başlaması da performans yönetiminin temel ilkelerindedir³⁷:

Bu olumlu faktörlerle birlikte Sayıştay açısından olumsuz etmenler de bulunmaktadır. Bunları ise şöyle sıralayabiliriz:

▪ *Sayıştay'ın denetim alanının dar ve yolsuzluk riski zayıf faaliyetlerden oluşması*: Performans denetiminin etkin uygulanabilmesi, tüm kamu faaliyetlerini (fonlarını) denetimi altında bulunduran bir yüksek denetim kurumunu gerektirmektedir. Sayıştay'ın şu anki denetim alanında ise; genel ve katma bütçeli idareler, döner sermayeli işletmeler, bazı bütçe dışı fonlar, belediyeler ve il özel idareleri, devlet tiyatroları, Devlet Opera ve Balesi gibi farklı bütçe rejimine sahip kuruluşlar yer almaktadır³⁸. Bununla birlikte Sayıştay daha önce belirtilen bütçesel parçalanmışlık nedeniyle kurumların faaliyetlerine ilişkin sağlıklı verilere ulaşamamaktadır³⁹. Sayıştay denetimine tabi birimler faaliyetlerini, vakıf, dernek vb. aracılığı ile denetimin az, hatta hiç olmadığı alanlara yönelmekte, daha da ilerisi kayıtdışı işlem yapmaktadırlar. Bu nedenle de Sayıştay, özellikle finansal önemliliği büyük harcama alanlarını denetime alamamakta, yolsuzluk riski düşük alanlarla ilgilenmek zorunda kalmaktadır⁴⁰. Günümüzde toplam kamu harcamalarının ancak %40'ı Sayıştay denetimine tabi olup %20'sinde dış denetim bulunmamaktadır⁴¹.

▪ *Düzenlilik denetimleri ve yargılama faaliyetine yoğunlaşma*: Sayıştay denetimi performans denetimleri ile ilgili önemli çalışmalara rağmen daha çok düzenlilik denetimi ve neticesinde yargılama görevi üzerinde yoğunlaşmıştır. Her hangi bir saymanlıkta, bir memura öngörülenden fazla yan ödeme veya saymanlığın bir yıllık işlemleri arasında bir iki ödeme evrakında damga vergisi kesintisi yapılmamış olmaması gibi ayrıntı konuları üzerinde yoğunlaşılması yurt çapında yaklaşık 13000 kadar

³⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Haber Bülteni: Şubat 2000**, Sayı 39, Yıl 4, Ankara, 2000, ss.4-5. (<http://www.sayistay.gov.tr/haber/bulten/subat00.htm>).

³⁸ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay**, a.g.e., s.8.

³⁹ Atiyas ve Sayın, a.g.e., s.29.

⁴⁰ Aytar, a.g.m., s.5.

⁴¹ Atiyas ve Sayın, a.g.e., s.29.

saymalık olduğu göz önüne alındığında etkin bir faaliyet olarak gözükmemekte Sayıştay'ın performans denetimi ile düzenlilik denetimine ayrılacağı kaynakların dengeli olmasında bir engel teşkil etmektedir⁴².

▪ *Aşırı iyimserlik veya kısa vadede çok şey beklenmesi:* Sayıştay'a verilen performans denetimi yetkisi bazı meslek mensuplarında aşırı iyimserlik yaratmış, bazılarında da bu denetim türü ile olumsuz etkilenilebileceği kanısı yerleşmiştir.

▪ *Yetişmiş eleman azlığı:* Meslek mensuplarından yaklaşık 50 kadarı performans denetimi ile ilgili oryantasyon kurslarına katılmasına rağmen tam yetişmiş elemanın az sayıda olması da bir handikaptır.

▪ *Bilgi arşivi yokluğu:* Performans denetimi açısından veri toplama ve değerlendirme açısından önemli bir bilgi arşivi gerekirken Sayıştay'da bu kapasitede bir arşiv bulunmamaktadır⁴³.

▪ *Metodoloji ihtiyaı:* eviri yoluyla bir metodoloji geliştirme çalışmaları sürmekteyse de Sayıştay'ın kendine özgü bir metodolojiye ihtiyaı vardır. Bu da zaman gerektirir⁴⁴.

⁴² Yörüker ve Gülen, a.g.m., s.64. Saymanlık sayıları için bkz. T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Faaliyet Raporu**, a.g.r., s.5.

⁴³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay'ın Dışa Dönük Raporlama Fonksiyonunun Geliştirilmesine İlişkin Stratejik Hedefler ve Uygulama Plânları**, Ankara, 1996, ss.27-28.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurlarını dikkate alarak, hukuka uygunluğu yeterli olarak görmeyen; faaliyetlerin ne şekilde yapıldığını değil ne kadar iyi yapıldığını göstererek kişi ve kurumları ulaştıkları performans düzeyinden sorumlu tutan; daha iyi bir başarı düzeyine ulaşma açısından ilgili birimlere tavsiyelerde bulunan performans denetimi günümüzde kullanılan çağdaş denetim türlerinden biridir.

1960’larda program bütçe ile birlikte ortaya çıkan performans denetimi; temelde kamu fon kullanımlarını toplum ve yasama adına denetleyen Sayıştayların da gündemine girmiş, bir çok ülke Sayıştayı, yaptığı çalışmalarla kendine özgü bir metodoloji geliştirerek bu denetim türünü uygulamaya başlamıştır. Performans denetimi idarî ve malî reformları teşvik eden bir denetim türü olduğu için söz konusu ülkelerde performans denetimini daha etkin uygulamaya yönelik adımlar da atılmış, böylece performans denetiminin dışsal koşulları da az çok gerçekleştirilmiştir.

Ülkemizde de Sayıştay performans denetimine geçme çalışmaları özellikle 1970’lerde program bütçe reformu ile gündeme gelmiş ancak 1990’lara kadar somut adımlar atılamamıştır. Doksanlı yılların başında Sayıştay Denetimini ve ardından Kamu Mali Yönetimini Geliştirme Projeleri ile performans denetimi konusunda daha önce istenen ancak atılamayan bir çok adım atılmış ve Sayıştay 1998 yılında bir pilot performans denetimi çalışmasını tamamlamıştır. Bu çalışma ile aynı zamanda Sayıştayca performans denetiminin yapılabileceği de kanıtlanmıştır.

Bununla birlikte performans denetimine geçme ve gerekli koşulları sağlama konusunda gerekli çalışmaların büyük ölçüde Sayıştay tarafından yürütüldüğü; bu yönde Sayıştayca nitelikli personel, metodoloji geliştirme, vizyon, misyon kavramlarını oluşturma gibi çok önemli adımlar atılmasına rağmen söz konusu çabaların *tek yönlü ilerlediği*; ve Türkiye’de performans denetiminin etkin uygulanabilme koşullarından özellikle dışsal nitelikli olanlarına ilişkin kayda değer bir gelişme sağlanamadığı belirtilmelidir. Dışsal koşullarda mevcut eksiklikler Sayıştay bazında yürütülen olumlu çalışmaları gölgelemektedir. Sadece Sayıştay’da yaratılacak bir sistemin

⁴⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, “Performance Auditing Concepts,”, a.g.t., s..95.

etkin performans denetimi yapmak için yeterli olamayacağı gayet açıktır. Bu nedenle Sayıştay'a destek olunması ve olumsuzlukların giderilmesi için tüm kamu birimleri bazında çalışmalar yapılması gerekmektedir. İncelemede ulaşılan tespitlerden yola çıkarak atılması gereken söz konusu adımlar gerekçeleri ile birlikte şöyle sıralanabilir:

- Performans denetimi, stratejik plânlama anlayışı çerçevesinde uzun vadeli amaçların belirlendiği, bunların yıllık performans plânları çerçevesinde detaylandırılarak bütçe sistemi ile bağıntısının kurulduğu, böylece yapılan faaliyetlerin performansının ölçülerek raporlandığı, *sonuç odaklı yönetim yapısına* uygun bir denetim türüdür. Türkiye'de ise bu yönetim tarzı yerine bürokratik bir yönetim anlayışı bulunmaktadır.

Yönetime etkinlik, verimlilik, kalite gibi unsurların sokulması performans denetimlerini büyük ölçüde kolaylaştıracaktır. Bunun temel nedeni, yapılan faaliyetlerin performansını ölçme sorumluluğunun kurum yönetimine ait olduğu anlayışının yerleşmesi, bu şekilde kurumların ölçüm sistemleri ile tespit ettikleri başarı düzeyini topluma açıklamalarının sağlanmasıdır. Bu sistemde performans denetimi yeni baştan performansı ölçmek ile uğraşmak durumunda kalmamakta, ölçüm sistemini ve/veya performans bilgilerini rahatlıkla denetime konu alabilmektedir.

Türkiye'de performans yönetimine geçilebilmesi için stratejik plânlama anlayışı ile performans amacı, hedefi göstergesi, standardı, kriteri gibi kavramların telaffuz edilmesi gerekliliği açıktır. Bu gereklilik çerçevesinde bir *reform komitesi* oluşturulmalı, kamu kurumlarının stratejik plân ve performans raporları hazırlamalarını, performans göstergesi belirlemelerini vb. hususları içeren bir *performans kanunu* çıkarılmalıdır. Ayrıca diğer ülkelerde olduğu gibi kamu yöneticilerine yetki ile birlikte aynı oranda hesap verme yükümlülüğü de veren *performans sözleşmeleri* yapılmalı, yine ortaya konan performans bilgilerinin kamuya açık olmasını sağlayacak *saydamlığa* ilişkin düzenlemelere de yer verilmelidir. Bunların yapılmasında pilot uygulamaların belirlenmesi de büyük faydalar sağlayacaktır⁴⁵.

- Performans denetiminde *mali yönetimin* de önemi büyüktür. Mali yönetimde ise özellikle bütçe ve muhasebe sistemleri performans ölçümlerinin yapılmasında ve sonuçların raporlanmasında birbirini

⁴⁵ DPT, *Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Düzenlenmesi Özel.....*, a.g.r., s.23-24.

tamamlayan iki önemli unsurdur. Bütçe sisteminin performans ölçümüne odaklı yeni bütçeleme tekniklerinden biri olması, muhasebe sisteminin ise tahakkuk bazlı, mal varlığını muhasebesini içeren, maliyetleri belirli bir anda gösterebilen bir içeriğe sahip olması performans denetimlerinin etkin uygulanmasını sağlamaktadır.

Türkiye’de ise *bütçe sistemi* sadece adı program bütçe olarak değiştirilmiş geleneksel bütçe sistemidir. Girdi esaslı olan, bir yıllık bir süreyi esas alan, finansal sorumluluk çerçevesinde düzenlilik denetimlerinin yapılmasına imkân veren bütçe sistemimiz performans denetimi açısından uygun değildir. Bu nedenle çağdaş bütçe sistemlerinden biri benimsenmelidir. Bu açıdan *yeni bir program bütçe reformu* ile program bütçenin revizyonu sağlanabilir. Yine günümüzde önem kazanmaya başlayan ve stratejik plânlama anlayışını da getiren *stratejik plânlama ve performans bütçeleme sistemi* de düşünülebilecek alternatifler arasında yer almaktadır.

Türkiye’de bütçenin faaliyet kapsamında mevcut darlık da önemli bir sorun olarak göze çarpmaktadır. Bütçenin faaliyet alanının dar olması, yürütmenin topluma ve yasamaya hesabını vermediği geniş bir alan bırakmaktadır. Mevcut bütçe sistemiyle performans yönetimine yönelik hiçbir görevin yerine getirilemediği göz önünde tutulursa, bütçesel parçalanmışlığın önemi daha da artmaktadır. Bu dağınıklık nedeniyle bütün kamu kaynaklarını kapsamaması gereken bütçenin kamu harcamalarının bütününe ilişkin verilerin elde edilmesini zorlaştırdığı ayrıca Sayıştay denetiminin bölünmesine yol açtığı görülmektedir. Dolayısıyla *bütçe birliğinin gerçekleştirilmesi*, hem hesap verme yükümlülüğünün sağlanması hem de konsolide bir devlet bilançosunun çıkarılması için yararlı bir adım olacak, bu sayede düzenlilik denetimlerinin ayrıntıyla uğraşan yapısının değiştirilerek, performans denetimine Sayıştayca daha fazla kaynak tahsis edilmesi gerçekleştirilebilecektir.⁴⁶

Tahakkuk esasına dayanan bir *muhasebe sistemi* de performans denetimi açısından önem taşımaktadır. Tahakkuk esaslı muhasebe, faaliyetlerin sonuçları hakkında performans bilgileri sağlayabilmektedir. Ayrıca bu

⁴⁶ Atiyas ve Sayın, a.g.e., s.23; T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Türkiye’de Kamu Harcamaları ve Personel Yönetiminin Teknik ve Kurumsal Çatısının Modernize Edilmesi Konusundaki Dünya Bankası Çalışması Hakkında Yayınlanmamış Rapor**, Ankara, 1994, s.4.

sistemde tahakkuk esas alındığından bütçeye odaklanma da ortadan kalkmakta belirli bir anda maliyetleri görme olanağı doğmaktadır. Türkiye’de mevcut muhasebe sistemi ise mal varlığı muhasebesini kapsamayan, bütçe odaklı ve nakit esaslı bir sistemdir ve esasen harcama limitleriyle uygunluğun belirlenmesinde faydalıdır. Bu nedenle ülkemizde *tahakkuk esaslı muhasebe sistemine* geçilmelidir. Bütçe birliğinin yanısıra *muhasebe birliği* de sağlanmalı, *muhasebe standartları* geliştirilmeli, kodlama ve otomasyon sistemindeki sorunlar giderilmeli, hesaplar kurumların faaliyetlerini gösterir finansal raporlara dayanak olacak hale getirilmelidir⁴⁷.

▪ Performans denetimi açısından ülkedeki *denetim sistemi* de büyük önem taşımaktadır. Sayıştay, kurumların performansını denetlerken iç ve dış denetim birimlerinin raporlarından, kurumun iç kontrol mekanizmasının etkinliğinden yararlanmaktadır⁴⁸. Diğer bir deyişle denetim birimleri arasındaki işbirliği ve koordinasyon büyük önem taşımaktadır. Bununla birlikte ülkemizde iç kontrol mekanizmasının ne olduğu bilinmemekte, iç denetim birimlerinin yaptıkları denetimler soruşturma niteliğinde olmakta, dış denetim birimleri de yasallığın ötesine gidememektedir.

Bu nedenle öncelikle ülkemizde yaklaşık 130 tane olan denetim birimi arasındaki koordinasyon ve işbirliği gerçekleştirilmeli, performans denetimlerinin diğer denetim birimlerinin gündemine sokulması sağlanmalıdır. Yüksek denetim birimi olarak Sayıştay’ın başkanlığında bu işi üstlenecek bir *ulusal denetim komitesinin* kurulması ve ulusal denetim standartlarının belirlenmesi bu alandaki ihtiyaçları giderebilir⁴⁹. Ayrıca *kamu denetim elemanları meslek odasının* kurulması da bu açıdan yararlı görülmektedir⁵⁰. Yine denetimlerin *stratejik plan* temelinde öncelikli ve önemli unsurlar seçilerek yapılması sağlanmalıdır.

▪ Performans denetiminde bir diğer önemli konu da *açık yasal yetkidir*. Açık yasal yetkinin olmayışı performans denetimleri için teorik olarak engelleyici olmamakla birlikte, yapılamama nedeni olarak gösterilmektedir.

⁴⁷ DPT, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık.....**, a.g.r., s.11.

⁴⁸ Özellikle iç kontrol mekanizmalarının oluşturulması, Sayıştay denetimleri yapılırken incelenenlerin kısmen veya tamamen inceleme dışı bırakılabilmesini sağlamakta bu açıdan da düzenlilik ve performans denetimlerine yardımcı olmaktadır. DDK, **Yolsuzlukla Mücadeleye.....**, a.g.r., s.106 ve 153.

⁴⁹ DDK, **Yolsuzlukla Mücadeleye.....**, a.g.r., s.161.

⁵⁰ DPT, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık.....**, a.g.r., s.99.

Ülkemizde ise Sayıştay'a 1996 yılında açık yasal yetki verilmiş olmakla birlikte yetkinin kullanılması sonucunda ortaya çıkacak raporun görüşülmesi açıklığa kavuşturulmamıştır. Performans denetimi raporlarının *görüşülme usul ve esaslarına* Meclis İçtüzüğünde yer verilmelidir.

Bununla birlikte Sayıştay Yasasında performans denetimi raporlarının adresi olarak Plân ve Bütçe Komisyonu gösterilmiştir. Kırk kişiden oluşan söz konusu komisyonun iktidar grubundan 25 kişi ile temsil edilmesi⁵¹, yürütmenin faaliyetlerini konu alan performans denetimlerinin siyasi erozyona uğramasına neden olabilir. Bu nedenle yurt dışı örneklerinde görüldüğü gibi performans denetim raporlarının görüşülmesi için başkan muhalefet partisinden olmak üzere muhalefet ağırlıklı (veya en azından dengeli) yeni bir komisyon –ki diğer ülkelerde yaygın adıyla *kamu hesapları komitesi/komisyonu*– oluşturulabilir⁵².

▪ Performans denetiminin yürütmenin bütün faaliyetlerini kapsayacak genişlikte olması da denetim sonuçlarını etkileyen unsurlar arasında yer almaktadır. Türkiye'de Sayıştay'ın denetim alanı kamu fonlarının ancak %40'ını kapsamakta ve yolsuzluk riski düşük alanlardan oluşmaktadır. Bu nedenle *Sayıştay'ın denetim alanı* tüm kamu fonlarını kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmeli, bu hususta Anayasanın 160. ve 165. maddelerinde gerekli değişiklikler yapılmalıdır.

▪ Sayıştay'ın diğer kurumlara örnek olacak şekilde performans yönetimi kavramlarını yerleştirmesi ve *kendi performansını ölçerek* topluma bilgi vermesi gerekliliği açıktır. Aksi halde bunu yapmadan yani Sayıştay'ın kendi hesabını vermeden diğer kurumları denetleyerek performans düzeylerini belirlemesi performans denetim raporlarının prestij kaybına uğramasına yol açabilecektir. Bu nedenle Sayıştay'da da diğer kurumlarda olması gerektiği gibi çeşitli performans göstergeleri belirlenmeli performans ölçümlerinin yapılması sağlanmalıdır.

▪ Sayıştay'da özellikle performans denetimi açısından dış dünya ile iletişim kurabilecek bir büro kurulmalıdır. Örneğin "*denetlenen kurumlar, parlamento ve medya ile ilişkiler birimi*" gibi bir birim, bu açıdan her türlü

⁵¹ Anayasa, Mad. 162/II.

⁵² Performans denetimi raporlarının Mecliste görüşülme usul ve esasları üzerine T.C. Sayıştay Başkanlığı Performans Denetim Grubu Şefi Uzman Denetçi Fikret Gülen tarafından hazırlanan yasa tasarısı taslağı için bkz. Ek-12.

iletişimi sağlayabilir ve performans denetimlerinin önemini duyurabilir. Yine Sayıştay'da *hizmetiçi eğitime* özel önem verilmeli *insan kaynakları yönetim birimi* oluşturulmalıdır⁵³.

▪ Sayıştay'ın düzenlilik denetimlerine ayırdığı kaynaklarla performans denetimine ayıracağı kaynaklar dengeli bir hale getirilmelidir. Bu nedenle, Sayıştay'ın düzenlilik denetimleri ve yargılama ağırlıklı yürüyen faaliyetlerinin, performans denetimine kaydırılmasını sağlayacak gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Daha önce belirtilen iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin arttırılması ile beraber *saymanlık sayılarının azaltılması* yoluna gidilebilir⁵⁴.

▪ Meclis-Sayıştay ilişkilerinin canlı tutulması ve performans denetimlerine olan ilginin arttırılması açısından Sayıştay'ın, Meclis Genel Kurulundan, Meclisteki siyasi parti gruplarından veya komisyonlardan *gelecek teklifler üzerine* de denetim yapabilmesi sağlanabilir. Parlamento tarafından önerilen bir konunun denetime alınması, ilgili konuya parlamentonun ilgisiz kalmasını büyük ölçüde engeller. Ancak bu yapılırken, gelecek talepleri, Sayıştay'a değerlendirme yaparak kabul veya reddedebilme serbestisinin tanınması, böylece faaliyet alanına girmeyen veya faaliyetlerini aksatabilecek önerileri geri çevirme şansının verilmesi gereklidir⁵⁵.

▪ Sayıştay'ın daha önce de değinildiği gibi kendi hesaplarını denetime açması⁵⁶ (Kanada Sayıştayı gibi) ve/veya faaliyetleri ile ilgili Meclis'e raporlar sunması (İngiltere ve ABD Sayıştayları gibi) da şeffaflığın sağlanmasına yol açarak performans denetimlerinin etkinliğinin arttırılmasına yol açacaktır⁵⁷.

▪ Ülkemizde Sayıştay-üniversite ilişkilerinin arttırılması da performans denetimi konusunda ilerleme kaydedilmesine yol açacak diğer bir

⁵³ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay'ın Dışa Dönük.....**, a.g.r., s.31-33.

⁵⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Türkiye'de Kamu Harcamaları ve Personel Yönetiminin Teknik ve Kurumsal Çatışının.....**, a.g.r., Ankara, 1994, s.7.

⁵⁵ Ali Osman Güçlü, "Türkiye Büyük Millet Meclisi-Sayıştay İlişkileri", **Mali Hukuk**, Sayı 69, (Mayıs-Haziran 1997), s.7.

⁵⁶ Bugün, Türk Sayıştayı'nın *kontrolünde* tek yol TBMM Hesaplarını İnceleme Komisyonunca Sayıştay bütçesinin kesin hesabı üzerinde yapılan incelemedir. Buna göre Komisyon Sayıştay ile beraber, Cumhurbaşkanlığı bütçesinin kesin hesaplarını inceleyerek rapora bağlamakta ve Genel Kurul'a sunmaktadır. DPT, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık.....**, a.g.r., s.67.

⁵⁷ Yörüker, a.g.e., s.12. Sayıştay tarafından Meclise genel uygunluk bildirimlerinde sunulan "*Sayıştay ilâmlarının infaz durumunu gösteren cetvel*", bir nevi Sayıştay'ın yargılama yönünden etkinlik derecesini göstermektedir. T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay'ın Dışa Dönük.....**, a.g.r., s.31.

uygulamadır. Bu nokta da hem Sayıştay'a hem de değerli öğretim üye ve yardımcılarına büyük görevler düşmektedir.

Türkiye'de performans denetimine ilişkin koşulların özellikle dışsal nitelikli olanlarında büyük eksikliklerin olduğu ancak bu eksikliklerin performans denetimlerinin başlatılması ve ilerletilmesine engel teşkil etmediği de belirtilmelidir. Performans denetimi uygulandıkça öğrenilen; söz konusu koşulların yerine getirilmesi için yapılacak çalışmaları, idarî ve malî reformları teşvik eden bir denetim türüdür. Performans denetiminde en önemli güçlük başlatılmasındaki problemdir. Türk Sayıştayı'nda ise bir pilot çalışma yapılmış bir tanesi de halen sürdürölmektedir. Bu açıdan söz konusu güçlük aşılmıştır. Bundan sonra yapılması gereken ise yukarıdaki önerilerle birlikte performans denetiminin pilot çalışmalarla devam ettirilerek deneyim kazanılması ve özellikle ne olduğu ve neye yaradığı, kısaca faydasının maliyetine oranla çok daha fazla olduğu konusunda başta yasama, medya ve topluma bilgi verilerek öneminin herkes tarafından anlaşılmasının sağlanmasıdır. Bu konuda özellikle Sayıştay'a, medyaya, siyasetçilere ve öğretim üye ve yardımcılarına büyük görevler düşmektedir.

E K L E R

EK 1: PERFORMANS ÖLÇÜ MATRİSİ ÖRNEKLERİ

TABLO 1
Sağlık Programı Örneği

	MİKTAR	KALİTE
GİRDİ	<ul style="list-style-type: none"> • Kaç hasta muayene edildi? • Kaç hasta hastaneye kabul edilerek kaydı yapıldı? 	<ul style="list-style-type: none"> • Bir randevu için bekleme süresi ne kadardı? • Hastanemiz ne kadar ulaşılabilir? (Ev veya okulundan 20 dakika içinde getirilen hastaların yüzdesi)
ÇIKTI	<ul style="list-style-type: none"> • Kaç kişiye acil müdahalede bulunuldu? • Hastanede kalınan gün sayısı? • Tedavi edilen hasta sayısı? • Sağlıklı doğum sayısı? 	<ul style="list-style-type: none"> • Hastaların yüzde kaçına tamamen bağışıklık kazandırıldı? • Doğumların yüzde kaçını sağlıklı (Düşük ağırlıklı veya şikayetli doğumların yüzdesi)

Kaynak: Friedman, a.g.e., s.7.

TABLO 2
Çocuk Mahkemesi Programı Örneği

	MİKTAR	KALİTE
GİRDİ	<ul style="list-style-type: none"> • Kaç çocuk gözetim altında (yaş, suç vb. özellikleri ile birlikte)? 	<ul style="list-style-type: none"> • Gözetim altında olan çocukların yüzde kaçını okulda veya eğitim görüyor?
ÇIKTI	<ul style="list-style-type: none"> • Göz altında bulunan kaç çocuk tekrar suçlu bulundu? • Kaç çocuğun suçunda ciddi bir artış var? • Okul veya evden ayrılarak gelen kaç çocuk var? 	<ul style="list-style-type: none"> • Göz altında bulunan çocuklardan tekrar suçlu olanların yüzdesi? • Suçunda ciddi artış olan çocukların yüzdesi? • Okul veya evden ayrılarak gelen çocukların yüzdesi?

Kaynak: Friedman, a.g.e., s.8.

EK 2: AVUSTRALYA SAVAŞI STRATEJİ DOKÜMANI

A. AVUSTRALYA SAYIŞTAYI 1997-1998 DENETİM STRATEJİ DOKÜMANI (DSD) HAZIRLAMA AŞAMALARI

Aşama 1 Potansiyel Denetim Konularının Listelenmesi (30 Kasım'a kadar)

Olası performans denetim konularının bir listesi bu konuda görevli birimler tarafından yönetime iletilecektir.

Aşama 2 Denetim Konularının Kısa Bir Özeti Çıkarılması (31 Ocak'a kadar)

Sayıştay'ın görevli birimleri birinci aşamadan sağlanan listeyi dikkate alarak 1997-1998 ve 1998-1999 zaman aralıkları için zaman önceliklerini de gözönünde tutarak konularla ilgili kısa bir özet çıkaracaklardır.

Her bir denetim konusu için bir veya iki paragraf özet ifadelerle denetimin neden yapılması gerektiği belirtilecektir. Her konunun gerekçesinde önemlilik, faydalar, performans riski vb. referans noktası olacaktır.

Aşama 3 Gerekli Kaynakların Tahmini ve İdarece Dikkate Alınması (Şubat)

Denetim konuları idareye iletilir ve 7 Şubata kadar değerlendirilmeye alınır. Yeni denetimler için gerekli kaynaklar 28 Şubat'a kadar tahmin edilir.

Aşama 4 Resmi Denetim Strateji Dokümanının Hazırlanması (Mayıs)

Bütçe onaylandıktan sonra yönetimce kabul edilen genel denetim konularını, denetim gerekçelerini, süreç halinde olan denetimleri içeren Denetim Strateji Dokümanı (DSD) hazırlanır.

Aşama 5 DSD'nin Birimlere ve Parlamento Komisyonu'na Verilmesi (Mayıs-Temmuz)

Mayıs-Temmuz zaman aralığında taslağın donatılması ve birimlere sunulması görüş ve yorumlarının alınması ve DSD'nin son halini alması.

Kaynak: ANAO, *Performance Audit Guide*, a.g.e., s.70.

**B. AVUSTRALYA SAYIşTAYI DENETİM STRATEJİ DOKÜMANI
FORMATI**

<p style="text-align: center;">Denetim Strateji Dökümanı</p> <p>nsz</p> <p>Portföyün kısa tanımı</p> <p style="padding-left: 40px;">Fonksiyonlar ve sorumluluklar</p> <p style="padding-left: 40px;">Yasa</p> <p style="padding-left: 40px;">Kurumsal yapı ve program yapısı</p> <p style="padding-left: 40px;">Bütçe</p> <p>Devam eden denetimler</p> <p>Gelecek yıl için olası denetimler</p> <p>Anahtar personel</p> <p>Ek: İkinci yıl için olası denetim konuları</p>
--

Kaynak: ANAO, *Performance Audit Guide*, a.g.e., s.72.

EK 3: STRATEJİK PLÂNLAMA AŞAMASINDA ELDE EDİLECEK BİLGİLERİN KAYNAKLARI

<p style="text-align: center;"><u>Denetlenen Kurumlar</u></p> <ul style="list-style-type: none">▪ Üst düzey dökümanlar,▪ Kurumsal strateji plânları, bölüm planları vb.▪ Kaynak veri ve performans Bilgileri▪ Personel▪ Muhasebe kayıtları▪ Resmi istatistikler▪ İç denetim ve verimlilik incelemeleri	<p style="text-align: center;"><u>Parlamento ve Sayıştay</u></p> <ul style="list-style-type: none">▪ Önceki Sayıştay raporları▪ Kamu hesapları komitesi raporları▪ Hazine tutanakları▪ Sayıştay mali denetim denetçileri▪ Parlamenterlerin soruları ve tartışmaları▪ Diğer komisyonların raporları
<p style="text-align: center;"><u>Hizmetin Dışsal Kullanıcıları</u></p> <ul style="list-style-type: none">▪ Kamu hizmetinden yararlananlar▪ Akademisyenler▪ Medya▪ Mesleki kurumlar	<p style="text-align: center;"><u>Diğer denetim kurumları</u></p> <ul style="list-style-type: none">▪ Denetim Komisyonu ve Hesapları▪ İnceleme Kurulu raporları▪ Diğer Sayıştayların raporları

Kaynak: NAO, Value for Money Handbook, a.g.e., s.23.

EK 4: AVUSTRALYA SAYIŞTAYI STRATEJİK PLÂNLAMASINDA POTANSİYEL DENETİM ETKİLERİ

<p style="text-align: center;"><i>TUTUMLULUK</i></p> <ul style="list-style-type: none">- Toptan satın alım, daha iyi koşullarda yapılan sözleşmeler vb. ile maliyetleri azaltma;- Personel veya diğer kaynakların ekonomik kullanımı ile maliyetlerde azalma;- Hizmetlerin optimum sunumu.
<p style="text-align: center;"><i>VERİMLİLİK</i></p> <ul style="list-style-type: none">- Aynı girdilerle daha büyük çıktılar;- Koordinasyonsuzluk veya mükerrerliğin düzeltilmesi.
<p style="text-align: center;"><i>ETKİNLİK</i></p> <ul style="list-style-type: none">- İhtiyacın daha iyi tanımlanması;- Hedef ve politikalara açıklık getirilmesi;- Alt-hedeflerin daha iyi tanımlanması;- Amaç ve hedeflere daha iyi ulaşılması
<p style="text-align: center;"><i>HİZMET KALİTESİ</i></p> <ul style="list-style-type: none">- Daha az bekleme süresi;- Daha kısa listeler;- Bilgiye ulaşma kolaylığında artış;- Halka, müşterilere vb. yardım.
<p style="text-align: center;"><i>PLÂNLAMA, KONTROL ve YÖNETİM</i></p> <ul style="list-style-type: none">- Kurumsal plânlamanın ilerletilmesi;- Önceliklerin ve hedeflerin açıklığa kavuşturulması;- Daha iyi hedef teşvikleri;- Rüşvete karşı daha sıkı kontrol;- Finansal muhasebe sistemlerinin ilerletilmesi;- Daha iyi bilgisayar güvenliği.
<p style="text-align: center;"><i>HESAP VERME SORUMLULUĞU</i></p> <ul style="list-style-type: none">- Parlamentoya harcamalar konusunda hesap verme sorumluluğunun ilerletilmesi;- Muhasebe formlarının ilerletilmesi;- Daha iyi ve daha doğru performans göstergeleri;- Benzer kurumlarla daha iyi karşılaştırma.

Kaynak: ANAO, *Performance Audit Guide*, a.g.e., ss.64-65.

**EK 5: PERFORMANS DENETİM ALANININ ANALİZİNDE
KULLANILAN ÖZEL DİYAGRAM ÖRNEĞİ**

Çalışma Seçimi için kriterler	Alan	Amaç	İşlev	Program	Müşteri
Gider/Gelir Varlıklar/Borçlar					
Algılanan Performans riski Reyting 1-5					
Parlamento/Kamu Oyu ilgisi Reyting 1-5					
Performansı geliştirme potansiyeli Reyting 1-5					
Genel Reyting 1-5					
Son beş yıl içinde yapılan çalışmalar					
Öneriler					
<p>Alan, analizi kolaylaştıran bir yaklaşıma göre bölümlere ayrılmıştır –alan veya amaç veya işlev, vb. Kutu diyagramının yan tarafında alanın değerlendirilmesinde kullanılacak kriterler bir liste halinde verilmiştir ve 1 rakamının düşük, 5 rakamının ise yüksek olarak değerlendirildiği bir reyting her alana uygulanmıştır. Amaç genel bir reytinge (1-5) ulaşmak ve çalışmaların neden belirli alanlardan seçildiğinin bir göstergesini bulmaktır.</p>					

Kaynak: T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Performans İnceleme Konularının Seçimine İlişkin Rehber: En İyi Yılların Seçimi**, T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi No:9, Ankara, 1998, a.g.e., s.10.

EK 6: FAALİYET PLANI ve ZAMAN PLANLAMA ÇİZELGESİ ÖRNEKLERİ

Tarih	Toplam hafta sayısı	Faaliyetler
3-7 Haziran 1999	0,5	Projenin başlaması (Sayıştay Başkanıyla toplantı)
3-7 Haziran	0,5	Denetlenene takdim
10-21 Haziran	2	Bakanlıklardaki mülakatlar
24-28 Haziran	1	Verilerin analizi ve mahalline ziyaretlerin planlanması
1-12 Temmuz	2	X ilindeki mülakatlar
15-19 Temmuz	1	Verilerin analizi, sonraki mahalline ziyaretin planlanması
22 Temmuz –9Ağustos	3	<i>Bilgisayar dersi¹</i>
12-16 Ağustos	2	Y ilinde görüşmeler
19 Ağustos-13 Eylül	4	<i>Yıllık izin¹</i>
16-20 Eylül	1	Verilerin analizi, belge incelemesinin planlanması, özetin yazımı
23 Eylül-11 Ekim	3	Bakanlıklardaki belgelerin incelenmesi
14 –25 Ekim	2	Tüm bulguların analiz edilmesi
28 Ekim –15 Kasım	3	Taslak raporun yazılması
18-22 Kasım	1	Taslak raporun görüşülmesi
25 Kasım-20 Aralık	4	Denetim raporunun sonuçlandırılması
23 Aralık-3 Ocak	2	<i>Noel tatili¹</i>
6-17 Ocak 2000	2	Sayıştay Başkanıyla, kalite güvence kuruluyla nihaî toplantı
20-24 Ocak	0,5	Denetlenenle nihaî toplantı
20 Ocak-7 Şubat	2,5	Bilgilerin dosyalanması, rapor yayımı için hazırlık yapılması
10-14 Şubat	<u>1</u>	Raporun yayımlanması
	38 Hafta	
		Haftalar ²
Planlanan sürecin toplamı		29
Tatil ve eğitim	<u>+</u>	<u>9</u>
Toplam planlanan süre:		38
Hastalık izni, diğer görevlendirmeler vb. tabloda hesaba katılmayan tahmini gecikme süreleri:		5

Kaynak: The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance.....**, a.g.e., s.168.

¹İtalik olarak yazılan faaliyetler projeye doğrudan ilgili değildir.

²Rakamlar bir denetçiyi baz almaktadır.

Kaynak: The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance.....**,
a.g.e., s.169.

EK 7:ÖN İNCELEME RAPORUNUN ve ÇALIŞMA PLANININ YAPISI (İSVEÇ SAYIŞTAYI ÖRNEĞİ)

GİRİŞ

1. Ön incelemeye yönelik bilgiler
2. Ön incelemenin tasarımı
3. Denetim alanının tanımlanması
4. Ön incelemenin sonuçları
5. Denetim probleminin seçilmesi

ÇALIŞMA PLANI

6. Denetim problemi
7. Denetim tasarımı
 - 7.1. Denetimin kapsamı
 - 7.2. Hipotezler
 - 7.3. Değerlendirme kriterleri
 - 7.4. Veri toplama metotları
8. Denetimin organizasyonu
9. Zaman çizelgesi
10. Proje bütçesi
11. Denetim gelişiminin izlenmesi
12. Denetlenenle işbirliği
13. Denetimin muhtemel sonuçları

Kaynak: The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance.....**, a.g.e., ss.163-164.

EK 8: PROJE GÜNLÜĞÜ ÖRNEĞİ

Proje: Klinikler ve hastanelerdeki bekleme süreleriyle ilgili ön inceleme (Sağlık Bakanlığı)			
Referans numarası: 99:0023 Hesap sorumlusu: As. Denetçi Bay Shandee			
Ekip Lideri: Bayan Warisa Panadam			
Ekip Üyeleri: Bayan Warisa Panadam , Bayan Erico Standy			
Tarih	Sayfa No	Yapılan faaliyet-belge	İmzalayan
12/10/99	001	Yönetimin ön incelemeye başlama kararı	WP
14/10/99	002	Sağlık Bakanlığına takdim	WP
19-21/10/99	003	Pista Primary Hastanesinde mülakatlar (Dr. Darandee, Baş Hemşire Shalanda)	ES
24/10/99	004	Sağlık bölümünde mülakatlar (Bölüm Başkanı Bay Tamabi, İdari Personel Şefi Bayan Shenova)	ES
28-30/10/99	005	Pistadaki iki klinikte mülakatlar (Hastalar ve Hemşireler)	ES
2-3/11/99	006	Merkez hastanesinde mülakatlar (Dr. Shilambi, Baş Hemşire Shalimi)	WP
5/11/99	007	Sağlık Bakanlığında mülakat (Müsteşar Bay Dipandee)	WP
9/11/99	008	Profesör Samdee'yle mülakat	ES
15/11/99	009	Ön inceleme raporunun taslağı	WP
15/11/99	010	Profesör Samdee'den E-mail	ES
19/11/99	011	Yönetimle tartışmalar ve tam inceleme kararı	WP
20/11/99	012	Tam incelemeye ilişkin çalışma planı kararı için yönetimle toplantı	WP
22/11/99	013	Tam incelemenin sunumu için denetlenenle, Sağlık Bakanlığıyla toplantı	WP

Kaynak: The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance.....**, a.g.e., s.173.

EK 9: PERFORMANS DENETİMİ TASLAK RAPORUNUN YAPISI

- Denetimin adı
- İçindekiler
- Sözlükçe
- Beş sayfadan fazla olmamak üzere raporun özeti
 - Denetim hedefi
 - Denetim kriteri
 - Denetim hedefleri karşılığında denetim fikrini içeren sonuç
 - Temel bulgular
- Öncelik sırasına göre tavsiyelerin listesi. Tavsiyelerin her biri ilgili bölümdeki metne işaret etmeli, referans vermelidir.
- Takdim bölümü
 - Denetimin arka planı
 - Denetimin yapılma nedenleri
 - Denetimin hedefi, alanı ve odağı (yaklaşımı)
 - Denetimin kriteri
 - Denetimin nasıl yapıldığının belirtilmesi (metodolojinin özet görünüşü)
 - Sayıştay denetim standartları ile uygunluk üzerine yorum, alan çalışmasının süresi ve denetimin tahmini maliyeti
- Temel sorunlarla ilgili bölümler ve sonuç ve tavsiyelerle birlikte ayrıntılı bulgular. Destekleyici bilgilerin fazla olduğu durumlarda bu fazlalık raporun ana çatısı net olsun diye eklere alınır.
- Her bölüm, bölümde yer alanları açıklayıcı kısa bir özetle başlamalıdır.
- Ekler (gerekirse)
- Bibliyografya (gerekirse)
- İndeks (gerekirse)

Kaynak: ANAO, *Performance Audit Guide*, a.g.e., s.179.

EK 10: PERFORMANS DENETİMİ KESİN RAPORUNUN YAPISI

- Denetimin adı
- İçindekiler
- Sözlükçe
- Beş sayfadan fazla olmamak üzere raporun özeti
 - Denetim hedefi
 - Denetim kriteri
 - Denetim hedefleri karşılığında denetim fikrini içeren sonuç
 - Temel bulgular
- Tavsiyelerin listesi.
 - Tavsiyelerin öncelik sırasına göre sıralanması,
 - *Her bir tavsiye açısından denetlenenle anlaşılabilir ve anlaşılmayan noktalar*
 - İlgili bölüme referans gönderilmesi.
- Takdim bölümü
 - Denetimin arka planı
 - Denetimin yapılma nedenleri
 - Denetimin hedefi, alanı ve odağı (yaklaşımı)
 - Denetimin kriteri
 - Denetimin nasıl yapıldığının belirtilmesi (metodolojinin özet görünüşü)
 - Sayıştay denetim standartları ile uygunluk üzerine yorum, alan çalışmasının süresi ve denetimin tahmini maliyeti
- Temel sorunlarla ilgili bölümler ve sonuç ve tavsiyelerle birlikte ayrıntılı bulgular. *Denetlenen birimin yorumları*. Destekleyici bilgilerin fazla olduğu durumlarda bu fazlalık raporun ana çatısı net olsun diye eklere alınır.
- Her bölüm, bölümde yer alanları açıklayıcı kısa bir özetle başlamalıdır.
- Ekler (gerekirse)
- Bibliyografya ve indeks (gerekirse)

Kaynak: ANAO, *Performance Audit Guide*, a.g.e., s.180.

EK 11: PERFORMANS DENETİMİ ÖN İNCELEME ÇALIŞMASI MATRİS ÖRNEĞİ (TÜRK SAYIŞTAYI)

Konu 1 : Periyodik Bakım, Yapım ve Onarım Faaliyetleri Ne Kadar İyi Planlanıyor ve Yürütülüyor ?

<u>Alt Konu/ Anahtar Soru</u>	<u>Değerlendirme Kriteri</u>	<u>Metodoloji (Kanıtların Yeri ve Yapısı)</u>	<u>Muhtemel Sonuçlar</u>	<u>Muhtemel Öneriler</u>
<p>1.5. T.C.K. Genel Müdürlüğü'nün İzleme, Kontrol ve Yönlendirme Sistemi ne ölçüde yeterli ?</p>	<p>SİSTEM</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Yolların ne durumda olduğunun eksiksiz kaydedilmesini, ▪ Genel hedeflerin gerçekleştirilmesini, ▪ Yol muayenelerinin kalifiye personel tarafından yapılmasını, ▪ Yol muayenelerinin zamanında ve kabul görmüş teknolojinin gereklerine uygun olarak yapılmasını, ▪ Aynı usul ve esaslara göre rapor yazılmasını, ▪ Yol muayene sonuçlarının ihalelere ve ödenek tahsislerine yansımaları, ▪ Gerçekleşen giderler ile tahsislerin ilişkilendirilmesini, ▪ İzleme raporlarının düzenli aralıklarla hazırlanmasını, ▪ Önceliklerin belirlenmesini, ▪ Hizmetten yararlananların görüşlerinin dikkate alınmasını <p>SAĞLAMALIDIR:</p> <p>SİSTEM</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ İş yığılmalarını dikkate almalıdır. ▪ Gerçekleşen iş ile planlanan işleri karşılaştırmalı ve gecikmeleri tespit etmelidir. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Bakım,onarım, iyileştirme, muayene raporlarını ▪ İzleme raporlarını ▪ Olağanüstü- planlanmayan işlerin boyutunu, <p>İNCELEME</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Bölgedeki görevlilerle ▪ Yol muayenesi yapanlarla <p>GÖRÜŞME</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Yol ağındaki tüm yolların hangi durumda olduğu sistematik bir şekilde izlenmiyor. İşin gerçeği, ülke ve bölge bazında öncelik belirlemek ve iş yığılmaları için yönetim stratejisi belirlemek veya bir stratejiye sahip olmak için periyodik yol muayeneleri yapılmıyor. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Genel Müdürlük yıllık iş yığılmalarını tespit etmek ve bu alana yönelik politikalar oluşturmak üzere periyodik yol muayenelerinin düzenli ve karşılaştırmaya elverişli bir şekilde yapılmasını, muayene sonuçlarının zamanlı ve düzenli bir şekilde kaydedilmesini sağlayacak bir İzleme, Kontrol ve Yönlendirme Sistemi oluşturmalıdır. Bölge öncelikleri ve bölgeler arası öncelik karşılaştırması yaparak ülke öncelikleri belirlenmeli ve bu öncelikler kaynak tahsislerine yansımalıdır.

Kaynak : Arife Coşkun, a.g.m., s. 105.

EK 12: SAYIŞTAY RAPORLARININ TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİNDE GÖRÜŞÜLMESİ HAKKINDA KANUN TASARISI TASLAĞI*

Amaç

MADDE 1- Bu kanunun amacı, parlamento adına denetim yapan Sayıştay'ın hazırladığı raporların Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülmesine dair usul ve esasları belirlemektir.

Kamu Hesapları Komisyonu

MADDE 2- Sayıştay Kanunu Ek Madde 10'a göre hazırlanan raporları görüşerek değerlendirmek ve komisyon görüşü doğrultusunda Kamu Hesapları Komisyonu Raporu hazırlamak üzere Kamu Hesapları Komisyonu kurulmuştur.

Plân ve Bütçe Komisyonu

MADDE 3- Sayıştay Kanunu'nun 85'inci maddesi uyarınca hazırlanan Genel Uygunluk Bildirimi ile 55'inci ve 47'inci maddeleri gereğince Genel Uygunluk Bildiriminin eki olarak hazırlanan raporlar ve 87'inci maddeye göre hazırlanan raporlar Plân ve Bütçe Komisyonunda görüşülür. Görüşmeler Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Tüzüğü hükümlerine göre yapılır.

Sayıştay Genel Raporu

MADDE 4- Sayıştay'ın yıllık faaliyet raporu niteliğinde olan ve Sayıştay Başkanının parlamentonun bilgisine sunmayı gerekli gördüğü bilgilerle, inceleme sonuçlarını gösteren taslak rapor Sayıştay Genel Kurulunda görüşülür. Genel Kurulun görüş ve önerileri alınarak hazırlanan Sayıştay Genel Raporu, Sayıştay Başkanının imzası ile Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay Genel Raporunun Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulmasından sonra genel görüşme açılması ve Sayıştay Genel

* T.C. Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Grubu Şefi Uzman Denetçi Fikret GÜLEN tarafından hazırlanmıştır.

Raporunun görüşülmesi için Meclis Başkanlığınca Sayıştay Genel Raporu gelen kağıtlar listesine alınır. Genel Kurula ve Hükümete duyurulur. Genel görüşme günü bir özel gündem halinde Danışma Kurulunca tespit edilir. Rapor, Türkiye Büyük Millet Meclisi genel Kuruluna Sayıştay Birinci Başkanı tarafından sunulur.

Kamu Hesapları Komisyonunun Kuruluşu

MADDE 5- Sayıştay Kanunu Ek Madde 10'a göre hazırlanan raporları görüşmek ve bu rapora dayanarak Kamu Hesapları Komisyonu Raporu hazırlamak üzere oluşturulan Kamu Hesapları Komisyonu üyelikleri için Türkiye Büyük Millet Meclisince 25 üye seçilir. Türkiye Büyük Millet Meclisinde üyesi bulunan partiler, Kamu Hesapları Komisyonunda, genel seçimde aldıkları oy oranında temsil edilirler. Kamu Hesapları Komisyonu üyeleri kendi arasından bir başkan, bir başkan yardımcısı ve bir raportör seçer. Komisyon başkanı, muhalefet partisine mensup üyeler arasından seçilir.

Kamu Hesapları Komisyonunun Sayıştay Raporunu Görüşmesi

MADDE 6- Sayıştay'ın hazırladığı taslak rapor denetlenen kuruma gönderilir. Raporun içeriği hakkında denetlenen kurumla mutabakat sağlanmaya çalışılır. Mutabakat sağlanmadığı takdirde üzerinde anlaşmaya varılmayan noktalar nedenleri ile birlikte rapor ekinde açıklanır.

Denetlenen kurumun taslak rapor hakkında yazılı ve sözlü görüşleri dikkate alınarak ve mutabakat sağlanmaya çalışılarak hazırlanan son taslak rapor Sayıştay Genel Kurulunda görüşülür. Sayıştay Genel Kurulunun ve Sayıştay Başkanının görüş ve önerileri doğrultusunda yeniden hazırlanan Sayıştay Raporu, Sayıştay Başkanının imzası ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na sunulur. Meclis Başkanlığına sunulan Sayıştay raporunun bir örneği de denetlenen kuruma gönderilir. Sayıştay Başkanı gerek görmesi halinde aynı gün düzenleyeceği basın toplantısıyla, denetim sonuçlarını kamuoyuna duyurabilir.

Meclis Başkanlığına sunulan Sayıştay Raporu bir hafta içinde Kamu Hesapları Komisyonuna havale edilir. Sayıştay, Komisyon Başkanının

belirlediği günde Kamu Hesapları Komisyonu üyelerine rapor hakkında brifing verilir.

Komisyon Başkanı, üyelere Sayıştay Raporunu incelemeleri için makul bir süre verir. Komisyon üyeleri incelemeleri sırasında Sayıştay yetkilileri ile denetlenen kurumun her düzeydeki görevlisinden yazılı veya sözlü bilgi isteyebilir. İnceleme süresinin sonunda Komisyon Başkanı, denetlenen kurum yöneticilerini, Sayıştay yetkililerinin de katılacağı bir toplantıya çağırır. Bu toplantıda Komisyon üyelerinin Sayıştay Raporu ile ilgili sorularına yanıt verilir.

Kamu Hesapları Komisyonu Raporu

MADDE 7- Kamu Hesapları Komisyonu Raporları; Sayıştay'ın kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanımı ile ilgili performans ve risk denetimi raporları esas alınarak hazırlanan, parlamentonun; kamuda kaliteyi arttırmayı, maliyeti düşürmeyi, verimliliği ve etkinliği geliştirmeyi, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflığı arttırmayı, kontrol yetersizliklerini ortadan kaldırmayı, idarî ve malî sistemi geliştirmeyi hedefleyen görüşlerinin sergilendiği dokümanlardır.

Komisyon toplantılarının yapılmasının ardından raportör üye komisyona sunulan Sayıştay Raporunda biçim ve içerik bakımından değişiklik yapılması gerekiyorsa bu değişiklikleri yaparak Kamu Hesapları Komisyonu Rapor Taslağını, Komisyon Başkanının onayına sunar. Komisyon Başkanının onayından geçen Kamu Hesapları Komisyonu Raporu onaylanarak kabul edilir. Raporun içeriği konusunda oybirliği sağlanmasına özen gösterilir. Komisyon, Sayıştay Raporunun aynen kabul edilmesini uygun görebilir. Raporun ne zaman yayınlanacağına, kaç adet basılacağına ve nerelere dağıtılacağına Komisyon Başkanı karar verir.

Kamu Hesapları Komisyonu Raporunun Hükümet Adına Yanıtlanması

MADDE 8- Kamu Hesapları komisyonu Raporuna hükümet adına Hazine Müsteşarlığı ve/veya Maliye Bakanlığı yanıt verir. Hükümet adına verilen yanıtta; raporda ileri sürülen düşüncelerle, prosedür ve uygulama

değişikliğine ilişkin önerilerin denetlenen kurum tarafından uygulanmasını sağlamak için fon ve ödenek tahsisleri de dahil olmak üzere hükümetin neler yapmayı plânladığı açıkça belirtilir.

Rapor Sonuçlarının İncelenmesi

MADDE 9- Denetlenen Kurumun Kamu Hesapları Komisyonu Raporundaki öneri ve düşünceleri zamanında ve yeterli bir şekilde uygulayıp uygulamadığı Sayıştay tarafından izlenir. Sayıştay izleme sonuçlarını bir raporla Kamu Hesapları Komisyonuna bildirir.

Denetlenen kurum sorumluluklarını tam olarak yerine getirmediği takdirde, Komisyon Başkanı denetlenen kurum yöneticilerini Sayıştay yetkililerinin de katılacağı toplantıya çağırır. Bu toplantıda kurumun sorumluluklarını ve taahhütlerini neden yerine getirmediği araştırılır. Varılan sonuçlar ve çözüm önerileri komisyonda oylanarak kabul edilir. Komisyon kararı Hazine Müsteşarlığı ve/veya Maliye Bakanlığı ile ilgili Bakanlığa bildirilir.

Kamu hesapları Komisyonuna sunulmayan, sadece denetlenen kuruma gönderilen Sayıştay Raporları da Sayıştay tarafından izlenir. İzleme sonuçları Sayıştay Genel Raporunda gösterilir.

Hesap Verme Sorumluluğu

MADDE 10- Hesap verme sorumluluğu; kendisine kaynak tahsis edilen ve yönetim görevi verilenlerin, kaynakları ve yetkileri ne kadar iyi kullandıklarını sergileme zorunluluğunu ifade eder. Kendisine kaynak tahsis edilen ve yönetim yetkisi verilen bütün üst yöneticilerin parlamentoya karşı hesap verme sorumluluğu vardır. Yetki devredilen alt yöneticilerin de üst yöneticiye karşı hesap verme sorumluluğu vardır. Üst yöneticiler, kamu muhasebesinin kendi kontrolleri altında düzgün ve düzenli yürütülmesinden, kamu mallarının korunmasından ve kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanımından sorumludurlar. Bu sorumluluk hiçbir şekilde başkasına devredilemez. Üst yöneticiler hesap verme sorumluluğu kapsamında kendisine verilen yetkinin ve tahsis edilen kaynakların ne kadar iyi bir şekilde kullanıldığını sergilemek için performans ölçütleri ve performans göstergeleri geliştirilmelidir.

Danışman İstihdamı

MADDE 11- Performans ve risk denetimi çalışmaları sırasında inceleme konusunda uzmanlığı olan kişiler Sayıştay Başkanlığı tarafından hizmet satın alması yoluyla geçici olarak istihdam edilebilir. Danışmanın hizmet süresi ile danışmana ödenecek ücret Sayıştay Başkanı tarafından belirlenir. Danışman istihdamına ilişkin diğer hususlar yönetmelikle düzenlenir.

Çeşitli Hükümler

MADDE 12- Kamu Hesapları Komisyonunun çalışmalarında, bu kanunda sarahat olmayan hallerde Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü hükümleri uygulanır.

Yürürlük

MADDE 13- Bu kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer

Yürütme

MADDE 14- Bu kanunu Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanı yürütür.

KAYNAKÇA

- 6th ASOSAI International Seminar 1997**, Principal Paper, “Performance Auditing Concepts, Mandates, Methodologies and Practices, Reporting and Other Issues/Problems”.
- ABID Naimatullah, “Performans Denetiminde Pakistan’ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım”, Çev: Derya Kubalı, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 29, (Nisan-Haziran 1998).
- AKAD Mehmet, **Genel Kamu Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- AKAL Zuhâl, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, MPM Yayınları No:473, Ankara, 1998.
- ALPTÜRK Gül, “Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi”, **Sayıştay Dergisi**, Servet Şamlıoğlu’na Armağan Özel Sayı, (Nisan-Haziran 1991).
- ALTUĞ Figen, “Sıfır-Esaslı Bütçeleme Üzerine”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 32. Seri, Yıl 1988/1989, İstanbul, 1990.
- ALTUĞ Figen, **Kamu Bütçesi**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1999.
- ALTUĞ Figen, **Mali Denetim**, 1.b., Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayınları No:109, Bursa, 1995.
- ALTUĞ Figen, **Mali Denetim**, 2. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayını, Bursa, 2000.
- ANAO, “Performance Auditing: Concepts, Mandates, Methodologies and Practices, Reporting and Other Issues/Problems”, Comparative Review Paper on Sub-theme 1.
- ANAO, **Performance Audit Guide**, Australian National Audit Office Publications, Canberra, 1996.
- ARENS Alvin A. ve LOEBBECKE James K., **Auditing**, Fourth Ed., Prentice-Hall International Editions, USA, 1988.
- ARNIM Hans Herbert von, “Efficiency as a Measure of Control Exercised by the German Federal Court of Audit”, **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991.

ATAKAN Nevin, COŞKUN Arife ve SONUVAR Melda S., **Performans Denetimi Pakistan Sayıştayı Uygulaması**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayını, Ankara, 1997.

ATAY Cevdet, **Devlet, Yönetim ve Denetim**, Marmara Kitabevi, Bursa, 1997.

ATİYAS İzak ve SAYIN Şerif, **Siyasi Sorumluluk, Yönetsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma nerisine Doğru**, TESEV Yayını, İstanbul, 1997.

Avustralya Sayıştayı Web Sayfası, (www.anao.gov.au)

AYDIN Ali Rıza, “Sayıştay’a İlişkin Görüş ve Eleştirilerden Seçmeler”, **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Yıl 13, Sayı 76, (1983).

AYTAR Cengiz, “Mali Sistemde Bütünlüğün Kaybedilmesi ve Yolsuzluklar”, II. Türkiye İ Denetim Kongresinde Sunulan Tebliğ, Mayıs 1998.

AZEVEDO Luiz Carlos dos Santos, **Developing a Performance Measurement System for a Public Organization: A Case Study of the Rio de Janeiro City Controller’s Office**, The George Washington University, Washington, Spring 1999.

BADELDT Christoph, “New Concepts for the Supply of Government Services”, **Public Finance and the Quest for Efficiency**, (ed. Horst Hanusch), International Institute of Public Finance, Detroit, 1984.

BARRETT Pat, “Auditing in Contemporary Public Administration”, **Democratic Governance: Improving the Institutions of Accountability**, Public Seminar Series, The Australian National University, 17 May 1999.

BARRETT Pat, “Performance Standards and Evaluation”, **Australian Journal of Public Administration**, Vol. 56, Issue 3, (September 1997).

BARZELAY Michael, “Performance Auditing and the New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions”, **Performance Auditing and Modernisation of Government**, OECD Publications, Paris, 1996.

- BAŞ Hasan, “Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği”, **1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği Sempozyumu**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No:1990/308, Ankara, 1990.
- BATIREL Ömer Faruk, “Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması: Ekonomik Boyut”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 8, (Nisan-Haziran 1992).
- BATIREL Ömer Faruk, **Kamu Bütçesi**, İkinci Baskı, İstanbul Üniversitesi, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Nihad Sâyar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:352/585, İstanbul, 1981.
- BERAN P. ve KONVICKA Z., “Le Contrôle Financier” (INTOSAI-Anketten yapılan derleme), Autriche, 1971, ss.3-4. Sayıştay Araştırma ve Tasnif Grubunca hazırlanmıştır. (revize edilmiştir.)
- BROWN Richard E., GALLAGHER Thomas P. ve WILLIAMS Meredith C., “Auditing Performance in Government”, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, OECD Publications, Paris, 1996.
- BULUTOĞLU Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi Yayınları, İstanbul, 1988.
- Bundesrechnungshof, **Bundesrechnungshof the Supreme Audit Institution of the Federal Republic Germany**, 5th Revised Edition, President of the Bundesrechnungshof Publications, Frankfurt, 1999.
- BURHEAD Jesse, **Government Budgeting**, Sixth Printing, John Wiley&Sons, Inc., USA, 1965.
- CAIDEN Gerold E.,“Devlet Denetiminin Yeni Yönleri”, Çev: Fethi Heper, **Devlet Denetimi (Makaleler)**, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını No:28/10, Ankara, 1988.
- CANSIZLAR Doğan, “Kamu Yönetiminde Reform”, **Maliye Dergisi**, Sayı 111, (Ocak-Şubat 1993).
- CARINO Ledivina V., “Administrative Accountability: A Review of the Evolution, Meaning and Operationalization of a Key Concept in Public Administration”, **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991.

CARMICHAEL Douglas R., WILLINGHAM John J. Ve SCHALLER Carol, **Auditing Concepts and Methods**, Sixth Edition, The McGraw-Hill Companies, Inc., USA, 1996.

CARNEY Jim ve GRIFONE Carlo, **Performance Budgeting: A Step Toward Accountability**, 1996.
(<http://www.us.kpmg.com/ps/october96/story2.html>).

CHELIMSKY Elenor, “Comparing and Contrasting Auditing and Evaluation: Some Notes on Their Relationship”, **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991.

COŞKUN Arife, “Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi”, **Cumhuriyetin 75’inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu, 26 Ekim 1998**, Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Dizisi:1, Ankara, 1998.

COŞKUN Arife, “Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması”, XV. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ, Antalya 15-17 Mayıs 2000.

COŞKUN Gülay, “Kalkınma Yönetiminde Etkenliğin Arttırılması”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 14, Sayı 3, (Eylül 1981).

CRUZ Domingo L., **INTOSAI’nin Otuz Yılı**, Çev: Semiramis Serin, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:23/5, Ankara, 1987.

Danimarka Sayıştayı Web Sayfası,
(<http://www.rigsrevisionen.dk/uk/frame-rr.htm>)

DEMİRBAŞ Tolga, “Sayıştaylar Tarafından Yapılan Performans Denetimlerinin Niteliği ve Türkiye’de Uygulanması İçin Gerekli Koşulların Varlığı”, **İktisat Dergisi**, Sayı 397-398, (Ocak-Şubat 2000).

Department of the Auditor-General of Canada, “Accountability: Public Representatives, Interest Groups and Media”, **XVIth Conference of Commonwealth Auditors General, 4-6 November 1996**, Lahore, Pakistan.

Devlet Denetleme Kurulu, **Yolsuzluklarla Mücadeleye Yardımcı Olmak Maksadıyla Alınması Gereken Tedbirlere İlişkin İnceleme Raporu**, DDK Yayını No:2, 1996.

- DİCLE Atilla, **Kamu Yönetiminde Plânlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS)**, [k.y.], Ankara, 1973.
- DİNÇER Nabi ve ERSOY Turan, **Merkezi Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi (MEHTAP) Tavsiyelerinin Uygulanma Durumunu Değerlendirme Araştırması**, TODAİE Yayınları No:143, Ankara, 1974.
- DPT, **Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1963-1967)**, Ankara.
- DPT, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu (Taslak Rapor)**, Ankara, 2000.
- DPT, **Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Düzenlenmesi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, 2000.
(<http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyone/oik527.pdf>)
- DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (2001-2005)**, Ankara, Haziran 2000. (<http://ekutup.dpt.gov.tr/plan/viii/taslak.pdf>).
- DPT, **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Plânı (1996-2000)**, Ankara, 1996.
- DYE Kenneth, “Comprehensive Auditing: The Canadian Experience” **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991.
- EDİZDOĞAN Nihat, “Program Bütçe Sistemi”, Basılmamış Kollokyum Tebliği, Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Bursa, 1979.
- EDİZDOĞAN Nihat, **Kamu Bütçesi**, Genişletilmiş 4.Baskı, Ekin Kitabevi Yayını, Bursa, 1998.
- EPSTEIN Paul D. **Using Performance Measurement in Local Government**, National Civic League Press, New York, 1988.
- ERDEM Metin, **Kamu Mali Denetimi**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1993.
- ERYILMAZ Mehmet, “Sanal Takımlar, Sanal Takımların Kurulması ve İnternet Üzerinde Bir Uygulama” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Taslak Çalışma), Bursa, 2001.

FALAY Nihat, “Denetim, Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 29, (Nisan-Haziran 1997).

FALAY Nihat, **Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri**, Filiz Kitabevi Yayını, İstanbul, 1995.

FEYZİOĞLU Bed N., “Modern Anayasalarda Bütçe Hakkı”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 29. Seri, İstanbul, 1983.

FEYZİOĞLU Bed N., **Nazarî, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe**, 7.b., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984.

FLINT David, **Philosophy and Principles of Auditing: An Introduction**, Macmillan Education Ltd, Hong Kong, 1988.

FRIEDMAN Mark, **A Guide to Developing and Using Performance Measures in Results-based Budgeting**, May 1997.
(<http://www.financeproject.org/measures.html>).

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

GAO, **Government Auditing Standarts: Revised May 1999**, USA.

GAO, **Performance Budgeting: Past Initiatives Offer Insights for GPRA Implementation**, GAO/AIMD-97-46, USA, 1997.

GAO, **Performance Measurement and Evaluation, Definitions and Relationships**, GAO/GGD-98-26, USA, April 1998.

GAO, **Program Performance Measures: Federal Agency Collection and Use of Performance Data**, USA, 1992.

GEDİKLİ Blent, **Kamu Harcama Yönetiminde Kalite**, Yeminli Mali Mşavirlik Yayınları, Ankara, 2001.

GEIST Benjamin ve MIZRAHI Nissim, “State Audit: Principles and Concepts”, **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991.

- GEIST Benjamin, “Devlet Denetimi” Çev: Beyhan Ataç, **Devlet Denetimi (Makaleler)**, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:28/10, Ankara, 1988.
- GEIST Benjamin, “State Audit: An Introduction”, **State Audit: Development in Public Accountability**, (Ed. Benjamin Geist), State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1981.
- GÖREN İhsan, “Çağdaş Denetim Teknikleri”, Çağdaş Denetim Seminerlerinde Sunulan ve Yayımlanmamış Seminer Notu, Aralık 1994.
- GÖREN İhsan, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi”, XV. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ, Antalya 15-17 Mayıs 2000.
- GÖREN İhsan, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim”, TESEV Tarafından Düzenlenen Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminerde Sunulan Tebliğ, 23 Kasım 1999.
- GÜÇLÜ Ali Osman, “Türkiye Büyük Millet Meclisi-Sayıştay İlişkileri”, **Mali Hukuk**, Sayı 69, (Mayıs-Haziran 1997).
- GÜLEN Fikret, **Finansal Denetim**, TC Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Dizisi No:6, Ankara, 1998.
- GÜLEN Fikret, **Performans Denetimi, Temel Kavramlar, Yöntemler, Teknikler ve Yaklaşımlar**, Hizmetiçi Eğitim Yayınları No:2, Ankara, 1999.
- GÜNDÜZ Nihat, “İdari Reform ve Sayıştay”, **Cumhuriyetin 50nci Yılında Sayıştay**, T.C. Sayıştay Yayınları No:8, Ankara, 1973.
- GÜREDİN Ersin, **Denetim**, 8. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1998.
- GÜRER Cevat, “INTOSAI Kongreleri ve Düşündürdükleri”, **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Yıl 8, Sayı 11, (Temmuz 1978).
- GÜRSOY Bedri, **Kamusal Maliye, Birinci Cilt: Giriş-Masraflar**, Gözden Geçirilmiş 3.b., S Yayınları, Ankara, 1980.

GÜRSU Cengiz, “Dünya Sayıştaylarının Konum ve İşlevleri”, **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Yıl 13, Sayı 73, (1983).

HANUSCH Horst, “Public Finance and the Quest for Efficiency”, **Public Finance and the Quest for Efficiency**, (ed. Horst Hanusch), International Institute of Public Finance, Detroit, 1984.

HAVENS Harry S., **The Evolution of the General Accounting Office: From Voucher Audits to Program Evaluations**, GAO/OP-2-HP, USA, 1990.

HUBBARD Thomas D. ve JOHNSON Johnny R., **Auditing**, Fouth Edition, Dame Publications, Inc. Houston, USA, 1991.

Institute On Governance, **The Exercise of Power Round Table: Accountability: A Fresh Look at a Changing System**, Ottawa, April 1997.

International Federation of Accountants Public Sector Committee, **Corporate Governance in the Public Sector: A Governing Body Perspective**, USA, 2000.

INTOSAI, **INTOSAI –An Overview**, 1995.
(http://www.intosai.org/2_OVERVe.html).

IVES Martin, “Performans Denetimi: Bazı Pratik Teknikler”, **Denetim Teknikleri (Makaleler)**, Çev: Necat Karabakal, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını, Ankara, 1987.

İNAN Atilla ve GÜNDÜZ Nezihe, “Sayıştay’ın Etkenlik Denetimi, Yürürlükteki Mevzuat Açısından Uygulama İmkânları”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu, 4-5/Haziran 1987**, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Kutlamaları, Ankara, 1988.

İNAN Atilla, “Etkenlik Denetimini Sayıştay’da Gerçekleştirebilme Koşulları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt XVII, Sayı 4, (Aralık 1984).

İNAN Atilla, “Sayıştay Kararları Işığında Etkinlik ve Mevzuata Uygunluk Alanında Sorumluluk Anlayışı”, **Türk İdare Dergisi**, Yıl 71, Sayı 422, (Mart 1999).

İNAN Atilla, **Bütün Yönleriyle Türk Sayıştayı**, [k.y.], Ankara, 1992.

- JONES David C., **Public Accountability for Stewardship, Performance and Security**, [k.y.] USA, [t.y.].
- KARABEYLİ Levent, **Risk Denetimi Temel Kavramlar ve Yaklaşımlar**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Hizmetiçi Eğitim Yayınları No:4, Ankara, 1999.
- KAYA Safiye, **Sayıştayların Denetim Alanları Hakkında Bilgi Notu**, T.C. Sayıştay Yayınları, Ankara, 2001.
- KELL Walter G., BOYNTON William C. ve ZIEGLER Richard E., **Modern Auditing**, Fourth Edition, John and Sons, USA, 1989.
- KEPEKÇİ Celal, **Bağımsız Denetim**, 3.b., Siyasal Kitabevi, Ankara, 1998.
- KHAN M. Akram, “Performans Denetiminin Esasları”, Çev: Necmiddin Bağdadioğlu ve Atilla İnan, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 27, (Ekim-Aralık 1997).
- KHAN M. Akram, **Data Analysis in Performance Auditing**, Department of the Auditor-General of Pakistan, Occasional Paper Series 12, 1991.
- KHAN M. Akram, **Performance Audit Guidelines, Vol. II: Undertaking Performance Audit**, Department of The Auditor General of Pakistan Publications , 1985.
- KHAN M. Akram, **Performance Auditing The Three Es**, Second Edition, The Auditor General of Pakistan, Lahore, 1990.
- KHAN M. Akram, **Planning For Performance Audit**, Performance Audit Wing Department of The Auditor-General of Pakistan, Lahore, Pakistan, 1988.
- KÖSE H. Ömer, “Denetim ve Demokrasi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 33, (Nisan-Haziran 1999).
- KÖSE H. Ömer, **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay Yayınları Araştırma-İnceleme-Çeviri Dizisi:12, Ankara, 2000.
- KUBALI Derya, **Performans Denetimi Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Sayıştay Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Dizisi: 11, Ankara, 1998.

KUYUCAK Hazım Atıf, **Bütçe**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını No: 60, İstanbul, 1952.

KÜÇÜKBERKSUN Serdar, **İşletmelerde Yönetim Denetimi (Faaliyet-Verimlilik-Maliyet Denetimi)**, Der Yayınları No:244, İstanbul, 1998.

MAGNET J. ve MELLER C., “Fransız Sayıştayı”, ev: Gül Alptürk ve Erol Akbulut, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 12, (Nisan-Haziran 1993).

Maliye Bakanlığı, 1973 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi.

MEHTER Hamdi, “Etkin Sayıştay”, **Cumhuriyetin 50nci Yılında Sayıştay**, T.C. Sayıştay Yayınları No:8, Ankara, 1973.

MEHTER Hamdi, “Sayıştayı Fonksiyonel İncelemesi ve Etkin Sayıştay”, **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Yıl 4, Sayı 21, (Temmuz 1973).

Minnesota Office of the Legislative Auditor, **Performance Budgeting**, 1994. (<http://www.auditor.leg.state.mn.us/PERForm.htm>)

NAO, **Helping the Nation Spend Wisely**, Annual Report 1999.

NAO, **State Audit in the European Union**, London, 1996.

NAO, **Value for Money Handbook**, London, 1997.

NAO, **What are Taxpayers Getting for Their Money?**, London, Spring 1999.

OECD, **Accounting for What?: The Value of Accrual Accounting to the Public Sector**, OECD/GD(93)178, Paris, 1993.

OECD, **In Search of Results: Performance Management. Practices**, Paris, 1997.

OECD, **Integrating Financial Management and Performance Management**, PUMA/SBO(99)4/FINAL, Paris, 1999 Performance Budgeting Pilot. (<http://www.state.me.us/budget/q&a.htm>).

OECD, **Modern Financial Management Practices**, 19th Annual Meeting of Senior Budget Officials, Paris, 25-26 May 1998.

- OECD, **Performance Auditing and Modernisation of Government, Country Appendices**, Paris, 1996.
- Office of the Auditor General of Canada, **Auditing for Parliament**, Ottawa, 1998. (<http://www.oag.gc.ca/domino/office.nsf/html/bodye.html>)
- OYAL Erkan, “Bütçeleme Düşüncesinin Evrimi ve Sistem Bütçesi”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt IX, Sayı 4, (Aralık 1976).
- ÖZDEMİR Ahmet, “Performans Denetiminin Türk Sayıştayı Açısından Uygulanabilirliği”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 7, (Ocak-Mart 1992).
- ÖZER Hüseyin, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.
- ÖZER M. Akif, “Parlamentolar ve Denetim Fonksiyonları”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 33, (Nisan-Haziran 1999).
- PARKER Wayne C., **Performance Measurement in the Public Sector**, Governor’s Office of Planning and Budget State of Utah, November 1993. (<http://www.governor.state.ut.us/planing/PRIMER.HTM>)
- PAZARCIK Orhan ve ÇOYGUN Gültekin Çoygun, **Kamu Bürokrasisinde Organizasyon Sorunları, Verimlilik ve Etkenlik**, MPM Yayınları, Ankara, 1985.
- PIRLA Jose Maria Fernandez, “Çağdaş Hesap Kontrolü Sempozyumu Üst Hesap Kontrolü Fonksiyonu ve Parlamento”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu, 4-5 Haziran 1987**, Ankara: Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını, 1987.
- POIS Joseph, “Devlet Denetiminin Bağımsızlığı”, Çev: Fethi Heper, **Devlet Denetimi (Makaleler)**, T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:28/10, Ankara, 1988.
- POLLITT Christopher ve SUMMA Hilka, “Reflexive Watchdogs? How Supreme Audit Institutions Account for Themselves”, **Public Administration**, Vol.75, Num.1, (Spring 1997).

PROKOPENKO Joseph, **Verimlilik Yönetimi Uygulamalı El Kitabı**, 3.Baskı, ev: Olcay Baykal, Nevda Atalay ve Erdemir Fidan, MPM Yayınları, Ankara, 1998.

Public Sector Accounting and Auditing, Study Text, Paper 14, BPP Publishing Limited 1992.

PYHRR Peter A., **Zero-Base Budgeting**, A Willey-Interscience Publication, New York, 1973.

RAAUM Ronell B., “Measuring and Reporting Performance in Government”, **The Government Accountants Journal**, Vol. 41, Issue 3, (Fall 1992).

REED B. J. ve SWAIN John W., **Public Finance Administration**, Prentice-Hall Inc., New Jersey, US, 1990.

Rekenkamer, **Manual on Performance Audits**.
(<http://www.rekenkamer.nl/en/manperformance.htm>).

ROBERTSON Jack C., **Auditing**, Eight Edition, John Wiley&Sons, Inc., Irwin, 1996.

ROTH David, “Finding the Balance: Achieving A Synthesis Between Improved Performance and Enhanced Accountability”, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, OECD Publications, Paris, 1996.

ROWEN Henry, “Objectives, Alternatives, Costs and Effectiveness”, **Program Budgeting and Benefit-Cost Analysis**, (Ed. Harley H. Hinrichs ve Graeme M. Taylor), Goodyear Publishing, California, 1969.

S.W. Bliss and Associates, Inc., **Zero-Base Budgeting An Overview**, 1999.
(<http://www.swb-inc.com/zbb.htm>)

SAATIOĞLU mer, **Kamu Kaynaklarının Etkin Kullanımı Paneli**, “Birinci Bölümde Yapılan Konuşma”, 16/4/1995, Devlet Bte Uzmanları Derneği Yayını No:1, Ankara, 1995.

SAYIN İsmail Hakkı, **Avrupa Birliği Sayıştayı**, T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75’inci Yildnm Dizisi:2, Ankara, 1998.

- SCHLICKER Gertrude, “The Role of the External Audit: A New Public Accountability Model”, **SIGMA Training and Information Seminar for the National Audit Office of Bulgaria, March 22 to 24**, Sofia, 1999.
- SHAFER Hans, **Federal Almanya Sayıştayı ile Bazı Sayıştayların (Anayasal Konumları Yönünden) Karşılaştırılması**, Çev: Bilal Murat Özgüven, TC Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No: 26/8, Ankara, 1987.
- SHARKANSKY Ira, “The Development of State Audit”, **State Audit and Accountability**, State of Israel State Comptroller’s Office, Jerusalem, 1991.
- SIMON Herbert A., SIMON Donald W. ve THOMPSON Victor A., **Kamu Yönetimi**, çev. Cemal Mıhçıoğlu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:547, Ankara, 1985.
- SMITH James Fielding, **The Benefits and Threats of Performance-Base Budgeting: An Assesment of Modern Reform**, Virginia Department of Environmental Quality, 1999. (<http://www.smith-woolwine.com/threats.htm>)
- SMITHIES Arthur, “Conceptual Framework for the Program Budget”, **Program Budgeting** (Ed. David Novick), Second Ed., Harvard University Press, London, 1967.
- STEERS Richard M., **Organizational Effectiveness, A Behavioral View**, Goodyear Publishing Company, Inc., Santa Monica, California, 1977.
- STIGLITZ Joseph E., **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev: Ömer Faruk Batırel, 2.b., Marmara Üniversitesi İİBF Yayın No: 396, İstanbul, 1994.
- SÜRGİT Kenan, “Türkiye’de İdareyi Yeniden Düzenleme ve Geliştirme Çalışmaları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 1, No: 1, (Haziran 1968).
- SÜRGİT Kenan, **Türkiye’de İdari Reform**, TODAİE Yayınları No:128, Ankara, 1972.
- ŞANVER Salih, “Kamusal ve Özel Mali Denetçi”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu, 4-5 Haziran 1987**, T.C. Sayıştay Başkanlığı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayını, Ankara, 1988.

- ŞENATALAR Burhan, “Fayda-Maliyet Analizinin Kapsamı-Fayda ve Maliyet Kavramları”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 22. Seri, Yıl:1972, İstanbul, 1974.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, “Performance Auditing Concepts, Mandates, Methodologies and Practices, Reporting and Other Issues/Problems”, **A Compilation of Turkish Court of Accounts Country Papers**, Cumhuriyetin 75’inci Yıldönümü Dizisi:7, Ankara, 1998.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **INTOSAI Denetim Standartları**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **İncelemenin Tasarımı**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:12, Ankara, 1997.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **İngiltere Sayıştayında İncelemeler**, T.C. Sayıştay Yayınları No:32, Ankara, 1990.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **İrlanda Sayıştayı Strateji Bildirimi (1998-2000)**, Çev. Hakan Özbaran, (yayımlanmamış alışma).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, İstanbul’da Meydana Gelmesi Muhtemel Deprem Zararlarını Azaltmaya Yönelik Faaliyetlerin Risk Denetimi Yoluyla İncelenmesi Yayımlanmamış n alışma Raporu, (yayımlanmamış rapor), Ankara, Ağustos 2000.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kamu Kesiminde Hesapverme Sorumluluğu Uygulamalarının Modernizasyonu**, (eviri Bilgi Notu), Ankara, 2001.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı**, Çev: Sacit Yörüker, T.C. Sayıştay Araştırma/İnceleme/eviri Dizisi:4, Ankara, 1999.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada’da Kapsamlı Denetim**, Çev: Bilal M. Özgüven, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayın No: 27/9, Ankara, 1987.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Karayolları Genel Müdürlüğünün Devlet ve İl Yollarında Yürüttüğü Bakım, Yapım ve Onarım Faaliyetlerinin Yönetim ve Kontrolü Hakkında Performans Denetimi Raporu**, (yayımlanmamış rapor) Ankara, 1998.

- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kültür Bakanlığı'na Bağlı Müzelerde Eserlerin Elde Edilmesi, Depolanması, Korunması, Sergilenmesi, Kayıt, Envanter ve Sayımı Üzerindeki Kontrollerin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi Risk Denetimi Raporu**, (yayımlanmamış rapor), Ankara, 1998.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Performans İnceleme Konularının Seçimine İlişkin Rehber: En İyilerin Seçimi**, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi No:9, Ankara, 1998.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Performans İncelemelerinin Tasarımına İlişkin Rehber**, T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi:14, Ankara, 1998.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Performans Ölçümü ve Performans Denetimi**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No:15, Ankara, 1997.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay 2001 Eylem Planı**, Ankara, 2000.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi Hakkında Kapsamlı Bilgi Notu**, Proje Yönetim Birimi, Ankara, 1998.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Faaliyet Raporu 1999**, Ankara, 2000. (<http://www.sayistay.gov.tr/tc/faaliyet.htm>).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Haber Bülteni**, Yıl 5, Sayı 51, (Şubat 2001).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Haber Bülteni: Ocak 2000**, Sayı 38, Yıl 4, Ankara, 2000. (<http://www.sayistay.gov.tr/haber/bulten/ocak00.htm>).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Haber Bülteni: Şubat 2000**, Sayı 39, Yıl 4, Ankara, 2000. (<http://www.sayistay.gov.tr/haber/bulten/subat00.htm>).
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay Strateji Bildirimi (2000-2004)**, Ekim 2000.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay'ın 1999 Bütçesi Münasebetiyle Hazırlanan Rapor**, Ankara, Kasım 1998.

- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay'ın 2001 Yılı Bütçesi Dolayısıyla Hazırlanan Faaliyet Raporu**, Ankara, Kasım 2000.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay'ın Dışa Dönük Raporlama Fonksiyonunun Geliştirilmesine İlişkin Stratejik Hedefler ve Uygulama Plânları**, Ankara, 1996.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Sayıştay'ın Dışa Dönük Raporlama Fonksiyonunun Geliştirilmesine İlişkin Stratejik Hedefler ve Uygulama Plânları**, Ankara, 1996.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim Terimleri**, Çev: Sacit Yörüker, Ankara, 1999.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Türkiye'de Kamu Harcamaları ve Personel Yönetiminin Teknik ve Kurumsal Çatısının Modernize Edilmesi Konusundaki Dünya Bankası Çalışması Hakkında Yayınlanmamış Rapor**, Ankara, 1994.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Verimlilik Denetimi Kanada Sayıştayı Uygulaması Bölüm I**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No:9, Ankara, 1997.
- T.C.Sayıştay Başkanlığı, Bayındırlık ve İşkan Bakanlığı'nın Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetlerinin Performansının Değerlendirilmesi Ön Çalışma Raporu, (yayımlanmamış rapor), Ankara, 2000.
- TAYLOR Donald H. ve GLEZEN William G., **Auditing: An Assertions Approach**, John Willey and Sons, New York, 1997.
- TEKİN Ahmet, "OECD Üyesi Ülkelerde Performans Denetiminin Gelişimi", **Yerel Yönetim ve Denetim**, Cilt 3, Sayı 11, (Kasım 1998).
- The State Audit Office of Finland, **The State Audit Office of Finland, General Introduction**, The State Audit Office Internal Services, Helsinki, 1999.
- The State University of New Jersey, **A Brief Guide for Performance Measurement in Local Government**, 1997.
(<http://newark.rutgers.edu/~ncpp/cdgp/Maual.htm>)

- The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing: Theory and Practice**, Second Edition, RRV Publishing, Stockholm, 1999.
- The Swedish National Audit Office, **Performance Audit Reports 1997**, Stockholm, 1998.
- The United States Agency for International Development, **Your Role in the Accountability Process**, Washington D.C., 1989.
- THOMAS C. William, WARD Bart H. ve HENKE Emerson O., **Auditing: Theory and Practice**, 3rd ed., R. R. Donnelley&Sons Company, USA, 1991.
- THOMPSON Katherine, “Performance Auditing: What is it?”, **The Government Accountants Journal**, Vol. 45, Issue 1, (Spring 1996).
- TODAİE, **İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler**, TODAİE Yayın No:123, Ankara, 1972.
- TODAİE, **Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor**, TODAİE Yayınları No:238, Ankara, 1991.
- TODAİE, **Merkezi Hükümet Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri Merkezi Hükümet Teşkilâtı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu**, Ankara, 1963.
- TORTOP Nuri, “Yönetimin İyileştirilmesi Çalışmalarının Denetlemeye Etkileri ve Yararları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Sayı 31/2, (Haziran 1998).
- TOSUN Kemal, “Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Sekizinci Seri, (1964).
- TURGAY Rıza, “Kuvvetler Ayrılığı İlkesi Karşısında Yüksek Mali Denetim ve Sayıştayımız”, **Cumhuriyetin 50nci Yılında Sayıştay**, Sayıştay Yayınları No:8, Ankara, 1973.
- Turkish Court of Accounts, “Essential Features of Supreme Audit with Special Reference to Independence”, ECOSAI Seminar Paper, 26-27 May 1997, **A Compilation of Turkish Court of Accounts Country Papers**, T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75. Yıldönümü Dizisi, Ankara, 1998.

- ULUATAM zhan, **Kamu Maliyesi**, Genişletilmiş 4.b., Savaş Yayınları, Ankara, 1991.
- UYARGİL Cavide, **İşletmelerde Performans Yönetimi Sistemi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakltesi Yayın No: 262, İstanbul, 1994.
- VENEABLES J.S.R. ve IMPEY K.W., **Internal Audit**, Second Edition, Butterworths, London, 1988.
- WALSH Annmarie H., “Performance Auditing and Legislative Oversight in the Context of Public Management Reform: The US Experience” , **Performance Auditing and Modernisation of Government**, OECD Publications, Paris, 1996.
- WHOLEY Joseph S., “Performance-based Management”, **Public Productivity & Management Review**, Vol. 22, Issue 3, (March 1999).
- WILKINS Peter, “Performing Auditors?: Assessing and Reporting the Performance of National Audit Offices –A Three Country Comparison”, **Australian Journal of Public Administration**, Vol.54, Issue 4, (December 1995).
- YILDIRIM Zuhall ve ÇETİNKAYA zhan, **Devlet Muhasebesi (Teori ve Uygulama)**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 1999.
- YILMAZ Hakkı Hakan, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda rneği**, DPT Yayımı, Ankara, 1999.
- YÖRÜKER Sacit ve GÜLEN Fikret, “Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler”, **Mülkiyeliler Birliği Dergisi**, (1992).
- YÖRÜKER Sacit, “İktisadilik, Verimlilik ve Yerindelik İlkelerine Göre Denetim”, **Sayıştay Denetçileri Derneği Meslek Dergisi Mali Hukuk**, Yıl 13, Sayı 75, (1983).
- YÖRÜKER Sacit, “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Genel Değerlendirme”, XV. Türkiye Maliye Sempozyumunda Yapılan Konuşma İçin Ayrıntılı Hatırlatma Notları, Antalya 15-17 Mayıs 2000.
- YULUğ Mustafa, **Türkiye’de Kamu Savurganlığı ve Bütçe Yönetimi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayımı No: 1981/230, Ankara, 1981.
- ZAVELBERG Heinz Günter, “Legislatures and Performance Auditing: The German Experience”, **Performance Auditing and Modernisation of Government**, OECD Publications, Paris, 1996.