



**T.C.
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**PERFORMANS DENETİMİNDE
BÜTÇE KURGUSUNUN KAMUDA KURUMSAL
KÜLTÜRE ETKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

BİLGE TERKEN ATAÖĞLU

Tez Danışmanı: Doç.Dr. İbrahim Attila ACAR

ISPARTA, 2010

T.C
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ SAVUNMASI ve SÖZLÜ SINAV TUTANAĞI

Gönderen : Maliye EABD Başkanlığı

Gönderilen : Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Enstitü Anabilim Dalımız YÜKSEK LİSANS / ~~DOKTORA~~ Programı öğrencisi
BİLGE TERKEN ATAÖĞÜ tez çalışmalarını sonuçlandırmış ve
kurulan jüri önünde tezini savunmuştur. Sınav tutanağı aşağıdadır.
Tez Adı Değişikliği ~~YAPILDI~~ / YAPILMADI

15.01.2020
Tarih

Yrd. Doç. Dr. Ali YAVUZ

Maliye Bölüm Bşk.

Enstitü Anabilim Dalı Başkanı

SINAV TUTANAĞI:

Jürimiz Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 25./39. maddesi uyarınca 15.01.2020
günü saat 10 'de toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin performans
prof. Kurgulunun Kanunla Kurulan Kültüre Etkisi
konulu tezini incelemiş ve yapılan sözlü sınav sonunda OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU ile aşağıdaki kararı
almıştır.

☒ KABUL

☐ RED

☐ DÜZELTME

Tez Sınavı Jürisi	Ünvanı, Adı Soyadı	İmza
Başkan	Doç. Dr. Fikret H. GARİKSİ	
Üye	Yrd. Doç. Dr. Ali YAVUZ	
Üye	Doç. Dr. İbrahim ATTILACAR	
Üye		
Üye		

Yukarıda adı geçen öğrenci Sınav Tutanağı'nda belirtildiği üzere mezun olmaya **HAK KAZANMIŞTIR / KAZANMAMIŞTIR.**

Gereğini rica ederim.

ENSTİTÜ YÖNETİM KURULU KARARI :

Tarih:

Karar No:

Enstitü Müdürü

MADDE-25 Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED", veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Enstitü Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç üç ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tezi kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir. Düzeltme alan öğrenci bir sonraki dönemde kayıt yaptırmak zorundadır.

Madde-39 Tez Sınavının tamamlanmasından sonra Jüri tez hakkında salt çoğunlukla "KABUL", "RED" veya "DÜZELTME" kararı verir. Bu karar, Anabilim Dalı Başkanlığınca tez sınavını izleyen üç gün içinde ilgili Enstitüye tutanakla bildirilir. Tezi reddedilen öğrencinin Yüksek Öğretim Kurumu ile ilişkisi kesilir. Tezi hakkında düzeltme kararı verilen öğrenci en geç altı ay içinde gereğini yaparak tezini aynı jüri önünde yeniden savunur. Bu savunma sonunda da tez kabul edilmeyen öğrencinin Enstitü ile ilişkisi kesilir.

ÖZET

PERFORMANS DENETİMİNDE BÜTÇE KURGUSUNUN KAMUDA KURUMSAL KÜLTÜRE ETKİSİ

Bilge Terken ATAÖĞLU

Süleyman Demirel Üniversitesi, Maliye Bölümü
Yüksek Lisans Tezi, 139 sayfa, Ocak 2010

Danışman: Doç. Dr. İbrahim Attila Acar

İhtiyaçlar ve kaynaklar ikileminde olan kamunun, hizmetlerinde performans odaklılık konusunda farkındalığı artmış; kaynakları daha etkin, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanmasına yönelik bir değişim meydana gelmiştir, bu değişimle beraber kurallara uygunluk denetiminin yanında performans denetimi de ön plana çıkmıştır. Türk kamu mali sisteminde ise 5018 nolu Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gündeme gelen performans denetimi tam anlamıyla işlerlik kazanamamıştır.

Çalışmanın amacı, kamu hizmetleri verilirken bütçenin etkin ve verimli kullanılmasında performans denetiminin rolü ve Türkiye’de kamu kurumsal kültüründe uygulanabilirliğini sorgulamaktır. Dört bölümden oluşan çalışmada, ana hatlarıyla, kamuda performans yönetimi ve kültürü; performans denetiminin kavramsal çerçevesi ve diğer ülkelerdeki uygulama örnekleri; Türk kamu mali yönetim sisteminde bütçeleme süreci ve performans denetiminde kamuda kurumsal kültüre etkisi konularına değinilmiştir. Çalışmanın sonunda uluslararası kuruluşların raporlarından yararlanarak, bütçe etkinliğinin artırılmasında performans denetiminin katkısı ortaya konulmuş ve kamu kurumlarında iş yapış stilleri ile karar alma süreçlerini etkileyen davranış normlarına ilişkin çıkarımlarda bulunulmuştur.

Anahtar kelimeler: Performans, Bütçenin Etkinliği, Performans Denetimi, Kurumsal Kültür

ABSTRACT

THE EFFECT OF BUDGETING IN PERFORMANCE AUDITING ON PUBLIC SECTOR CORPORATE CULTURE

Bilge Terken ATAÖGLU

Suleyman Demirel University, Department of Public Finance,
Master Thesis, 139 pages, January 2010

Advisor: Assoc. Prof. Dr. İbrahim Attila ACAR

The increasing awareness of public sector on performance of resource utilization, being in dilemma of spending limited resources for unlimited needs of citizens, has brought up new developments in the world as well as in Turkey. These developments have emphasized new applications in the public finance system of states including performance auditing.

The purpose of this thesis is to discuss whether performance auditing is the right tool for effective use of budget by Turkish public organizations, taking the corporate culture factor into account. This thesis consists of four parts: Firstly, performance and its management concepts in the public sector are explained; secondly, the process of development and application of performance auditing concept is given along with the application examples of some countries; thirdly, within the framework of the new regulations brought by Law no. 5018, the budgeting process (the stages of preparation, application and auditing) is discussed; finally, the effect of budgeting in performance auditing on the Turkish public sector corporate culture is broadly discussed where the suitable environment for Turkish public finance system and the organizations supporting these new regulations are defined and the added-value of performance auditing on the effectiveness of budget and on the decision making processes along with behavioral norms in public organizations is evaluated.

Keywords: Performance, Effectiveness of Budget, Performance Auditing, Corporate Culture

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
ŞEKİLLER DİZİNİ	v
ÇİZELGELER DİZİNİ	vi
KISALTMALAR DİZİNİ	vii
GİRİŞ	1
I. ÇALIŞMANIN KAPSAMI ve AMACI.....	1
II. ÇALIŞMANIN İÇERİĞİ	4
BİRİNCİ BÖLÜM	5
I. KAMU SEKTÖRÜNDE PERFORMANS.....	5
A. Devletin Değişen Rolü.....	5
B. Yeni Kamu Yönetimi ve Performans Kavramı.....	10
C. Strateji, Bütçe ve Performans İlişkisi	13
D. Kurumsal Performans Yönetimi.....	21
E. Kamuda Performans Yönetimi.....	26
II. KAMUDA KURUM KÜLTÜRÜ.....	31
A. Kurum Kültürü Kavramı ve Kamuda Kurum Kültürü	32
1. Bürokratik Kültür	34
2. Hizmet Odaklı Kültür	35
B. Kamuda Performans Odaklı Kültür.....	35
1. Kamuda Performans Odaklı Kültürün Önündeki Engeller	37
İKİNCİ BÖLÜM	40
III. DENETİM KAVRAMI	40
A. Denetimin Tanımı.....	40
B. Denetimin Türleri	42
C. Performans Denetimi.....	44
1. Tarihsel Gelişim.....	45
2. Performans Denetiminin Tanımı.....	47
3. Performans Denetiminin Kapsamı	52

4. Performans Denetimi Yaklaşımları.....	55
5. Performans Denetimi Süreci.....	57
5.1. Performans Denetiminin Gerçekleştirilmesi.....	62
5.2. Performans Denetiminin Amacı ve Katkıları	66
6. Dünyada Performans Denetimi Uygulamaları ve Sayıştayların Rolü.....	69
7. Ülke Örnekleri	73
D. Türkiye’de Performans Denetimi.....	79
1. Tarihsel Gelişim.....	80
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	83
IV. BÜTÇE KURGUSU.....	83
A. Bütçe Kavramı ve Fonksiyonu.....	83
B. Bütçelemeyi Etkileyen Faktörler.....	84
C. Bütçeleme Sürecinin Etkinliği	85
D. Türkiye’de Bütçe Süreci.....	90
1. Tarihsel Gelişim.....	90
2. Bütçe Sürecinin Aşamaları	92
2.1 Politikanın Formüle Edilmesi	95
2.2 Bütçenin Hazırlanması	96
2.3 Bütçenin Uygulanması	101
2.4 Bütçenin Denetimi.....	102
E. Kurumsal Karar Alma Süreçlerinde Bütçenin Fonksiyonu	105
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	108
V. DEĞERLENDİRME.....	108
A. Performans Denetimi ve Bütçe Kurgusu İlişkisi.....	108
B. Bütçe Kurgusu ve Kurumsal Kültür İlişkisi.....	112
C. Türk Kamu Mali Sistemi Kapsamında Değerlendirme	114
1. Performans Denetimi ve Bütçe Kurgusu İlişkisi	114
2. Bütçe Kurgusu ve Kurumsal Kültür İlişkisi	121
SONUÇ	123
KAYNAKÇA	128
ÖZGEÇMİŞ.....	139

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Stratejik Planlama, Bütçe ve Performans İlişkisi.....	18
Şekil 1.2. Stratejik Planlama Sürecinde Performans Bilgisinin Kullanımı.....	20
Şekil 2.1. Girdi-Çıktı Modeli	59
Şekil 2.2. Performans Denetimi Süreci.....	64
Şekil 2.3. Performans Denetiminin İki Yönlü Amacı.....	67
Şekil 2.4. Türkiye’de Performans Denetim Süreci.....	81
Şekil 2.5 Bütçe Süreci.....	94
Şekil 2.6 Uzun Vadeli Plandan Yıllık Bütçeye	96

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 1.1. Stratejik Planlamanın Performans Ölçümüne Katkısı	21
Çizelge 2.1. Geleneksel Denetim ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması	51
Çizelge 2.2. Performans Denetiminde Performans Boyutları	60
Çizelge 2.3 Bütçe Hazırlama Süreci	100

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	Avrupa Birliği
BÜMKO	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
GAO	Government Accountability Office
IMF	International Monetary Fund
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
YKY	Yeni Kamu Yönetimi
YDK	Yüksek Denetleme Kurulu

GİRİŞ

I. ÇALIŞMANIN KAPSAMI ve AMACI

Ekonomilerin küresel boyutta şekillenmesi, vatandaşların taleplerinin artması ve buna karşın kamu idarelerinden yüksek hesap verilebilirlik beklenmesi, maliyet odaklı olma baskısının oluşmasıyla mevcut kamu yönetimi anlayışında, kamu kurum ve kuruluşlarının yapısında ve verdikleri hizmetlerde önemli değişimler başlamıştır. Bu değişimlerin odak noktası, kamu yönetimlerinin daha çok vatandaş odaklılık yönünde şekillenmesi, hedef koyma, sonuçlarını ölçme ve değerlendirme gibi yönetsel bir sürecin oluşması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Kamu yönetiminde başlatılan reformlar geleneksel bürokratik yapının eksikliklerini gideren mekanizmalar ve rekabetçi ortamda varlığını sürdüreceği yeni yönetim modeli geliştirmeye yönelik olmuştur.¹

1970'lerden bugüne kamu sektöründeki organizasyonlarda değişken ekonomi koşullarından ve maliyet kısıtlamalarından kaynaklanan hissedilir derecede bir baskı oluşmuştur.² Önümüzdeki yıllarda kamu kurumları sınırlı bütçeleri ile vatandaşların artan beklentileri karşısında az kaynak ile çok iş yapma ve daha iyiyi sunmak durumunda kalacakları öngörülmektedir. Söz konusu durum ise kamu kurumlarında teknoloji kullanımının yaygınlığı, performans yönetimi ve ölçümü, çekirdek olmayan hizmetlerin dış kaynak kullanımıyla verilmesi gibi yeni yaklaşımların önemini artıracaktır.³ Kamu kurumları tarafından verilen hizmetler başta vatandaşların olmak üzere diğer paydaşların ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde tasarlanarak sunulacaktır. Diğer kurum ve kuruluşlarla, özel sektörle yapılacak etkin işbirliklerinin, daha iyi hizmet sunmada ve harcamaların kontrolünde önemli rol oynaması beklenmektedir.⁴ Bununla birlikte kamuda çalışan profiline değişmesi, muhakeme gücü gelişkin,

¹ David Osborne ve Ted Gaebler, Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector, 1992

² Rachel Parker, Lisa Bradley, Organisational Culture in the Public Sector: Evidence from six organisations, The International Journal of Public Sector Management, Vol.13, No.2,2000, s.125-141

³ The Economist Intelligence Unit 2006 Foresight 2020: Economic, industry and corporate trends, <<http://www.cisco.com>>, (14.04.2008)

⁴ A.g.r

iletişim kapasitesi güçlü iş gücünün istihdamı, eğitim ve gelişim ihtiyacı kaçınılmazdır.

Ulusal güvenliği sağlamaktan, çevre ve enerji politikalarının oluşturulmasına kadar kamunun yerine getirmesinin uygun olduğu konularda kamu hizmetlerini talep eden vatandaşların, çok vergi vermeye ve karşılığında yetersiz hizmet almaya karşı hoşgörülerini gittikçe azaldığı gözlenmektedir. Bu da gösteriyor ki kurallarla yönetilen, esnek olmayan, standart hizmet verme anlayışına sahip kamu kuruluşları artık son dönemlerini yaşamaktadır.⁵ Bu nedenle, kamu kurum ve kuruluşları, hizmet talep eden bilinçli ve talepkar vatandaşlara karşı daha duyarlı olmalılar ve bu taleplere cevap verebilecek araçları geliştirmelidirler. Bu araçlardan biri olan stratejik planla ilişkilendirilmiş bir performans yönetim sistemiyle verilecek hizmetlerin kalitesinin ve doğruluğunun artırılması, hizmetleri sunacak kamu sektörü çalışanlarının müşteri beklentilerine cevap verebilecek donanımda olması ve gelişim göstermesi beklenmektedir. Elbette ki böylesine yüksek beklentilerin bedeli ucuz olmayacak ve kurumların sınırlı bütçesi olmaya devam edecektir. Bu durumda kaynakların etkin, verimli ve tutumluluk anlayışıyla kullanılması, daha etkin organizasyon yapılarının oluşturulması, yapılacak yatırımların odak noktasının stratejiler ve yeni ürün ve hizmetler geliştirmeye yönelik olması, bilginin iyi yönetilerek kurum süreçlerinde kullanılması önemlidir.

Son yıllarda bazı ülkelerde “yeni kamu yönetimi” yönelimli reformlar yapılmaktadır. Bu reformların kapsamı, etkinliğin artırılması, bütçe açıklarının ve kamu borçlarının azaltılması, kamu çalışanlarının politika geliştirme ve performans yönetimi konusunda sorumlu tutulması şeklinde olmuştur. Bütün bu reformlar bütçeleme sürecinin yeniden yapılanması anlamına gelmektedir.⁶ Diğer ülkelerde yapılan reformların etkisi, Türkiye’de 2000’li yılların başında yaşanan mali krizlerde alınması gereken önlemlerin uluslararası kuruluşlar tarafından telkin edilmesiyle kendisini göstermiş, kamu yönetimi ve mali sisteme ilişkin birtakım yasal düzenlemeler gündeme gelmiştir. 2003 yılında “5018 nolu Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunun” Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilmesiyle

⁵ A.g.r

⁶ Tülay Arın, Necdet Kesmez, İhsan Gören, Parlamento ve Sayıştay Denetimi, 2000, s.15, Devlet Reformu TESEV Yayınları

birlikte başlayan dönemde kamu mali yönetiminde yeniden yapılanma söz konusu olmuş, bu kapsamda kamu kaynaklarının etkinlik, tutumluluk ve verimlilik esasları çerçevesinde yönetimi için stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme ve performans denetimi diye üç başlıkta adlandırabileceğimiz yeni uygulamalar ortaya çıkmıştır. Kamu kurum ve kuruluşlarındaki bu yasal ve yönetsel süreçlerdeki gelişmelere bakıldığında gerek stratejik planlama ve gerek performans esaslı bütçeleme çalışmaları hızla ve kapsamlı bir şekilde yürütülmekte olduğu, ancak yönetim fonksiyonunun en önemli kısmı olan “denetim ve düzeltici önlemler al” aşaması tam anlamıyla yerine getirilemediği görülmektedir. Elbette ki, bunun hem yasal hem de kurumsal açıdan birçok nedeni vardır.

Buradan hareketle ve literatürde de bu konuda kapsamlı bir çalışma henüz yapılmamış olmasından dolayı tezin temel ekseni “performans denetimi”nin bütçe ve kamuda kurumların kültürel yapısı ile etkileşimi olacaktır. Bu çalışmanın amacı kamu sektörünün en önemli kaynağı olan bütçenin kurgulanmasında performans denetiminin rolünü sorgulayarak, çıkarımların kurumsal kültür ile ilişkisini ortaya koymaktır. Bu kapsamda, performans denetimi konusunda akademik çalışmalar taranarak, diğer ülkelerdeki uygulama örnekleri değerlendirilerek, ilgili kişilerle görüşmelerden ve iş tecrübesinden yararlanarak kamuda performans denetiminin uygulanmasına elverişli bir ortamın oluşturulması, uygulanacak birimin (burada birim, denetim konusu faaliyet ya da kurum olarak algılanmalıdır) ve uygulayacak birimin (kurum içi veya kurum dışı) özelliklerine ilişkin önerilere yer verilecektir. Ayrıca, ülkemizde önümüzdeki dönemde gerçekleştirilmesi planlanan performans denetimlerinde bütçeleme sürecinin fonksiyonu ile gerek denetim sürecinin gerek sonuçlarının kamu kurumlarındaki kültüre etkisine yönelik çıkarımlarda bulunulacaktır.

II. ÇALIŞMANIN İÇERİĞİ

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, kamuda performans ve yönetimi kavramsal olarak ele alınmış, ihtiyaçlar ve kaynaklar ikileminde olan kamunun, hizmetlerinde performans odaklılık konusunda gelişen farkındalık karşısında gösterdiği değişime yer verilmiştir.

İkinci bölümde, performans denetimi kavramının tarihsel gelişimi ve işleyişi hakkında bilgi verilmiş, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya ve İngiltere gibi bazı ülke örnekleriyle denetim yaklaşımları ve denetimin gerçekleştirilmesinde Sayıştayların rolünden bahsedilmiştir. Bu bölümde, Türk kamu mali sistemindeki performans denetim süreci ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, Türk kamu mali sistemine 5018 nolu Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile gelen yeniliklere değinilerek, bütçe kurgusu üzerine durulmuştur. Bu kapsamda, bütçenin hazırlanma süreci, uygulanması ve denetlenmesi aşamaları ele alınmıştır.

Dördüncü bölümde ise bütçe kurgusunun performans denetimi ve kamuda kurumsal kültür ile ilişkisi kurularak bütçenin etkin kullanımı üzerine bir değerlendirme yapılmıştır. Bütçenin etkinliğinin artırılmasında performans denetiminin katkısı ortaya konulmuş ve kamu kurumlarında iş yapış stilleri ile karar alma süreçlerini etkileyen davranış normlarına ilişkin çıkarımlar yapılmıştır.

Bölümde, ayrıca, uluslararası kuruluşların Türk kamu mali sistemine ilişkin raporlarından da yararlanarak, bütçenin etkinliğinin artırılmasında performans denetiminin kullanılabilir bir araç olması için oluşması gereken ortama ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

I. KAMU SEKTÖRÜNDE PERFORMANS

A. Devletin Değişen Rolü

Devlet kavramı ekonomik ve toplumsal gelişmeler ışığında farklı şekillerde tanımlanmış, paralelinde kendisinden beklentileri de farklılaştırmıştır. Toplumda meydana gelen değişimler devletin kurumları tarafından verilen hizmetlerin gerek kapsamını gerek sunulma şeklini değiştirmiş, eş zamanlı olarak da bu kurumlarda yeni yönetim yaklaşımları ihtiyacını ortaya çıkarmış ve kamu yönetiminde reformları gerekli kılmıştır. Kamu yönetimi reformlarının kapsamı genel anlamda devletin rolü ve bu rolünü nasıl gerçekleştireceği yönünde olmuştur. Bu başlık altında devletin değişen rolüne değinilerek bugünkü anlayışta devlet olgusuna nasıl gelindiği ele alınmıştır.

Devletin ekonomideki değişen rolü, içinde bulunulan durumda ve geçmiş zamanda uygulanan ekonomi politikası kararlarının bir sonucu olarak görülmelidir. Bununla birlikte, devletin ekonomideki rolünün şekillenmesinde önemli olan diğer faktörler şöyle sıralanabilir:⁷

- Kültürel mirasa ya da dine dayanan *sosyal tutum ve davranışlar*
- Piyasanın ve özel kuruluşların gelişmişliğine bağlı olarak gelişen *ekonomik kalkınmanın seviyesine* göre değişen az ya da çok devlet müdahalesi
- *Ekonominin dışa açıklığı*
- Doğal tekelleri ortaya çıkaran ya da yok eden ya da finansal piyasalar, iletişim ya da ulaşım gibi düzenleme gerektirecek önemli faaliyetleri doğuracak *teknolojik gelişmeler*
- Etkili devlet müdahalesini sınırlandırabilecek *kamu idaresinin kalitesi*

⁷ Vito Tanzi, The Changing role of the State in the Economy: A Historical Perspective, 1997, IMF Working Paper, s.7

Modern iktisat bilimine dayanak oluşturan klasik iktisat bireye ve bireysel girişimciliğe önem vermiş ve bireyin faaliyetlerini sınırlayıcı olarak gördüğü devlete çok az görev yüklemiştir. Devlet sınırlı bir alanda mal ve hizmet üreteceği için harcamaları da bu çerçevede sınırlı kalacak ve bu harcamaların finansmanında özel kişi ve kuruluşlardan az miktarda vergi alacaktır. Klasik iktisadın kurucusu olarak kabul edilen Adam Smith'e göre ideal ekonomik yapı doğal düzenin erevesi içinde kendiliğinden ortaya çıkar. Bunlar arasında iş bölümü, parasal sistemin gelişmesi, tasarrufların büyümesi ve yatırımların artması, dış ticaretin gelişmesi ve arz talebin birbirine göre ayarlanması sayılabilir. Bunlar ve kendiliğinden oluşan düzenin diğer kurumları insanın kişisel çıkarına dayalı davranışından doğar ve bütün toplumun yararına olan sonuçlar oluşturur.⁸ Klasik iktisatçılar, devlet müdahalesine karşi oldukları için, girişimci gücü kuracak olan piyasaya herhangi bir müdahaleye izin vermemişler ve devlete atfettikleri görev "jandarma devlet" görevidir.

Smith "Ulusların Zenginliği" adlı kitabında hükümetin temel görevlerini ele almıştır. Ona göre hükümetin üç temel görevi vardır: Hükümetin ilk görevi toplumu diğer toplumların saldırı ve istilasından korumak olup, bu görev sadece askeri bir g ile yerine getirilebilir. Hükümetin ikinci görevi mümkün olduğunca toplumun her üyesini başka üyelerden gelecek baskıya karşi korumak veya tam bir adalet sistemini kurmaktır. Hükümetin nc görevi ise, herhangi bir bireyin veya az sayıda kişinin yaptıkları masrafı kurtaramayacakları için kurmayı ve işletmeyi dşnmeyecekleri fakat toplum açısından son derece yararlı olacak bazı kurumları kurmak, işletmek ve bayındırlık hizmetlerini sağlamaktır. Buna göre Smith savunma, adalet, bayındırlık ve kısmen de eğitim hizmetlerini "devletin çekirdek görevleri" olarak belirlemiştir.⁹

Neo-Klasik iktisat döneminde ise kurucusu olan Alfred Marshall, iktisadın tanımını şöyle yapmıştır: "Politik ekonomi veya iktisat, insanın günlük işi içinde incelenmesidir. İktisat refahın maddi gereksinmelerine ulaşmak ve onları kullanmak ile sıkı sıkıya ilgili bazı bireysel ve toplumsal hareketleri inceler." Klasik iktisadi düşüncede piyasa ekonomisinin tek başına sosyal refahın optimizasyonunu sağlayacağı ve bu nedenle devletin ekonomiye müdahalesine gerek olmadığı görüşü hakim iken neo-klasik iktisadi düşüncede ise, piyasa ekonomisinin bazı faktörler

⁸ Vural F. Savaş, İktisadın Tarihi, Liberal Düşünce Topluluğu, 1997, s.269-270, İstanbul

⁹ Vural F. Savaş, a.g.e, s.293

dolayısıyla başarısızlığa uğrayabileceği, böylece etkin kaynak dağılımı sağlanamayacağı ve sosyal refahın optimumdan uzaklaşabileceği, bundan dolayı devletin ekonomiye müdahalesinin gerekli olduğunu görüşü savunulmuş, ancak bunun “sınırlı” olması gerektiği vurgulanmıştır.

Büyük bunalımın ardından 1930’lu yıllarda John Maynard Keynes’in “İstihdam, Para ve Faizin Genel Teorisi” adlı kitabı ile iktisada bakış yeni bir boyut kazanmıştır. Keynezyen düşünceye göre ekonomik istikrarın sağlanabilmesi için devletin ekonomideki rolü ve fonksiyonlarının genişletilerek, “Fonksiyonel Devlet Teorisi” çerçevesinde kaynak kullanımında etkinlik, adil gelir ve servet dağılımı, iktisadi istikrar, iktisadi büyüme ve kalkınma, ödemeler bilançosunda denklik sağlanması gibi fonksiyonları sağlamak üzere devletin ekonomiye aktif olarak müdahale etmesi gerekir.¹⁰ Keynezyen iktisatçılara göre, devletin hedefi dalgalanmalardan etkilenmeyen bir ekonomi oluşturmak olmalıdır.¹¹ Keynezyen iktisatçılar denk bütçe yerine “telafi edici bütçe” prensibini kabul ederek, politikacılara “vergilemeden, borçlanarak ya da emisyon ile harcama yapma” imkanı sağlamıştır. Keynezyen iktisatçıların müdahaleci devlet anlayışı, kamu sektörünün zaman içerisinde büyümesinin önemli nedenlerindendir.

Keynezyen teorinin önerileri 1960’lı yılların sonlarına kadar ekonomik istikrarsızlıklara çözüm getirmiştir. Ancak devletin ekonomik hayata her gün yeni yeni konularda müdahale etmesi ve bu müdahaleler için gerekli masrafları devlet bütçesine yüklemesi, bütçe açıklarına ve ekonomi yönetimine yerleşmesine neden olmuştur. 1970’lerde istikrarsız ekonomik koşullardan ve hükümetlerin harcama politikalarından dolayı, gelişmiş ülkelerdeki kamu kurumlarının üzerinde önemli bir baskı vardır. 1970’li yılların sonlarından itibaren birçok ülkede piyasa ekonomisine dayalı sistemin yaygınlaşmasıyla devletin rolünde önemli bir değişim yaşanmıştır. Yeni muhafazakar dalga ve piyasa merkezli ekonomik reformlar-ki bu reformlar neo-liberal ve neo-muhafazakar siyasetçilerin ümit ettiği şekilde devletin büyüklüğünü

¹⁰ C. Can Aktan, Kamu Ekonomisinden Piyasa Ekonomisine: Özelleştirme, 1992, Ankara, s.39

¹¹ Vito Tanzi, a.g.e, s.10

minimum seviyeye kadar azaltmak olmuştur-krize sırasıyla ideolojik ve politik cevaplar olarak yer almıştır.¹²

1980’lerde uluslararası borç krizinin patlak vermesinin ardından bütün dünyada yapısal uyum, yani fiskal uyarlanma ve piyasa reformları gündeme gelmiştir. Bunun yanında 1990’larda, vurgu devletin reformu üzerine, özellikle de idari reform odağına kaymaya başlamıştır.¹³ 1990’larda görülen neo-liberal politikalar ana tema olarak devlet müdahaleciliğinin özgürlükleri kısıtladığını öne sürerek devletin hedeflerinin ve faaliyet alanlarının mutlaka sınırlandırılmasını istemektedir.¹⁴ Bu yaklaşımla, devletin bazı faaliyetler hariç küçültülmesiyle ve piyasa ekonomisinin güçlenmesi ile devletin etkinlik ve etkililik düzeyinin artırılmasının söz konusu olacağı öngörülmektedir.

Bugün ise özellikle küreselleşmenin etkisiyle devletin rolünde ve fonksiyonlarında önemli bir değişim meydana gelmiştir. Küreselleşme süreciyle birlikte mal, hizmet ve sermayenin serbest dolaşımının mümkün hale gelmesi, teknoloji ve iletişim alanındaki gelişmeler devletin rolünün yeniden sorgulanmasını gündeme getirmiştir. Bu anlamda, devletin düzenleyici ve denetleyici rolünün daha etkin olması, daha önce devlet tarafından yerine getirilen hizmetlerin, örneğin altyapı, sağlık ve eğitim hizmetleri gibi, büyük bir çoğunluğunun özel sektör tarafından yerine getirilmesi söz konusu olmuştur.

Diğer taraftan, iktisadi düşünce tarihinde, topluma arzu ettikleri şekli vermek için devletin her yönden güçlü olmasını ileri sürenler olduğu gibi aksini savunanlar da olmuştur.¹⁵

Devletin rolüyle ilgili yeni ve farklı kaygıların kaynağı dünyada yaşanan dört önemli gelişmedir:¹⁶

¹² Luiz.C.B Pereira, State Reform in the 1990’s: Logic and Control Mechanisms, Institutions and the Role of State, (Ed. Leonardo Burlamaqui ve diğerleri), Edward Elgar Publishing Ltd. ,2000,s.175

¹³ Luiz.C.B Pereira, Managerial Public Administration: Strategy and Structure for a New State, Journal of Post Keynesian Economics, Fall Vol.20, No.1, 1997, s.7

¹⁴ Demokaan Demirel, Kamusal Retorikte Moda Trend: Yeni Kamu Yönetimi, Sayıştay Dergisi, S.58, 2005, s. 115

¹⁵ Ömer İnan, Ekonomik Hayatta Devletin Ağırlığı ve Verimliliğe Etkisi, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1999, 15, s.75

¹⁶ The World Bank, World Development Report 1997 (Summary)- The State in a Changing World,s.1

- Eski Sovyetler Birliği ve Merkezi ve Doğu Avrupa'daki kumanda ve kontrol ekonomilerinin çökmesi
- Yerleşik sanayi ülkelerinin çoğunda olan refah devletinin mali krizleri
- Doğu Asya'daki mucize ekonomilerde devletin rolünün önemi
- Dünyanın çeşitli yerlerinde devletlerin çökmesi ve acil insani durumların patlak vermesi

Diğer taraftan, küreselleşme ülkeler için sağladığı avantajlar yanında özellikle gelişmekte olan ülkeler için risk taşıyan yönlerine karşı koruyucu ve müdahaleci devlet politikalarının uygulanmasını savunanlar olduğu gibi dışa kapalı bir ülkenin küreselleşme karşısında etkinliğini daha fazla yitireceğini savunan görüşler de mevcuttur.¹⁷

Dünya Bankası tarafından hazırlanan “değişen dünyada devlet” başlıklı raporda devletin birinci görevini temel hakların sağlanması olarak tanımlanmaktadır. Aynı raporda çoğu ülkede kamu sektörü tarafından sunulan altyapı, sosyal hizmetler ve mallar gibi tekel niteliğindeki mal ve hizmetlerin artık kamu sektörü tarafından sunulmasının çok da iyi bir iş olmadığı vurgulanarak teknolojik ve organizasyonel yenilikler sayesinde, bu hizmetlerin özel sektör için de rekabetçi fırsatlar ortaya çıktığı belirtilmiştir.¹⁸

Devletin rolündeki ve onun kurumlarından beklenen değişim, devletin rolünün yeniden tanımlanmasını ve mevcut kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasını gerektirmiştir. Bu kapsamda, hedefleri belirleyerek kaynakların etkin kullanımını sağlamak, sonuçları ölçmek ve değerlendirmek ve katılımcı yöntemlerle karar almak gibi özel sektöre özgü yönetim anlayışının kamu sektörüne aktarılması ile daha sonraki bölümde geniş yer verilen “yeni kamu yönetimi” kavramı ortaya çıkmıştır.

¹⁷ Dilek Dileyici, Devletin Mali Alandaki Rol ve Fonksiyonlarındaki Değişim, Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar, 2004, Seçkin Yayıncılık, s.33

¹⁸ The World Bank, a.g.r.

B. Yeni Kamu Yönetimi ve Performans Kavramı

1960’larda devletin her alanda vatandaşların taleplerine yönelik hizmet sunma rolüne sahip olması ve refah devleti anlayışının olgunlaşması, 1970’lere gelindiğinde yaşanan krizlerle birlikte devleti ekonomik anlamda ciddi bir yükün altına sokmuştur. O dönemde bütün dünyada yaşanan kriz nedeniyle piyasalarda fiyat istikrarının sağlanamaması söz konusu olmuş, kullanılan Keynesyen iktisat politikaları ile yüksek enflasyon ve işsizlik ortaya çıkmış ve devletin “müdahaleci” rolü sorgulanmıştır. 1980’lerde ise İngiltere’de iktidarda olan Thatcher ve Amerika Birleşik Devletlerinde Reagan, devletin küçültülmesi ve piyasa ekonomisinin hakim kılınması amaçları için neo-liberal ekonomi politikaları uygulamışlar ve “sınırlı devlet” anlayışını benimsemişlerdir. Sanayileşmeyle birlikte değişim yönündeki baskılar, devletin rolünün yeniden tanımlanması, onun kurumlarının yapılandırılmasını gündeme getirmiştir. Bu bağlamda kamu sektörünün özellikle aşağıda üç madde halinde sıralanan unsurlara sahip olması etkin ve verimli çalışan bir kamu sektörünün teminatları olarak görülmüş ve birçok ülke bu amaçlar üzerine kurulu reform programları geliştirmiş ve uygulamıştır:¹⁹

1. Yeterince bilgilendirilmiş bir kamusal karar alma sürecinin oluşturulması
2. Hizmetin üretilmesinde gerek siyasi ve gerekse bürokratik/teknik sorumlulukların net bir şekilde tespiti ve birbirlerinden ayrıştırılması
3. Hızlı bir şekilde karşılık veren ve etkin çalışan bir sistemin teşvik edilmesi

Yeni yönetim anlayışı, kamu yönetiminin ve kamu faaliyet alanının özellikle ekonomik nitelikli olanlardan başlayarak küçültülmesini ve daraltılmasını, ikinci olarak da, daraltılan bu alanda genelde kamu faaliyetinin özelde de, kamu idarelerinin özel sektör yönetim tekniklerine ve piyasa mekanizmasına göre yönetilmesini savunmaktadır. Özellikle kurumsal performansı artıracak ve kamuda verimlilik ve performans krizlerinin aşılmasını sağlayacak, özelleştirme, ademi merkezîyetçilik, delegasyon, dış kaynak kullanımı ve kamu-özel sektör işbirlikleri gibi stratejiler gündeme gelmiştir.

¹⁹ Hakan H. Yılmaz, Kamu Mali Yönetimin Yeniden Yapılandırılması: Yeni Zelanda Deneyimi, DPT, 1999, s. 66, Ankara,

OECD tarafından 1997 yılında hazırlanan bir raporda, ulus devletlerin değişime ayak uydurmakta başarısız kaldığı vurgulanmış, adaleti ve toplumsal refahı korumada bazı düzenlemelerin gerekli olduğu kabul edilmekle birlikte devletin geleneksel yönetsel kontroller ve süreçlerle genişleyen rolünün amaçlara ulaşmada, maliyet etkin ve tutarlılığı devam ettirmede yetersiz kaldığı belirtilmiştir.²⁰ Aynı yıl, Dünya Bankası'nın raporunda, devlet tarafından üstlenilen faaliyetlerin etkinliğinin sağlanabilmesi için iki temel strateji belirlenmiştir. Bunlardan ilki etkinliği ve etkin kaynak kullanımını arttırmak üzere devletin rolünün sınırlandırılması, diğeri ise devletin kapasitesinin güçlendirilmesi şeklinde belirlenmiştir. Bunun için, kamu çalışanlarının performansını arttıracak şekilde, yeniden yapılanmanın gerekliliğinin altını çizmiştir. Bu kapsamda, kurumsal değişim yolu ile kapasitenin güçlendirilerek etkinliğin sağlanması, toplumsal hayatta olduğu kadar devletin kendisinin de uyacağı kurallar ve sınırların belirlenmesi, kamu kurumlarının kendi içinde ve dışında rekabetçi yapının kurulmasının sağlanması, seçmenlerin katılımının artırılması önerilerinde bulunmuştur.²¹ Ayrıca, kamu hizmetlerinin, piyasa disiplininin ve fiyat mekanizmasından uzaklaşan kurumlarca sağlandığı ve mali disiplinin ise bütçeleme sürecinin çeşitli aşamalarında merkezi kontroller ile sağlandığı geleneksel yaklaşımın aksine bir yapı oluşturulmalıdır.²² Buna göre bu kurumlara belirli kalitede mal ve hizmet sunumuna dayalı mali hedefler verilirken, tanımlanan bu mali hedeflere ulaşmak için de kurumların yetkililerinin bütçe kaynaklarının kullanımı ile ilgili yetkileri esnek yönetim ile güçlendirilmelidir.

İşte bütçe ve girdilere odaklı olmaktan sonuçlara odaklı olmayı ve bürokratik süreçlerden aktif yönetime, kontrolden yetki genişletmeye, tekelden rekabete, bireylere sunulan standart hizmetlerden ihtiyaca göre şekillenen hizmetlere ve organizasyon merkezli olmaktan çok hizmet odaklı bir anlayışa doğru bir hareket" olduğu savunulan²³ “*yeni kamu yönetimi*” anlayışına doğru geçişin yaşandığı

²⁰ Jonathan D. Breul, How The Government Performance and Result Act Borrowed From the Experience of OECD Countries, International Public Management Review, Vol.7, Issue 2, 2006, s. 361

²¹ The World Bank, a.g.r

²² A. Premchand, Changing Patterns in Public Expenditure Management: An Overview, IMF Working Paper, March- 1994, s.2

²³ Kadir A. Gözel, Yeni Kamu Yönetimi Nedir?, Türk İdare Dergisi, Y.75, S.438, 2003, s.198

gözlenmektedir.²⁴ Bu bağlamda yeni kamu yönetiminin temel hedefleri, verimliliği sağlamak, siyasal, yönetsel sistemi daha iyi çalışır hale getirmek ve süreç odaklı olmak, sınırlı kontrol, yönetsel özerklik, daha çok açıklık, yetki devri ve sözleşmecilik aracılığıyla sistemde önemli değişiklikler yapmak olarak sıralanmaktadır.²⁵ Bu hedeflere ulaşmada yeni kamu yönetimi ile esas öncelik faaliyetlerin, prosedürlerin ve düzenlemelerin yönetiminden ziyade, insanların, kaynakların ve programların yönetilmesine verilmektedir.²⁶ Bu anlamda, uzun vadede kurumların mali yönetim kapasitesini olumsuz etkileyen, arzu edilen sonuçları sağlamada geleneksel merkezi kontrollerin varlığına karşın her kurumun kendi kültürünü oluşturması²⁷ gerekliliğini kendine konu edinir.

Peters ve Wright, geleneksel ile yeni kamu yönetimi arasındaki değişimleri altı başlık altında toplamaktadır. Bu değişimler şunlardır:²⁸

1. Kamu yönetiminin kendi kendine yeterli olduğu düşüncesinin yerini, kamu ile özel sektör arasında karşılıklı bağımlılık ve tamamlayıcılık vurgusu almaya başlamıştır.
2. Hiyerarşik/bürokratik örgütlenme modelinin yerini yalın organizasyonlar, alt kademelerin yetkilendirilmesi, takım çalışması, toplam kalite yönetimi gibi yöntemler almaya başlamıştır.
3. Tekdüzelik ve merkeziyetçilik, yerini yerinden yönetime, farklılaşmaya ve esnekliğe bırakmıştır.
4. Bürokratların siyasetçilerden kesin tarafsızlığını ve soyutlanmasını öngören model, yerini siyasetçi-bürokrat etkileşimine bırakmıştır.

²⁴ Veysel Bilgiç, Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı, içinde Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller, Dünya ve Türkiye Yansımaları, (Ed. Asım Balcı vd.) Seçkin Yayınları, 2003, s. 28

²⁵ Mehmet A. Özer, Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi, Sayıştay Dergisi, S.59, Ekim- Aralık, 2005, s. 12

²⁶ Uğur Ömürganülşen, Kamu Sektörünün Yönetimi Sorununa Yeni Bir Yaklaşım: Yeni Kamu İşletmeciliği içinde Çağdaş Kamu Yönetimi- 1, (Editörler: Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür) Nobel Yayıncılık, Ankara, s. 23

²⁷ A. Premchand, a.g.e, s. 5

²⁸ Guy B. Peters ve Vincent Wright, Public Policy and Administration, Old and New, içinde The New Handbook of Political Science (Robert E., Goodin, ve H-D. Klingemann,), 1996, s.630-638

5. Bireysel çabalardan ziyade memurun işgal ettiği pozisyonu baz alan klasik personel rejiminin yerini bireysel performans, başarıya ya da başarısızlığa önem veren insan kaynakları yönetimi ve ücret politikaları almaya başlamıştır.
6. Üste doğru olan sorumluluk yeterli görülmeyip vatandaş memnuniyeti ve performans denetimi gündeme gelmiştir.

Özetle denilebilir ki yeni kamu yönetiminin konusu, değişim, esneklik, girişimcilik, sonuçlar, verimlilik, etkinlik ve az kaynak ile çok iş yapmak olmuştur. Yeni kamu yönetimi reformları çerçevesinde denetim sistemlerinde ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar bu tezin konusu da olan “performans denetimi” ni gündeme getirmiştir. Ancak, performans denetimine geçmeden önce performans kavramına açıklık getirmek ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesinde rol oynayan diğer iki kavram strateji ve bütçe ile ilişkisini ortaya koymak yerinde olacaktır.

C. Strateji, Bütçe ve Performans İlişkisi

Kamu hizmetleri, müşterek nitelikteki ihtiyaçların karşılanmasına yöneliktir. Devlet, söz konusu hizmetleri merkezi ve yerel yönetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Kamu hizmetlerinin sunulmasında temel ilke, hizmetten yararlananların yararlanmak için bir bedel ödememesi ilkesidir. Maliyetlerin dağıtımı, hizmetlerin tür ve tutarlarının kararlaştırılması siyasal iktidar tarafından yürütülür. Bu açıdan, kamu hizmetlerinin kamu yararı, etkinlik, verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre verilmesi, faydanın elden geldiği kadar geniş bir kesime yayılacak şekilde olmasına önem verilir.

Karşılanması gereken ihtiyaçların yapısı ve kapsamı, toplumsal örgütlenme biçimlerinin gelişimine bağlı olarak değişmiştir. Bu ihtiyaçların yerine getirilebilmesi bakımından gerekli mal ve hizmetlerin sağlanabilmesi için kamu harcamalarının düzeyi ve yönelik olduğu harcama yerleri açısından ayarlamalar yapmak, ekonomide dengeleyici etkileri beraberinde getirmektedir. Bu çerçevede devlet, hizmet sunarken tüm vatandaşların refahını tam anlamıyla sağlamak gibi bir amacı var ise ilave birçok sorumluluğu da üstlenmek durumundadır. Örneğin, piyasada tekelleşme eğilimleri gözlemleniyorsa devletin devreye girerek kurumları kanalıyla piyasaları düzenlemek

ve aktörler arasındaki gerekli bilgi akışını sağlamak durumundadır. Aynı şekilde, kamu hizmetlerinin tanımını yaparken değinildiği gibi bir takım mal ve hizmetlerin belirli kesim tarafından üretilmesi ve bundan belirli bir kesimin faydalanması, devletin devreye girerek müdahale etmesini gerekli kılar. Buradan hareketle “bölüşüm” olan temel fonksiyonun devlet tarafından yerine getirilmesi rolünün yanında devlet için üç rol daha tanımlanmıştır:

- Gelir dağılımı
- Ekonomik istikrar
- Ekonomik kalkınma ve istihdam

20. yüzyılın ikinci yarısından sonra bu üç rol daha da önem kazanmıştır. Ortaya çıkan finansal ve ekonomik krizler, bunların sonucu olarak üretimin azalması ve işsizlik, devletin rolünün gözden geçirilmesine yol açmış, vergi gelirlerinin toplanması ve kamu harcamalarının yapılmasında devletin müdahale etmesi, kurumları tarafından bölüşüm adına alınacak kararların yerinde olabilmesi için kontrolü elinde bulundurması gerekmiştir. 1990’larda ise devlet müdahaleci tavrını dolaylı yollardan sürdürmüş, ithal ikameci ve sanayiye ilişkin politikaları ile kalkınma odaklı olmuş, kamu yatırımları ile bölgesel işgücünü yaratarak bir şekilde ekonominin içinde olmuştur. Yakın geçmişte ise devletin, ekonomiye müdahale etmemesi, faaliyet alanlarının sınırlandırılması, otoritesinin paylaşılması gündeme gelmiştir. Ancak, vatandaşların talepleri rekabetçi piyasa mekanizmasıyla tam anlamıyla karşılanamaması devletin düzenleme ve destekleme faaliyetleriyle tekrar devreye girmesini gerekli kılmıştır. Bu kapsamda, devlet, temel bazı hizmetlerin (savunma, adalet gibi) yanında kamu yararı adına diğer bir takım hizmetleri de yerine getirmeye devam etmiştir.

Aslında bakıldığında devletin rolü ekonomik ve toplumsal gelişmelere bağlı olarak değişmiş, krizlerin çıkmasında devletin ne kadar payı olursa olsun, krizlere “çözüm” bulmadaki rolü daha ön plana çıkmıştır.

Bugün de, devletin fonksiyonlarındaki artış, kamu sektörünün genişlemesine neden olmuş ve haliyle bütçeleme politikalarında farklılıkları beraberinde getirmiştir.

Kamu kurumlarının en önemli kaynağı bütçeleridir. Kamu kurum ve kuruluşlarının bir sonraki dönemdeki gelir ve gider tahminlerini gösteren ve genellikle bir kanun metni olarak parlamentolar tarafından onaylanan bir belge olan bütçe, devletin yüklenmiş olduğu mali ve mali olmayan nitelikteki görevlerini gerçekleştirebilmek amacıyla kullandığı bir araçtır. Diğer bir ifadeyle, bütçe sadece bir tahmin değil resmi olarak politik irade tarafından onaylanmış, belirli bir dönem için ayrılacak kaynak miktarını gösteren bir belgedir. Bütçe ile hükümetler ileriye yönelik hedeflerini sayısallaştırmakta ve bunlara ayıracağı kaynakları meşrulaştırmaktadır.

Kamuda bütçe yapılmasının temel amacı, kamu kesimine ayrılan kaynakların hangi hizmetlere, hangi ölçüde dağıtılacağına ait kararları yansıtan bir plan yapılması, kamu harcamalarını etkinlik açısından karşılaştırmaya olanak verecek bir sistemin meydana getirilmesi, kamu yönetiminin başarısının ölçülmesi, yürütme organına gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılmasına yetki verilmesi ve bu yetkinin denetimi olarak ifade edilebilir. Dolayısıyla, devletin tam anlamıyla etkin olabilmesi için aşağıdaki beş konuda²⁹ mali disipline yönelik politikalar geliştirmesine ihtiyaç vardır:

- Makroekonomik şartlarla tutarlılık ve toplam harcamaların kontrolü
- Harcama politikalarındaki öncelikleri yansıtan bir kaynak dağılımı için etkili araçların kullanımı
- Kamu hizmetlerinin etkin dağılımı ve performans artışını özendirmek
- Kullanılan yetkilerin hesabını vermek
- Bütçelededeki maliyetlerin en aza indirgenmesi (bütçenin etkin kullanımı, nakit ve borç yönetimi)

Devlet, fonksiyonlarını kurumları aracılığıyla yerine getirirken ihtiyacı olan kaynağı yönetebilmesi için etkin bir vergi ve harcama sistemine ihtiyacı vardır. Vatandaşlar, sınırlı kaynaklar karşısında mümkün olan en çok hizmeti talep ederken

²⁹ B.H Potter, J. Diamond, Guidelines for Public Sector Expenditure Management, 1999, <<http://www.imf.org>>, (25.05.2008)

kurumların dikkatli ve özenli davranması gerekir. Bunu sağlayacak organizasyonların ise belirli bir zaman diliminde gerçekleştirilmesi gereken hedefleri olan, hesap verebilir ve gerek beşeri gerek ekonomik kaynaklarını iyi yönetebilen organizasyonlar olması beklenmektedir. Bu nedenle, kamu sektöründeki organizasyonların geleceğe yönelik hedefler belirleyerek orta-uzun vadeli bir perspektifle, bu hedefleri gerçekleştirmek için ihtiyaçları olan kaynakları iyi bir şekilde yönetmesi önemlidir. Kaynakların iyi yönetilmesi demek ise, kaynak tahsis sürecinde hedefler arasında önceliklendirme, odaklanma ve kaynak kullanımıyla elde edilecek performansın değerlendirilmesidir.

Bu nedendir ki, tıpkı özel sektörde olduğu gibi kamu sektöründeki organizasyonların da bir plana sahip olmaları gerekir. Bu plan dinamik çevre koşulları değerlendirilerek, o organizasyonun çalışanları tarafından belirlenmiş kurum misyon, vizyon ve hedeflerini içeriyorsa stratejik plan olarak adlandırmak yerinde olacaktır.

Bryson'a göre stratejik planlama, bir organizasyonun var oluş sebebi, gelecekte olmak istediği konum ve nedeni üzerine yoğunlaşarak temel kararların alınması ve uygulamaya geçirilmesi için sarfettiği düzenli bir çabadır.³⁰ Kuruluşun amaçlarını, hedeflerini ve bunlara ulaşmayı mümkün kılacak yöntemleri belirlemesini gerektirir.³¹

Bain&Company tarafından 2009 yılının başında yapılan bir araştırmaya göre stratejik planlama küresel ölçekte kullanılan en popüler on yönetim aracı içerisinde ikinci olarak yer almıştır.³²

Stratejik planlama, kurumun misyon, vizyon ve değerlerinin belirlendiği, amaç ve hedeflerin tanımlandığı, orta ve uzun vadeli stratejilerin geliştirildiği ve yüksek performansın hedeflendiği bir süreçtir. Stratejik planlama, çalışanları ortak amaçlar etrafında toplayarak karar alma süreçleri (örn. bütçeleme, satın alma süreci vs.) için bir çerçeve oluşturur, uzun vadede kurumun performansının nasıl yönlendirileceği ve yönetileceğine ilişkin bir ortam sağlar.

³⁰ John M. Bryson, Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations: A Guide to Strengthening and Sustaining Organizational Achievement, 2004, 3rd ed., Jossey-Bass, s.6

³¹ Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Kılavuzu (2.Sürüm), 2006, DPT, Ankara

³² <[http:// www.bain.com/management_tools/home.asp](http://www.bain.com/management_tools/home.asp)> , (05.11.2009)

Ayrıca, stratejik plan, kuruluş bütçesinin amaç ve hedefleri ifade edecek şekilde hazırlanmasına, kaynak tahsisinin önceliklere dayandırılmasına ve hesap verme sorumluluğuna rehberlik eder. Stratejik planlama ana hatlarıyla en iyi sonuçları almak için etkili bilgi toplama, stratejik alternatif geliştirme, araştırma ve şimdiki kararların gelecekteki çıkarımları üzerine vurgu gerektirir.³³

Stratejik planlar ile kurumlar faaliyetlerinde daha uzun vadeli perspektifi ele alarak amaç ve hedeflerini gerçekleştirmek için harcamaların denetimine kolaylık sağlarlar. Dolayısıyla, etkin bir stratejik plan güçlü bir bütçe sistemine dayandırılmalıdır. Bütçe stratejik öncelikleri içerebilir ancak bütçeyle ilişkilendirilmeyen bir stratejik plan bir şey ifade etmez.³⁴

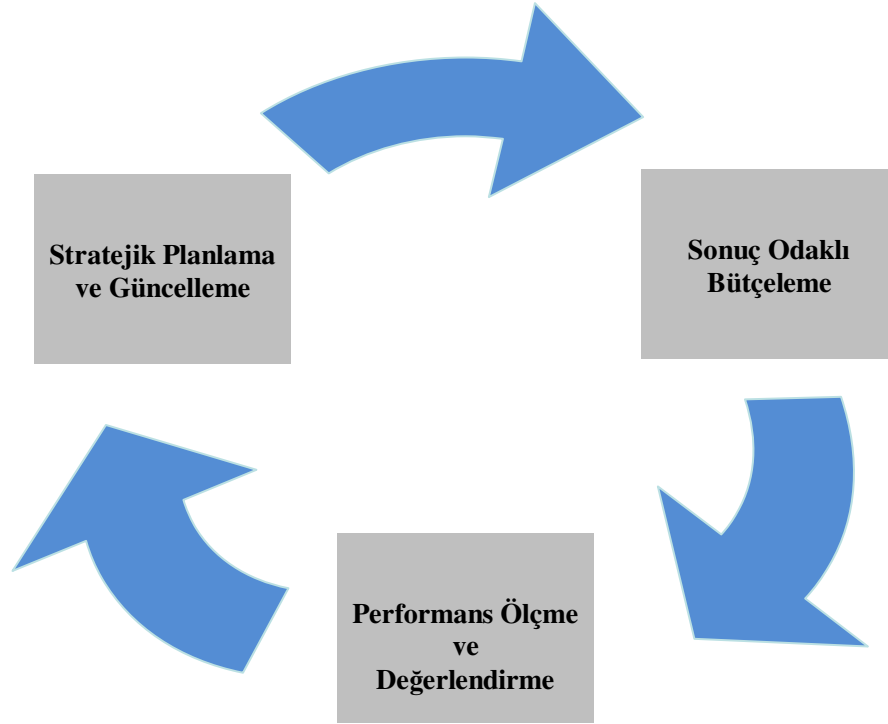
Kurumu mevcut durumundan gelecekte olmayı istediği yere ulaştıracak hedefler, belirlenecek stratejilerle gerçekleştirilebilir. İşte stratejilerle kurulan sağlıklı bütçe ilişkisi hem bütünsel anlamda kaynak kullanımını ortaya koyacak hem de daha sonraki yıllarda kaynakların ölçülmesi ve izlenebilmesine olanak sağlayarak etkin kaynak yönetimini şekillendirecektir.

Stratejik plan oluşturulduktan sonra amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi için kaynak planlaması yapılır ve bütçelendirilir. Sonuç odaklı bütçeleme, kaynakların stratejik planda yer alan faaliyet ve projeler bazında yapılması ve bu faaliyet ya da projelerden beklenen çıktılar ya da sonuçlar ile ilişkilendirilmesidir. Stratejik planlama döngüsünde, bu ilişkilendirmeye bağlı olarak ne kadar bütçeyle neyin elde edildiği bilgisi önemlidir. Benzer şekilde stratejik planın performans yönetim süreciyle ilişkilendirilmesinde, amaçların yayılımı aşamasında birimler, süreçler ve çalışanlara hedefler vererek onları sonuçlardan sorumlu tutmak, performanslarını takip ederek gerekiyorsa birtakım iyileştirmeler yapmak ve hedeflerini revize etmek, çalışanlar için takdir ve ödüllendirmeler yapma söz konusudur.

Denilebilir ki, stratejik planının kurumda yayılımı ve kaynakların yönetilmesi için iki önemli araç vardır: bütçeleme süreci ve performans yönetimi süreci. (**Şekil 1.1**)

³³ Kutluhan Yılmaz, Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Uygulaması, Sayıştay Dergisi, s.50-51,s.71

³⁴ John L. Mercer, Strategic Planning For Public Managers, 1991, s. 7, Westport: Quorum.



Şekil 1.1. Stratejik Planlama, Bütçe ve Performans İlişkisi

Kaynak: Poister, 2003: 161 adlı kaynaktan uyarlanmıştır.

Stratejik planlama, kamu kurumları için geleceğe bakma ve yenilikçi olma açısından gerçekten bir fırsattır. Kamu sektörüne stratejik planlamanın şu katkıları sağlaması beklenmektedir:³⁵

- Plan-program- bütçe ilişkisinin güçlendirilmesine yardımcı olmak
- Kamuda etkin bir yönetim ve harcama sisteminin kurulmasında başlangıç noktası oluşturmak
- Kuruluşların belirli bir hedefe yönelik olmayan kısa vadeli ve anlık işlerde yoğunlaşmaları yerine, orta vadeli ve somut hedeflere dayalı planlama anlayışına sahip olmalarını sağlamak
- Vizyon değerlendirmesi ile sürekli gelişme, yeni gelişmelere göre kendini yenileme, hizmet kalitesi, etkinliği ve çeşitliliğinin artırılması anlayışını beraberinde getirmek

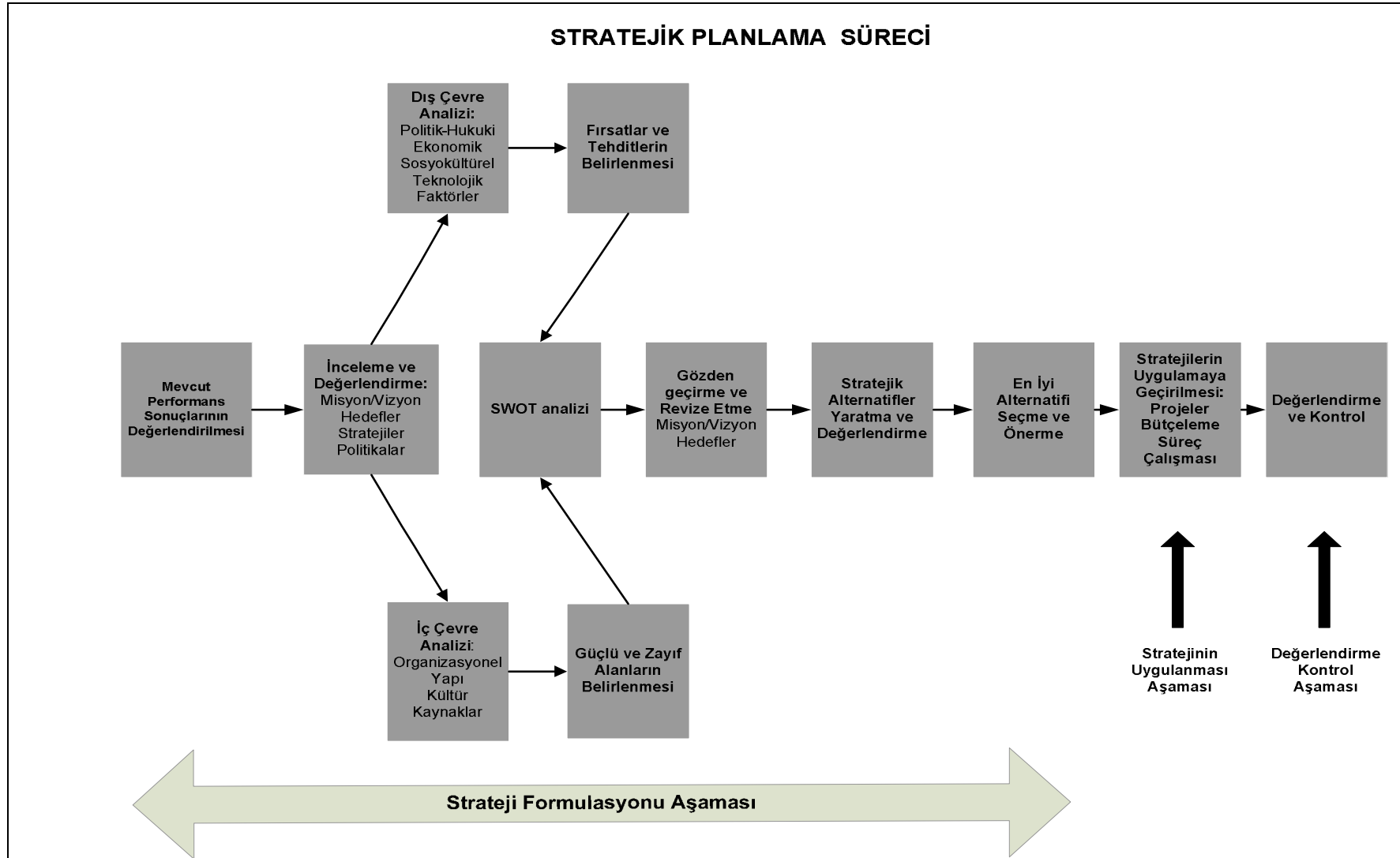
³⁵ Kutluhan Yılmaz,a.g.e, s.78

- Performans göstergelerinin oluşturulması zorunluluğu nedeniyle kuruluşların her türlü planlama ve uygulama faaliyetlerini etkinlik, yerindelik, katılımcılık, şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu ilkeleri doğrultusunda şekillendirmesini sağlamak
- Süreçlere entegre olmuş bir şekilde denetim ve izlemeyi kolaylaştırmak
- Sistematik veri toplama ve sonuçları analiz etme alışkanlığını kazandırmak

Değerlendirme ve kontrol, kurumsal faaliyetlerin ve performans sonuçlarının izlendiği, mevcut sonuçların hedeflenen performans düzeyleriyle karşılaştırıldığı bir süreç olarak tanımlanır.³⁶ Stratejik yönetim sürecinin son aşaması olmasına rağmen daha önceki döneme ait stratejik planlardan kaynaklanan zayıf noktaları ortaya çıkarabilir, performans sonuçlarına dayanarak yöneticiler stratejilerin formülasyonu ve uygulanması aşamalarını gözden geçirme ihtiyacı duyabilir. Dolayısıyla sürece baştan başlamak gerekebilir. (**Şekil 1.2**) Bununla birlikte, stratejik plan ve bütçe ilişkisinin kurulmasında ortaya çıkartılan kurumsal bilginin önemi bu süreçte birinin çıktısı diğerinin girdisi olmasıdır. Buna göre stratejik plandan elde edilen çıktılar (stratejik planda tanımlanan hedefler) faaliyetlerin önceliklendirilmesinde ve bütçelendirilmesinde sağladıkları kısıtlar sebebiyle girdi niteliği gösterirler. Bu sayede rasyonelleştirilen bütçe uygulamalarından elde edilen çıktılar(uygulama sonuçları) performans değerlendirme sürecinin girdisini oluşturmaları dolayısıyla stratejik planlarda belirlenen hedeflerin gerektiğinde revize edilebilmesine olanak verir. Böyle bir ilişki sadece sürekli iyileştirmeyi ve kaynak dağılımının optimizasyonu değil, aynı zamanda kurumsal öğrenme düzeyini de olumlu etkiler.³⁷

³⁶ J.David Hunger ve Thomas L. Wheelen, Essentials of Strategic Management, 3rd ed., Prentice Hall, 2002, s.10

³⁷ GAO, Executive Guide: Improving Mission Performance Through Strategic Information Management and Technology Learning from Leading Organizations, May, 1994, s.1-50



Şekil 1.2. Stratejik Planlama Sürecinde Performans Bilgisinin Kullanımı

Kaynak: Wheelen, Hunger, 1994: 12-13 adlı kaynaktan uyarlanmıştır.

Stratejik plan ölçülmesi gereken performansı tanımlarken, performans ölçümü stratejik plandaki amaç ve hedeflerin değerlendirilmesinde geri besleme sağlar. Bu sebeple stratejik planlamanın önemli unsurları ve bunların performans ölçüm sistemi ile arasındaki ilişkinin değerlendirilmesi gerekmektedir.³⁸

Çizelge 1.1. Stratejik Planlamanın Performans Ölçümüne Katkısı

Stratejik Amaç	Kurum misyonun gerçekleştirilme derecesinin ölçülmesinde bilgi
Hedef	Stratejik amaca ulaşmada belirlenen hedeflerin izlenmesinde bilgi
Faaliyet	Hedeflere ulaşılmasında belirlenen faaliyetlerin ölçülmesinde bilgi

Stratejik planlama kamu kurumlarının, vatandaşların beklentilerini gerçekleştirmek, buradan hareketle politikalar geliştirmek ve hizmetler sunmak için orta ve uzun vadede yetkilerinde olan kamu kaynaklarını sistematik bir şekilde organize etmesidir. Bu amaçla planlama sürecinde alınacak kararların rasyonel ve sonuç odaklı olması, dolayısıyla sistematik bir değerlendirme, kontrol ve izleme önemlidir. Bir sonraki bölümde stratejik planlamanın temelini oluşturan performans yönetiminden bahsedilecektir.

D. Kurumsal Performans Yönetimi

Bugünün organizasyonları özelde müşterilerine daha geniş anlamda paydaşlarına (hizmetlerinden dolayı ya da dolaysız etkilenenlere) kaliteli hizmet verme amacını gerçekleştirmeye çalışmaktadırlar. Yöneticiler ise müşteri odaklı stratejileri gerçekleştirmeye imkan verecek sistemleri planlamak, kurmak, kaynak bularak bu sistemlerin işlemlerini sağlamak ve kontrol etmek için çabalarlar.

³⁸ F. Franceschini ve diğerleri, 5. Designing Performance Measurement System in Management by Measurement Designing Key Indicators and Performance Measurement System, Springer Berlin Heidelberg, 2007, s. 109-206

Kamu sektörü ise, gelirler artmadan artan bir hizmet talebiyle karşılaşmaktadır. Dolayısıyla, genellikle ne zaman artan hizmet talebiyle karşı karşıya kalsalar ya da mevcut hizmetlerini sürdürmeye devam etmek isteseler ya vergileri artırırlar ya da hizmetlerde kısıntıya giderler. Ancak, bunlara alternatif olarak verimliliği artırmak ya da daha az girdiyle daha fazla üretmek de tercihlerden biri olmalıdır.³⁹ İşte performans yönetimi bu noktada gündeme gelmektedir.

Performans yönetimi kavramı ilk olarak 1970’lerde kullanılmıştır ancak 1980’lerin son yarısında kabul görmeye başlamıştır. Performans yönetimi için farklı tanımlamalar hep yapılmış ve yapılmaya da devam edilmektedir.

Performans yönetimiyle ilgili aşağıda birkaç tanıma yer verilmiştir:⁴⁰

Fowler’e göre performans yönetimi:

“...en olası sonuçların elde edilmesi için işlerin organize edilmesidir. Böyle basit bir açıdan bakıldığında, performans yönetimi bir sistem veya teknik değildir, bütününde tüm yöneticilerin günlük çalışmalarıdır.”

Storey ve Sisson’a göre performans yönetimi:

“...bir dizi politika ve uygulamaların bireysel performansa indirgenmesiyle örgütsel amaçların gerçekleştirilmesidir.”

Fletcher’a göre performans yönetimi:

“...organizasyonunun ana amacını ve hedeflerini gerçekleştirme için paylaşılmış bir vizyon oluşturma, her bir çalışana bu hedefleri anlama ve bütünde kendi katkısını algılama, hem organizasyonun hem çalışanın performansını geliştirme ve yönetme yaklaşımıdır.”

Kushner ve Poole’e göre bir organizasyonun performansı dört bileşen etrafında değerlendirilebilir: *kaynak elde etme, etkililik, hedef gerçekleştirme ve müşteri memnuniyeti*.⁴¹ Armstrong ve Baron’a göre performans yönetim sistematığının özellikleri şöyledir:⁴²

- Tüm çalışanları paylaşılmış ortak bir vizyon etrafında toplar

³⁹ Allen Faucett, Brian H. Kleiner, New Developments in performance measures of public programmes, The International Journal of Public sector Management, 1994, 7, 3, s.63

⁴⁰ Dr. Javier Martinez, Assessing Quality, Outcome and Performance Management, 2000, 12, s.3

⁴¹ R.J Kushner, P.P Poole, Exploring structure-effectivness relationships in nonprofit arts organizations, Nonprofit Management and Leadership, 1996, 6,2, s.175

⁴² M. Armstrong, A. Baron, Performance Management-the new realities, The Institute for Personnel Development,1998,London

- Organizasyon hedeflerini birim, takım ve bireysel performans hedeflerine dönüştürülmesini sağlar
- Bu hedeflerin takibine yönelik kurallara uygun bir süreci yürütür
- Etkinliği arttırmak için tüm süreci değerlendirir
- Eğitim, gelişim ve ödüllendirmenin sonuçlarının belirlenmesi ve bu sürecin gözden geçirilmesinde kullanılır
- Yönetimsel bir yapının oluşturulmasını sağlayarak çalışanların ve yöneticilerin sorumluluk alanları belirlenir
- Performans hedeflerini ölçülebilir çıktılar, sorumluluklar ve eğitim-gelişim hedefleri olarak tanımlar

Performans yönetimi, yönetimin planlama ve denetim faaliyetlerinin daha geniş bir çerçevede ve performans kavramındaki gelişmeler ışığında uygulanmasına yönelik çağdaş bir yönetim anlayışıdır. Performans yönetimi için yönetimin şu üç temel görevi yerine getirmesi beklenir:⁴³

1. Kuruluşun ortak amacını ve görevini, kuruluşu oluşturan en alt sistemlere kadar bu sistemlerin özel amaçlarını da içerecek biçimde tüm örgüte benimsetmek
2. Kuruluş birimleri ve insan kaynakları arasında yukarıdan aşağıya ve aşağıdan yukarıya doğru, karşılıklı bilgi akışını süratli ve etkin bir biçimde sağlayacak bir iletişim sistemi oluşturmak
3. Kuruluş birimlerinin ve çalışanlarının performansını sürekli geliştirmek için gerekli önlemleri almak amacıyla, kuruluşun tamamı ya da gerekli görülen birimlerini içine alan ve özellikle çalışanlar için bir bireysel performans ölçme ve denetim sistemi oluşturmak ve uygulanmasını sağlamak

⁴³ Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT, 2000, Ankara

Performans yönetimi hedeflerle başlar, hedeflerin olmadığı yerde kurumsal başarıya katkısı az olacak ya da hiç olmayacak faaliyetler için boşuna kaynak harcanır. Hedefler sayesinde, kurumlar, birimler ve çalışanların kısıtlı kaynakları en önemli işlere odaklaması mümkündür. Hedeflerin belirlenmesi ve çalışanlara aktarılması yönetimin en önemli işlevlerinden biridir. Kurumsal performansın istenilen düzeyde gerçekleşebilmesi için hedeflerin bir takım özelliklere sahip olması gerekir:⁴⁴

- Kurum misyon ve vizyonu ile aynı doğrultudadır
- Anlaşılır derecede açık ve nettir
- Zamana bağlıdır ve bir termini vardır
- Ulaşılabilir ve gerçekçidir
- Ölçülebilir niteliktedir
- Sonuca odaklanmış olmalıdır

Hedefleri belirlerken en önemli unsur, hedefi gerçekleştirecek olanların belirleme çalışmalarına katılımlarının sağlanmasıdır, böylelikle sahiplenme ve bağlılık da artacaktır.

Performans göstergeleri ise kurumsal performansı değerlendirmek için kullanılan kural, prensip, nicelik veya niteliklerdir, hedefin ulaşılabilirliğine veya en azından hedefe doğru yaklaşılabilirliğine dair somut bir kanıt oluştururlar. Performans göstergelerinde ölçülebilirliğin sağlanması için süre, para, miktar cinsinden ölçü birimleri tanımlanır.

⁴⁴ Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu, (2. Sürüm), DPT, 2006, Ankara, s.34

Stratejik planlama çalışmalarını destekleyecek performans göstergelerini girdi, çıktı, sonuç, verimlilik, kalite diye sınıflandırmak mümkündür.⁴⁵

Gösterge Türü	Açıklama
Girdi	İnsan, mali ve fiziksel kaynaklar
Çıktı	Üretilen/ verilen hizmet miktarı
Verimlilik	Birim çıktı başına girdi maliyeti
Sonuç	Amaç ve hedeflerin başarı düzeyi/ etkililik
Kalite	Paydaşların beklentilerinin karşılanma düzeyi

Yukarıda kısaca tanımları yapılan göstergelere “performans denetimi” başlığı altında daha geniş yer verilecektir. Bununla birlikte, bu göstergelerin yanında kamuda performansı değerlendirirken yasallık ve meşruluk da göz önünde bulundurulur.⁴⁶ Yönetim bilimleri açısından, yasallık ile hukuka uygunluktan ve idarenin kurumsal amaçlarına ulaşabilmesi için belirlenen kurallara uygun çalışması kastedilmektedir. Meşruluk ile de kamu kurum ya da kuruluşların faaliyetlerinin başarısı paydaşlarının beklentilerini karşılandığı, kamu politikası karar ve uygulamalarının desteklendiğine işaret edilir.⁴⁷

Performans ölçme sistemleri etkin tasarlanıp uygulandığında yöneticilere kurumlarını kontrol etme kolaylığı sağlayan bir araç, kaynak ayrılan faaliyetin sonuçlarından kişileri sorumlu tutan bir mekanizmadır. Ölçüm sistemleri ile elde edilen performans bilgisi, yönetsel karar alma süreçlerinde kullanarak iş yapış stillerimizi de buna göre değiştirdiğimizde anlam taşır. Dolayısıyla yerinde ve doğru kararlar verebilmek için performans ölçüm sistemleri etkin bir şekilde tasarlanmalı, uygulanmalı ve bütçe, insan kaynakları, stratejik plan ile desteklenmelidir.

⁴⁵ Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu, DPT,...,s.36-38

⁴⁶ K. Schedler ve J. P. Siegel, Strategisches Management in Kommunen, Hans Böckler Stiftung, 2005, s.96

⁴⁷ Veysel Eren, Kamu Performans Yönetiminde Ölçüt Sorunu:İdari Faaliyetlerde Başarı Ölçütleri, Amme İdaresi Dergisi, 2007,Cilt 42, Sayı 2,s.1-21

Kısaca, güvenilir, nesnel, ilgili ve zamanında bilgi üretmenin bir yolu, iyileştirmeye olanak vererek organizasyonel öğrenmeye katkısı olan performans yönetimi; uzun vadeli hedeflerin yönetildiği, kısa vadeli planlama ve stratejilerin uygulanması için bütçelemenin yapıldığı, hedeflere ve kaynak kullanımına ilişkin hesap verilebilirliğin gerçekleştirildiği bir stratejik planlama ve yönetimi döngüsünün bir parçasıdır.⁴⁸

Kamu sektörüne özel sektörden yönetim kontrol araçlarından birçoğu uyarlanmıştır. Bunlardan biri stratejik planlama, diğeri de performans yönetimi olmuştur.⁴⁹ Daha sonraki bölümde kamuda performans yönetimi konusu ele alınacaktır.

E. Kamuda Performans Yönetimi

Kamu kurumları da uzun vadede olmak istedikleri yere ulaşma başarısını gerçekleştirmek için stratejik plan yaparlar, amaçlar, hedefler ve stratejileri birim, süreç ve bireylerle ilişkilendirerek yayılım sağlarlar. Hedeflerin ve amaçların başarısını performans ölçüleriyle takip ederler.

Kamuda performans ölçümü sonucu elde edilen verilerin birçok hedef kitlesi vardır: Politikacılar, üst yönetim, bölüm müdürleri, çalışanlar, vatandaşlar, diğer kurum ve kuruluşlar, denetleyici organlar veya diğer kamu organları. Bunlarla birlikte en önemlisi kamuoyudur. Tüm bu taraflar ya da paydaşlar kendi faaliyet alanları kapsamında performans bilgisinin detayına ihtiyaçları vardır.

Bununla birlikte, yakın zamana kadar, kamu sektöründe performansı ölçmenin nerdeyse olanaksız olduğu düşünülmüştür. Çünkü kamu sektörünün kendine özgü bir yönetim sorunu vardır, söz konusu durum bürokratik yapıyı performans odaklı olmaktan uzaklaştırır. Bunun da birkaç sebebi olabilir:⁵⁰

⁴⁸ John Miller, A Practical Guide to Performance Measurement, Journal of Corporate Accounting & Finance, 2005, Vol. 16, Issue 4, s. 71-75

⁴⁹ R. N., Anthony, Planning and Control Systems: A Framework for Analysis, 1965, s.17.

⁵⁰ A. H. Walsh, The Public's Business: The Politics and Practices of Government Corporations, 1978, s.233

- Kamuda sonuçları ölçmede kullanılacak özel sektördeki gibi kar ya da diğer kurumsal figürler yoktur.
- Performans, kurumların sahip olduğu bütçelerin büyüklüğü ile ölçülür.
- Kullanılabilir performans bilgisini elde etmek oldukça güçtür.
- Düşük verimlilik kamusal yarar sağlama amacıyla tolere edilir.
- Çalışanlar genellikle tek bir kurumda ya da dairede çalışma hayatlarını tamamlarlar, bu da hem kendilerini hem kurumlarını yeni oluşumlara imkan verecek havadan uzaklaştırır.

Kamuda performans, hükümetlerin vaatleriyle ilgili faaliyetleri yürüterek elde ettikleri sonuçlar olarak değerlendirilir. Kamu sektörü her zaman harcama sıkıntısıyla karşılaşmıştır, ancak önemli olan mevcut kaynaklarla daha iyi sonuçların elde edilmesidir. Geleneksel kamu anlayışında kurallara uygunluk ve girdilerin kontrolü performans göstergesi olarak algılanır. Bu anlayış ile daha basit ve standart ihtiyaçların karşılanması söz konusu olabilir fakat günümüz şartlarında karmaşık ve geniş kapsamlı olan ihtiyaçlara verimlilik ve etkinlik çerçevesinde cevap verebilmek mümkündür.

Kamuda etkinlik ve verimliliği sağlamak için birçok yaklaşım kullanılmıştır. Bunlardan birkaçı, stratejik planlama, iş planlaması, performans bütçeleme ve yönetimi, yalın yönetim (karar alma süreçlerinin hiyerarşinin alt seviyelerde tamamlanması), icracı birimlerin kurulmasıyla ortaya çıkan yapısal değişiklikler, performans sözleşmelerinin kullanımı ve hizmet sağlamada rekabet ve piyasa tipi mekanizmaların kullanılması olmuştur.⁵¹

Kamuda performans yönetiminin başlıca amacı, kamu hizmetine yönelik kesinlikle doğru çıktılar veya sonuçlar elde etmekten ziyade, kamu kuruluşunun belli bir vizyon ve strateji izlemesini sağlayacak yönetimi desteklemesi olmalıdır. Performans yönetiminde cevaplanması gereken kilit sorular şunlardır:⁵²

- Verilen hedefler ne kadar gerçekleştirilmiştir

⁵¹ Teresa Curristine, Government Performance: Lessons and Challenges, OECD Journal on Budgeting, 2005, Vol. 5, No.1, Paris

⁵² F. Hailstones, Performance Measures-A Practitioner's Perspective, 1994, s.189-195

- Diğerleriyle karşılaştırıldığında o kuruluşun performansı hangi noktadadır
- Verilen hedeften ya da kıyaslamadan ne kadar sapma vardır
- Sapmaların olası sebepleri nelerdir
- Sapmaları düzeltecek ve hedefleri gerçekleştirecek hangi aksiyonlar alınmalıdır.

Performans yönetimi, kamu politikalarının belirlenmesine, kamu idarelerinin vizyonlarına, amaçlarına ve hedeflerine odaklanmalarına yardımcı olan kapsamlı ve sistematik bir yaklaşımdır. Performans yönetimi, organizasyonların iyi sonuçlar elde etmesi için planlama ve yönetim aşamalarında nesnel bilgiyi kullanarak faaliyetlerini gerçekleştirme imkanı verir.⁵³ Performans ölçülerinin belirlenmesi, kullanılması ve raporlanması ile hem seçimle göreve gelenlerin hem de halkın o kamu idarelerinin başarısı hakkında bir değerlendirme yapmalarını sağlayacaktır. Ayrıca, kamu sektöründe performans yönetimi uygulamalarıyla aşağıdaki şu üç başlıca faydanın elde edilmesi beklenmektedir:⁵⁴

- Kaynakların etkin kullanımı
- Stratejilerin kurum tarafından benimsenmesi ve uygulanması, işbirliği ve hesap verilebilirlik
- Bütçenin ve planlama sürecinin stratejilerle uyumlaştırılması

Kamu kaynaklarının kullanımında hükümetlerin rolünü yeniden tanımlayarak gündeme gelen Osborne ve Gaebler performans ölçümünün arkasındaki mantığı şöyle özetler:⁵⁵

- Ölçemezseniz, başarıyı başarısızlıktan ayırt edemezsiniz.
- Başarıyı görmezseniz, ödüllendiremezsiniz.
- Başarıyı görmezseniz, öğrenemezsiniz.

⁵³ D. Ammons, Leading Performance Management in Local Government, ICMA Press, 2008, s.5

⁵⁴ What Does Public Sector Hope To Gain From Performance Management?, Interview with Becca Goren, <<http://www.better.management.com>>, (15.09.2008)

⁵⁵ David Osborne ve Ted Gaebler, a.g.e, s.146-154

- Başarısızlığı görmezseniz, düzeltemezsiniz.
- Eğer sonuçları ortaya koyarsanız, halkın desteğini kazanırsınız.

Epstein'e göre ise kamuda performans yönetimi, karar verme sürecini iyileştirerek hizmetlerin performansını artırır ve kamuya hesap verme sorumluluğunu geliştirir.⁵⁶

Performans yönetimi bütünsel bir yaklaşımdır, organizasyonlardaki faaliyetlerin kamu için istenilen sonuçları elde etmeye yönelik olarak yerine getirilmesi amacıyla diğer yönetsel ve planlama süreçleriyle birlikte çalışır. Bu bağlamda, kamuda performans yönetim sistemini oluşturabilmek için şöyle bir süreç izlemek mümkündür:⁵⁷

1. Misyon ve vizyonun belirlenmesi
2. Amaçların ve hedeflerin net bir şekilde tanımlanması
3. Performans göstergelerinin ve başarı düzeylerinin belirlenmesi ve kurum geneline yaygınlaştırılması
4. Bütçeleme
5. Verilerin toplanması, elde edilen bilginin karar alma süreçlerinde kullanılması
6. Sonuçların değerlendirilmesi
7. Raporlama
8. İzleme

Kamuda performans ölçüm sürecini iyi bir şekilde yönetebilmek için bu süreçte rol alacak çalışanları ve yöneticileri motive edecek unsurları anlamak ve iyi tanımlamak gerekir. Kamuda çalışanlar, verilecek hizmetin tek sağlayıcısı olmanın verdiği bir tutum sergilenerek süreçler yavaşlatılır. Oysaki kamuda vatandaşlara verilecek hizmetin memnuniyet yaratarak sunulması temel neden olmalıdır. Diğer

⁵⁶ Paul Epstein, *Using Performance Measurement in Local Government*, Van Nostrand Reinhold Company: New York, 1984, s. 5

⁵⁷ Yazarın derlemesidir.

tarafından, çalışanlara hedef koyma ve ulaşılabilir performans hedefleri belirleme çalışanları motive eder.⁵⁸

Kamuda performans yönetimi zor olduğu için kaynakların dikkatli kullanılması gerekir. Parasal kaynaklar bütçeyle sınırlı olduğu için insan kaynaklarını iyileştirmek, motivasyonlarını artırarak iyi yönetmek kaynakların etkin kullanımı açısından bir seçenek olabilir. Bürokrasideki mevcut hiyerarşik düzenden ziyade katılımcı, hedef odaklı, kendi kendini yönetebilen çalışanların olduğu ve takım çalışmasını destekleyen bir yönetim stili tercih edilebilir.

Kamuda performansı ölçmenin önemli bir katma değeri vardır ancak beklenen etkiyi ve katkıyı göstermekten ziyade beklenen iyi performansın ne olduğu yönünde net bir fikir olmadığı için performansın standardı yoktur, daha çok bilgi sağlayacak çalışanın üzerine ekstra bir yük olma ihtimali vardır. Bu durumda performans yönetim sistemi oluşturulurken avantajların ve dezavantajların farkında olmak gerekir. Ancak, kamuda performans kültürünü oluşturmaya öncelikle planların, yıllık hedeflerin, projelerin ve faaliyetlerin gerçekleştirme zamanlarını başarı göstergesi olarak tanımlamakla başlanabilir.

Buna rağmen, kamu kurumları stratejileri uygularken ve performansı iyileştirirken bir takım zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Bu konuya “kamuda kurum kültürü” başlığı altında detaylı olarak yer verilmiştir, ancak bu zorluklardan birkaçı şöyle sıralanabilir⁵⁹:

- Stratejilerin hedeflere ya da önceliklere odaklanmaması
- Hedeflenen sonuçların sebep-sonuç ilişkisinin kurulamayacak kadar büyük olması ve birçok faktörden etkilenmesi
- Paydaşların koordineli olmaması
- Performansa bağlı bir ödüllendirme sisteminin olmaması

Bunlara ilave olarak, yeni gelen yönetim bir önceki yönetimin dönemindeki uygulamaları sürdürmeyi istemez. Ayrıca, performans yönetimi gibi yeni

⁵⁸ Robert D. Behn, Why measure performance?, Public Administration Review, 2003,63,5, s. 586–606

⁵⁹ Patricia Bush, Strategic Performance Management in Government: Using the Balanced Scorecard, Cost Management, 2005,19,3, s.24

uygulamalar çalışanlar tarafından da kültürel dirençle karşılaşabilir. Burada üst yönetimin, stratejileri etkin ve net bir şekilde çalışanlara aktarması, çalışanların bu stratejileri gerçekleştirmede kurumsal performansın rolünü kavramaları ve buna olan katkılarını anlamaları gerekir.

Özetle, kamu kurumları bir yandan verdikleri hizmetin kalitesini iyileştirirken diğer yandan da harcamaları kıstak durumundadırlar. Aynı zamanda da, kamunun ihtiyaçlarını karşılama ve faaliyetleri neticesinde de daha çok hesap verme sorumluluğu taşımaları beklenir. Performans ölçümü sonunda elde edilen bilgi tek başına yeterli değildir, bu verileri elde etmenin en önemli amacı performansın iyileştirilmesinde kamu çalışanlarını ve politikacıları karar alma süreçlerinde desteklemektir. Etkili performans yönetim sistemi, kamu kurumlarına stratejileri planlama ve uygulama, çalışanları izleme, ödüllendirme ve çalışan davranışı etkileme, hem iç hem de dış paydaşlarla iletişim sağlama ve organizasyonel öğrenme ilkelerinin benimsenmesi ve gelişimi konularında imkan sağlar. Bunları gerçekleştirmek için, kurumsal işleyişte ve kültürde bir değişim gerekir.

II. KAMUDA KURUM KÜLTÜRÜ

Bir organizasyonda yaygın kültür ve organizasyonun faaliyet gösterdiği toplumsal kültür çok önemlidir.⁶⁰ Çünkü o organizasyonda yapılması planlanan herhangi bir değişim, yönetimi işlevsel hale getirmek için kurulması düşünülen herhangi bir sistem bu kültürlerden etkilenerek şekillenecektir. Diğer bir ifadeyle, organizasyon kültürü, işletmenin amaçları, stratejileri ve politikalarının oluşmasında önemli bir etkiye sahip olduğu gibi, yöneticilerin seçilen stratejiyi yürütmesini kolaylaştıran ya da zorlaştıran önemli bir araçtır.⁶¹

Bu nedenle, yönetsel açıdan bakıldığında, kamuda kurumsal kültürün öneminin tam olarak anlaşılamaması kaygı vericidir. Çünkü araştırmalar da gösteriyor ki kültür, değişim sürecinde ve stratejik amaçların gerçekleştirilmesinde

⁶⁰ M. Mendonca ve R. N. Kanungo, Impact of Culture on Performance Management in Developing Countries, International Journal of Manpower, 1996, Vol.17, Issue 4/5, s.65-67

⁶¹ Erol Eren, Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, 2000, Beşinci Baskı, İstanbul, s.399

odak noktası olmuştur.⁶² Bu bağlamda, kurum yöneticilerine de mevcut kurum kültürünü anlamak ve ona göre değişim stratejilerinin uygulanması için ortam oluşturmak düşmektedir. Siyasi açıdan bakıldığında ise, kamu sektöründe kurumsal kültürün doğasının farkında olmak, reform sürecinin uygulanabilirliğini ve sonuçlarını değerlendirebilmek için önemlidir.

Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde, tezin konusu aynı zamanda kamu sektöründe de yeni olan performans denetimi ile bütçenin etkinliğinin artırılması için kurumlarda oluşması gereken kültüre yer verilmiştir. Kültür konusu bölümün başında da vurgulandığı gibi gerek kurumsal gerek toplumsal ya da siyasi açıdan ele alınmakla birlikte çalışmada yoğunluklu olarak kurumsal kültüre değinilecektir.

A. Kurum Kültürü Kavramı ve Kamuda Kurum Kültürü

Kültür en geniş anlamıyla, bir toplumun tüm yaşam biçimidir. Kuruma yansımaları ise en basit haliyle iş yapış stili olarak tanımlanabilir. Schein'e göre kurum kültürü, çalışanlarca benimsenmiş değerler, normlar, inanışlar ve varsayımlardır. Hill'e göre ise, bir organizasyondaki çalışanlar tarafından paylaşılan diğer organizasyondaki çalışanlarla iletişimlerini etkileyen değerler ve normların bütünüdür. Kültür, o organizasyondaki çalışanların ne tür hedefleri oldukları ve bu hedefleri gerçekleştirebilecekleri davranış kalıpları hakkında fikir sahibi olunmasını sağlar.⁶³

Organizasyonlarda kültürün temelini oluşturan özellikler şöyle sıralanabilir:⁶⁴

- Kişisel Özerklik: İnsanların sahip olduğu sorumluluk, bağımsızlık derecesi ve kişisel teşebbüs fırsatları
- Yapı: Personelin davranışını kontrol ve idare etmek için mevcut kuralların, düzenlemelerin derecesi ve doğrudan gözetim miktarı

⁶² R. Parker ve L. Bradley, Organizational Culture in the Public Sector: evidence from six organizations, The International Journal of Public Sector Management, 2000, Vol.13, No.2, s.125-141

⁶³ R. Parker ve L. Bradley, a.g.e., s.129

⁶⁴ John Van Maanen, People Processing Strategies of Organizational Socialization, Organizational Dynamics, AMACOM, New York, 1978.

- Destek: Yöneticilerin astlarına sağladıkları yardımın ve samimiyetin derecesi
- Kimlik: Üyelerin kendi çalışma grupları ya da profesyonel uzmanlık alanları yerine, örgütle bir bütün olarak özdeşleşme derecesi
- Performansa Ödül: Örgüt içindeki ödüllerin personelin verimliliklerine göre dağıtılması
- Çalışma Toleransı: Personel ve çalışma grupları arasındaki ilişkilerde varolan çalışma düzeyi ve aynı zamanda konusunda dürüst ve açık olma istekliliği
- Risk Toleransı: Personelin atılgan, yenilikçi ve risk almaya teşvik edilme derecesi

Kurumsal kültür, içinde bulunulan sektörden de etkilenmektedir. Sinclair'e göre kamu idarelerinin yönetimindeki kamu çalışanları ile kontrol tarafını oluşturan politikacılar ve kamu politikasını yapanların arasındaki ayrıma bağlı olarak, kamu kurumları siyasi etkilere çok duyarlıdır.⁶⁵ Benzer şekilde, Rainey, kamu kurumlarının karar alma süreçlerinde daha az otonom ve esnek olduklarını vurgular.⁶⁶

Sinclair'e göre kamu yönetimi kültürünü anlamak için dört model vardır:⁶⁷

1. Kültürel kontrol modeli
2. Alt kültür modeli: Hipotezlere göre kamu kurumlarında birçok bağımsız alt kültür vardır.
3. Profesyonellerin çok kültürlü modeli
4. Kamu hizmeti ya da kamu yararı kültür modeli

Sinclair birkaç kültür modeli sıralamasına rağmen kamu kurumlarında iki temel kültürden bahseder: biri bürokratik kültür diğeri kamuya hizmet odaklı kültür

⁶⁵ Amanda Sinclair, Public Sector Culture:managerialism or multiculturalis?, Australian Journal of Public Administration, 1989,Vol. 48, No. 4, s.382-397

⁶⁶ N.G. Rainey ve diğerleri, Comparing Public ve Private Organizations, Public Administration Review, 1976,Vol.36, No.2, s.233-244

⁶⁷ Amanda Sinclair, After Excellence: models of organizational culture for the public sector, Australian Journal of Public Administration, 1991,Vol. 50, No. 3, s.321-332

1. Bürokratik Kültür

Kurum kültürünü, bir kurumda çalışanların, kurum içinde ve dışındaki koşullara uyumu sağlamak üzere geliştirdikleri değerler bütünü ve davranış biçimleri olarak tanımlayıp devletin de bir kurum olmasından hareketle kendine ait kültürel öğeleri vardır çıkarımı yapmak yanlış olmaz. Devlette devamlılığı sağlamak için kural koyma ve buna uyum önemlidir. Kuralların, toplumun yaşam biçimini önemli ölçüde etkilediği kültürün, devletin kurumlarına yansması ise bürokratik kurum kültürü olmuştur.

Ancak, Weber bürokrasinin olumlu yanlarını (hiyerarşik yapı, görev dağılımı, resmi kurallar ve düzenlemeler) sıraladığında bugün bürokratik kültürün hantallık, vatandaşlara karşı sorumsuzluk ve verimsizlik olarak anılacağını tahmin etmemiştir. Birçok kamu idaresinde görülen bu kültürel tipoloji birçok şekilde açıklanabilir. Feldman bunu gelenek ve kurallara uygun davranma, Adams ve Ingersoll'e göre teknik olarak rasyonel olma kültürü, Ban kontrol kültürü, Deal ve Kennedy süreç kültürü olarak açıklanmaktadır. Kono, Meyer ve Morse bürokratik kültürün yeniliklere açık olmayan durağan bir kültür olduğunu vurgular.⁶⁸ Onlara göre, bu her türlü yenilikçilik süreç açısından negatif bir olgudur.

Bürokratik kültürün özelliklerini sıralayacak olursak;⁶⁹

- Yönetim stili otoriterdir ve kontrol düzeyi yüksektir. Yöneticiler, faaliyetlerin kurallara uygun olup olmadığına ve tekniğine bakarlar. Kontrol mekanizmaları olarak kuralları ve prosedürleri kullanırlar.
- İletişim hiyerarşik yapılanma çevresinde tek taraflıdır, genellikle yönetim tarafından çalışanlara doğrudur.
- Bireyler durağanlığı, istikrarı tercih ederler, yeni girişimler için sınırlı görüşleri vardır ve kurallara uyum derecesi yüksektir.
- Karar alma süreçleri rutin ve merkezidir.
- Ödüllendirme kıdeme bağlı olarak yapılır.

⁶⁸ E. Claver, J. Llopis, J. Gasco, H. Molina, F. Conca, Public Administration: From bureaucratic culture to citizen-oriented culture, The International Journal of Public Sector Management, 1999, Vol.12 No.5, s. 455-464

⁶⁹ E. Claver, J. Llopis, J. Gasco, H. Molina, F. Conca, a.g.e, s.459

Aslında böyle bir yapıda uygunluk denetiminin kabul görmesine ve yaygınlaşmasına şaşdırmamak gerekir.

Zamanla devletin devamlılığı için yapılan kurallar işlevselliği geliştirici düzeyden çıkmış, esneklik yitirilmiş, devlet kurumlarıyla hantal bir hale gelmiştir. Varoluş amacından uzaklaşarak kendini hizmet verdiği toplumun ihtiyaçlarından soyutlamıştır. Bu da, devletin kurumlarında çalışan bürokratların kendilerini büyük ve güçlü devletin temsilcisi olarak görerek kendilerini de güçlü hale getirmiştir. Yani bugünkü kamu yönetiminin ihtiyacı olan “topluma hizmet eden” bürokrat olma özelliğinden çok uzaktır.

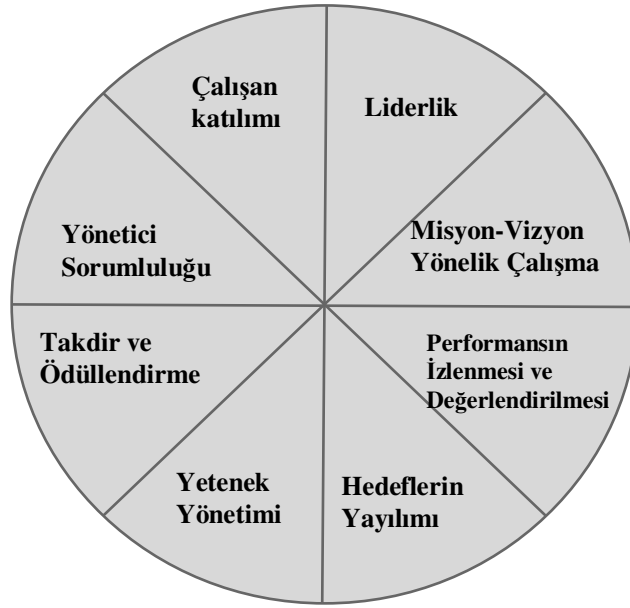
2. Hizmet Odaklı Kültür

Verimsizlikle ve hantallıkla nitelendirilen bürokratik kültürün karşısına vatandaş odaklılık ya da kamuya hizmet odaklı bir kültür konulabilir. Bu kültüre göre kurumların performansı vatandaşların o kurumdan aldığı hizmetten memnuniyet ve hizmetin kalitesi ile değerlendirilir. Kamu kurumlarında bir takım iyileşmeler yaparak, performansı iyileştirmek, faaliyetlerden elde edilen bilginin yönetsel bir takım kararları tetiklemesi, yöneticiler ve çalışanların yani birebir işin içinde olanların kurumsal karar alma süreçlerine katılımlarıyla şekillenen performans odaklı bir kurumsal kültür ile mümkündür.

B. Kamuda Performans Odaklı Kültür

Organizasyonlarda birey ve grup davranışlarını etkileyerek kurumsal performansı geliştirmede kültür önemli rol oynamaktadır. Performans odaklı bir kültürde çalışanlar kendilerinden beklenileni bilmektedir ve duygusal olarak da kendilerini kurumsal başarıya odaklamışlardır. Çalışanlar kurumun gelecekte ulaşmak istediği hedeflere inanırlar ve günlük işlerini bu doğrultuda yaparlar. Çalışma ortamında performans ile ilgili sıkıntılar ve kurumsal performans sonuçları konuşulur. Yapılan bir araştırmaya göre performans odaklı bir kültürün 8 bileşeni vardır. (Şekil 1.3.)⁷⁰

⁷⁰ Howard Risher, Fostering a Performance-Driven Culture in the Public Sector, Public Manager, Fall 2007, Vol.36, No.3, s.5



Şekil 1.3. Performans Odaklı Kültür Bileşenleri

Kurumsal hedeflerin kuruma katkısının ve etkisinin yöneticiler tarafından net bir şekilde çalışanlara aktarılması, çalışanların performansının takdir ve taltif edilmesi diğer kurumlar gibi kamu kurumlarında da önemlidir. Böyle bir kültürün oluşması da çalışanlar ve yöneticilerin bir arada ve işbirliği içinde çalışarak darboğazların belirlenmesi ve giderilmesi ile yakından ilişkilidir. Yukarıdan aşağıya bir direktif yaklaşımı artık yerini daha yatay ve destekleyici yaklaşımlara bırakmış, herkes en iyiyi gerçekleştirmede önemli bir role sahip olmuştur. Çalışanlardan “işleri doğru yap” davranış modelinden daha çok “doğru işleri yap” modeli beklenmektedir.⁷¹

Kamu yönetiminde performans odaklı bir yapılanma, siyasal iktidarın ve bakanların parlamentoya ve seçmenlere karşı, kamu görevlilerinin siyasal iktidara, vergi verenlere ve bireylere karşı, kamu hizmeti gören birimlerin hizmet ettikleri kişilere karşı, kamu kurumlarının üst düzey yöneticilerinin atayanlara karşı, alt düzey

⁷¹ T.Boland ve A.Fowler, A Systems Perspective of Performance Management in Public Sector Organizations, The International Journal of Public Sector Management, 2000, Vol. 13, No. 5, MCB University Press

yönetici ve çalışanların üstlerine karşı, kamu hizmeti gören kurumların bu hizmeti finanse eden kişi ve kurumlara karşı sorumlu tutulmalarını sağlamaktadır.⁷²

Ancak, kamuda performans odaklı yapıyı oluşturma önünde bir takım engeller bulunmaktadır. Bir sonraki başlıkta bu engellere değinilecektir.

1. Kamuda Performans Odaklı Kültürün Önündeki Engeller

Kamuda sınırlı kaynakların etkin, verimli ve tutumluluk çerçevesinde kullanılması için etkin bir performans yönetiminin uygulanması kültürle yakından ilişkilidir. Yönetim bakış açısıyla bakıldığında, kamu sektöründeki organizasyonların kültürünü anlamadan değişim sürecini başlatmak ve hedefleri gerçekleştirmek güçtür.

Ancak, gelişmekte olan ülkelerdeki kamu sektöründe bir takım yönetsel kısıtlanmalar yaşanmaktadır. Örneğin, bilgi akışı yavaş ve geç olmakta, bir süre sonra elde edilen bilgi güncelliğini yitirdiği için kullanılmamaktadır. İletişim resmi ve bürokratiktir, geri bildirim anlayışı ya çok zayıftır ya da böyle bir anlayış bulunmamaktadır. Birçok kez vurgulandığı üzere, karar verme sürecine, gücün yukarıdan aşağıya hiyerarşik olarak yansıdığı bir sistemde vatandaş odaklılık anlayışı gelişmemektedir.

Dünyanın çeşitli yerlerinden kamu sektörü çalışanları arasında bir web sitesi⁷³ üzerinden yapılan “Performans İyileştirme” araştırmasına göre kamu sektöründe performans yönetiminin önündeki engeller şöyle sıralanmıştır:

- Performans ölçülerine kültürel olarak karşı koyma (% 49)
- Bölümler arası bilgi paylaşımında yaşanan sıkıntılar/ İşbirliği eksikliği (%42)
- Kurumsal stratejinin yeterince iyi bir şekilde aktarılamaması (%27)
- İyi belirlenmemiş stratejiler (%26)
- Yetersiz hesap verilebilirlik (%24)
- Kurumsal uyumun yetersizliği (%24)

⁷² M. Songur, Mahalli İdarelerde Performans Ölçümü, Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü, 1995, s.13

⁷³ <<http://www.bettermanagement.com>> (04.05.2009)

- Etkin olmayan strateji uygulamaları (%24)
- Yönetimsel başarıların yokluğu (%22)
- Hiyerarşinin alt kademelerinden desteğin yetersizliği (%17)

Kurum kültürünün, yönetsel etkinlik yararına kullanılabilmesinde en önemli görev, yönetim kadrolarına düşmektedir. Kamu sektöründeki organizasyonlarda bir tarafta seçilmiş ve atanmış geçici memurlar diğer tarafta kalıcı memurlar çalışmaktadır. Seçilmiş olan geçici kişiler ve atanmış olan yöneticiler geçici olduklarını bildikleri için işlerine kısa vadeli bir bakış açısıyla bakarlar. Bu nedenle kamu sektöründeki yöneticiler kurum kültürünü iyi yönetmek durumundadırlar.⁷⁴

- Yöneticiler farklı kesimlerden gelen farklı talepleri politiklik çerçevesinde yatıştırmak zorundadırlar.
- Yöneticiler, belirsiz ve diğer kurumlarınkı ile kesişen görev alanları olan, sınırlı hedef ve sorumlulukları olan kurumlarda çalışırlar.
- Yöneticiler, gelir elde etmek gibi bir kaygıdan ziyade verilen bütçeyi harcamakla yükümlüdürler.

Diğer taraftan performanslarının ölçüleceğini bilen çalışanlar farklı davranışlarda bulunabilirler. Bunu azaltmak için kamudaki yöneticilerin çalışanları doğru şeyler yapmaya olanak sağlayacak çalışma ortamı mümkündür. Böyle bir ortam yaratmak için iki adım vardır: ⁷⁵

1. Çalışanları yetkilendirecek bir ölçüm sistemi kullanmak
2. Performans ölçülerinin adil bir şekilde kullanılacağına dair güven oluşturmak

Bazı OECD ülkelerinde yapılan çalışmalara göre kamuda performansın ölçülmesinde karşılaşılabilecek bir takım zorlukların olabileceği ortaya çıkmıştır.⁷⁶ Çalışmaya göre, belirli faaliyetler için ölçüm kriterleri belirlemek bazen zor

⁷⁴ Michael Nash, a.g.e, s.166

⁷⁵ G. Grizzle, Performance Measurement and Dysfunction the Dark Side of Quantifying Work, Public Performance and Management Review, 2002, Vol.25, No:2, s.363

⁷⁶ Teresa Curristine, Zsuzsanna Lonti and Isabella Joumard, Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities, OECD Journal on Budgeting; 2007, 7, s.1

olmaktadır. Özellikle politika yapmaya yönelik, somut çıktısı olmayan faaliyetler için bu mümkündür. Bununla birlikte, politikacıların ve kamuoyunun esas ilgi odağı olan ve kamu kurumlarının kontrol alanı dışında oluşan sonuç odaklı bir takım hedeflerin de performansının ölçülmesinde zorluk yaşanmaktadır.

Ayrıca, harcamacı bakanlıklarda çalışan yöneticiler ve özellikle politikacılar, performans bilgisinin nasıl ve nerede kullanılacağına dair net değillerse değişime direnç gösterebilirler. Çünkü bilginin kamuoyu tarafından yanlış kullanılabileceğini, bütçenin bu doğrultuda yapılabileceğini ve hatta kesilebileceğinden çekinerek, kontrolleri dışında gerçekleşen sonuçlardan dolayı da sorumlu olmak ve hesap vermek istemezler.

İKİNCİ BÖLÜM

III. DENETİM KAVRAMI

A. Denetimin Tanımı

Denetimin varlığı, M.Ö. 3500 yıllarına kadar giden Mezopotamya kayıtlarından çıkarılmaktadır. Mali işlemleri de içeren bu kayıtlar, bir soruşturma sistemi olarak yorumlanabilecek çeşitli işaretler içermektedir. Mısır, Yunan, Çin, Pers ve İbrani kayıtları da benzer sistemlere işaret etmektedir.⁷⁷ Antik Roma' da memurların kendi kayıtlarını diğerlerinin kayıtları ile karşılaştırdığı bir hesap sistemi oluşturulmuştur. Roma İmparatorluğunun çöküşü ile soruşturma da dâhil birçok mali faaliyet ortadan kalkmıştır. Meslek unvanı olarak denetçi (auditor) unvanı, 1289 yılında ilk defa İngiltere' de kullanılmıştır. İlk profesyonel denetim örgütü ise 1581 yılında Venedik'te Collegio dei Rexionati adı altında bir devlet kuruluşu olarak ortaya çıkmıştır.⁷⁸

Sanayi Devriminin ortaya çıkması ile birlikte Avrupa' da muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve belgelendirme dâhil günümüz denetim sistemi oluşmaya başlamıştır. Avrupalılar zamanla bu uygulamaları Kuzey Amerika' ya taşımıştır. 1850'li yıllarda, İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından modern muhasebe denetimi yazılı hale getirilmiştir. İngiltere' den Amerika' ya göç eden muhasebeciler, 1886 yılında, New York' ta ilk diplomalı Kamu Muhasipleri Kanunu'nun çıkarılmasını sağlamışlardır. 20. yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki şirketlerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. Bunun sonucunda denetim uluslararası nitelikte örgütlenmelere ihtiyaç duymaya başlamıştır.⁷⁹

Denetim, bir kişinin, kurumun veya yönetim biriminin yapısı, işlerliği ve uğraşlarının önceden saptanmış kıstaslar çerçevesinde ölçülmesi, gözlenmesi ve bu kıstaslara göre yanlışlık, tutarsızlık, çelişki veya eksiklik içerip içermediğinin

⁷⁷ Ömer Demir, İç Kontrol Kavram ve Modelleri, içinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, (Ed. Erkan KARAASLAN), Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2006, s. 272

⁷⁸ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, 2005, Ankara, s. 35

⁷⁹ Ömer Demir, a.g.e., s. 272

belirlenmesi için yazılı ve sözlü olarak yapılan bir araştırmadır.⁸⁰ Bir başka tanıma göre denetim, gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenen amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine, verimlilik, tutumluluk ve etkinliğin sağlanmasına rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir.⁸¹

INTOSAI Lima Bildirgesine göre denetim, mali yönetimin kabul edilen ölçütlerden ve mevzuata uygunluktan sapmaları, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini düzeltici eylemi mümkün kılacak; hesap vermekle yükümlü olanların sorumluluk almalarını sağlayacak; bunları telafi ettirecek veya bu tür ihlalleri önleyecek kadar erken bulup ortaya çıkarmak olan düzenleyici bir sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır.⁸²

AB Sayıştay'na (EUROSAI) göre denetim, bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini ya da işlemlerini güvence altına almak üzere incelenmesidir. Bu incelemenin amacı düzenli aralıklarla düzeltici önlemleri gerektirebilecek sapmaları belirlemektir.⁸³

Türk Dil Kurumu tarafından denetleme ise, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek şeklinde tanımlanmaktadır.⁸⁴

⁸⁰ Prof. Dr. Figen Altuğ, Mali Denetim, Ezgi Kitabevi, 2000, Bursa

⁸¹ Necip Polat, Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği, Sayıştay Dergisi, Nisan-Haziran 2003, S. 49, s. 65-80

⁸² INTOSAI, The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, http://www.intosai.org/2_LIMADe.html, (12.02.2009)

⁸³ S. Yörüker, Türkçe-İngilizce-Fransızca Denetim terimleri, Çeviri, Sayıştay Yayını, 1999,s.2

⁸⁴ Erdal Kenger, Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu, 2001, Ankara

B. Denetimin Türleri

Denetim, denetleyen kurumlar, denetlenen kurumlar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin kamusal veya özel sektör nitelikli oluşuna vb. yaklaşımlarla çeşitli türlere göre sınıflandırılmaktadır. Klasik anlamda denetim, konularına ve amaçlarına göre finansal denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.⁸⁵

Denetim, statüsüne göre ise iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Dış denetim; bağımsız denetim ve kamu denetimi olmak üzere de kendi içinde ikiye ayrılır. Yüksek denetim kurumlarının kamu kuruluşları üzerinde parlamentolar adına yaptıkları denetim geçmişte dış denetim kapsamında değerlendirilirken, günümüzde tamamen “yüksek denetim” adında üçüncü bir denetim statüsü olarak kabul edilmektedir. Denetçinin niteliğine göre yapılan sınıflandırmalar temelde, denetçinin örgüt personeli olup olmamasına ve örgüt dışında ise denetçi ile örgütü bir araya getiren hukuki bağa göre biçimlenmektedir.

Denetimin amacı yönünden türleri:

a. *Finansal denetim (finansal tablolar denetimi, mali tablolar denetimi)*

Finansal denetim, bir işletmenin finansal tablolarının önceden belirlenmiş kriterlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği konusunda bir görüş belirlemek amacıyla bu finansal tabloların incelenmesini kapsar. Bu kriterler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri veya vergi mevzuatı hükümleridir. Bu denetim bağımsız denetçiler ve kamu denetçileri tarafından yürütülür. Denetimin konusu, ortaklara veya ilgili kamu kuruluşlarına verilen finansal tablolardır.

b. *Uygunluk denetimi(düzenlilik, usul denetimi, mali denetim)*

Uygunluk denetimi, bir örgütün mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin belirlenmiş yöntemlere, kurallara veya mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla incelenmesidir. Yasal düzenlemelere, yazılı sözleşmelere uygunluk incelemesi, soruşturması ve araştırmaları, denetçiler tarafından yapılan bir denetim türüdür.

⁸⁵ Erdal Kenger, a.g.e

c. Performans denetimi

Performans denetimi, kaynakların hukuka uygunluktan başka, yerinde, zamanında, tutumlu ve etkin biçimde kullanıldıklarının hesabını vermek, olumsuzluklar varsa gidermek amacıyla yapılır. Bu denetim kapsamında, harcamaların gerçek ihtiyaçları karşılayıp karşılamadığı; programlanmış faaliyetlerin zamanında bitip bitmediği, belirlenmiş amaçlara ulaşmada örgütlenme biçim ve işleyişinin nasıl daha etkili kılınacağı değerlendirilmektedir. Bu konuyla ilgili daha detaylı bilgi “performans denetimi” başlığı altında verilecektir.

Denetimin statüsüne göre türleri:⁸⁶

a. İç denetim

İç denetim, örgüt, faaliyetlerinin ve uygulayıcılarının yaptıkları işlem ve işlerin uygunluk ve etkinliğinin, üretilmiş her türlü bilginin güvenilirliğinin mevzuat, finansal, muhasebe ve diğer tüm yönlerden bu amaçla çalışan iç denetçi adı verilen kişilerce araştırılıp, incelenip üst yönetime rapor edilmesidir.

İç denetim, örgüt faaliyetlerinin yönetim politikalarına, planlarına, programlarına ve yasalara uygunluğunu ölçerek, iç kontrol sisteminin amacına uygun işleyip işlemediğini değerlendirir. İç denetimde, aynı zamanda örgütün kaynaklarının ekonomik (tutumluluk) ve verimli kullanılıp kullanılmadığı denetlenir. İç denetim, denetim alanı itibariyle çok geniş bir kapsama alanını içerse de; özü, yapısı, fonksiyonları ve denetim sonuçları yönlerinden örgütün üst yönetimiyle sınırlıdır. Çünkü iç denetçiler örgütün bizzat kendi personelidir, bu nedenle iç denetçiler üst yönetimin belirlediği çerçeve içerisinde denetim fonksiyonu yerine getirmek durumundadırlar. Yapısı gereği iç denetim, örgüt üst yönetiminin kararlarına, planlarına, programlarına, hedef ve stratejileri ile iç ve dış mevzuata vb. uygunluk dışında bir denetim fonksiyonu üstlenemez.

b. Dış denetim

Dış denetim; örgütün, kendi personeli olmayan denetçilerden oluşan, örgütle doğrudan ilgili, bağlı vb. şekilde organik bağı olmayan bağımsız ve farklı bir tüzel

⁸⁶ Erdal Kenger, a.g.e

kişiliği olan denetim organı, grubu veya kişisi tarafından denetlenmesidir. Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi şeklinde ikiye ayrılır.

i. *Bağımsız denetim*

ii. *Kamu denetimi*

Denetimleri, yapanların statüleri ve yapılan denetimlerin içeriği bakımından değerlendirdikten sonra kamu yönetiminde yapılan reformlarla beraber uluslararası platformlarda sıkça kullanılan “yüksek denetim” den bahsetmek yerinde olacaktır.

Yüksek Denetim

Yüksek denetim, bir ülkedeki kamu sektörünün genel yapılanması içerisinde ülkenin yönetimiyle ilgili olarak konulan kuralları uygulamakla yükümlü olan yürütme kapsamındaki idarelerin bütün mali işlem ve faaliyetlerinin, kuralları koyma yetkisini elinde bulunduran yasama organı adına en üst düzeyde denetlenmesini anlatır.

Uluslararası literatürde yüksek denetim, anayasal dayanağı ve meslek mensuplarının yasal güvenceleri olan, bazı ülkelerde yargısal yetkilerle donatılmış, bağımsız ve özerk denetim kuruluşları tarafından kamu kurum ve kuruluşlarının tamamı üzerinde parlamentolar adına yapılan denetim olarak tanımlanmaktadır.

Daha sonraki bölümde teze konu olan ve dünyada çoğunlukla yüksek denetim kurumları tarafından gerçekleştirilen “performans denetimi”nden bahsedilecektir.

C. Performans Denetimi

Etkili bir yönetimin ön koşulları arasında bulunan denetim, kamu yönetimi anlayışında yaşanan gelişmelere paralel olarak değişmeye başlamış ve kamu hizmetlerinin daha iyi sunumu için önemli bir araç haline gelmiştir. Kamu yönetiminin yeniden şekillenmesiyle değişen denetim yaklaşımında dört unsur ön plana çıkmaktadır.⁸⁷ Bu unsurlardan ilki demokrasidir. Modern demokrasi, kurumların amaçlarına uygun olarak hizmet verip vermediklerinin ve sundukları

⁸⁷ Asım Balcı, Ahmet Nohutçu, Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması-I, 2005, Beta Yayınları, İstanbul

hizmetin maliyetinin ekonomik olup olmadığının halkın denetimine açılmasını sağlamıştır. Unsurlardan ikincisi olan gözetim, koruyucu merkeziyetçilikten kendi kendini denetleme, değerlendirme ve geliştirme imkanı sağlayan performans yönetiminin ve denetiminin uygulanmasına imkan vermiştir. Üçüncü unsuru oluşturan güven ve hesap verilebilirlik, kurumların ve çalışanların yaptıkları işlerin sonuçlarından sorumlu olmalarını öngörmektedir. Dördüncü ve son unsur olan risk yönetimi ise belirsizliklerin yönetilmesi ihtiyacına cevap vermektedir.

Bu bağlamda kamu kaynaklarının kurumlar tarafından etkin bir şekilde yönetilebilmesi için kapsamı ve amacı genişleyen denetim, hukuka uygunluk ve mali olmasının yanında “performans odaklı” olmuştur denilebilir. Çalışmanın bu kısmında *performans denetiminin* gelişiminden, ilgili temel kavramlardan, işleyiş sürecinden bahsedilecek ülke uygulamalarından örnek verilecektir.

1. Tarihsel Gelişim

Denetim, kamunun en eski ve kutsal fonksiyonlarından biridir. Kamu denetimi, modern devlet anlayışı olan demokrasinin önemli bir göstergesidir. Bununla birlikte, kamu denetimi 19.ve 20. yüzyıllarda demokratik hesap verme sorumluluğu çerçevesinde gelişme göstermiştir.⁸⁸

İkinci dünya savaşı sonrasında devletlerin yükü artmış, bu devletlerin, sosyo-ekonomik gelişiminde kamu sektörünün daha aktif rol oynamasıyla kamu harcamalarının miktarında artış meydana gelmiş, sınırlı kaynaklarla daha çok hizmet üretimi yönünde odaklanmalarına, kamusal faaliyetlerde etkinlik, tutumluluk ve verimlilik boyutları önemli hale gelmiştir. Zamanla gelişen bu anlayış, kamu kaynaklarının rasyonel dağılımını ve bütçenin o bütçeyle gerçekleştirilecek faaliyetlerle ve elde edilecek sonuçlarla ilişkisinin kurularak oluşturulmasını gündeme getirmiştir.

1980’lerin sonlarında birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yaşanan mali krizler ve yolsuzluklar, verilen kalitesiz ve yetersiz hizmetler, halkın değişen beklentileri, hesap verme sorumluluğunun eksik olması, kamu sektörünün hem boyut hem kapasite olarak büyümesine neden olmuş, yeni kamu yönetimi modelinin ortaya çıkma sürecini hızlandırmıştır. Yeni model daha iyi bir hükümet, otoritenin devri,

⁸⁸ Christopher Pollitt, Hilka Summa, Performance Audit And Public Management Reform,1997, s.79

yetkelendirme, vatandaş odaklılık ve kamuya karşı sorumluluğu sağlayacak mekanizmalar vaat etmekteydi.⁸⁹ Diğer taraftan, yeni kamu yönetimi modelinde mali kontrolün devamlılığını sağlamak hem maliyetli hem de çok kapsamlı bir iştir. Demokratik ülkelerde, kontrol üç yönde sağlanmaktadır:⁹⁰

- Parlamento ya da yasama erki, vergi koyma ve harcamaları onaylama gücüne sahiptir.
- Yürütme erki, yasama tarafından onaylanan harcamaları ve gelir faaliyetlerini yürürlüğe koyma gücüne sahiptir.
- Yargı erki ise bu faaliyetlerin uygulanmasında oluşabilecek sorunların çözüme kavuşturulması için çalışır.

Demokratik kurumların gelişimiyle beraber halkın ve onun temsilcilerinin bilinci de artmıştır. Vatandaşlar kendi tercihleriyle örtüşmese bile kamu tarafından sunulan hizmetlerinden yararlanırlar, çünkü başka seçenekleri yoktur. Bu nedenle, kamu sektöründeki kurum ve kuruluşlar kamuya rasyonel tercihler yapmaları için kaynakların ihtiyatlı bir şekilde kullanıldığına, konulan ve gerçekleştirilen hedeflerin kamunun ihtiyaçlarını karşıladığına dair bilgi sağlamak durumundadırlar.⁹¹ Söz konusu durum kamu harcamalarının daha rasyonel yapılabilmesi için kamu kaynaklarının bilgiye dayalı kararlar neticesinde dağıtılmasını gerektirmiş, kamu kaynaklarını yönetenlerin sorumluluğunu daha da artmıştır. Bu da gösteriyor ki, denetimin, girdilerin maliyetlerini temsil eden bütçe harcamalarının ve yasal kurallara uyulup uyulmadığının kontrolü şeklinde değil de sonuçların başarısının ve bu sonuçların sorumluluğunun sorgulanması şeklinde olmalıdır. Bu kapsamda yapılacak bir denetim, kamunun faaliyetlerinin gerçek anlamda değerlendirilmesini ve kamuda çalışanların sonuçlardan yönetimsel olarak daha çok sorumlu hissetmelerini sağlamalıdır. Buradan hareketle harcanan paranın karşılığının tam olarak alınması önemli hale gelmiştir denebilir.

⁸⁹ Christopher Pollitt, Clarifying Convergence: Striking Similarities and Durable Differences in Public Management Reform, Public Management Review, 2001, Vol.3, s. 471-492

⁹⁰ A.Gray ve W.Jenkins, Accountable Management in British Central Government: Some Reflections on the Financial Management Initiative, Financial Accountability & Management, 1986, Vol.2, No.3, s.171-186

⁹¹ J.M. Patton, Accountability and Governmental Financial Reporting, Financial Accountability & Management, 1992, Vol.8, No.3, s.165-180

Performans denetiminin ayrı bir denetim faaliyeti olarak gündeme geldiği dönemle Batı Avrupa’da, Kuzey Amerika’da ve Avustralya’da yeni kamu yönetimi reformlarının gündeme gelmesi aynı döneme rastlar.⁹²

Denetimin kapsamının “paranın karşılığı” ya da “performans” denetimi yönünde bir gelişim göstermesi 1960’larda Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay (GAO) ile başlar ve 1970’lerde Avrupa ülkelerinde ilgi görmüştür. Denetim literatüründe de performans denetiminin geçmişi 1960’lı yıllara dayandırılmaktadır.⁹³ Ancak, 1980’lerde ortaya çıkan yeni kamu yönetimi modeli ile kamu kurumlarının performanslarının daha kapsamlı bir kontrol, denetim ve değerlendirme çerçevesinde iyileşmesi ve gelişmesi kamuda denetime farklı bir bakış açısı getiren “performans denetimi”ni gereklilik haline getirmiştir. Performans yönetiminde denetim girişimi, kuruluştaki geri bildirim anlayış ve işlevinin etkin hale getirilerek, kuruluş performansıyla beklenen değişim ve gelişmelerin gerçekleştirilmesi anlamına gelmektedir.⁹⁴

Özetlemek gerekirse, performans denetiminin gelişmesinde mali baskılar, harcama kısıntıları, değişen çevre, daha hesap verebilen bir kamu sektörünün oluşması için politik ve toplumsal baskılar ve kaliteli kamu hizmeti sunulmasına dair artan beklentiler önemli rol oynamıştır.⁹⁵

2. Performans Denetiminin Tanımı

Kamu yönetiminde başlayan yenilik arayışları bütçeleme sistemlerinde yeni tekniklerin benimsenmesini de beraberinde getirmiştir. Bütçenin sadece girdilerin maliyetini içermesiyle beraber çıktıları ve sonuçları içerecek şekilde yapılanması, kamu kurumlarının hesap verme sorumluluğu ön plana çıkmıştır.

Literatürde performans denetimi için çeşitli tanımlar yapılmıştır. örneğin, Waring ve Morgan’a göre performans denetimi, bir kamu programının ya da faaliyetinin başarılarının sistematik ve objektif olarak değerlendirilmesi ya da bu

⁹² Christopher Pollitt, Hilka Summa, a.g.e

⁹³ C.Pollitt, X. Girre, J. Lansdale, R. Mul, H. Summa ve M. Waerness, Performance or Compliance, Performance Audit and Public Management in Five Countries, 1999, Oxford University Press

⁹⁴ Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT, 2000, Ankara

⁹⁵ D. Shand, P. Anand, Performance Auditing in the Public Sector: Approaches and Issues in OECD Member Countries içinde Performance Auditing and Public Sector Modernization, 1996, OECD

program ya da faaliyetin süreçlerinin etkinlik, tutumluluk(ekonomiklik) ve verimlilik açısından değerlendirilmesidir.⁹⁶ Bir başka tanıma göre, performans denetimi, denetlenen kurum kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğini anlamak için faaliyetlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir.⁹⁷ Diğer bir tanıma göre, performans denetimi, birçok alandaki faaliyetin hükümet tarafından farklı yaklaşımlarla gözden geçirilme sürecidir.⁹⁸ Bir tanıma göre de, bir kurumun faaliyetlerinin, kullanılan kaynakların tutumluluk, verimlilik, etkinlik ve hesap verilebilirlik gerekliliklerinin rasyonel bir şekilde değerlendirilmesidir.⁹⁹ Gray ve Jenkins’e göre ise performans denetiminin fonksiyonu, kamunun yürüttüğü faaliyetler ve programlar için yetkili kılındıkları kaynak miktarını harcıyıp harcamadıklarının değerlendirilmesiyle beraber yönetsel anlamda ne kadar yerinde harcamalar yaptıklarının değerlendirmesidir.¹⁰⁰

GAO tarafından hazırlanan Sarı Kitaba (Yellow Book) göre performans denetimi, yeterli ve uygun kanıtın daha önceden belirlenmiş kriterlere göre değerlendirilerek sonuçlar elde etmek veya güvence sağlamak için yerine getirilen görev olarak tanımlanır. Performans denetimi, işleri gözetmekle veya düzeltici faaliyetleri başlatmakla yükümlü olan tarafların karar vermelerini kolaylaştıracak ve kamusal hesap verebilirliği iyileştirecek bilgileri sağlamak için bir kamu organizasyonunun, programının, faaliyetinin veya fonksiyonunun performansının bağımsız olarak değerlendirilmesi amacıyla yapılır.¹⁰¹

Kanada Sayıştayının çıkardığı Performans Denetimi el kitabında, performans denetimi, kamu faaliyetlerinin sistematik, amaçlı, organize ve tarafsız olarak

⁹⁶ C. G. Waring ve S. L. Morgan, Performance Accountability and Combating Corruption, The World Bank, 2007, s. 448, Washington D.C.

⁹⁷ Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, T.C Sayıştay Başkanlığı, 2002, Ankara

⁹⁸ D. Shand, P. Anand, a.g.e, s.59

⁹⁹ Khan Muhammad Akram, Performance Auditing-The Three ‘Es’, <http://www.asosai.org/journal1988/performance_auditing.htm> , (25.12.2008)

¹⁰⁰ A. Gray, B. Jenkins, B Segsworth, Budgeting, Auditing and Evaluation Functions and Integration in Seven Governments, Transaction Publishers, New Brunswick, 1992,s.185-208.

¹⁰¹ GAO, US General Accounting Office, “Government Auditing Standards: 2007 Revision Yellow Book” (GAO-07-731G), <http://www.gao.gov/govaud/ybook.pdf>, s.17

incelenmesi olarak tanımlanmıştır.¹⁰² Performans denetimlerinin amacı, Parlamenteoya bu faaliyetlerin performansı konusunda bir değerlendirme, sorumlu, dürüst ve üretken yönetimi gerçekleştirmeye yönelik bilgi, gözlem ve tavsiyeler sunmak ve iyi uygulamaları teşvik etmektir.

AB Sayıştayı (EUROSAI), mali yönetimin denetimi olarak nitelendirdiğı performans denetimini, yönetimin bütün kademelerini, bunların programlanmaları, uygulanmaları ve kontrolleri aşamalarındaki verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından kavrayan denetim şeklinde tanımlamaktadır.¹⁰³

INTOSAI denetim standartlarına göre performans denetimi denetlenen kamu idaresinin görevlerini yaparken kaynaklarını ne kadar verimli, etkin ve tutumlu olarak kullandığının denetimidir ve verimlilik, tutumluluk ve etkinlik kavramlarının çerçevesi şöyle çizilmektedir:

- *Tutumluluk denetimi:* İyi yönetim prensip, uygulamaları ve politikalarına uygun olarak, idari faaliyetlerin denetimi;
- *Verimlilik denetimi:* Bilgi sistemleri, performans ölçüm ve izleme faaliyetleri ile denetlenen kurumların düzeltici önlemler için izlediğı prosedürler dahil olmak üzere insan kaynakları, mali ve diğerkaynakların kullanımının denetimi
- *Etkinlik denetimi:* Denetlenen kurumların hedeflerine ulaşmaları konusundaki performanslarının etkinliğı ile hedeflenen ve gerçekleşen etkilerin karşılaştırılmasının denetimi

OECD performans denetimini iki başlık altında değerlendirir: “mevcut durum” ve “sistematiğ denetim”. Performans denetimi adı altında yapılan denetimde programlar ve hükümet politikaları için kıyaslamalar yapılır, standartlar oluşturulur, bu standartlar ve kıyaslamalar programların ve politikaların şekilsel değerlendirilmesi olarak düşünülebilir. Diğertaraftan sistematiğ performans denetimi

¹⁰² http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/meth_gde_e_29355.html#wp638221, (14.01.2009)

¹⁰³ S. Yörüker, a.g.e, s.13

ise, performans bilgisinin yeterliliği ve kullanımına vurgu yapan özet bir değerlendirme şeklindedir.¹⁰⁴

Yapılan çeşitli tanımlar, performans denetimi terminolojisinin çeşitlilik gösterdiğini ortaya koymaktadır. Ancak, hepsinin ortak bir amacı vardır: performans denetimi, denetimin bütün yönlerini kapsar ve denetlenenin performansını ve yönetimini ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik açısından değerlendirir ve performansını iyileştirmesine dair önerilerde bulunur.

Performans denetimi adından dolayı bir denetim türü olarak algılanmaktadır. Ancak, uygunluk ya da mali denetimden farklı olarak burada “denetimi” yapan kişi birtakım çıkarımlarda bulunarak değerlendirme sonuçları elde edebilir. Performans denetimi süreci, geleneksel denetim sürecine benzer bir şekilde yürütülse de performans denetimine bir “denetim” türü demek pek de tatmin edici değildir.¹⁰⁵ Çizelge 2.1’de ifade edildiği gibi performans denetimi bir çeşit değerlendirme faaliyetidir.

¹⁰⁴ OECD, 1995, paper presented at Public Management Service, PUMA Symposium on Performance Auditing and Performance Improvement in Government. Draft Background Papers, Paris

¹⁰⁵ M. Barzelay, Performance Auditing and The New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions, içinde Performance Auditing and the Modernisation of Government, 1996, OECD, s.23

Çizelge 2.1. Geleneksel Denetim ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması

	Hükümetin İmajı	Etkinliğin Anlamı	Gözden Geçirmenin Başlıca Amacı	Başlıca Gözden Geçirme Yöntemi	Gözden Geçirenin Rolü
Geleneksel Denetim	Makine tipi Bürokrasi	Görev ve işlem odaklı işleyen sistemler	Uygunluk Denetimi	Denetim	Bilgi doğrulama, kriterlerle mevcut uygulama arasındaki farkları bulma, bulguları raporlama
Performans Denetimi	Girdi-Süreç-Çıktı- Sonuç Odaklı Yönetim	Örgütsel ve üretim uygulamalarının optimizasyonu	Performans Sorumluluğu	Kontrol ve Değerlendirme	Programları ve organizasyonları değerlendirme, bulguları raporlama

Kaynak: Michael Barzelay, Performance Auditing and The New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions, 1996, OECD adlı eserden uyarlanmıştır.

Denetimde aynı anlama gelmek üzere, *yönetimin denetimi, faaliyetlerin denetimi, paranın karşılığının denetimi, verimlilik denetimi, etkinlik denetimi* olarak adlandırılan performans denetimi, 1970’li yılların ikinci yarısından itibaren bütün ülkelerde yasallaşmaya başlamıştır. Yasal çerçevenin oluşmasıyla birlikte, denetim yönteminin geliştirilmeye başlanması, Sayıştaylar arasında bilgi ve deneyim paylaşımını da artırmıştır. 1980’li yıllarda başlayan küreselleşme sürecinde kamu yönetimi reformunda rol alan OECD, Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu vb. uluslararası kuruluşlar gibi, INTOSAI, ASOSAI, ECOSAI gibi uluslararası Sayıştay örgütleri de, gerek mali gerekse performans denetimi alanında denetim standartlarının oluşturulması, denetim yönteminin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasında önemli rol oynamıştır. Özellikle, INTOSAI Lima, ASOSAI Bali deklarasyonları Sayıştayların kamu yönetimi içindeki rolünü ve yetkilerini, bağımsızlığını, parlamento ile ilişkilerini, uygulayacakları denetim türlerini vb. hususları düzenleyerek yüksek denetim alanında ülke uygulamalarını birbirine yaklaştırmıştır.¹⁰⁶ Uluslararası örgütlerin bu çabaları, performans denetiminin Sayıştayların gündeminde öncelik kazanmasını sağlarken; kamu yönetimi reformları ile bu denetime karşı kamuoyu ilgisi artmıştır.

3. Performans Denetiminin Kapsamı

Performans denetimi, kaynakların hukuka uygunluktan başka, yerinde, zamanında, ekonomik ve etkin biçimde kullanıldıklarının hesabını vermek, hedeflerden sapmalar varsa gidermek amacıyla yapılmaktadır. Performans denetimi alanında elde edilen gelişmeler sonucu, incelemesi ve ölçmesi daha kolay olan verimlilik ve tutumluluk denetiminden, etkinlik denetimine doğru bir yöneliş vardır. Performans denetiminde politika oluşturması için hükümete verilen bilgilerin kalitesi, yönetim uygulamaları, hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı ve istenilen ya da istenilmeyen ne tür etkilerin meydana geldiği incelenir ve raporlanır. Performans denetimi yasama organının aldığı kararlar veya hedeflere dayanır. Kamu sektörünün tamamında gerçekleştirilebilir.¹⁰⁷

¹⁰⁶ A. Coşkun ve L. Karabeyli, Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi, 22.Türkiye Maliye Sempozyumunda sunulan bildiri, 2007

¹⁰⁷ INTOSAI Auditing Standards, Standard 1.0.38-1.0.40

Performans denetimi için yapılan tanımlardan yola çıkarak şu anahtar ifadeler ortaya çıkmaktadır:¹⁰⁸

- Değerlendirme
- Faaliyetler(mali ve mali olmayan)
- Kurum
- Kaynaklar(para, insan, fiziksel kaynaklar vs.)
- Tutumluluk
- Verimlilik
- Etkinlik
- Yönetim
- Hesap verilebilirlik
- Rasyonellik

Değerlendirme denetçinin ilgili ve güvenilir kanıtlara dayanarak muhakeme yapmasıdır. Denetçi, performans denetimi kapsamında kimi zaman faaliyet ya da programları değerlendirirken kimi zaman da kurumun bütününcü inceler. Kaynakların sağlanmasında tutumluluğa, faaliyetlerin işleyişinde verimliliğe, bütününde ise kurumun faaliyetleriyle hedeflediklerini gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bakılır. Denetime konu olan kamu kurumunun nihayetinde elde edilen sonuçlardan o kurumun yöneticileri kamuya karşı elde olan kaynakları nasıl kullandıklarına dair sorumludurlar. Onlardan belli yasalar ve prosedürler çerçevesinde önceden vaat ettiklerini gerçekleştirmeleri ve denetim sonucu raporlama ile kamu yöneticilerinin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmeleri sağlanır. Performans denetimi, bir kamu yöneticisinin çevresinde olanı biteni değerlendiren ve rasyonel kararlar veren yönetici olduğu varsayımına dayanır.

Performans denetiminde kaynaklar *tutumluluk* kapsamında doğru miktar, doğru zaman, doğru yer ve doğru maliyet boyutları değerlendirilir. Yapılacak karşılaştırmalarda standartların olması gerekir, ancak denetçi kurumun özellikleri

¹⁰⁸ Khan Muhammad Akram, a.g.e

çerçevesinde kriterler belirleyebilir. Doğru miktar, doğru zaman, doğru yer ve maliyet, o kurumun ihtiyaçları ve hedefleri ile orantılı ve rasyonellik çerçevesinde tarif edilebilir. Tutumluluk, hedefleri gerçekleştirirken ihtiyaç duyulan kaynaklar kadar olanı kullanmaktır. Bir faaliyetin gerçekleşmesinde, kaynak tedarikinde en ucuz olanın tercih edilmesi ile birtakım aksamalar meydana geliyorsa o kaynak ekonomik değildir.

Verimlilik, çıktılar ile girdiler arasındaki ilişkiyi ifade eder. Bu anlamda, mevcut girdi ile elde edilen çıktıyı karşılaştırma olarak tanımlanabilir. Elde edilen çıktı, aynı faaliyet alanında olan diğer kurumlarla, aynı kurumda benzer faaliyeti gösteren diğer birimlerle, geçmiş verilerle ve konulan performans göstergeleri ile karşılaştırılarak verimlilik değerlendirilebilir.

Yapılan verimlilik değerlendirmeleri sonucunda; tüm kurum hedeflerinin farkındalığı, her düzeyde çıktıları izlemek için güvenilir bir sistem mevcudiyeti, yönetime verilen hizmetlerin verimliliği ile ilgili düzenli olarak raporlama yapılıp yapılmadığı ve yönetimin verimliliği arttırmak için ne gibi önlemler aldığı ortaya çıkar. Ancak kamu sektöründe verimliliği ölçmek çok da kolay bir iş değildir. Verimliliği ölçmek için bir takım unsurlar göz önünde bulundurulabilir:¹⁰⁹

- Faaliyetlerin tek tip ve tekrarlayan çıktıları olması gerekir. Örneğin, bir hastanede doktorun baktığı hasta sayısı tek tip ve tekrarlayan bir çıktı olabilirken, Maliye Bakanlığında çalışan bir memurun amiri için hazırladığı bilgi notları tek tip veya tekrarlayan çıktılar olamayabilir.
- Elde edilen çıktının karşılaştırması yapılması için üzerinde mutabık kalınmış bir standardın olması gerekir.
- Eğer standartlar yoksa, çıktılar geçmiş yılların çıktıları ile karşılaştırılabilir.

Etkinlik, kamu kurumlarının ölçülebilir hedeflerinin ya da faaliyetlerinin sonuçlarının değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir. Geleneksel denetim kapsamı ile karşılaştırıldığında etkinlik değerlendirmesi yapabilmek hem önemli hem de denetim açısından bir gelişimdir.

¹⁰⁹ Khan Muhammad Akram, a.g.e

Etkinliği ölçerken “çıktı” ile “sonuç” kavramlarını ayırmak gerekir. Çıktı, kurum içinde belli girdilerle elde edileni, “sonuç” ise kurum dışında elde edilene karşılık gelir. Örneğın, belli bir bütçe ile gerçekleştirilen bir hizmet çıktıyı ifade ederken, o hizmetle toplumda yaratılan etki sonucu ifade eder. Dolayısıyla etkinlik denetiminde kamu harcamalarının sonuçları değerlendirilir. Bununla birlikte, sonuçları tanımlamak her zaman kolay değildir. Dolayısıyla, etkinliği değerlendirmek için uygun performans ölçülerini tanımlamak zordur. Çünkü kamu kurumları tarafından verilen hizmetlerin sonuçları birbirini bağlayan birçok faktörden etkilenebilir. Örneğın, devletin eğitim hizmetlerindeki etkinliğini ölçmek için, sınıflardaki öğrenci sayısı, öğretmenlerin kalitesi, fiziki donanımın yeterliliği gibi faktörler de önemlidir, ancak bu faktörler sadece ilgili kurumun politikalarından etkilenebilir. Bununla birlikte, kamu kurumları tarafından verilen hizmetlerin etkinliği, bu hizmetlerin alıcısı olan vatandaşların ekonomik durumu gibi o kamu kurumunun müdahalesi dışında olan bir faktörden de etkilenebilir. Üstelik bazı kamu faaliyetleri maliyetli olmasına rağmen etkin olmak adına yürütölür.

Bahsedilen zorluklara rağmen denetçi, etkinliği değerlendirirken dikkatli olmalıdır. Bu durumda kurumların planlarında yer alan hedefleri kıyas kabul ederek sonuçları değerlendirmesi yerinde olur. Ayrıca, vatandaş memnuniyet anketleri, hizmetlerle ilgili düşünceleri ile ilgili araştırmalar, kamusal faaliyetlerin etkinliğini değerlendirmede kullanılabilecek ölçülerin belirlenmesinde faydalı kaynaklar olabilir. Kısacası, etkinlik denetiminin odak noktası kamu kurumunun hedeflerini ne kadar gerçekleştirdiğının değerlendirilmesidir. Değerlendirmede hem kurum içi hem kurum dışı faktörleri göz önünde bulundurmak gerekir.

4. Performans Denetimi Yaklaşımları

Denetim yaklaşımı, önceden belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için denetimin nasıl yürütölüleceğini gösterir. Denetimde hangi yaklaşımın uygulanacağı, denetlenen kurumun niteliği ve hedefleri göz önünde tutularak belirlenir.

Performans denetiminin belli bir metodoloji içinde uygulanmaya başlandığı yıllarda, sistem ve sonuç yönelimli denetim yaklaşımlarından söz edilebilir. Sistem yönelimli denetim yaklaşımında, detaylandırılmış denetim prosedürlerinin yapısı, kapsamı, zamanı, planlaması, denetlenen kamu kurumunun önemli sistem ve

kontrollerinin değerlendirilmesi söz konusudur. İncelemenin sonucunda, denetçi önemli sistemlerin ve kontrollerin zayıflıklarına ve güçlü noktalarına işaret eder; zayıflıkların nedenlerini ve etkilerini gösterir; sonuçlar çıkarır ve tavsiyelerde bulunur. Sonuç yönelimli denetim yaklaşımı ise, program veya süreçlerin ortaya çıkardığı önemli sonuçlar veya ürünlerin tanımlanması üzerinde yoğunlaşmayı gerektiren denetimi ifade eder. Sonuç yönelimli denetim yaklaşımının amacı, program ya da sürecin sonuçlarındaki zayıflıkları tanımlamak ve bu zayıflıklara neden olabilecek prosedür ve faaliyetleri araştırmaktır.¹¹⁰

2004 tarihli INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberinde, denetim yaklaşımları aşağıda gösterildiği gibi yeniden kategorize edilmiştir:¹¹¹

- **Sonuç-Yönelimli ve Problem-Yönelimli Yaklaşımları:** Sonuç-yönelimli yaklaşım, mevcut kriterlere uyulup uyulmadığının tarafsız biçimde değerlendirilmesi olarak nitelendirilir. Problem-yönelimli yaklaşım ise, önceden belirlenmiş denetim kriterlerine atıfta bulunmadan, problem doğrulama ve problem analizi ile ilgilidir.
- **Yukarıdan-Aşağı ve Aşağıdan-Yukarı Yaklaşımları:** Normalde performans denetimi, yukarıdan-aşağı bakış açısı olan kapsayıcı bir anlayışa dayanır. Performans denetimi esas olarak, yasamanın ve merkezi hükümetin gereksinimleri, eğilimleri, hedefleri ve beklentilerine yoğunlaşmaktadır. Bununla birlikte, performans denetiminde, nihai kullanıcılara yönelik hizmet yönetimi, bekleme zamanı ve diğer ilgili hususlara odaklanan “müşteri yönelimli perspektifi”, bir tür aşağıdan-yukarı perspektif olarak tanımlamak mümkündür.
- **Hesap Verme Sorumluluğuna Odaklanma:** Denetim genelde hesap verme sorumluluğuyla birlikte anılır, ancak performans denetiminde bu her zaman böyle değildir. Hesap verme sorumluluğunun denetimi, farklı düzeylerdeki sorumluların ilgili amaçlara ulaşmada ve tam

¹¹⁰ A. Coşkun ve L. Karabeyli, a.g.e

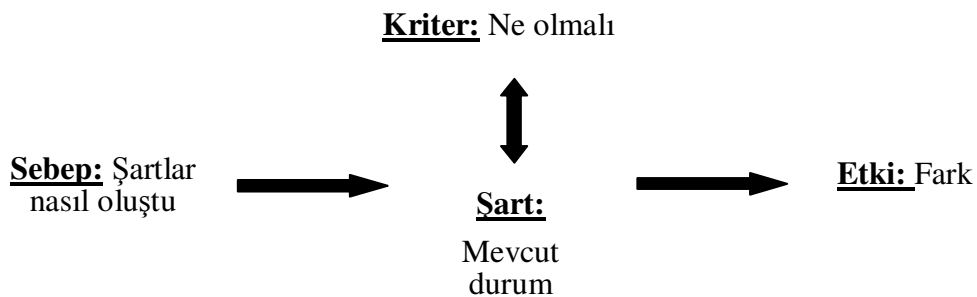
¹¹¹ Standards and Guidelines for Performance Auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and Practical Experience, 2004, s.137-142

anlamıyla hesap verilebilir olan koşulları karşılamada ne oranda başarılı olduğunun değerlendirilmesi biçiminde tarif edilebilir.

5. Performans Denetimi Süreci

Daha önce de tanımlandığı gibi, performans denetimi, bir kamu kuruluşunun faaliyetinin ya da programının süreçlerinin ya da sonuçlarının verimlilik, tutumluluk, ya da etkinlik olarak sistematik ve objektif bir şekilde değerlendirilmesidir. İyileştirme önerileriyle beraber bu değerlendirmeler, önerileri değerlendirecek ve hesap verme sorumluluğuna sahip yöneticilere, bakanlara ve yasama organına raporlanır. Performans denetimi, kamu kaynaklarını kullanarak hizmet üretenlerin hesap verebilirlik ilkesi çerçevesinde yönetilmesini sağlamak açısından önemlidir.

Performans denetimi, kamu kaynakları ile kamu politikalarının nasıl gerçekleştirildiği planlama, uygulama, izleme ve değerlendirme aşamaları çerçevesinde yürütülür. Performans denetimi, performans yönetiminde kullanılan girdi, süreç, çıktı, sonuç, verimlilik, kalite ya da etki göstergelerini ya da kavramlarını, tutumluluk, etkinlik ve verimlilik kavramlarıyla birlikte değerlendirir. Şöyle ki, verimlilik deyince kurum kaynaklarına yani girdilere ve hizmetlerine yani çıktılarına odaklanarak kurumun süreçlerinde ne kadar iyi olduğunu, etkinlik deyince bu hizmetlerle hizmet verdiği kesimin beklentilerini ne kadar karşıladığı (kalite) ve etkisinin ne olduğu değerlendirilir. Bununla birlikte, performans denetiminde temel nokta performans yönetimi süreçlerinin değerlendirilmesinin yanında denetimin yapılma amacından yola çıkarak elde edilen bulgulardır. Bir denetim bulgusu kriterlerden, şartlardan, etki ve nedenlerden oluşan standartlardır.¹¹² Denetim bulgusunun yapısı, denetimin amacı ve denetimin kurgulandığı model ile şekillenir.



¹¹² C. G. Waring ve S. L. Morgan, Public Sector Performance Auditing in Developing Countries, 2007,PACC, s. 323-358

Kriterler, gerçekleşen performansın karşılaştırıldığı ideal durumu ifade ederler. Beklentileri, standartları, kuralları, politikaları, kıyaslamaları, program hedeflerini ya da benzer bir programdaki ortalama performansları içerir. Kriterler benzer programlarla karşılaştırmalar yaparak, müşteri beklentilerini analiz ederek, geçmiş performans bilgisiyle kıyaslamalar yaparak oluşturulabilir.

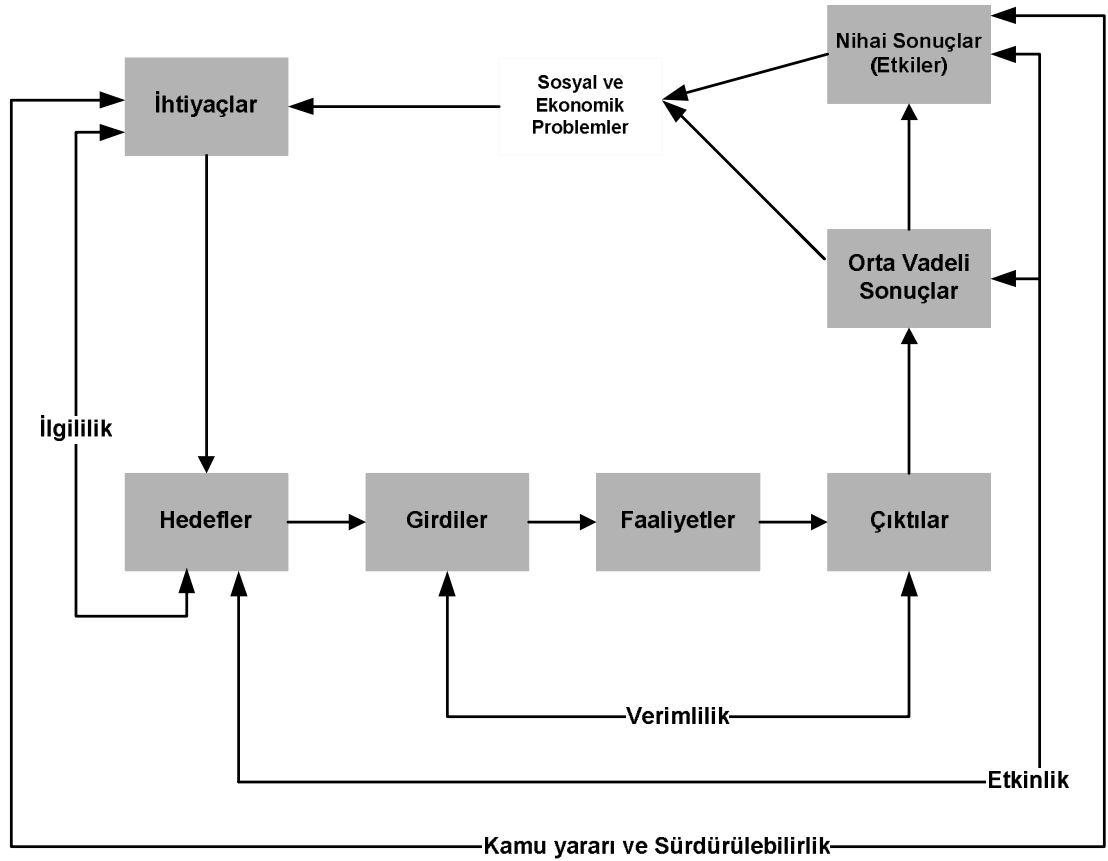
Şartlar, mevcut performansı, o andaki uygulamaları barındıran durumlardır. Şartları belirlemek kriterlerle karşılaştırma olanağı sağlayacak verileri toplamayı ya da oluşturmayı ifade eder.

Etki ise oluşturulmuş kriterler ile oluşan şartlar arasındaki fark ya da farkın sonuçları olarak tanımlanabilir. *Sebepler* ise neden veya nasıl o şartların oluştuğu, neden beklenen performansın gerçekleşmediğini anlatan problemlerdir. Denetçiler, standartları gerçekleştirmenin önündeki engelleri saptayıp tanımlayarak sebepleri bulabilirler. Ayrıca, kanuni altyapıyı, karar destek ve hesap verme, sorumluluk sistemlerini değerlendirerek çalışanlardan beklentilerin ne kadar net olduğunu, geribildirim ne kadar zamanında verildiği, süreçleri iyileştirmedeki çabanın ne kadar yeterli olduğu tespit edilmelidir.

Kamu yönetimi reformlarının kapsamına bakıldığında, özellikle OECD üye ülkelerde, toplumda bir takım ihtiyaçları karşılamaya ya da sorunları çözmeye yönelik yapılacak müdahalelerin, faaliyet ya da programlar çerçevesinde tanımlanarak, hedeflerin konduğu görülmüştür. Bunun yanında, etkinlik ve verimliliğin ölçülmesi, kamu kurumlarının girdi(kaynak) odaklı kontrol sistemlerinden çok sonuç odaklı kontrol sistemlerine yönelim söz konusu olmuştur.

Performans denetiminde de performans boyutları olarak nitelendirilen “tutumluluk, verimlilik ve etkinlik” analizlerini girdi-faaliyet-çıktı-sonuç modellemesi ile yapmak mümkündür, bu şekilde birçok kamu faaliyeti ya da kamu sektörünün tümü değerlendirilebilir. Diğer bir ifadeyle, kamu sektöründeki organizasyonlardan kaynakları ekonomik olarak kullanmaları, süreçleri verimli bir şekilde yürütmeleri, etkin çıktılar elde ederek başarılı sonuçlar gerçekleştirmeleri beklenir. (Şekil 2.1)¹¹³

¹¹³ C.Pollitt, X. Girre, J. Lansdale, R. Mul, H. Summa ve M. Waerness, a.g.e.s.10



Şekil 2.1. Girdi-Çıktı Modeli

Girdi-çıktı modellemesine göre kurumlar ya da kurumlararası yürütülen projeler belirli bir sosyo-ekonomik ihtiyaca yönelik olarak gerçekleştirilmektedir. Bu ihtiyacı karşılamak için hedefler belirlenir, girdiler(insan, bütçe, vs.) sağlanır, faaliyetler çerçevesinde bu hedefler gerçekleştirilerek çıktılar elde edilir. Orta ve uzun vadede bu çıktılar çevrenin dinamik etkisiyle sonuçlara ve kalıcı etkilere dönüşür.¹¹⁴

¹¹⁴ C. Pollitt ve G. Bouckear, Public Management Reform, A Comparative Analysis, 2nd Edition, 2004, Oxford University Press, s.107

Çizelge 2.2. Performans Denetiminde Performans Boyutları

Girdilerde tutumluluk	Süreç verimliliği	Çıktı etkinliği	Sonuç etkinliği
Finansal büyüklük	Verimlilik	Çıktı düzeyi/miktar	Hedeflerin gerçekleşmesi
Maliyetlendirme zamanı	Birim maliyeti	Zamanında gerçekleşme	Finansal kapasite
Fiziksel miktar		Kalite	Vatandaş memnuniyeti
Kalite		Fiyat-maliyet	Maliyet-fayda
Zaman			

Kaynak: Waring ve Morgan, Public Sector Performance Auditing in Developing Countries, 2007 adlı eserinden uyarlanmıştır.

Çizelgede geçen performans boyutları¹¹⁵ bir kamu faaliyetinden beklentiler olduğu için, bu unsurlar kamudaki yöneticiler ve performans denetçileri tarafından planlama ve sürekli izleme aşamalarında kullanılmalıdır.

a. Girdilerin tutumluluğu boyutu

Girdilerin(mali ve fiziksel kaynaklar) elde edilmesindeki performans “tutumluluk” olarak değerlendirilir. Girdi tutumluluğu (ekonomisi) kamunun program ve faaliyetlerini gerçekleştirirken belirli kalite kriterlerini gözeterek kaynakların maliyetini minimize etmesini ifade eder. Girdilerin ekonomikliğini ölçmek için özel sektördeki fiyat/ maliyetlerle kıyaslamalar yapılabilir, geçmiş maliyetlerle ya da denetimi gerçekleştirilen faaliyetin/programının toplam kaynak maliyeti/harcamaları ile karşılaştırma yapılabilir.

¹¹⁵ C. G. Waring ve S. L. Morgan, Public Sector Performance Auditing in Developing Countries, 2007,PACC, s. 328

b. Süreçlerin verimliliği boyutu

Süreçler, kamu hizmetlerinin sağlanmasında kullanılan sistemler, adımlar, görevler ve yönetim kararlarıdır. Süreçler sadece o hizmetin sağlanmasında doğrudan kullanılan faaliyetler değildir, hizmetle ilgili planlama, düzenleme, izleme ve karar verme aşamalarıdır. Süreç verimliliği teknik olarak girdiler ve çıktıların oranlanması ile ilgilidir. Çıktılar hizmetler ya da ürünlerdir. Girdiler ise kullanılan kaynaklardır. Çıktılarla girdiler arasındaki ilişki iki temel rasyo ile ölçülebilir: Birim maliyet ve verimlilik. Birim maliyet, çıktıyı üretirken kullanılan girdi miktarını ifade eder. Verimlilik bir birim girdi ile üretilen çıktı miktarını ifade eder.

c. Çıktı etkinliği boyutu

Çıktı üretilen ya da verilen birim hizmet ya da ürün olarak tanımlanır. Çıktı etkinliği, hizmetlerin ya da ürünlerin kalitesini ifade eder. Kamu sektöründen ekonomik girdiler kullanması ve süreçleri etkin yürütmesi beklenir, diğer taraftan vatandaşlar, vergi mükellefleri ve yasama organları da etkili çıktılar elde edilmesini beklerler. Etkili çıktı beklentisi, çıktı miktarı, kalitesi ve zamanlaması ile gerçekleştirilebilir. Çıktı miktarının performansının denetiminde, anahtar soru elde edilen çıktı ile talep ya da ihtiyaç ne kadar karşılanmıştır. Çıktının kalitesi denildiğinde, üretilen ürünler ya da hizmetlerdeki düzey ile vatandaş ne kadar memnun olmuştur sorusunun cevabına bakılır. Bununla birlikte, güvenilirlik, dayanıklılık, hizmet kalitesi, görünüm, çıktının zamanında elde edilmesi de önemlidir.

d. Sonuçların etkinliği

Sonuçlar, faaliyetlerin ya da programların gerçekleştirilmesiyle oluşan farktır. Sonuçları çıktılarından ayırt etmek zaman zaman zor olabilir. Bununla birlikte tanımlardan yola çıkarsak, çıktı programın ya da faaliyetin gerçekleştirilmesiyle elde edilir, sonuç ise o programın ya da faaliyetin gerçekleştirilmesiyle oluşan değişimi ya da farkı ifade eder. Örneğin, bir eğitim faaliyetinin çıktısı o dönem okullarda okuyan öğrenci sayısıdır. Sonuç ise o öğrencilerden başarılı bir şekilde mezun olanların sayısıdır.

Sonuçların etkinliği, sonuçların kalitesi ile doğrudan orantılıdır. Program ya da faaliyetin nihai hedefinin başarıyla gerçekleştirilmesi önemlidir. Elde edilen

sonuçlarla, maliyet-fayda analizleri ya da maliyet-sonuç ilişkisini performans denetimlerinde incelemek gerekir. Ayrıca, mali sonuçlar sonuçların etkinliğini ortaya koyar. Karlılık, maliyetlerde iyileşme ve yatırım karlılığı bunu ortaya koyacak birkaç gösterge olabilir. Son olarak, vatandaş memnuniyeti kamuda yürütülen faaliyet ya da programların sonuçlarının etkinliğini ölçmekte kullanılabilecek en önemli göstergedir.

5.1st Performans Denetiminin Gerçekleştirilmesi

Performans denetimi mali ya da düzenlilik denetiminden işleyiş bakımından farklıdır. Geleneksel mali denetim, düzenli olarak yapılır diğer taraftan performans denetimi genellikle bir ihtiyaç olduğunda yapılan özgün bir çalışmadır. Performans denetiminde diğer denetim türlerinde olduğu gibi belli kurallar yoktur. Her bir denetimde performans kriterleri değişebilir. Bir kurumun tümü ele alınabileceği gibi bir faaliyet ya da faaliyetler bütünü olan programlar da denetime konu olabilir.

Performans denetiminin gerçekleştirilmesinde aşağıdaki adımlar izlenebilir:¹¹⁶

- Denetimde kullanılacak etkinlik ölçülerinin oluşturulması
- Kriterlerin oluşturulması
- Ölçülerin ve kullanılacak verinin kalitesinin, temsil kabiliyetinin geçerliliğinin tanımlanması
- Etkinlik düzeylerinin, daha önceden belirlenmiş hedefleri gerçekleştirip gerçekleştirilmemesi
- Ölçülen etkinlik düzeyleri ile kriterler arasında oluşan farkın sebep-sonuç ilişkisi içinde incelenmesi
- Performans denetimi sonucunun formüle edilmesi(denetim sonucuyla elde edilen iyileşmenin, maliyet tasarrufu gibi, hesaplanması) ve etkinlik iyileştirme önerilerinde bulunulması

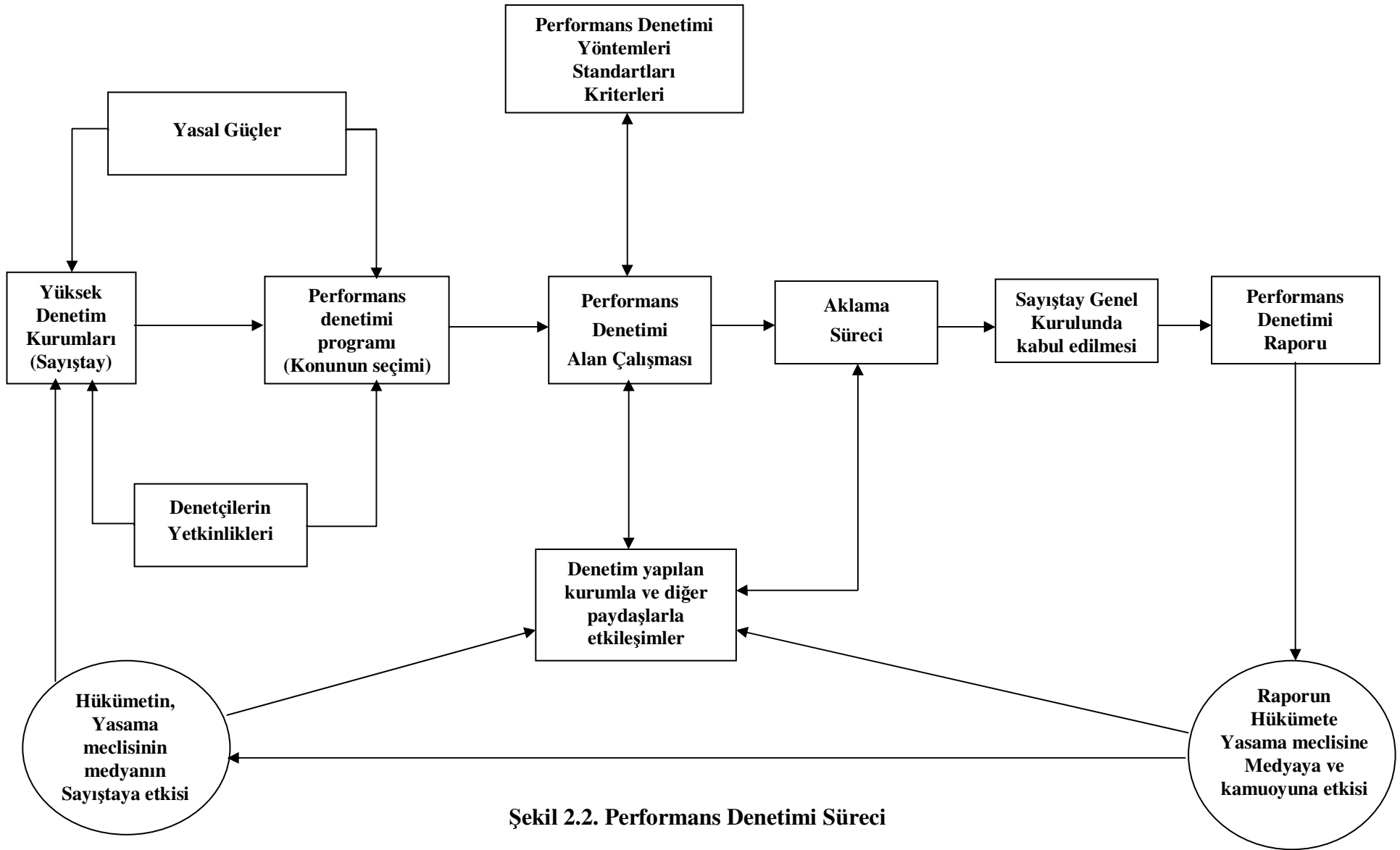
¹¹⁶ C.Pollitt, X. Girre, J. Lansdale, R. Mul, H. Summa ve M. Waerness, a.g.e

Performans denetimi süreci diğer denetimlerle karşılaştırıldığında daha uzun bir süreçtir. Performans denetimi başlıca 3 adımda gerçekleştirilebilir:

1. Planlama
2. Saha(Alan) çalışması/ Uygulama
3. Raporlama

Denetimin sonucunda denetime konu olan kurum, faaliyet ya da programın başarısı ortaya konulduğundan, denetim takım çalışması ve bilincin olduğu bir ortamda en iyi sonucu verir. Hem denetçiler hem denetimi yapılan faaliyetin, programın tarafları denetimin yapılma amacında ortak bir görüşe sahip ve işbirliği içinde olmaları denetim süreci açısından önemlidir. (Şekil 2.2)¹¹⁷

¹¹⁷ Christopher Pollitt, 1999, a.g.e.



Şekil 2.2. Performans Denetimi Süreci

1. Planlama

Mali denetimlerden farklı olarak, bir faaliyet ya da program için yapılan performans denetimi nadiren tekrarlanır. Denetçiler o faaliyet ya da programdan beklentilere göre denetimi planlarlar. Saha çalışmasının amacı genellikle denetim başladıktan sonra gelişir, çünkü öncelikle risklerin ve zafiyetlerin değerlendirilmesi gerekir. Diğer taraftan, yasama organlarının isteğiyle de denetim başlatılabilir. Dolayısıyla başlangıçta denetimin amacı belirlenir. Planlama beş fazda yapılabilir:

1. Bilginin toplanması
2. Risk değerlendirmesi
3. Zafiyet noktalarının belirlenmesi
4. Denetimin amaçlarının belirlenmesi
5. Denetimin kapsamının, metodolojisinin, saha çalışmalarının ve bütçesinin belirlenmesi

2. Saha (Alan) çalışması

Saha çalışması, yürütülecek görevler ve süreçlerden oluşur. Verinin güvenliği ve kat'iliği denetim sonuç raporunun güvenilirliği için çok önemlidir. Veri analizi ve yorumlama yapılırken sebep sonuç ilişkisinin iyi sorgulanması, farklı bakış açlarına yer verilmesi gerekir. Denetçiler, veriyi dört başlık altında gruplandırabilirler:

1. Kanıt
2. Belgeye dayalı
3. Analitik
4. Fiziksel

Denetim ekibi, denetimi planlarken denetimin amacının gerçekleştirilmesi, sonuçlar için yeterli ve etkin desteğin sağlanabilmesi için kanıtların ve bilginin çeşitlerini göz önünde bulundurmalıdır.

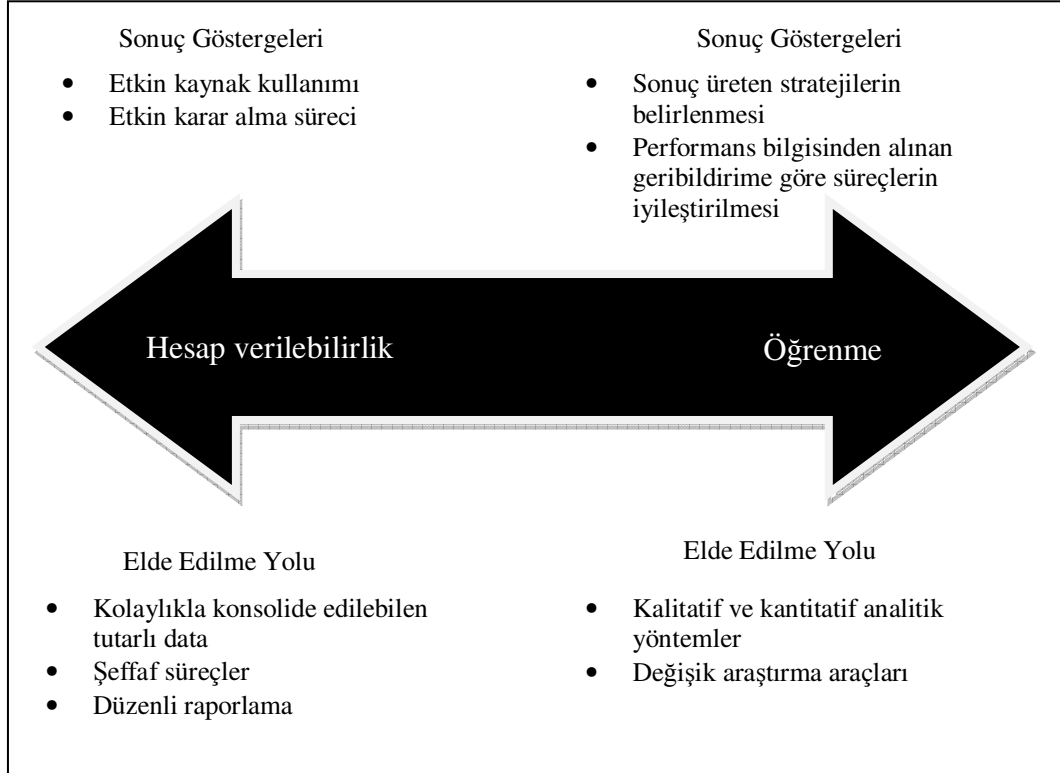
3. Raporlama

Raporlama denetimin başında bu denetimin sonucundan yararlanacak olanların ihtiyaçları ve ilgili denetim standartları ile şekillenir. Performans denetimi sonucunda oluşan rapor, daha önceden hazırlanmış formların doldurulduğu bir rapor olmaktan çok denetimin amacını ve kanıtlarıyla beraber detaylı denetim bulgularını içeren bir rapordur. Raporun etkin olabilmesi kullanıcıları tarafından rahatlıkla anlaşılabilir nitelikte ve özellikle olmasına bağlıdır. Kamu adına yapılan performans denetimlerinin sonuçları kamuda birçok kesimi etkileyebileceği için onların farklı zaman, anlayış, ilgi alanı, ihtiyaçları gözetilerek raporun içeriği düzenlenmelidir. Denetim raporları, o kamu kurumundaki yöneticiler ve karar vericiler, o faaliyet ya da programla ilgili politika yapanlar, genel anlamda halk için çok önemlidir.

5.2nd Performans Denetiminin Amacı ve Katkıları

Performans denetimi doğru yapıldığında ve sonuçları doğru kullanıldığında, kurumların öğrenme ve faaliyetlerini iyileştirme sürecinde önemli bir geribildirim yoludur. (Şekil 2.3)¹¹⁸

¹¹⁸ Steven R. Kreklow, Improving Organizational Performance through Performance Audits, Government Finance Review, 2007, 23,2, s.50



Şekil 2.3. Performans Denetiminin İki Yönlü Amacı

Kaynak: The Government Finance Officers Association and Altmayer Consulting Inc.

Düzenli denetimler yapmak, kaynak kullanımının zamanında ve etkin bir şekilde doğru programlara yapıldığının göstergesi olarak organizasyonun hesap verilebilirliğini güçlendirir. Hesap verilebilirlik, yazılı kayıtların gözden geçirilmesi, açık, net ve düzenli bir şekilde raporlamalarla ve şeffaf ve açık iş süreçlerinden performans ölçülerinin analiz edilmesi ile doğrulanabilir. Hesap verilebilirlik, performans denetimi açısından gerekli ve önemli olmasına rağmen performans yönetimi açısından yeterli değildir. Gerçekleştirilen faaliyetler sonucu elde edilen çıktının ölçülmesinin yanında bu çıktıların sonuçlara dönüştürülerek yönetilmesi yani elde edilen çıktı bilgisinin doğru analiz edilmesi ve kurumların hizmetlerinin iyileştirilmesinde kullanılması yani öğrenme süreci daha önemlidir.

Performans denetimi öğrenme ve sonuçlarının hesabını verme sürecinde önemli rol oynayarak politika üretenler için yeni stratejiler geliştirmesine ve yöneticiler için var olan süreçlerin iyileştirilmesine katkıda bulunarak daha iyi sonuçlar elde edilmesine diğer bir ifadeyle performansın gelişimine olanak sağlar. Bu

nedenle, bilginin kamu kurumlarında gelişimi, korunması ve kullanılmasına daha çok önem verilmelidir. Bu *öğrenen organizasyon*un önemli bir özelliğidir.¹¹⁹

Performans denetimi, organizasyonların bölümlerine, süreçlerine yakından bakma şansı tanır. Performans denetimi sonucunda elde edilen bilgi, sadece programların gerçekleşip gerçekleşmediği, kaynakların doğru kullanılıp kullanılmadığı hakkında bir şeyler söylemez, programların etkin olup olmadığı hakkında da bir şeyler söyler.

Denetim kaynakları sınırlı olduğundan denetimi yapılacak faaliyetlerin ve programların dikkatli seçilmesi gerekir. Seçilen programların vatandaşlar, politika yapıcılar ve yöneticiler için öncelikli olması gerekir. Performans denetimi, mali ve düzenlilik denetimi ile elde edilemeyen hizmetlerle ilgili bilgiyi ve sorumluluk kavramını sağlar. Performans denetiminin uygulanması için verilecek karar belli önceliklerin yerine getirilmesine dayandırılmalıdır. Bu öncelikler hesap verme sorumluluğu olan kamu faaliyetlerini içerir. Performans denetiminin faydalarını görebilmek için buna imkan sağlayacak kurumsal ortamın oluşturulması gerekir.

GAO, Kamu Kurumlarının, Programlarının, Faaliyetlerinin ve Fonksiyonlarının Denetimi için Standartlar çalışmasında performans denetiminin önemli faydalarını şöyle sıralar:¹²⁰

- Verimli kaynak tahsisi ve kullanımı
- Programların etkinliğinin değerlendirilmesi
- Hizmetlerin sağlanmasında ve hedeflerin gerçekleştirilmesinde maliyet etkin alternatif yöntemlerin geliştirilmesi
- Yönetim tarafından sağlanan bilgi ve verilerin güvenilirliği
- Programların bütününe ya da programı oluşturan faaliyetlerin/ süreçlerin verimlilik ve etkiliğinin tespiti
- Çıktı ve sonuç ölçülerinin geçerli ve güvenilirliğinin belirlenmesi

¹¹⁹ G. Scott, The Learning Government, OECD Journal on Budgeting, Vol.3,No.2,2003, s.55-69

¹²⁰ C.Pollitt, X. Girre, J. Lansdale, R. Mul, H. Summa ve M. Waerness, a.g.e

- Programların ve faaliyetlerin sonuçlarının ve kullanıcıları üzerindeki etkilerinin belirlenmesi
- Programların ve kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesi

Özetle kamu sektöründe performans denetimi, eğer hükümet etkin bir şekilde faaliyetlerini yerine getiriyorsa ve bu etkinlik bağımsız bir değerlendirmeye desteklenmiş ise, halkın hükümetin kapasitesine karşı güveninin artmasına ve vatandaş ile hükümet arasındaki bağın güçlenmesine olanak vererek paranın karşılığını almalarını sağlayacak mekanizmaların oluşmasını, daha verimli, daha etkin ve şeffaf bir kamu yönetiminin yapılmasını sağlar. Ayrıca, artan kamu harcamaları karşısında performans denetimi gereklidir.

6. Dünyada Performans Denetimi Uygulamaları ve Sayıştayların Rolü

Yüksek denetim, yetkisini anayasalardan alan, çalışanlarının yasal güvenceleri bulunan, idari, mali ve hukuki özerkliğe sahip, bağımsız denetim kuruluşlarınca parlamentolar adına kamu kurum ve kuruluşları üzerinde yapılan denetimdir. Yüksek Denetim Kurumlarının başlıca görevleri şöyle özetlenebilir:¹²¹

- Kamu kaynaklarının doğru, ekonomik, verimli ve etkin kullanımını
- Kamu mali yönetiminin sağlıklı işlemesini
- Kamu mali yönetimi hakkında ilgili makamlara ve kamuya tutarlı, doğru ve objektif bilgiler verilmesini sağlamak

Yüksek denetim kurumları yasama ile yürütme organları arasında aracılık eden ve anayasal önemi bulunan kurumlardır. Yüksek denetim kurumlarının yapılandırılmalarında Napoleonic ve Westminster türü olmak üzere iki model ön plana çıkmaktadır.¹²² Napoleonic model, yasalara ve mevzuata uygunluğun denetlendiği ve yargılamanın yapıldığı bir denetimdir. Westminster model ise uzmanlaşmış denetim elemanlarından yararlanılarak parlamentolara periyodik

¹²¹ INTOSAI, The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, http://www.intosai.org/2_LIMADe.html, (12.02.2009)

¹²² D. Shand, P. Anand, a.g.e

raporlar hazırlayan ve tüm yetkilerin kurum başkanında toplandığı monokratik (ofis tipi) tip temeline göre düzenlenmiştir. Westminster modelin bir versiyonu şeklinde ortaya çıkan Kurul (Board) tipi model ise; Başkanlık esaslı yerine bir başkan ve üyelerden oluşan küçük kurullar ile yürütülmektedir.

Westminster türü yüksek denetim kurumları genellikle Anglosakson ülkelerinde uygulanmakta olup, yargısal yetkileri olmayan, tüm görev ve yetkilerin genel denetçide toplandığı, denetim görevlilerinin genel denetçi adına görev yaptığı kamu kuruluşlarıdır. Bu denetim raporları ve/veya uygunluk bildirimleri parlamento tarafından denetim fonksiyonlarının yerine getirilmesinde kullanılır (İngiltere, ABD, Kanada, İsrail).

Napoleonic türü yüksek denetim kurumları genelde Kıta Avrupası ülkelerde uygulanmakta olup, yargısal yetkileri olanlar ve olmayanlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Yargısal yetkileri olmayan yüksek denetim kurumları, denetimine tabi kamu kuruluşlarıyla ilgili olarak denetim raporları düzenlemekte ve bu raporları parlamentoya ve/veya hükümete sunmaktadır (Almanya, Hollanda, Japonya, Türkiye-Yüksek Denetleme Kurulu). Yargısal yetkileri olan yüksek denetim kurumları, denetim bulgularını ya yargılama yoluyla sonuçlandırmakta ya da uygunluk bildirim yoluyla denetim sonuçlarını parlamentoya bildirmektedir (Fransa, Belçika, İtalya, İspanya, Türkiye-Sayıştay).

İsveç, Finlandiya ve Türkiye (Sayıştay, Yüksek Denetleme Kurulu) gibi bazı ülkelerde birden fazla yüksek denetim kurumlarının olduğu, eyalet sistemi uygulayan Amerika ve Kanada gibi ülkelerde de her eyalette ayrı bir yüksek denetim kurumunun bulunduğu görülmektedir.

Yüksek denetleme kurumları bazı ülkelerde parlamentoya bağlı (İngiltere, Avusturya, Mısır, ABD, Kanada), bazı ülkelerde yürütme ve yasama organları dışında bağımsız (Fransa, Almanya, İtalya, İspanya, Yunanistan, Türkiye-Sayıştay), bazı ülkelerde yürütmeye bağlı (İsveç, Finlandiya, Norveç, İzlanda, Türkiye-Yüksek Denetleme Kurulu) olarak görev yapmaktadırlar. Örneğin, Finlandiya ve İsveç'te Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet göstermektedirler.

Yüksek denetim kurumları 1953 yılında kurulmuş olan Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Teşkilatı (INTOSAI) üyesidirler. INTOSAI' nin OLACEFS,

AFROSAI, ARABOSAI, ASOSAI, SPASAI, CAROSAI, EUROSAI olmak üzere yedi adet bölgesel birliği bulunmaktadır. Teşkilatın 1977 yılında yapılan kongresinde kabul edilen Lima Bildirgesi, yüksek denetim kurumları işleyişlerine ve yapılarına yol gösterici olmuştur. Buna göre, yüksek denetim kurumları kurumsal olarak bağımsız, üyelerinin bağımsız olması, yeterli kaynağa, ayrı bütçeye sahip olmaları açısından mali bağımsızlığa sahip olmaları gerekir. Bununla birlikte yüksek denetim kurumları rolü ve görevi uygulamada ülkeden ülkeye o ülkenin siyasi yapılanmasına bağlı olarak değişmektedir.¹²³

Dünyanın birçok ülkesinde yüksek denetim kurumları parlamentoların denetim fonksiyonlarıyla ilişkili ve uyumlu olarak çalışmaktadır. Performans denetimi ya da paranın karşılığı denetimi olarak kullanılan başlık altında ülkeden ülkeye farklı uygulamalar farklı organlar tarafından gerçekleştirilebilir. Ancak birçok ülkede Sayıştayların görev alanına girmiştir. Dolayısıyla performans denetiminin hem politik hem demokratik anlamda yeri önemlidir. Çünkü kamudaki faaliyetlerin, politikaların, programların ne kadar maliyetle ve nasıl yürütüldüğü, güçlü ve bağımsız bir kurum tarafından incelenmelidir.¹²⁴

Diğer taraftan, performans denetiminin politika yapma sürecindeki rolü, Sayıştayların sadece bağımsız, uzmanlık ve profesyonelliğinden kaynaklanmamaktadır. Performans denetimi, politik bir seçimdir.¹²⁵ Performans denetiminin gelişimi bu denetimi gerçekleştiren Sayıştayların, dolayısıyla ülkelerin politik ve kurumsal yapısıyla paralellik göstermiştir. Sayıştayların yürüttüğü performans denetimi devletin yapısından ileri gelen faktörlerle şekillenir, her programa uygulanabilecek bir denetim sistemi yoktur. Pollitt ve Summa beş Avrupa ülkesindeki (Fransa, Danimarka, İngiltere, İsveç ve Finlandiya) Sayıştay'ında performans denetimi uygulamaları ve bunların kamu yönetimindeki gelişmelerle ilişkileri hakkında deneysel bir çalışma yapmışlardır. Bu çalışmada performans denetimi altında yürütülen faaliyetin kapsamının ülkeden ülkeye pek farklılık göstermediği, ancak işleyiş ve raporlama farklılıklarının olduğu, bunun da

¹²³ T.Arın, N.Kesmez, İ. Gören, a.g.e, s.190

¹²⁴ INTOSAI, The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts, http://www.intosai.org/2_LIMADe.html, (12.02.2009)

¹²⁵ William Dunn, Public Policy Analysis, 2. ed.,1994, Englewood Cliffs, NJ:Prentice-Hall

Sayıştayların kamudaki konumundan kaynaklandığı vurgulanmıştır. Pollitt ve Summa adı geçen beş ülkedeki Sayıştayların performans denetimini yürütürken üstlendikleri rolleri şöyle sınıflandırmışlardır:¹²⁶

- *Kamu muhasebecisi rolü*, kamu kurumlarında yasal denetim yaparak mali tabloların kalitesini sağlamak, hesap verilebilirliği ve şeffaflığı artırmak
- *Yönetim danışmanı rolü*, kamu kurumlarında faaliyetlerin iyileştirilmesi için önerilerde bulunmak ve gerekiyorsa yardımcı olmak
- *Bir bilimsel ya da araştırma kurumu olarak rolü*, bilimsel ve yeni yöntemler kullanarak kamu kurumlarındaki program ve projelerin nasıl yürütüldüğüne dair bilgiyi ortaya çıkarmak
- *Yargıç olarak rolü*, kamu kurumlarının faaliyetlerinin yasallığını onaylamak ve yasal gerekliliklere ne kadar uydukları konusunda bilirkşi olmak

Sayıştaylar performans denetimlerinde,

- Kamu hizmetlerinin kalitesinin toplumun beklentilerini ya da belirlenen hedefleri karşılama ve zamanında sunulma düzeyi;
- Kamu organizasyonlarının stratejik planlarındaki hedeflere, maliyet etkin bir biçimde erişme düzeyi;
- İnsan, mali ve diğer kaynaklar gibi kamusal kaynakların yani girdilerin ekonomik ve verimli kullanma düzeyi;
- Yönetimsel faaliyetlerin, iyi yönetim politikalarına uygun olarak yerine getirme düzeyi; faaliyetlerin uygulanmasına yönelik kurumsal yapı, karar alma süreci ve yönetim sisteminin etkinliği;
- Kamu kurumlarının faaliyetlerinin etkin bir biçimde tasarlanma, açıklık ve tutarlılık düzeyi;

¹²⁶ C.Pollitt, X. Girre, J. Lansdale, R. Mul, H. Summa ve M. Waerness, a.g.e

- Yeni ya da devam eden bir program ve projeye ilişkin belirlenen hedefler ve sağlanan olanakların (yasal, mali vb.) uygun, tutarlı, yerinde ve konuyla ilgili;
- Program ya da projelerin ilgili diğer programlara katkısı, onlarla örtüşüp örtüşmemesi ya da etkisini azaltıp azaltmaması;
- Faaliyet ve programların etkinliğini ölçen, izleyen ve raporlayan sistemlerin yeterliliği ve son olarak performansı düşüren ya da amaçların yerine getirilmesini engelleyen faktörlerin belirlenmesi konularına odaklanırlar.¹²⁷

Sayıştaylar tarafından yapılacak geleneksel harcama denetiminin yanı sıra performans denetiminin önemli katkı sağlaması beklenmektedir. Katkıları özetlenecek olursa;¹²⁸

- Denetlenen kurumda objektif bir tutumluluk, verimlilik ve etkinlik denetimi gerçekleştirmek
- Yönetim ve kontrol uygulamalarında temel sorunları ortaya çıkarmak
- Performans raporlama sistemlerinde iyileştirmeler sağlamak
- Bilgi sağlama, daha iyi bir iç kontrol, kaynakların korunması ve kamuya hesap verme kabiliyetinin gelişmesi için önerilerde bulunarak kaynaklar için ayrılan paranın karşılığını artırmak

7. Ülke Örnekleri

Ülkelerdeki yüksek denetim kurumlarının denetimleri; bazılarında sadece uygunluk denetimini, bazılarında uygunluk denetimi ve performans denetimini, bazılarında ise uygunluk denetimi, finansal denetim ve performans denetimini kapsamaktadır. Yüksek denetim kurumlarının denetimlerinin kapsamı ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle beraber, yüksek denetim kurumlarının uygunluk denetimi yanında mutlaka performans denetimi yapmaları konusunda tüm ülkelerde

¹²⁷ A. Coşkun ve L. Karabeyli, a.g.e

¹²⁸ Performance Auditing of Budgetary Reform, Ram Babu Nepal <http://www.asosai.org/journal1997/performance_auditing_of_budgetary> (30.12.2008)

ve uluslararası organizasyonlarda oluşmuş ortak fikir birliği bulunmaktadır.¹²⁹ Ancak, farklı ülkelerdeki performans denetimi uygulamalarının karşılaştırılmasında yetki, kurumsal yapı ve kullanılan metotlar açısından farklılıklar ortaya çıktığından tüm performans denetimlerine uygulanabilir rehber üretmek mümkün değildir.¹³⁰ Ayrıca performans denetimi önemli bir kaynak yatırımı gerektirir. Performans denetimlerine ayrılan kaynak miktarı da ülkeden ülkeye değişmektedir. İngiltere, Avustralya ve Finlandiya gibi ülkelerde denetime ayrılan toplam kaynağın %60-80'i, Amerika Birleşik Devletleri'nde ise %85'i performans denetimine ayrılmaktadır.¹³¹

Kamudaki performans denetimi için, yüksek denetim kurumları ülke anayasalarındaki ayrıcalıklı konumları ile yeterli bağımsızlığa, uzmanlığa ve profesyonelliğe sahiptirler. OECD ülkelerinde yapılan araştırmalara göre yüksek denetim kurumlarının demokratik ve piyasa odaklı ekonomilerde iki çeşit hesap verilebilirliğin(uygunluk ve performans) gerçekleştirilmesine ve arada denge kurulmasına yardımcı olurlar.¹³² Uygunluk sorumluluğu tesis edilmesi önemlidir, çünkü kamu kaynağının düzgün bir şekilde kullanıldığının göstergesidir. Ancak, bu sorumlu ve iyi bir hükümet olma göstergesi değildir.¹³³ Bu durumda, performans sorumluluğu, vatandaşın beklediği hizmet kalitesi ile gerçekleşen arasındaki farkın kapanmasına yardımcı olur.¹³⁴ Performans denetçileri hükümetin, kamu kurum ve kuruluşlarının “kamu değeri (public value)” yaratmalarına yardımcı olmak için çabalarlar.¹³⁵

Aşağıda bazı ülkelerdeki uygulama ve bundan sorumlu kurum yapılarına ilişkin örnekler verilmiştir.¹³⁶

¹²⁹ Erdal Kenger, a.g.e

¹³⁰ INTOSAI, Implementation Guidelines For Performance Auditing Standards And Guidelines For Performance Auditing Based On INTOSAI's Auditing Standards And Practical Experience,2004

¹³¹ Exploring The Model of Performance Audit in Zhejiang, The study of Team of Zhejiang Provincial Audit Office, <http://www.cnao.gov.cn/gnway/UploadFile/2006628152922689.doc>, (05.10.2009)

¹³² Marcelo Barros Gomes, Performance Audit Argument: a Public Management Policy Analysis about Supreme Audit Institutions Role, 2000

¹³³ Peter Aucoin, The New Public Management: Canada in Comparative Perspective, Montreal, Institute for Research on Public Policy, 1995

¹³⁴ M. Power, The Audit Society: Rituals of Verification, 1997, Oxford: Oxford University Press

¹³⁵ Mark H. Moore, Creating Public Value: Strategic Management in Government, 1995, Harvard University Press

¹³⁶ D. Shand, P. Anand, a.g.e

a. Avustralya

1979'den beri Avustralya Ulusal Denetim Ofisi, yasal olarak performans denetimini gerçekleştirmekle yükümlüdür. Mevcut yasalarında, performans denetimi, bağımsız, objektif ve sistematik olarak bir kurumun, programın ya da faaliyetin ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik açısından yönetilip yönetilmediğinin, iç süreçlerin bu boyutları gerçekleştirecek düzeyde olup olmadığının değerlendirilmesi, performansın izlenmesi konusunda yönetsel bir takım önerilerin verilmesi olarak tanımlanmıştır. Avustralya Ulusal Denetim Ofisi tarafından yapılan performans denetimleri hükümet politikalarının değeri konusunda herhangi bir yorum içermemektedir.

b. Avusturya

Avusturya Sayıştayı, kanunen geniş bir performans denetimi yapma yetkisine sahiptir ve görev alanının büyük bir kısmını performans denetimi oluşturmaktadır. Tabi olduğu kanuna göre, kanunilik, doğruluk, ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik denetimi yapar. Federal bütçe kanunu, her bir bütçe teklifinin mali etkilerini içeren bir raporla desteklenmesini gerektirmektedir. Sayıştay bu raporları inceler.

c. Danimarka

1926 yılında kamu denetimi sistemi mali ve uygunluk denetiminden performans denetimine dönüşmüştür. Denetim sisteminde Kamu Hesapları Komitesi ve Genel Denetim Ofisinden oluşmaktadır. Hükümet fonlarının iyi bir şekilde idare edilip edilmediği ve hükümete bağlı kurumların yönetilip yönetilmediğini değerlendiren iki kurum vardır. Danimarka performans denetim sisteminin yaklaşımı şunlara dayanmaktadır:

- Ekonomiklik, kaynakların nasıl elde edildiği ile ilgilidir.
- Verimlilik, kaynakların kullanımı ile üretilen ürün ve hizmet arasındaki ilişki doğrultusunda değerlendirilir.
- Etkinlik, kullanılan kaynaklarla hedeflerin ne kadar gerçekleştirildiği ile ilgilidir.

Bu yaklaşım çerçevesinde yönetim, bütçenin iyi bir şekilde yönetildiğini ortaya koymaktan sorumludur. Genel Denetim Ofisi, Parlamentodan tamamen

bağımsızdır, bununla birlikte üyeleri Parlamento tarafından atanır ve sunduğu performans denetimi raporları yine Parlamento tarafından onaylanır.

d. Finlandiya

Finlandiya’da, Devlet Denetim Ofisi, Maliye Bakanlığının bir parçasıdır, ancak yönetimden bağımsızdır. Bir de Parlamento Kamu Denetçileri Ofisi diye adlandırılan bir ofis vardır ve parlamento üyelerinden oluşmaktadır. Devlet Denetim ofisinin başlıca amacı kurumlara yaptığı öneriler neticesinde elde edilen bütçe tasarrufudur. Denetimlerinde, genellikle verimlilik konularına odaklanır, ancak zaman zaman program değerlendirmelerinde de bulunur. Finlandiya hükümetinin 1995 yılında sonuç odaklı bir bütçeleme sistemine geçmesiyle bakanlıklar ve bunlara bağlı idareler arasında yapılan performans sözleşmeleri uygulaması başlar. Bu sözleşmelerde kurumların performans hedefleri bulunmaktadır ve Devlet Denetim Ofisi’nin tasdikine tabidir. Devlet Denetim Ofisi ihtiyaç duyarsa hedeflerin uygunluğu hakkında yorum yapabilmektedir.

Parlamento Kamu Denetçileri Ofisi, Devlet Denetim Ofisinin hazırladığı raporları ve ikincil kaynaklardan elde ettikleri bilgiler neticesinde denetim raporları hazırlar. Parlamentodan bağımsızdırlar, hazırladıkları raporlar hükümet politikalarını değerlendirme ya da detaylı önerilerde bulunma gibi amaçlar taşımaz.

e. Fransa

Denetim Mahkemesi ve buna bağlı diğer bölgesel mahkemeler, devletin faaliyetleri yanında, kamu finansmanından yararlanan özel sektör kurumlarını, sosyal güvenlik fonlarını ve özel sektör kurumlarını, kamu iktisadi teşebbüslerini ve kamu kaynaklarını kullanan kurumları denetler. Mahkemenin Anayasaya göre başlıca rolü Parlamentoyu ve hükümeti kamu kaynaklarının doğru kullanılıp kullanılmadığını kontrol edilmesi konusunda desteklemektir. Doğrudan başbakana raporlama yapar. Denetimle ilgili kararları alma yetkisinin kurum içinde yer alan bir ya da daha fazla kurula ait olduğu bir yapılanma vardır. Mahkeme hesapları ve yönetimi ex ante olarak denetler ve üç çeşit denetim gerçekleştirir.

1. Hesapların doğruluğunun denetimi
2. İşlemlerin hukukiliğinin denetimi

3. Yönetim performansının denetimi

Mahkeme, performans denetimi adı altında kamu kurumlarının yönetim kalitesini, hizmetlerini ve programlarını yargı yetkisi içinde denetler. Bu kapsamda;

- İdari ve mali düzenlemelerin yeterliliği
- Bütçe ve muhasebe bilgisinin etkinliği ve kalitesi
- Ödeneklerin miktarı ve kullanım amaçları
- Hedefler

incelenir.

f. Almanya

Almanya’da dış denetim, Federal Denetim Mahkemesi ve Devlet Denetim Mahkemesinin sorumluluğundadır ve Parlamente’ye raporlama yaparlar. Ayrıca, bağımsız denetim ofisleri ve bakanlıkların içinde ön denetim yapan ofisler bulunmaktadır.

Performans denetimi, kabul edilebilir maliyet-fayda oranlarına odaklanarak ve ölçülebilir net denetim kriterleri olmadığı varsayılarak paranın karşılığı amacını gerçekleştirmek için yapılır. Kullanılan dört çeşit performans denetimi vardır:

1. Etkinlik denetimi ve program değerlendirme
2. Maliyet-fayda analizleri
3. Eş zamanlı programların denetimi
4. Kesit alan denetimi

Federal Denetim Mahkemesi, etkinlik denetimi ve program değerlendirmelerinin bakanlıkların ya da bunlara bağlı idarelerin kendi sorumluluğunda olduğunu savunmaktadır. Mahkemenin görevi, bu denetim ve değerlendirmeleri bakanlıklar ya da idarelerin kendi bünyelerinde yaptıklarını temin etmektir. Alman Federal Bütçe Yasasına göre bakanlıklar her yeni faaliyet için maliyet-fayda analizi yaparak o faaliyetin mali etkisini değerlendirmek zorundadırlar. Mahkemenin rolü böyle bir analizin yapıldığını temin etmektir. Eş

zamanlı programların denetiminde ise herhangi bir harcama yapılmadan önce projelerin değerlendirilmesi söz konusudur. Sonuncusu olan kesit alan denetimi diğer ülkelerde yapılan performans ve yönetim konularında yapılan denetime benzer şekilde yapılır.

Alman denetim sisteminin farklı bir özelliği vardır. Mahkemenin başkanı görevi gereği, kamu idarelerine etkinliğin artırılması için önerilerde bulunma, teklif etme ve raporlar sunma kapasitesine sahiptir. Ayrıca, Mahkeme maliye bakanlığı ile bakanlıklar arasında yapılan bütçe görüşmelerine katılma, Parlamento Bütçe Komisyonuna bilgi sunma ve yorum yapma hakkına sahiptir.

g. Yeni Zelanda

Denetimde iki kurum vardır: Genel Denetim Ofisi ve Yeni Zelanda Denetim. Genel Denetim Ofisi, Krallığın kaynaklarının etkinlik, verimlilik, ekonomiklik açısından değerlendirilmesinde ve hükümet araçlarının yönetsel yükümlülüğünü güçlendirmede Parlamente'ya yardımcı olur. Bu rol kamu birimlerinin Parlamente'nun niyet ve istekleri ile tutarlı bir biçimde çalışıp çalışmadıkları, performanslarının yönetsel yükümlülüğü taşıyıp taşımadıkları raporlar hazırlamak suretiyle yerine getirilir. Yeni Zelanda Denetim ise kamu kurumlarının mali tablolarının denetimini yapar.

h. İngiltere

Ulusal Denetim Ofisi, performans ya da paranın karşılığı denetimi kapsamında ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik konularını inceler. Performans denetimi yasal olarak zorunludur. Denetim raporları Parlamente'da Kamu Hesapları Komisyonuna sunulur. Paranın karşılığı denetimi kapsamında;

- Kontrolü mümkün ancak savurganlık, verimsizlik ve başarısızlık gösteren seçici incelemeler
- Önemli program ya da projelerin performanslarının temini için geniş çaplı incelemeler
- Yönetsel faaliyetlerin diğer iyi uygulama örnekleri ya da standartlarla karşılaştırılarak incelenmesi

Ulusal Denetim Ofisi, kaynaklarının yaklaşık yüzde ellisini performans denetimi faaliyetlerine ayırır. Ofis, Kamu Hesapları Komisyonu ile yakın ilişki içindedir. Denetim raporlarında kuruma yönelik detaylı öneriler yer almaz. Dolayısıyla, Ofisin raporları kurumların iyileştirmeler yapabilmesi için bir reçeteden çok kurumlardaki değişim için etken olabilecek bir rapor niteliğindedir.

i. Amerika Birleşik Devletleri

Genel Muhasebe Ofisi, misyonu, hükümette dürüst, verimli bir yönetimi ve tam hesap verilebilirliği teşvik etmektir. Ofisin faaliyet alanının büyük bir kısmı denetim ve değerlendirmeden oluşmaktadır. Bunun yanında Ofisin, Bütçe ve Yönetim Ofisi ve Hazine ile işbirliği içerisinde muhasebe standartlarının oluşturulması, icracı idareler tarafından kullanılan muhasebe sistemlerinin ve kontrollerinin değerlendirilmesi, genel kabul görmüş muhasebe standartlarının ilan edilmesi, hükümet harcamaları ve gelirleri ile ilgili konularda alınan yasal kararların yayınlanması gibi sorumlulukları da vardır.

Çalışanların çoğu “değerlendirme” yetkinliğine sahip nitelikte kişilerden oluşmakta yapılan denetimler geleneksel denetimden daha çok performansı değerlendirmeye yönelik olmaktadır. Performans denetimlerinin yanında program denetimleri de yapılmakta, yapılan performans denetimleri ekonomiklik ve verimlilik denetimini kapsar iken program denetimleri programların etkinliği, yönetim yapılarının, iç süreçlerin ve sistemlerin yeterliliğini değerlendirmek için yapılır.

Diğer ülke uygulamalarından bahsettikten sonra sonraki başlık ülkemizdeki performans denetimi ile ilgili olacaktır.

D. Türkiye’de Performans Denetimi

Modern denetim uygulamasında, performans denetiminin amacı, ilgili kamu kurum ya da kuruluşların kendisine tahsis edilen kamu kaynaklarının ekonomik, verimli ve etkin kullanımını sağlayacak düzen ve mekanizmaları kurma ve bunları gereği gibi çalışır halde tutma ve yöneticilerin hesap verme yükümlülüğünü desteklemek üzere bağımsız ve tarafsız bir değerlendirmedir.

Türkiye’de performans denetim kavramı son zamanlarda 5018 nolu kanun ile ön plana çıkmakla birlikte bir süredir Yüksek Denetleme Kurulunun faaliyet alanı içerisinde verimlilik, tutumluluk ve karlılık denetimi yer almaktadır. Çalışmanın bundan sonraki kısmında Türkiye’de performans denetiminin gelişiminden bahsedilecektir.

1. Tarihsel Gelişim

Türkiye’de yüksek denetim Divan-ı Muhasebat’ın kurulmasıyla başlamıştır. 1938 yılından itibaren bütün kamu kurum ve kuruluşları üzerindeki parlamento adına denetim görev ve yetkisi, Sayıştay ve Yüksek Denetleme Kurulu arasında paylaştırılmıştır. Bu göreve ve yetkisini, Sayıştay Anayasanın 160. maddesinden, Yüksek Denetleme Kurulu ise Anayasanın 165. maddesinden anayasal dayanaklarını almaktadırlar.

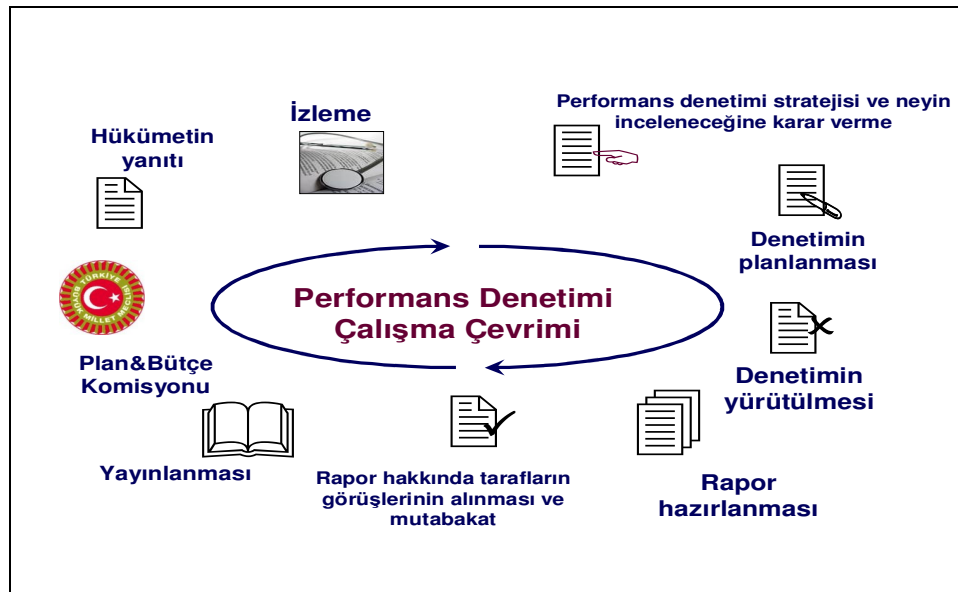
1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı “Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkındaki Kanun” ve 1987 yılında çıkarılan 3346 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların TBMM’ce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun” ile Yüksek Denetleme Kurulu tarafından kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimlerinin karlılık, verimlilik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yapılması düzenlenmiştir. Bu kapsamda, Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılan denetimlerde verimlilik ve tutumluluk boyutlarının yanında karlılık boyutuna da bakılması “etkinlik” denetimi yapılıyor olarak yorumlamamak gerekir. Çünkü etkinlik denetiminin odak noktası kamu kurumunun hedeflerini ne kadar gerçekleştirdiğinin değerlendirilmesidir. Değerlendirmede hem kurum içi hem kurum dışı faktörleri göz önünde bulundurmak gerekir.¹³⁷

Diğer taraftan, Sayıştay, TBMM adına denetim yapmakla görevli olmakla birlikte Anayasanın yargı bölümünde yer almakta ve kendine özgü bir konumu bulunmaktadır. Sayıştay, yargı yetkisine sahiptir, Genel Kurul, Temyiz Kurulu, Daireler Kurulu, Dairelerden oluşmuştur ve kararları Sayıştay dışında hiçbir yerde temyiz veya itiraza tabi değildir. Statü gereğince INTOSAI’ye her ülkeden bir yüksek denetim kurumu üye olabildiğinden, Türkiye’den sadece Sayıştay üye

¹³⁷ Yazarın yorumudur.

durumundadır. Sayıştay aynı zamanda da ASOSAI (Asya Yüksek Denetim Kurumları Birliği) üyesidir. 832 sayılı Sayıştay Kanununa 1996 yılında 4149 sayılı kanunla eklenen Ek 10. Madde ile de Sayıştay denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını tutumlu, verimli ve etkin kullanıp kullanmadıklarını denetleme ve denetleme sonuçlarını TBMM'ye raporlama görev ve yetkisi verilmiştir. 1999 yılında Sayıştay'da ilk performans denetimi grubu, 2008 yılında da ikinci denetim grubu oluşturulmuştur. Bugüne kadar doğal afetler, çevre, kültür, sağlık, elektronik devlet, hasta enfeksiyonları ile mücadele, trafik kazalarını önleme faaliyetleri gibi konularda performans denetimi kapsamında hazırlanan çalışma raporları TBMM'ye sunulmuştur. Ancak TBMM'nin bu raporlara yönelik bir değerlendirmesi henüz olmamıştır. Sayıştay kaynaklarının %5'ini performans denetimine ayırmaktadır. Diğer ülke Sayıştayları ile karşılaştırıldığında oldukça düşük bir orandır.

Türkiye'de performans denetim süreci tam anlamıyla işletildiğinde Şekil 2.4'teki gibi bir sürecin olacağı öngörülmektedir.



Şekil 2.4. Türkiye'de Performans Denetim Süreci

Kaynak: A. Coşkun ve L. Karabeyli, 22. Maliye Sempozyumunda sunulan “Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi”, 2007 adlı bildiriden alınmıştır.

Türkiye’de performans denetimi ile ilgili bir değerlendirme çalışmanın son bölümü olan dördüncü bölümde geniş kapsamlı bir şekilde yapılacaktır. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde performans denetiminin konusu, kamu mali sisteminin en önemli yapı taşı ve devletin, politikalarını kurumları aracılığıyla gerçekleştirmesinde kullandığı en önemli kaynak olan bütçeden bahsetmek yerinde olacaktır. Bu kapsamda, bütçe süreci, bütçenin denetimi ve bütçenin performansının değerlendirilmesine yer verilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

IV. BÜTÇE KURGUSU

A. Bütçe Kavramı ve Fonksiyonu

Bütçe, kaynakları belli amaçlara tahsis etme ve öncelikler arasında seçim yapma amacıyla bir uygulama planı niteliğindedir. Kamu sektörü açısından bakıldığında, devlet üstlenmiş olduğu mali, sosyal ve ekonomik fonksiyonları yerine getirmesine temel oluşturan bir nitelik taşır. Devletin fonksiyonlarındaki gelişim ve değişime paralel olarak politikalarını yansıttığı bütçenin de yapısında ve fonksiyonlarında birtakım değişimler olmuştur.

Eckstein'e göre bütçe, kamu harcamalarının hangi boyutta olacağını, gelir tahminini, gelir ve harcamaların ayrıntılı dökümünü göstermek yanında yürütme organının harcamalar ve gelirlerle ilgili karar ve öngörülerini bir mali yıl için kapsayan yasal düzenlemedir.¹³⁸ Bir başka deyişle, kamu kaynaklarının toplanması ve harcamaların yapılması için hükümetin, ulusal egemenliği temsil eden parlamentodan aldığı yetkidir; bu bağlamda toplum ile siyasi iktidar arasında kaynakların kullanımı konusunda yapılan bir sözleşmedir.¹³⁹

Wildavsky ise bütçeyi, genel olarak mali kaynakların insan amaçlarına dönüştürülmesi, bütçe sürecini de “siyasi araçlar” olarak tanımlar. Ona göre bütçeler mali kaynakların farklı yaşama biçimlerine hizmet etmek üzere siyasal süreçler yoluyla dağıtılmasıdır.¹⁴⁰

Bütçenin, var olan sınırlı kaynaklarla insanların ve toplumların gereksinmelerini karşılayabilmek için bunlar arasında dengeleme yapabilme aracı olması çok eskiden beri bir gerçektir.¹⁴¹ Devlet tarafından yerine getirilecek fonksiyonların ve verilecek hizmetlerin neler olacağının rasyonel bir seçim süreci içerisinde belirlenmesi, yasama ve yürütme organına yol gösterilmesi, idarenin bütün

¹³⁸ O Eckstein, Public Finance Foundation of Modern Economics Series, Prentice-Hall, Inc. New Jersey, 1964,s.21

¹³⁹ M. Karacal ve A.U. Öktem, Bütçe Kılavuzu: Uzman Olmayanlar için Bir El Kitabı, TESEV Yayınları, 2007,s.4

¹⁴⁰ A. Wildavsky, A Comparative Theory of Budgetary Processes, 2nd revised ed., 1986, New Bruns.

¹⁴¹ G.Coşkun, Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi, 2000,s.11

işlem ve uygulamalarının kanuni kurallara bağlanması ve denetime olanak vermesi açısından bütçe devlet ekonomisine yön veren araçlardan biri olmuştur. Bunun yanında, sapmaların kontrol ve izlenmesine fırsat sağlaması, planlanan ile gerçekleştirilen arasında kıyaslama yapılarak sonraki uygulamaların etkinlik düzeyinin yükseltilmesi de bütçenin önemini artırmaktadır.

Premchand'a göre mali yönetim yapıları ve bununla bağlantılı yönetim şekilleri bütçe mekanizmalarının fiili işleyişi üzerinde önemli etkilere sahiptir.¹⁴²

B. Bütçe Sürecini Etkileyen Faktörler

Bütçe, ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel yapısı içerisinde toplum ihtiyaçları göz önünde bulundurularak, en etkin karar ve seçim mekanizması kullanılarak oluşturulan uygulamaları ve yürütme organının izleyeceği politikaları yansıtır. Bütçenin oluşturulmasının ve uygulanmasının hangi kriterler kapsamında yürütüleceği önemlidir.

Bu bağlamda, bütçenin hazırlanması, onaylanması ve uygulanması ile ilgili bütün kurallar ve düzenlemeler ortamı, normatif ve betimsel bütçeleme kuramları tarafından tanımlanmıştır. Bu kuramlar bütçe sürecinin rasyonel, tedrici ve politik süreç etmenlerini, kamu harcamalarının önemli belirleyicileri olarak gösterilmiştir.¹⁴³ Bu kuramlara göre, bütçedeki değişim, rasyonel etmenler yani performans göstergeleriyle, tedrici değişim yani harcamaların küçük değişikliklerle geçmiş yılların baz alınmasıyla, bütçeyi yapan kuruma, faaliyetlerine ve diğer önemli aktörlere (yasama organı üyeleri, yürütme organı, resmi yetkililer, halk) bağlı olarak değişen politik etmenlere göre oluşur. Bütçe sürecinde yer alanların harcama davranışı veya harcamaları değerlendirme yaklaşımı bu rasyonel, tedrici veya politik etmenlerin hangilerinin daha çok ağırlık taşıdığına bağlı olarak nitelendirilir. Bu

¹⁴² A. Premchand, *Government Budgeting and Expenditure Controls (Theory and Practice)*, IMF, 1983, s.131

¹⁴³ T.Arın, N.Kesmez, İ.Gören, a.g.e, s.30-31

kuramlar mali, kurumsal ve kişisel konumları ile ve karar almada varolan kısıt ve kuralların, davranış biçimini etkileyebileceğini kabul eder.¹⁴⁴

Bunu çalıştığım kurumdaki bütçeleme yaklaşımı ile örneklendirmek yerinde olacaktır. Özel bütçeli bir kuruluş olan TÜBİTAK'a bağlı bir enstitüde harcama yetkilisi (5018 sayılı kanuna göre enstitü müdürü) ve muhasebeden sorumlu birim amiri ile bir görüşme yapılmıştır. Görüşme kapsamında bütçe hazırlama sürecinin işleyişi, kurum yöneticisinin tutum ve davranışları, kurumsal önceliklerin bütçeyle ilişkisinin kurulup kurulmadığı, Maliye Bakanlığı ile yapılan bütçe görüşmelerinin içeriği sorulmuştur. Buna göre, bütçenin geçen yıllarda kurumun stratejik planında yer alan amaç ve hedefleri doğrultusunda ve geçmiş performans verileri dikkate alınarak yapıldığı vurgulanmıştır. Ancak bu yılın bütçesinin bir önceki yıl bütçesinin belli bir oranla artırılarak oluşturulduğu belirtilmiştir. Yani, Maliye Bakanlığı'nda yapılan bütçe görüşmelerinde geçen son iki yılın ve son altı aylık bütçe gerçekleştirmeleri ve o kurumun diğer kurumlar arasındaki konumu veya stratejik önemi dikkate alınarak, bütçede her harcama kaleminin karşılığındaki gider bazında görüşülerek, gerekçeler kabul edilirse artırım yoluyla o yılın bütçesi oluşturulmaktadır. Ayrıca, görüşmede enstitünün alacağı ekstra bütçe büyüklüğü diğer kurumların bütçesinden azalma anlamına geldiği vurgulanmış ve ödenek tahsis edilecek faaliyetlerin bütçedeki payının kararlaştırılmasında karşılıklı müzakere ve ikna söz konusu olduğu da belirtilmiştir.

Bütçe sürecinin daha objektif ve adil olması bütçe sonuçlarına olan güvenin de daha yüksek olması amacıyla etkin bir bütçeleme sürecinden bahsetmek yerinde olacaktır.

C. Bütçe Sürecinin Etkinliği

Eldeki kaynaklarla ulaşılmak istenen amaçlar en iyi şekilde gerçekleştirildiği ölçüde bütçenin etkinliğinden söz edilir. Birçok ülkede kamu yönetiminde yapılan reformlarla birlikte gelen kamu mali yönetiminde de birtakım düzenlemeler

¹⁴⁴ Katrine G. Willoughby ve Mary A. Finn, Decision Strategies of Legislative Budget Analyst: Economist or Politician?, Journal of Public Administration Research & Theory, 1996, Vol.6, Issue 4, s.526

yapılmıştır. Yapılan kamu mali yönetim reformları bu ülkelerin ekonomik, sosyal ve kültürel yapılarından etkilenmesine rağmen birtakım ortak amaçları da barındırmaktadır:

- Bütçe disiplini için gerekli unsurları sisteme yerleştirmek
- Stratejik önceliklerin belirlenmesi ve kamu kaynaklarının buna göre tahsis edilmesi
- Kamu hizmetlerinde etkinlik ve verimlilik yaklaşımıyla kamu sektörünün performansının artırılması

olarak sıralanabilir. Bu kapsamda kamu mali sisteminin en önemli girdisi olan bütçenin gerek hazırlanması ve kullanılması gerek denetimi, ülkelerin daha özelde hükümetlerin vatandaşlara taahhüt ettiği hizmetleri yerine getirmesi, genel olarak performansı açısından önemlidir. Dünya Bankası'na göre bütçeleden beklenen temel amaçlar:¹⁴⁵

- Yasamanın yürütme üzerinde kontrolünün sağlanması
- Makroekonomik istikrarın sağlanması
- Stratejik önceliklere göre kaynak dağılımının sağlanması
- Yönetimsel etkinliğin sağlanması

şeklinde sıralanmaktadır. IMF tarafından yapılan bir çalışmaya göre ise bütçeleme süreci başlıca şu görevleri yerine getirmek üzere sağlıklı bir yapıya kavuşturulmalıdır:¹⁴⁶

- Harcamalarda iktisadilik
- Sonuç odaklı gelişme
- Gelir sınırlarını açık bir şekilde onaylamak
- Bütçe disiplini sağlamak ve performansı korumak

¹⁴⁵ The World Bank, Public Expenditure Management Handbook 1998,s.1

¹⁴⁶ A. Premchand, Issues and New Directions in Public Expenditure Management, IMF Working Paper, 1996, s. 26

Ayrıca, bütçenin performansı, ekonomide mali kuralların tesis edilmesi, yıllık bütçeleme sürecinin orta vadeye yayılması, gelecekteki bütçe koşulları hakkında gerçekçi tahminlerin ortaya konulması ve bütçe ile ilgili bazı ilkelere de sıkı sıkıya bağlıdır.¹⁴⁷ Bu bağlamda, bütçelemeye etkinliğin sağlanması amacıyla bütçe sürecinin yeniden yapılandırılması önemlidir. Dünya Bankası tarafından belirlenen iyi bütçeleme ilkeleri yeniden yapılandırmanın niteliğinin belirlenmesinde önemli bir dayanak noktası olmaktadır. Buna göre iyi bütçeleme ilkeleri şu şekilde sıralanmaktadır:¹⁴⁸

- *Kapsamlılık ve disiplin:* Kapsamlılık problemlerin teşhisi, ilgili bağlantıların kurulabilmesi ve performansı sağlamaya yönelik kurumsal engellerin değerlendirilebilmesi ve daha sonra en uygun geniş kapsamlı müdahalelerin başlatılabilmesi için bütünsel bir bakış açısını gerektirdiğinden iyi bir bütçenin tüm kamu gelir ve giderlerini kapsayacak şekilde tasarlanması gerekmektedir. Disiplin ise hükümet politikalarını karşılamaya yetecek kadar kaynağın bütçede bulunması anlamına gelmektedir.
- *Yasallık:* Uygulama esnasında politika değişikliği yapabilecek karar vericilerin gerek başka bir süreçte oluşan gerekse bütçe formülasyonu esnasında oluşan ilk kararlarına sadık kalmaları anlamına gelmektedir.
- *Esneklik:* Operasyonel anlamda yöneticilerin yönetsel kararlar konusunda ve program bazında ilgili bakanlıkların yetki sahibi olması gerekmektedir. Bu yetki güçlü bir stratejinin yanında şeffaflık ve hesap verilebilirlikle yürütülmelidir.
- *Öngörülebilirlik:* Makro istikrarın sağlandığı ve mevcut politikaların fonlana bildiği bir ortamda kamusal program ve politikaların etkin ve verimli bir şekilde uygulanabilmesi için öngörülebilirlik önemli olmaktadır. Bu kısa ve uzun dönem arasındaki dengeye dikkat gerektirmekte; orta vadeli yaklaşımı gerekli kılmaktadır.

¹⁴⁷ A. Schick, The Role of Fiscal Rule in Budgeting, OECD Journal on Budgeting, Vol.3, No.3, 2003, s.8-9

¹⁴⁸ The World Bank, Public Expenditure Management Handbook 1998, s.1-2

- *Doğruluk:* Bütçe tahminlerinde kullanılan gelir ve gider rakamlarının güvenilir ve samimi olmasını ifade etmektedir.
- *Rekabet:* Mevcut politikaların incelenip değerlendirmeye tabi tutulmasını ve yine bu anlamda kuruluş performanslarının sürekli bir şekilde artmasını beraberinde getirecektir.
- *Bilgi:* İyi bir kamusal karar alma sürecinin ve bütçenin doğruluğunun alt yapısı bilgi düzeyine bağlıdır.
- *Şeffaflık ve Hesap Verilebilirlik:* Kamusal kararlar elde edilebilir, açık ve geniş bir topluluğa ifade edilebilir nitelikte olmalıdır. Ayrıca karar alıcılar yetki kullanımında sorumlu tutulmalıdır.

Yapılan bütçe reformları, bir yandan kamu harcamalarının daraltılmasını, bütçe açıklarının azaltılması ve kamu borçlarının sınırlandırılması yoluyla sağlamaya çalışırken bir yandan da performans kriterleri geliştirmek yoluyla kamu kesiminde kaynak dağılımı etkinliğinin artırılmasını hedeflemiştir.¹⁴⁹ Bu kapsamda, kamu kesiminde muhasebe ve bilgi sistemlerinin iyileştirilmesi, performans konusunda yaptırımların ve teşviklerin güçlendirilmesi, çıktının tanımlanması ve izlenmesi bakımından yeni araçların geliştirilmesi, bütçe dokümantasyonunun geliştirilmesi gibi yenilikler harcamacı kurum ve kuruluşların hesap verme sorumluluğunu artıran yöntemler olarak ortaya çıkmıştır.

İyi bir bütçeleme süreci kanuni bir belge hazırlamanın ötesine geçerek politik, yönetsel, planlama, iletişim ve mali boyutlarla ele alınması gereken bir süreçtir. İyi bir bütçeleme süreci şu özellikleri taşımalıdır:¹⁵⁰

- Uzun vadeli bir bakış açısına sahiptir
- Organizasyonel hedeflerle bağlantılıdır
- Bütçe kararları çıktı ve sonuçlara dayanır
- Paydaşlarla etkin bir iletişim aracıdır

¹⁴⁹ OECD, Senior Budget Officials Meeting, Statement by Chair, Public Management Service (PUMA), 1999

¹⁵⁰ <http://www.gao.gov/new.items/d02682t.pdf> (Alınma tarihi: 20.10.2009)

- Hükümete ve diğer kamu çalışanlarına teşvik sağlar

Bu özellikler de gösteriyor ki iyi bir bütçeleme süreci, sadece gelir ve giderlerin dengelendiği, senede bir kere yapılan bir belge üretmek değildir, tanımlanmış hedefler için kaynak dağılımını esas alan çok yıllık mali ve operasyonel bir planlamadır. Bütçeleme sürecinin amacı, karar alıcılara hizmetleri sağlarken bilgiye dayalı kararlar almalarına yardımcı olmak ve paydaşların sürece katılımlarını sağlamak olmalıdır. Argyris'e göre¹⁵¹ hiyerarşinin yukarı düzeylerinde yer alan karar alıcılarla devamlı temas halinde bulunmak çift yönlü öğrenmeye imkan verir. Ayrıca, program değerlendirme, politika analizi ya da kurum dışı diğer denetim mekanizmalarıyla bu iki yönlü öğrenme sağlanacak ve hedef koyma ve bütçeleme süreçleri birbiriyle daha yakın ilişki içinde olacaktır.

Bütçeleme sürecinde performans boyutlarından etkinlik ve verimlilik ölçüleri daha ilgilidir ve doğru bilgiler verir. Çıktı, sonuç ve etkinlik ölçülerini birlikte değerlendirmek, faaliyetler, çıktıların ve sonuçların maliyetleri ve değerleri, kısacası yapılan harcamalarla gerçekleşenler hakkında tam bir fikir verir. Ancak, bütçeleme sürecinde kullanılacak performans ölçülerini belirlemek zor bir iştir. Bunun üç temel kaynağı vardır:¹⁵²

- Bütçeleme sürecinin kendisi
- Politikacıların bakış açısı ve odak noktaları
- Makro sonuçlar elde etme baskısı

Birçok ülkenin gündeminde olan kamu mali yönetimi reformları küreselleşmenin etkisiyle ülkemizde de son birkaç yıldır gündemdedir. Bu reformları değerlendirmeden önce daha sonraki başlık altında Türkiye'de bütçe sürecinin gelişimine değinilecektir.

¹⁵¹ Chris Argyris, Organizational Learning and Management Information Systems, Accounting, Organizations and Society , 1977,s. 113-129

¹⁵² Theodore H. Poister, Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations, 2003, s. 109, Jossey-Bass

D. Türkiye’de Bütçe Süreci

1. Tarihsel Gelişim

Ülkemizde bütçe anlayışının tam anlamıyla yerleşmeye başlaması 19 uncu yüzyılın ikinci yarısına rastlamaktadır. Bütçe hakkı ilk defa 1876 Anayasası ile kabul edilmiştir. Bu anayasayla klasik bütçe anlayışı benimsenerek bütçeler idari sınıflandırma esasına göre yapılmış, devletin bütçesi tanımlanarak gelir ve giderlerin bölümler itibariyle onanması ve bütçenin yıllık olması ilkeleri ile Sayıştay denetimi ve Kesin Hesap Kanunu esasları kabul edilmiştir. Ancak tam anlamıyla uygulanamayan bütçe hakkı, 1908 yılında II. Meşrutiyet’in ilanı ile birlikte devlet hayatına girmiştir.¹⁵³

Türkiye Cumhuriyetinin bütçe esasları ilk olarak 1924 Anayasası ile belirlenmiştir. Bununla birlikte, çağdaş bütçe hakkı, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunun 1927 yılında kabul edilmesiyle gerçekleşmiştir. Bu kanunla devletin her türlü malvarlığı, gelir ve giderlerinin idaresi ve muhasebesi düzenlenmiştir. Bu dönemde klasik bütçeleme sisteminin uygulanmasına devam edilmiştir.

1961 Anayasası ile bütçelemeye ilişkin yeni düzenlemeler getirilmiştir. Bu anayasayla, yasaların Anayasa’ya uygunluklarının Anayasa Mahkemesi tarafından yargısal denetime tabi tutulması ile diğer kanunların yanı sıra vergi, gider ve bütçe kanunlarına da yargı denetimi yolu açılmıştır. 1961 Anayasası ile bütçenin iktidar grubu üyelerinin çoğunlukta olduğu daha uzman kişilerden oluşan komisyonda şekillenmesi, genel kurulda da buna uyulması istenmiştir. 1964 yılından itibaren bütçe harcamalarının tasnifinde cari, yatırım ve transfer harcamaları olarak üçlü bir sınıflandırma benimsenmiştir.

1973 yılında Türk bütçe sisteminde program bütçe sistemine geçilmiştir. Program bütçe sistemi ile sınıflandırma; program, alt program, ödenek türü, faaliyet-proje ve harcama kalemi şeklinde yapılmıştır. Ancak, bu sistem yeterli altyapının olmaması ve düzenli olarak gözden geçirilip geliştirilememesi nedenleriyle tam

¹⁵³ G. Coşkun, a.g.e

olarak uygulanamamış ve birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de program bütçeden beklenen sonuçlar elde edilememiştir.¹⁵⁴

1982 Anayasası ile birlikte bütçe hakkında önemli değişiklikler yapılmıştır. yeni anayasada bütçede değişiklik yapabilmeye ilişkin hükümler yer almaktadır. Sonraki dönemlerde ise kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılayamaması, uluslararası mali yönetim sistemlerine entegrasyona ilişkin olarak 1995 yılında “Kamu Mali Yönetimi Projesi” kapsamında ulusal ve uluslararası karşılaştırmalara imkan verecek, ölçme ve analiz yapmaya elverişli bir bütçe kod yapısının oluşturulması konusunda çalışmalara başlanmıştır. Bu kapsamda 2004 yılında konsolide bütçe kapsamındaki idarelerin bütçelerinde analitik bütçe sınıflandırması ilk defa uygulamaya konulmuştur.

Ülkemizde 2001’de yaşanan ekonomik krizin ardından OECD, 2002’de kamu mali yönetiminin iyileştirilmeye ihtiyacı olan alanlarını ortaya koyan bir araştırma yapmıştır. Araştırmada işaret edilen konularda Türkiye “Kamu Yönetimi Reformu” çerçevesinde bir iş planı oluşturmuştur. Bu planın üç alt amacı vardır:¹⁵⁵

1. Bütçe hazırlama ve uygulama kapsamının genişletilmesi ve kapsamının performansın değerlendirilmesi yönünde artırılması
2. Muhasebe standartlarının, tahsis sürecinin ve denetim fonksiyonlarının öneminin vurgulanması
3. Kamu borçlanmalarında modern ve şeffaf yönetim yaklaşımlarının uygulanması

Ayrıca, bütçe ile kalkınma planları arasında bağ kurulamaması, bütçe uygulamalarının tek mali yılla sınırlı olması ve Avrupa Birliğine uyum süreci, mevcut mali yönetim anlayışında değişiklik yapılmasını gerektirmiştir. Buradan hareketle hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) 10 Aralık 2003 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul

¹⁵⁴ Türkiye’de Bütçeleme, <http://www.bumko.gov.tr/PEB/Genel/Default.aspx>, (10.10.2009)

¹⁵⁵ D. Kraan, D. Bergvall, I. Hawkesworth, Budgeting In Turkey, OECD Journal on Budgeting, 2007,7,2, s.7-58

edilmiştir. Kanun, 5436 sayılı değişiklik kanunu ile 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kanunun 1. maddesinde kanunun amacı şöyle açıklanmıştır:¹⁵⁶

***MADDE 1-** Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesap verebilirliği ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve mali kontrolü düzenlemektir.*

Bu kanunla ülkemizde kamu kaynaklarının daha etkin, etkili ve ekonomik kullanımı, plan-program ve bütçe ilişkisinin kurulması, mali disiplini ve sorumluluk ahlakını, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması gibi ilkelerin dikkate alınması ile çok yıllık bütçeleme ile çıktı-sonuç odaklı kaynak tahsisinin gerçekleştirilmesi amacıyla çalışmalar başlatılmıştır.

Bir sonraki başlık 5018 nolu kanunun belirlediği şekilde merkezi yönetim bütçesi sürecinin işleyişine ilişkin olacaktır.

2. Bütçe Sürecinin Aşamaları

Ülkemizde devlet bütçesi yasal dayanağını Anayasa ve 5018 sayılı kanundan almaktadır. 5018 sayılı KMYKK ile devlet bütçesinin esas ve şekle ait hükümlerini, hazırlama ve bütçenin uygulanmasını esaslarını saptamış ve yasal ilkeleri belirlemiştir.

5018 sayılı kanunun 3. Maddesine göre bütçe, belirli bir dönemdeki gelir ve gider tahminleri ile bunların uygulanmasına ilişkin hususları gösteren ve usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan belge olarak tanımlanmaktadır.

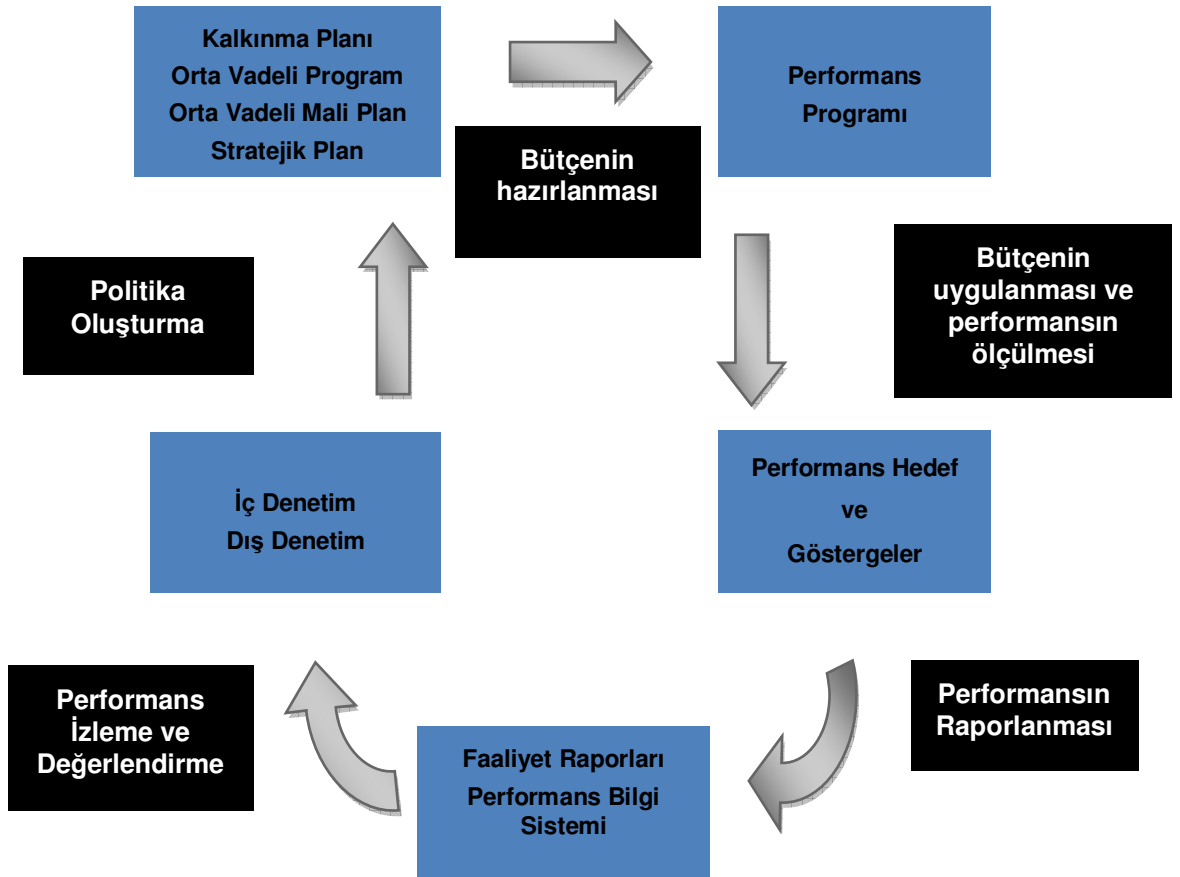
Aynı kanunun 2. Maddesine göre kapsam genel yönetim içerisindeki kamu idareleri olarak belirlenmiştir. Genel yönetim bütçesi üç kısımdan oluşmaktadır: merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumlarının bütçeleri ve mahalli idarelerin bütçeleri. Merkezi yönetim bütçesi ise genel bütçe, özel bütçe, düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçelerinden oluşur.

¹⁵⁶ 5018 sayılı KMYKK

Genel bütçeli kamu idareleri, bakanlıklar ve onlara doğrudan bağlı kuruluşlardır. Özel bütçeli kamu idareleri, belirli bir kamu hizmetini yerine getirmek üzere kurulmuş, gelir elde edebilen ve bunu harcama yetkisi verilen kurumlardır. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar ise hem mali hem de idari anlamda özerk olan kurumlardır. Bütçe tekliflerini Maliye Bakanlığı ile müzakere etmeden doğrudan TBMM'ye verirler. Sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idareler idari ve mali özerkliği bulunan, bütçeleri kendi yönetim ve meclislerince onaylanan kurumlardır.

Her bütçe döneminde ortaya çıkan görevler dizisini süreç olarak tanımlamak mümkündür. Süreç bir döngü oluşturur ve her döngü tamamlandıktan sonra aynı şekilde bir yenisi başlar.¹⁵⁷ 5018 sayılı kanuna göre, bütçelerin, kalkınma, orta vadeli program ve mali planlarda yer alan politika, hedef ve öncelikleri doğrultusunda oluşturulan kamu kurum ve kuruluşlarının stratejik planlarına göre hazırlanması, yıllık olarak hazırlanan performans programı çerçevesinde uygulanması, yılsonundaki gerçekleştirmelerin daha önceden belirlenen hedefler ile karşılaştırılarak kontrol ve değerlendirmeler yapılması, raporlanması esastır. Bununla birlikte, kurumların gerek mali gerek mali olmayan performansının, iç ve dış denetim ile izlenmesi bütçe sürecini tamamlayan en önemli aşamalardır. (Şekil 2.5)

¹⁵⁷ M. Karacal ve A.U. Öktem, a.g.e.,s.11



Şekil 2.5 Bütçe Süreci

Kaynak: Yazar tarafından hazırlanmıştır.

Bütçe sürecinde, bütçe kararlarının alınması, alınan kararların uygulanması ve sonuçların denetimi söz konusudur. Bütçe sürecinde dört önemli aşama vardır:¹⁵⁸

1. Politikanın formüle edilmesi(yapılması)
2. Bütçenin hazırlanması
3. Bütçenin uygulanması
4. Kontrol ve değerlendirme

¹⁵⁸ M.Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, a.g.e, s.215

2.1 Politikann Formüle Edilmesi

Bütçe kurgusunun ilk aşaması olan politikaların formüle edilmesi aşaması, ülkenin genelini doğrudan etkileyecek ve o dönemin hükümetinin ekonomik hedef ve önceliklerin belirlendiği aşamadır.

Türkiye’de bütçenin formüle edilmesi aşaması, hem merkezileşmiş hem de bölünmüş bir süreçtir.¹⁵⁹ Şöyle ki, merkezde yukarıdan aşağıya güçlü bir işleyiş vardır ve bu süreçten sorumlu yapı da Yüksek Planlama Kurulu (YPK) dur. Başbakan, onun belirlediği bakanlar, DPT ve Hazine müsteşarlarından oluşmaktadır. YPK kararları, DPT tarafından hazırlanan makroekonomik tahminleri içeren Orta Vadeli Programa temel oluşturur. Bununla birlikte kurul, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Orta Vadeli Mali Planının (OVMP) da karara bağlanmasından sorumludur. Yani, bütçedeki harcamaların oluşturulması süreci DPT, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı arasında bölünmüştür. Maliye Bakanlığı, bütçe hazırlama, orta vadeli mali planlama, bütçenin uygulanması, gelir toplama, raporlama ve muhasebeleştirme gibi mali politikalardan; DPT, uzun vadeli kalkınma planları, makroekonomik tahmin raporları, orta vadeli plan ve yatırım programlarının hazırlanmasından sorumludur. Hazine Müsteşarlığı ise nakit yönetimi, Türk Lirası ve yabancı para türündeki kısa ve uzun vadeli borç yönetimi, uluslararası mali kuruluşlarla ilişki yönetimi, kamu iktisadi teşebbüslerinin ve bütçe dışı fonların izlenmesinden sorumludur.

Kamu kaynaklarının etkinliğinden söz edebilmek için kaynakların nasıl kullanılacağına ilişkin politikaların belirlenmesi aşaması önemlidir. Önceliklerin belirlenerek kaynakların etkin yönetimine temel oluşturan stratejik plan kurumlar için ne kadar önemli ise devlet gibi büyük bir kurum için de devlet bütçesinin etkin kullanımı amacıyla öncelikli politikalar doğrultusunda hazırladığı bir yol haritası o kadar önem olmalıdır. Bu açıdan bakıldığında, devletin öncelikleri birkaç planda yer almaktadır. Birazdan bütçe hazırlama başlığı altında detaylı olarak bahsedilecek politika belgeleri, birkaç farklı kurum tarafından hazırlanmaktadır. Bu çok taraflılığın basite indirgenerek tek bir politika belgesi üretilmesiyle bütçede koordinasyonun sağlanması ile bütçe sürecinden sorumlu tek tarafın olması, bütçe

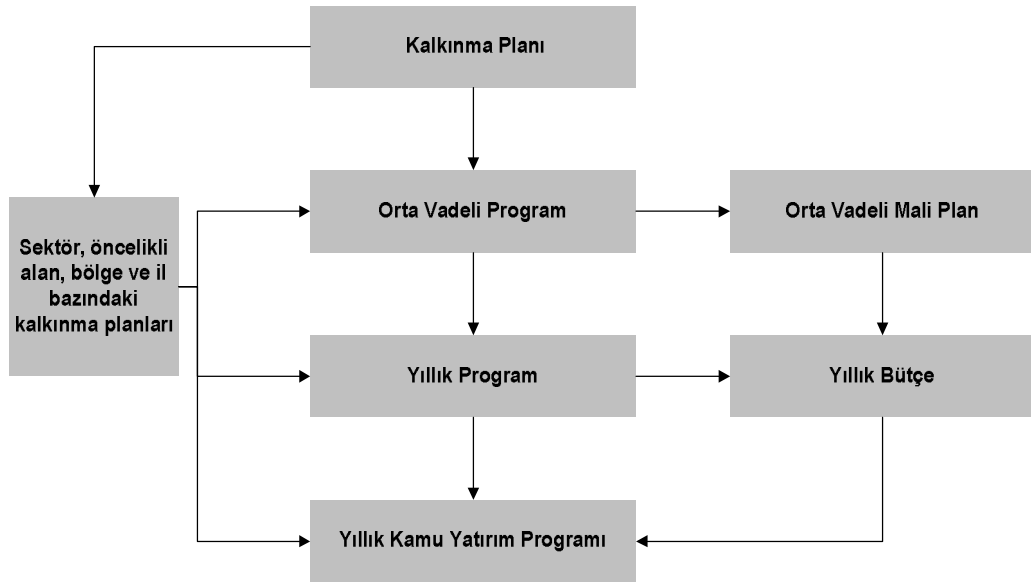
¹⁵⁹ D. Kraan, D. Bergvall, I. Hawkesworth, a.g.e

sürecinin daha şeffaf ve etkin olması ve idari bir takım yükümlülüklerin azalmasına yol açacağı düşünülmektedir.¹⁶⁰

2.2 Bütçenin Hazırlanması

a. Politika Belgeleri

Kamu idarelerinin bütçesinin şekillenmesinde *üst politika belgeleri* olarak geçen¹⁶¹ belgeler vardır. Bunlar Kalkınma Planı (7 yıllık), Orta Vadeli Program (3 yıllık), Orta Vadeli Mali Plan (3 yıllık), yıllık Program ve yıllık Yatırım Programıdır. (Şekil 2.6.)



Şekil 2.6 Uzun Vadeli Plandan Yıllık Bütçeye

KAYNAK: D. Kraan, D. Bergvall, I. Hawkesworth, Budgeting in Turkey makalesinden alınmıştır.

Merkezi yönetim bütçesi hazırlama süreci (Çizelge 2.3), Bakanlar Kurulu'nun Orta Vadeli Programı(OVP) onaylaması ile başlar. OVP, kalkınma planları ve hükümetlerin öncelikleri doğrultusunda DPT tarafından hazırlanır. OVP, makro politikaları ve temel ekonomik büyüklükleri içeren dinamik bir programdır.

¹⁶⁰ D. Kraan, D. Bergvall, I. Hawkesworth, a.g.e

¹⁶¹ <http://www.sp.gov.tr>, (02.04.2009)

Bütçe hazırlama sürecinin diğer bir önemli girdisi olan ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve YPK tarafından karara bağlanan Orta Vadeli Mali Plan (OVMP) ise gelecek üç yıla ilişkin merkezi yönetim bütçesinin toplam gelir ve gider tahminlerini içerir. Bu plan ile merkezi yönetim bütçe büyüklükleri ve kamu idarelerinin kurumsal bazda ödenek tavanları belirlenir.

b. Kamu idarelerinin gider bütçelerini hazırlaması

5018 sayılı kanuna göre kamu idarelerinde bütçenin hazırlanmasından sorumlu birim Strateji Geliştirme Birimidir¹⁶². Strateji geliştirme birimleri, kurumun stratejik planında yer alan amaç ve hedefleri, OVMP'deki ödenek tavanlarını dikkate alarak, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü(BÜMKO) tarafından hazırlanan Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberi ile DPT tarafından hazırlanan Yatırım Genelgesi ve Yatırım Programı Hazırlama Rehberi'ndeki esasları, standartları, birim maliyetleri çerçevesinde idare bütçesinin oluşturulmasını sağlar.

Bu kapsamda, strateji geliştirme birimleri, bütçenin hazırlanmasında kullanılacak gerekli dokümanları, idarenin ilgili harcama birimlerine gönderir. İdaredaki her bir harcama birimi bütçe teklifini hazırlayarak strateji geliştirme birimine gönderir. Strateji geliştirme birimi ile harcama birimi temsilcileri arasında yapılan görüşmeler neticesinde idarenin bütçesi nihai hale getirilir.

Kamu idareleri, OVP ve OVMP, kalkınma planları, yıllık programlar ile stratejik planlarını dikkate alarak çok yıllık bütçeleme yaklaşımıyla hazırladıkları gerekçeli ödenek tekliflerini, Maliye Bakanlığı'na, yatırım tekliflerini de DPT'ye gönderirler. OVMP'de belirlenmiş olan ödenek tavanları kamu kurumlarının verebileceği hizmetler için ayrılmış olan maksimum kaynağı ifade eder. Ancak, kurumun bütçe teklifinde belirteceği hizmetlere ihtiyaç duyulup duyulmamasına göre bu kaynağın tamamı tahsis edilebilir veya edilmeyebilir.

¹⁶² Strateji Geliştirme Birimlerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, <http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/2006/02/20060218-2.htm>

c. Maliye Bakanlığı ve DPT tarafından gider bütçesinin oluşturulması

Kamu idarelerinin bütçe teklifleri Maliye Bakanlığı BÜMKO, yatırım teklifleri de DPT tarafından önceden belirlenmiş ilke ve esas ve önceliklere göre hazırlanıp hazırlanmadığı değerlendirilerek gerekirse o kamu idareleri görüşmelere çağrılırlar. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan yıllık bütçe kanun taslağı, DPT tarafından güncellenen makroekonomik tahminlerle birlikte YPK'ya gönderilir.

Diğer taraftan, merkezi yönetim bütçesi içinde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlar ise bütçe tekliflerini bir örneğini Maliye Bakanlığına olmak üzere doğrudan TBMM'ye gönderirler.

d. Bütçe Kanun tasarısının TBMM'de görüşülmesi

Makroekonomik tahminler ve bütçe büyüklüklerinin YPK' da görüşülmesinden ve son şeklinin verilmesinden sonra TBMM'ye sunulmak üzere Bakanlar Kurulu'na iletilir. TBMM'de bütçe kanunu tasarısı ve milli bütçe raporu, ihtisas komisyonlarından biri olan Plan ve Bütçe Komisyonuna sunulur. Komisyon, 25 üye iktidar partisinden olmak üzere toplam 40 üye bulunmaktadır. Üyeler komisyon gündemindeki bütçe tasarısı üzerinde öneriler verip, kabul edilmesi halinde, değişiklik yapma imkânına sahiptirler.

Komisyon, merkezi yönetim bütçesine dahil kuruluşların bütçe tasarılarını tek tek görüşür. Tasarı, program bazında onaylanıp gerekli değişikliklerle kabul edildikten sonra yapılan değişiklikleri ve ekleri içeren bir komisyon raporu ile birlikte Meclis Genel Kuruluna gönderilir.

Bütçe kanun tasarısının TBMM'de görüşülmesi sırasında merkezi yönetim bütçe kanun tasarısına;¹⁶³

- Orta vadeli planı da içeren bütçe gerekçesi
- Yıllık ekonomik rapor
- Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli
- Kamu borç yönetimi raporu

¹⁶³ 5018 sayılı KMYKK

- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleşmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir-gider tahminleri
- Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri
- Merkezi yönetim kapsamında olmayıp merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğerkurum ve kuruluşların listesi

eklenir.

Genel Kurul, bütçeleri daireler ve bölümler (giderler için genel kamu hizmetleri, savunma hizmetleri, eğitim hizmetleri gibi, gelirler için vergi ve vergi dışı gelirler gibi) itibariyle ayrı ayrı görüşür. TBMM üyeleri merkezi yönetim bütçe kanunu tasarısının Genel Kurul'da görüşülmesi sırasında gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı önerilerde bulunamazlar. Görüşmeler sonucunda kanun tasarısı oylanarak kabul edilmesinden sonra Cumhurbaşkanının onaylaması ve Resmi Gazetede yayımlanması ile mali yılbaşından itibaren bütçe kanunu yürürlüğe girer.

Çizelge 2.3 Bütçe Hazırlama Süreci

Mayıs Sonu	Bakanlar Kurulu'nun Devlet Planlama Teşkilatı(DPT) tarafından hazırlanan, kalkınma planları, makro politikaları ve ekonomik tahminlerden oluşan Orta Vadeli Programı kabul etmesi ve Resmi Gazetede yayımlanması
Haziran Ortası	Yüksek Planlama Kurulunun(YPK) Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan gelecek üç yıla ilişkin toplam gider ve gelir tahminleri ile kamu idarelerinin ödenek teklif tavanlarını kapsayan Orta Vadeli Mali Planı kabul etmesi ve Resmi Gazetede yayımlanması
Haziran Sonu	Maliye Bakanlığının bütçe hazırlama sürecine ilişkin genel ilkelerin ve standartların olduğu Bütçe Çağrısı ve Bütçe Hazırlama Rehberini hazırlaması ve yayımlaması
Haziran Sonu	DPT'nin Yatırım Programı Hazırlama Rehberini hazırlaması ve yayımlaması
Temmuz	Kamu idarelerinin bütçe tekliflerini hazırlaması
Temmuz Sonu	Kamu idarelerinin bütçe tekliflerini Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Dairesine(BÜMKO), yatırım tekliflerini DPT'ye göndermesi
Ağustos	BÜMKO'nun ve DPT'nin bütçe tekliflerini değerlendirmesi
Eylül	Kamu idarelerinin bütçe tekliflerinin BÜMKO ve DPT ile müzakere edilmesi
Eylül Sonu	DPT'nin makroekonomik tahminlerini nihai hale getirmesi ve Maliye Bakanlığının konsolide bütçe taslağını oluşturması
Ekimin ilk haftası	YPK tarafından taslak bütçenin ve makroekonomik tahminlerin değerlendirilmesi ve son şeklinin verilmesi
Ekim Ortası (Yılbaşından 75 gün önce)	Bütçe kanun tasarısının Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ye sunulması
Ekim sonu	Maliye Bakanının tasarıyı TBMM'de Plan ve Bütçe Komisyonuna iletmesi
Kasım ilk haftası- Aralık ortası	Meclis Genel Kurulu; bütçeleri, daireler, gider bütçesi bölümleri olan analitik bütçe sınıflandırmasının birinci düzey fonksiyonel kodlamalar (genel kamu hizmetleri, savunma hizmetleri, eğitim hizmetleri gibi), gelir bütçesi bölümleri (vergi gelirleri, vergi dışı gelirler gibi) itibarıyla görüşerek oylaması
Yılbaşından önce (31 Aralık son gün)	Tasarının TBMM tarafından kabul edilmesi ve Cumhurbaşkanı tarafından kanunun imzalanması Bütçe kanunun Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmesi

2.3 Bütçenin Uygulanması

Bütçe uygulaması, bütçede öngörülen giderlerin yapılması, gelirlerin toplanması ve hazine işlemleri ile de nakit giriş ve çıkışlarının yer ve zaman olarak dengelenmesi anlamına gelmektedir. Kamu idarelerinde bütçenin uygulama esasları 5018 sayılı kanunda tanımlanmıştır.

Gider bütçesinin uygulanma aşamaları şunlardır:¹⁶⁴

- Ödeneklerin harcama programına bağlanması
- Harcama birimleri tarafından taahhüde girilmesi
- Harcama yetkilisinin harcama talimatını vermesi
- İşlemlerin gerçekleştirilmesi ve muhasebeleştirilmesi
- İşlemlerin ön mali kontrolü
- Ödemenin yapılması

Harcamaların etkin ve verimli kullanılmasında harcama sorumluluğunun türü ve sorumlularının belirlenmesi önemlidir. 5018 sayılı kanunla sorumlular bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilisi, mali kontrol yetkilisi, gerçekleştirme görevlileri ve muhasebe yetkilisi olarak belirtilmiş, söz konusu sorumluların sorumlulukları yine aynı kanunda detaylı bir şekilde ele alınmıştır.¹⁶⁵

Gelir bütçesinin uygulanması, bütçe kanunun yürürlüğe girmesiyle başlar. Kamu gelirleri temelde, vergi ve vergi dışı gelirlerden oluşur. Bütçenin gelir tarafı tahminlerden oluştuğu için daha az ya da daha çok gerçekleşmesinde hukuki olarak bir engel yoktur. Diğer bir ifadeyle, gelirler bütçede belirtilen miktarı aşabilir, ancak giderler parlamentonun izni olmadan aşılamaz. Bütçenin uygulanması aşamasında kamu idarelerine verilen ödeneklerin yetersiz kalması halinde kamu hizmetlerinin aksamaması için kanunla ek bütçe imkanı vardır. Ancak ek bütçe ile verilecek ödeneklerin karşılığı olan gelirin gösterilmesi şartı söz konusudur.

5018 sayılı kanun bütçenin uygulanması aşamasında kamu idarelerinin iç kontrol mekanizmasının etkin bir şekilde kullanılmasını telkin eder. Buna göre, kamu

¹⁶⁴ M.Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, a.g.e, s.233

¹⁶⁵ 5018 sayılı KMYKK

idareleri, kanunlara uygun ve amaçları doğrultusunda faaliyetlerini ekonomik, verimli ve etkin bir anlayışla yürütmesi söz konusudur. Bunun için muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulması, mali ve yönetim bilgi sistemlerinin zamanında ve güvenilir bilgi üretmesine yönelik ortamın sağlanması, kurumsal süreçlerin tanımlanması için kamu idarelerinde iç kontrol birimlerinin oluşturulmaya başlanmıştır.

2.4 Bütçenin Denetimi

Denetim fonksiyonu kamu mali yönetim sisteminin ayrılmaz bir unsuru ve kamu sektörünün performansının iyileştirilmesi ve risk yönetiminin yerleştirilmesi bakımından önemlidir. Bütçeler hükümetlerin politikalarını gerçekleştirmesinde çok önemli bir araç olduğu için bütçelerin uygulamadaki başarısı, denetimi ile yakından ilgilidir. Bütçe sürecinde, yasama ile yürütme arasındaki ilişkiler bütçe denetimi bakımından temel mekanizmadır.

Bugüne kadar geleneksel denetim ile kamu harcamalarının hukuki olup olmadığı değerlendirilmiştir. Ancak, asıl yapılması gereken harcamaların performans (etkinlik, tutumluluk ve verimlilik) denetimi gerçekleştirilememiştir. Kamuda denetimler harcama öncesi ve yasalara uygunluk şeklinde gerçekleştiği için de bazı performans odaklı yöneticilerin genel bütçe yanında birçok bütçe yapmaları durumu ortaya çıkmış, bütçenin birlik ilkesinden sapılmasına ve hukukilik denetiminin güçleşmesine neden olmuştur.¹⁶⁶

Kamu sektöründe yaşanan değişim ihtiyacıyla birlikte pek çok ülkede bütçenin denetimi konusu, yasal düzenlemelere uygunluğunun denetimi yanında performansının denetlenmesine olanak verecek şekilde yeniden ele alınmıştır. 5018 sayılı kanun ile Türk kamu mali yönetiminde kontrol ve denetim kavramlarının uluslararası standartlara göre tanımlanması ve uygulama alanı yeniden düzenlenmiştir.

Denetim fonksiyonu, kendi içinde hizmet ettiği farklı amaçlara göre yapılan uygunluk denetimi, mali denetim, performans denetimi, hem yürütmeye (iç denetim) ve hem de yasama organına (yüksek denetim-dış denetim) garanti verme

¹⁶⁶ M.Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, a.g.e, s.82

mekanizması olarak kullanılmaktadır. Bütçenin denetimini, idari denetim, yargısal denetim ve yasama denetimi, şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutmak mümkündür.¹⁶⁷

1. Bütçenin idari denetimi

a. İç Kontrol

Kamu iç mali kontrolü, harcamacı kamu idarelerinin bütçe ve ilgili diğer mevzuata, iyi mali yönetim ilkelerine, saydamlık, etkinlik, verimlilik ve ekonomiye uymalarını sağlamak amacıyla, “yürütme” tarafından uygulanan mali kontrol sisteminin bütünü olarak ifade etmek mümkündür. İç kontrolün *ön mali kontrol* ve *iç denetim* gibi iki önemli unsuru vardır. Ön mali kontrolde, mali işlemler sonuçlandırılmadan önce bütçede yeterli ödenek bulunup bulunmadığı, yapılan işlemlerin mevzuata uygun olup olmadığı, görevlilerce kendi görev ve yetkileri çerçevesinde gerekli kontrolün yapılıp yapılmadığının kontrolü yapılır. İç denetimde ise, kamu idaresinin bünyesinde oluşturulan, idarenin her türlü faaliyetini geliştirmek, iyileştirmek ve değer katmak amacıyla, bağımsız ve tarafsız bir şekilde yönetime güvence vererek, risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için sistematik yaklaşımlar geliştirmesi ve böylelikle o idarenin hedeflerini gerçekleştirmesine yardımcı olması söz konusudur.

b. Mali denetim (uygunluk/düzenlilik)

Uygunluk denetimi diye de geçen mali denetimin tanımı, daha önce denetim türleri başlığı altında verilmiştir. Fonksiyonu ise tüm mali işlemlere ait verilerin, tabloların, varlık ve yükümlülüklerin ve dolayısıyla bilginin güvenilirliği ve bütünlüğü, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu yanında varlıkların korunması, denetlenen idarenin belirlenmiş ilke ve esaslara ne ölçüde uyduğu ile ilgilenir ve güvence sağlar. INTOSAI denetim standartlarında mali denetim yerine düzenlilik denetimi ifadesini kullanmaktadır ve kapsamını şu şekilde tarif etmektedir:¹⁶⁸

¹⁶⁷ M.Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, a.g.e, s.347

¹⁶⁸ INTOSAI, Auditing Standards, Section 39.

- Denetlenen idarelerin mali tablolarının doğrulanması
- Kamu idaresinin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması
- Mali işlemlerin yürürlükteki mevzuata uygunluğunun denetlenmesi
- İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi
- Denetlenen idarede alınan kararların etik değerler bakımından denetlenmesi

c. Performans denetimi

Performans denetimi ile ilgili detaylı açıklamalar daha önce yapıldığı için burada kısaca değinilecektir. Performans denetimi, hesap verme sorumluluğunun tesis edilmesi ve dolayısıyla kamunun tüm paydaşları için idarelerin etkin ve verimli bir şekilde yönetildiğinin, kamu faaliyetlerin çıktı ve sonuçlarının bilinmesinin güvencesi durumundadır. Dolayısıyla, bu faaliyetlerin en önemli girdisi olan bütçe sürecinin tam anlamıyla gerçekleştirilmesi ve etkinliğinin göstergesi olarak performans denetimi önemlidir, tam anlamıyla yerine getirilmesi gerekir.

d. Sistem denetimi

Sistem denetimi, yürütülen kontrol faaliyetinin etkinliğini ölçmek amacıyla iç kontrol sisteminin detaylı bir şekilde değerlendirilmesini amaçlar.

2. Bütçenin Yargı Denetimi (Sayıştay Denetimi)

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen yargısal denetim şekillerini uygunluk(mali/düzenlilik) denetimi ve performans denetimi şeklinde ikiye ayırmak mümkündür:

Uygunluk denetimi, genelde harcama sonrası yapılan bir denetim şeklidir. Harcama sonrası yapılan uygunluk denetimi, devletin gelir-gider ve malları üzerinde gerçekleştirilir. Bu denetim, kamu gelir-gider ve mallarının mevzuata uygun olarak tahsil edilip edilmediğini, harcanıp harcanmadığını ve kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymaya çalışır. Sayıştay'a gönderilen ya da yerinde denetçiler tarafından

hesaplar mevzuata uygunluk yönünden incelenir. Mevzuata aykırı olan maddi hata içeren ve suç unsuru bulunan belgelere ilişkin olarak “sorgu” diye adlandırılan belgeler düzenlenir. Sorgulara otuz gün içinde yazılı savunma şeklinde cevap verilmesi zorunludur. Yapılan sorguya cevap verilmemesi halinde ilgili kişiler hakkında disiplin veya ceza kovuşturulması talebinde bulunulabilir. Sorumlu olan kişilerin savunmada belirtilen konuları cevaplandırmasından sonra gerekli düzeltmeleri yapılan ve savunması yerinde görülen konular rapora alınmaz.

Performans denetimi, kaynakların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik esaslarına göre kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymaya çalışan bir denetim şeklidir. Bu konuyla ilgili daha detaylı bilgi “performans denetimi” başlığı altında verilmiştir.

3. Bütçenin Yasama Denetimi

Parlamente demokrasilerde bütçe hukukunun esası, önce bütçelerin parlamento tarafından onaylanması, diğer bir ifadeyle yürütmeye gelir toplama ve harcama yapma yetkisi verilmesi, bütçe uygulaması sona erdikten sonra da uygulama sonuçlarının denetim yetkisinin yine parlamentoya ait olmasıdır. Parlamento, hükümete bir mali yılda harcama yapma ve gelir toplama yetkisini verdikten sonra mali yılın bitiminden itibaren geçecek makul bir süre sonunda vermiş olduğu yetkinin nasıl kullanıldığını denetlemesi bütçe hakkının bir gereğidir.¹⁶⁹ Parlamento bu denetim yetkisini kesin hesap kanunu ile yerine getirmektedir.

E. Kurumsal Karar Alma Süreçlerinde Bütçenin Fonksiyonu

Devlet bütçeyi kullanarak kendisinden beklenen fonksiyonlarını kurumları aracılığıyla yerine getirir. Kurumlar ise elde ettikleri kaynakları öncelikleri doğrultusunda kullanırlar. İşte bu noktada kaynakların nasıl kullanıldığı önemlidir. Bir kamu hizmetinden beklenen, kaynakların kamu yararına ve hizmetlerin sürdürülebilirliği ilkelerine göre kullanılarak yürütülmesi ve ihtiyacı etkin bir şekilde karşılamasıdır.

¹⁶⁹ M.Kamil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, a.g.e, s.385

Bütçenin tanımından hareketle, hükümetlerin harcamalar yaparak yerine getirdiği her türlü faaliyet(amaçları, öncelikleri, programları vs.) siyasi nitelikte bir karardır denilebilir. Ayrıca, kurumsal karar alma süreçlerine kurum dışı çeşitli çıkar grupları ve politik güç merkezleri tarafından yapılan müdahaleler¹⁷⁰ bütçenin etkinliğini zayıflatmaktadır. Dolayısıyla kamu politikalarında kullanılacak performans bilgisi, politikaları ve diğer faaliyetleri etkileyecektir ancak etkilerinin çok kuvvetli olmaması kaçınılmaz olabilir. Üstelik bu bilgilere dayanılarak alınan kararların standart hale getirilmesi de söz konusu olamamaktadır. Ancak, daha önce de birçok kez vurgulandığı gibi, bu etkinin varlığını kabul ederek kaynak kullanımında rasyonel olamamak ve bütçeyi amaçlar doğrultusunda etkin kullanamamak anlamına gelmemelidir.

Kamu sektöründe, performansın iyileştirilmesi, stratejik düzeyde net bir şekilde tanımlanmış hedeflerin, etkin ve verimli bir şekilde çıktılar elde etmek, istenilen sonuçlara ulaşmak üzerine kurulması ve bunların çalışanlara iyi bir şekilde aktarılmasıyla ile mümkündür. Bunun için stratejik yönetim kapsamında ileri düzey sistemlerin, kurumların, yetkinliklerin, uygulamaların olması, operasyonel düzeyde bütçeyle ilişkilendirilen bir sonuç odaklı yönetim yaklaşımının benimsenmesi önemlidir. Böylesine ileri düzey sistemler, politika analizi, bilgi yönetimi, araştırma ve değerlendirme gerektirir.¹⁷¹

Diğer taraftan, hedef odaklı politikaları ve programları olmayan kamu kurumlarında performans denetimini yaparak bütçenin etkinliğine katkıda bulunmak zordur. Kamuda performans denetiminin zorluğunu Hofstede 1981’de yaptığı bir çalışmada ortaya koyduğu tipoloji ile anlamak mümkündür.¹⁷² Hofstede’ye göre bir faaliyetin ya da programın hedefleri net değilse, çıktısı ölçülemeyecek ise, bunlar için uygun kontrol “politik” bir kontroldür. Eğer hedeflerdeki muğlaklık bir şekilde ortadan kaldırılır ve hedefler netleşirse, ancak çıktılar ölçülemeyecek durumda olursa, bunun için en uygun kontrol “sezgisel kontrol” dır.

¹⁷⁰ İbrahim Yalçın ve M.Nuri Özulucan, Özel ve Kamu Yönetiminde Değişim Mühendisliği, Türk İdare Dergisi, 2002,C.74,S.436,s.197

¹⁷¹ G. Scott, a.g.e

¹⁷² G. Hofstede, Management Control of Public and Not-for-profit activities, Accounting, Organizations and Society, 1981, Vol. 6 No.3,193-211

Kamu kurumlarında en önemli süreç olan, bütçeleme sürecinde performans ölçülerinin kontrolü önemli ancak bütçeleme sürecinde yer alan kişilere kontrol yetkisinin verilerek daha katılımcı ve sorumluluk verme anlayışının yaygınlaştırılması daha kalıcı bir kontrol yöntemi olur.¹⁷³

¹⁷³ J. Todd, Management Control Systems: A Key Link Between Strategy, Structure and Employee Performance, Organizational Dynamics, Spring, 1977, s. 65-78

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

V. DEĞERLENDİRME

Kamu hizmetlerinin etkin bir şekilde sunulması, bugünün politik, ekonomik, sosyokültürel ve teknolojik şartlarında daha da önemli hale gelmiştir. Geçtiğimiz zaman zarfında yaşanan mali krizler, birçok ülkedeki hükümetleri artan talep karşısında politik ve ekonomik kaygılardan dolayı vergileri artıramama ikilemiyle karşı karşıya bırakmıştır.

Demokrasinin temel kurumlarından biri olan parlamentolara ait bütçe hakkı çerçevesinde, bütçe hazırlıkları ve kamu harcamalarının denetiminde parlamentoların etkinliğinin artırılması konusunda AB ülkeleri başta olmak üzere bazı gelişmiş ülkelerde bir süredir reformlar yapılmaktadır. Bu reformlarda, yürütmenin hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık ilkeleri doğrultusunda bütçe hakkını güçlendiren ve geliştiren yeni yaklaşımlar uygulamaya konulmuştur. Bu çerçevede, iyi yönetim ilkeleri ve uygulamaları, kamu kaynaklarının kullanılmasında etkin, verimli ve ekonomikliği gözeten performans odaklı bir denetim anlayışı¹⁷⁴, bütçenin yönetsel ve mali hesap verme sorumluluğunun artırılması, kurum içi ihtiyaçlara cevap verebilmesi, faaliyet ve projelerin etkin bir şekilde yürütülmesine katkıda bulunması, karar alma süreçlerinde esnekliğe imkan vermesi gibi unsurlar ön plana çıkmıştır.

Buradan yola çıkarak oluşturulan çalışmanın, bu son bölümünde performans denetiminde bütçe kurgusunun kamuda kurumsal kültür ile etkileşimine ilişkin genel ve Türkiye özelinde bir değerlendirme yapılacaktır.

A. Performans Denetimi ve Bütçe Kurgusu İlişkisi

Kamu mali yönetim sistemleri bütçeleme, muhasebe, nakit yönetimi, borç yönetimi, iç kontrol mekanizmaları, yönetim bilgi sistemi ve denetim öğelerinden oluşmaktadır. Sağlıklı işleyen bir mali yönetim sistemi, karar alma süreçlerinde etkinliği yakalamak için gerekli olduğu kadar, denetlenebilirliği sağlamak için de bir gerekliliktir. Bu kapsamda iyi bir kamu mali yönetim sistemi için kamu

¹⁷⁴ C.Pollitt, X. Girre, J. Lansdale, R. Mul, H. Summa ve M. Waerness,, 1999, ag.e.

kaynaklarının dağıtımı ve kullanılmasında mali disiplin, önceliklere göre kaynak dağılımı ve etkin hizmet sunumu gibi konular kritik önem taşımaktadır.¹⁷⁵ Makroekonomik açıdan bakıldığında istikrarlı ve sürdürülebilir bir mali disiplin sağlamak yetkili otoritelerce belirlenecek kurallarla, bu kuralların uygulanması ve denetimiyle mümkündür. Denetim sonucunda elde edilecek bulguların şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi açısından zamanında raporlanması önemlidir. Bütçe kapsamında yapılan kamu harcamaları süreci maliye bakanlıkları tarafından yürütülür. Yüksek denetim organları ise bu işlemlerin denetiminden sorumludur.

Kamu sektöründe iyileştirilmesi gereken nokta bütçe ile yönetimdir. Harcamalar uygun olsa da olmasa da ayrılan para harcanır. Dolayısıyla, başarı o yılın bütçesini harcamak, gelecek yılın bütçesini de daha yüksek bir miktar olarak onaylatmaktır. O bütçe ile elde edilen sonuçlardan ziyade bütçenin kendisi performans göstergesi olur. Kamu sektöründeki gelişmelerle beraber, kamu hizmetlerinin en önemli girdisi olan bütçe ile ne sonuçlar elde edildiği mali kararlar açısından önemli hale gelmiştir. Dolayısıyla, bütçeleme sürecinde performans bilgisinin kullanımı, tahsis sürecini elde edilen çıktılar ve oluşan etkiler ile desteklemek, daha doğru kararlar almak olarak yorumlamak gerekir.

Kamu hizmetlerinde iyileşme ve gelişme, daha etkin bir planlama ve kaynak yönetimi, sonuçların ortaya konmasında hesap verilebilirlik bilincinin gelişmesi için kurumlarda bir takım performans izleme ve değerlendirme tekniklerinden yararlanmak, hem bütçenin etkinliğini sağlamak hem de yapılacak performans denetiminin kalitesini artırmak amacıyla önemlidir. Bu kapsamda, “*Mantıksal Çerçeve Yaklaşımı* (The logical framework approach)” bir projenin, programın ya da politikanın hedeflerinin netleşmesine ve kullanılacak kaynakların yani girdilerin tanımlanmasına imkan verecek yaklaşımlardan biri olabilir. Bu yaklaşım, o proje, program ya da projenin girdi, süreç, çıktı, sonuç ve etki boyutları arasındaki nedensel ilişkiyi ortaya koyar. Bu zincirdeki her bir boyutun performans göstergelerinin belirlenmesiyle beraber nihai hedeflerin gerçekleşmesini engelleyebilecek risklerin

¹⁷⁵ The World Bank, 1998, a.g.e

tanımlanmasına da imkan verir.¹⁷⁶ Mantıksal Çerçeve Yaklaşımı, proje ve programların kalitesinin artmasını, karmaşık bir takım faaliyetlerin bir süreç silsilesi ve nesnel anlayışla analiz edilerek basite indirgenmesini sağlar. Yaklaşım, dinamik bir şekilde kullanıldığında etkin bir yönetim aracı olur. Kamu faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kamu kaynaklarını özellikle bütçeyi temel girdi olarak varsayarsak, bir süreç modellemesiyle yapılan (girdi-süreç-çıktı-sonuç) performans denetiminin sonunda orta ve uzun vadede kamu kurumlarının performansında artış ve toplumsal ihtiyaçların karşılanması beklenmektedir.

Ayrıca, *performans bilgi sistemi* ile desteklenen, girdi, süreç, çıktı, sonuç ve etki boyutlarında performans göstergeleri belirleyerek kurumsal faaliyetlerin takibi performans denetiminin kalitesi açısından önemlidir. Bu göstergelerin, sağlam ve güvenilir verilerle kullanımı, kamu kurumlarında yürütülen faaliyetlerin ve dolayısıyla verilen hizmetlerin iyileşmesine, erken uyarı sistemiyle problemleri tespit etmeye ve düzeltici önlemler almaya yardımcı olur. İhtiyaca cevap veren bir performans bilgi sistemi performans yönetiminin belkemiğidir.¹⁷⁷ Bununla birlikte, kamu hizmetleri için niceliksel performans göstergeleri belirlemek daha kolaydır. Mintzberg¹⁷⁸ ve Pollitt'e¹⁷⁹ göre somut, standart ve rutin faaliyetler için, örneğin ruhsat sayısı, performans göstergeleri belirlemek daha yerindedir. Somut olmayan faaliyetler için, örneğin politika üreten düzenleyici kamu kurumlarının verdiği danışmanlık hizmeti, performanslarını değerlendirmek daha zordur ve birkaç yılı alabilir.

Performans bilgisinin bütçeleme süreciyle entegrasyonu kamu yönetiminde başta harcamaların kontrol edilmesinin yanında diğer faydaları şöyle sıralanabilir:¹⁸⁰

¹⁷⁶ The World Bank, Monitoring and Evaluation: Some Tools, Methods and Approaches, 2004, <<http://www.worldbank.org/oed/ecd/>>, (12.02.2009)

¹⁷⁷ OECD, In Search of Results: Performance Management Practices, OECD (PUMA), 1997, s.18

¹⁷⁸ Henry Mintzberg, Managing Government, Governing Management, Harvard Business Review, 74,3, s.75-83, 1996

¹⁷⁹ Christopher Pollitt, Integrating Financial Management and Performance Management, 1999, OECD report: PUMA/SMO(99)4/FINAL

¹⁸⁰ Teresa Curristine, Zsuzsanna Lonti, Isabella Joumard, Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities, OECD Journal on Budgeting; 2007, 7, s.1

1. Hedeflerin belirlenmesini sağlamak

Performans bilgisini bütçelemeye kullanımı politikacıların net ve açık hedefler koymasını sağlar. Kısa ve orta vadede önceliklerin belirlenmesinde ve hükümetlerden nasıl sonuçlar beklenildiği konusunda önemli bir araçtır. Başarıyla kullanıldığında, hedeflerle uygulanan politikaların ne kadar örtüştüğünün ilişkisi ortaya çıkmaktadır.

2. Performansın izlenmesini iyileştirmek

Performans bilgisi sinyal niteliği taşımakta, kilit aktörlere hükümette neyin işleyip neyin işlemediği konusunda bilgi vermektedir. Hizmetlerin verilmesinde meydana gelen bir aksaklık tespit edildiğinde düzenleyici tedbirler alınabilir. Buradaki tedbirler genellikle bütçeyi /harcamayı kesmekten ya da o faaliyeti kaldırmaktan ziyade o hizmetin performansı o hizmeti veren kurumla paylaşarak iyileştirici tedbirler alınmasıyla düzeltilir.

3. Planlamanın etkinliğini artırmak

Performans bilgisinin kullanımı hem bütçeleme hem de yönetimine önemli bir etkisi ve katkısı vardır. Bu sonuç odaklı politika oluşturulması ve sunumunu sağlamaktadır. Nihayetinde, hükümetlerin üç-beş yıllık stratejik plan yapmalarına ve bütçelemeye bu planların kullanımını da daha sistematik hale getirmektedir. Orta vadeli bir harcama planı hedeflerin gerçekleştirilmesini de kolaylaştırmaktadır. Bu da kaynaklarla gelecek sonuçlara yönelik faaliyetleri ilişkilendiren net ve mantıksal bir tasarım ortaya koymaktadır.

4. Yönetimi iyileştirmek ve geliştirmek

Performans bilgisinin kullanılarak sonuç odaklı bir yönetim yaklaşımı uygulayıcıları sağladıkları hizmet sürecinde meydana gelebilecek problemin tespitine, hedeflenen sonuca katkısına, eğer aktörlere otorite ve esneklik imkanı da verilirse hizmeti iyileştirmelerine gerekiyorsa yeniden tasarlanmasına olanak sağlar.

5. Şeffaflığı sağlamak

Kamu reformlarının temel amaçlarından biri parlamentoya ve halka karşı hesap verilebilirliği artırmak olmuştur. Objektif bilgi sağlamanın iyi tarafı da hükümet politikalarının daha etkin ve hesap verilebilir olmasıdır. Politikacıların bunu desteklemesinde temel sebep de performanslarını destekleyecek nicel bilginin gözle görülür bir onaylama sağlamasıdır. Bu onaylama da seçim döneminde verilen sözlerin yerine getirilmesi, kamu sektörünün performansındaki iyileşmedir.

6. Vatandaşların seçimlerini desteklemek

Performans bilgisi mükemmel olmasa bile vatandaşların verilen hizmet konusunda seçim yaparken, karar verirken performans düzeyleri ve hizmete yönelik destek sağlar. Bu bilginin kamu tarafından biliniyor olması beklenen performansın altında hizmet sağlayıcılar için ileriye yönelik bir motivasyon unsuru olabilir.

B. Bütçe Kurgusu ve Kurumsal Kültür İlişkisi

Bütçelemeye kararların hangi faktörler çerçevesinde alındığı, bütçeyi uygulayacak kurumun kültürünün nasıl bir nitelikte olduğu, çalışanların kurum içindeki karar alma süreçlerindeki konumu önemlidir. Özel sektörde performans odaklılık kültürü içinde kullanılan birtakım yönetim araçlarını ve yaklaşımlarını kültür unsurunu dikkate almadan kamuya uygulamak anlamlı değildir. Çünkü kamu, hizmetlerinde bir yandan eşit ve adil olma, güvenliği sağlama ve savunma hizmeti verme, işsizliği azaltma diğer taraftan da demokrasiyi koruma, piyasayı düzenleme ve rekabeti artırma, çevreyi koruma gibi değişken özellikte hedefleri vardır.

Kamu ekonomisinin tercihlerini belirleyen bütçeleme, her ülkede siyasi bir nitelik taşır ve bu süreç içerisinde bütçeler hem bir belge hem de bir araç gibi kullanılma niteliğine sahiptir.¹⁸¹ Bütçenin kurgulanmasında siyasal yapı hem sürecin işleyişine giren kurumların sayısı hem de birbirlerine göre karşılıklı yetkileri ve güçleri tarafından belirlenir. Bütçeler kullanılabilecek kaynaklara sınırlama getirir ve

¹⁸¹ N. Oker, 1978 Mali Yılı Genel Bütçe Ödeneklerinin Dağılımına Bir Yaklaşım, Maliye Tetkik Kurulu Araştırmaları Yayını, No. 1979/200, Ankara, 1979, s.7

bu kaynakların kullanımı konusunda mücadele, dolayısıyla çatışma bütçe sürecinin ayrılmaz bir parçası haline gelir.¹⁸² Bütçe süreci bu çatışmaların bir sonucu vardır. Bütçe süreci mekanizmalarını kapsar. Burada yasama organının söz konusu çatışmayı yönetme kapasitesi komisyonlar ile siyasi partiler arasındaki ilişkiye ve buradaki parlamenterlerin yetkilerinin sınırına bağlıdır. Buradan hareketle denilebilir ki, bütçe sürecinde yer alan kurumların birbiri ile olan ilişkileri ve bu kurumların içinde yer alan karar alıcıların davranış biçimi de bütçe sürecini etkiler. Karar alıcıların birbirleri arasındaki ilişkiler hakim davranış normları aracılığıyla kurulur. Bütçelemeyi etkileyen dışsal normlar, orantılı davranma, hakemlik ve güven olarak ortaya çıkar. Yüksek düzeyli bürokratlar ile politikacılar arasında kişisel düzeyde güven; çatışmaları çözmede yüz yüze veya formel, yasal veya yargısal biçimlerin tercih edilmesi; kararların alınmasında birbirleriyle rekabet içinde olan taraflara benzer muamele yapılması, kararların her durumu kendi koşullarında değerlendirme temelinde değil orantılılık temelinde değerlendirilmesi gibi davranış normları kurumsal kültür içinde yer alan hususlardır.¹⁸³

Bunun yanında, performans denetimi sonucu elde edilen bilginin politikacılar tarafından karar alma süreçlerinde kullanılması, gerek bütçe gerek kamu çalışanlarının performanslarının iyileştirilmesi ve hesap verme sorumluluğuna sahip olmaları amacıyla kullanılması gerekir. Ayrıca, performans denetiminin sonucunda kamu kurumlarının faaliyet ve programları için verilen önerilerin kurumun gelişim amaçları olması ve bu gelişimin, kurum kültüründeki değişim ile desteklenmesi gerekir. Geleneksel kamu yönetimi kültüründen farklı olarak, politik sorumluluk sıkı sıkıya sonuçlara bağlanmalı, kurumlardan yaptıkları bütçelerine ilişkin tercihlerin gerekçesi ve faaliyetlerinin raporları istenmelidir.¹⁸⁴ Aksi halde, kaynakların sorgulandığı bir denetim faaliyeti yine kaynakların israfı ile sonuçlanabilir. Yönetim hesap verme sorumluluğunu oluşturmak için, stratejik ve iş planları, performans hedefleri ve ölçüleri, bireysel ve kurumsal performans sözleşmeleri, hizmet sunumu ile politika yapma fonksiyonlarının birbirinden ayırımı, yeni muhasebe sistemleri ve

¹⁸² Joel M. Ostrow, Procedural Breakdown and Deadlock in the Russian Duma: The Problems of an Unlinked Dual Channel Institutional Design, *Europe-Asian Studies*, July Vol.50, Issue 5, s. 793,1998

¹⁸³ T. Arın, N. Kesmez, İ. Gören, a.g.e, s.29

¹⁸⁴ I. Galnoor, D. H. Rosenbloom ve A. Yaroni, "Creating NPM Reforms: Lessons from Israel", *Administration & Society*, 30, 4,1998, s. 394.

yıllık faaliyet raporları, denetim ve değerlendirme sonuçlarının daha iyi kullanımı ve finansal yaptırımlar kullanılabilir.¹⁸⁵

Bununla birlikte, performans göstergelerini geliştirmek ve sistemdeki kişilerin yani politikacıların ve bürokratların davranışlarını değiştirerek performans odaklı bir kültür oluşturmak zaman alır. Kamu kurumlarındaki kültürel değişim, çalışanlardaki hizmet anlayışının zorunluluktan ziyade sorumluluk bilincine, mevcut durumu sürdürmekten çok yeniliğe, sürekli gelişime açık olmaya, bütçe odaklılıktan maliyet odaklılığa şeklinde gerçekleşmesi ile performans odaklı bir kültüre geçişe, kaynakların tüketiminden çok kaynakların etkin ve etkili kullanılmasına imkan verecektir.¹⁸⁶

Diğer taraftan, bütçelemede verileri kullanarak ne kadar ekonomik, etkin ve verimli olduğu konusunda ve alınan rasyonel kararların etkisini takip etmede bir takım riskler ortaya çıkabilir. Hofstede tarafından yapılan organizasyonlardaki bütçeleme süreçleri ile ilgili ampirik bir çalışmaya göre bütçelemede psikolojik kestirme yollarının olabileceği ortaya çıkmıştır.¹⁸⁷

- İnsanlar sürecin kendisinden ziyade hedefleri değiştirebilirler
- İnsanlar sürecin kendisinden ziyade ölçüleri değiştirebilirler
- İnsanlar istedikleri sonuçları elde edecekleri müdahalelerde bulunabilirler, kaliteden ödün vererek maliyetleri düşük tutabilirler
- İnsanlar sistemde yer almayabilirler, boykot edebilirler

C. Türk Kamu Mali Sistemi Kapsamında Değerlendirme

1. Performans Denetimi ve Bütçe Kurgusu İlişkisi

Ülkemizde bütçeleme süreci, Maliye Bakanlığı, DPT ile Hazine Müsteşarlığı arasında paylaşılmıştır. Bu parçalı yapının daha basite indirgenerek tek tip ofis sistemine geçilmesiyle koordinasyonun güçlendirilmesi, cari harcamalar ve yatırım

¹⁸⁵ Jon Blöndal, Modern Budgeting, 1997, OECD

¹⁸⁶ E. Claver, J. Llopis, J. Gasco, H. Molina, F. Conca, a.g.e

¹⁸⁷ G. Hofstede, The Game of Budget Control (Assen, Neth.: Van Corcum and London: Tavistock, 1967)

harcamaları arasındaki aktarımlara imkan veren bir etkin kaynak tahsis süreci ve bürokratik maliyetlerin düşürülmesi mümkündür.¹⁸⁸ Bu bağlamda, 5018 sayılı kanunun hazırlanması aşamasında uluslararası kuruluşlar da kamu mali yönetiminde DPT'nin yatırım projelerine tahsis edilecek ödenek miktarına karar vermesinden çok bu projelerin etki analizlerini yapmasını önermişlerdir. Ayrıca, kalkınma planları, orta vadeli program, yıllık program, yıllık yatırım programları ile diğer planlama dokümanlarına (orta vadeli mali plan, stratejik planlar vs.) yön gösterecek makroekonomik tahminler ve politika analizlerini profesyonellik ve tarafsızlık çerçevesinde yapacak nitelikte bir kurum olması açısından yerinin önemli olduğu belirtilmiştir. Böylece kamu mali yönetim sistemindeki entegrasyon ile bütçeleme sürecinin hem daha kontrol edilebilir daha şeffaf ve en önemlisi ülke amaçlarını gerçekleştirmede daha etkin olması mümkün olabilir.

5018 sayılı kanuna göre kamu idareleri önce kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat çerçevesinde misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerin, bunlara ilişkin performans göstergelerinin yer aldığı üç ile beş yılı kapsayan bir *stratejik plan* hazırlarlar, bütçe sürecinin sağlıklı işleyebilmesi için bu planda kamu idarelerinin geleceğe yönelik amaçlarını, mevcut faaliyetlerinde gelişmeyi öngören proje ve programları gerçekleştirecek hedeflerini belirlemeleri ve buna göre kaynak dağılımını önceliklendirmeleri önemlidir. Daha sonra, bütçesini hazırladıkları yılı ve daha sonraki iki yılı kapsayan dönem için performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için faaliyet ve projeleri, bunların iç-dış kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini içeren bir *performans programı* hazırlarlar. Kamu idareleri stratejik plan ve performans programları kapsamında belirledikleri hedeflerle dönem sonunda gerçekleşen durumu karşılaştırdıkları, meydana gelen sapmaların nedenlerini açıkladıkları *faaliyet raporları* düzenlerler ve bu raporları Maliye Bakanlığına gönderirler. Bu raporlar, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirilerek genel faaliyet raporu hazırlanır ve Sayıştay'a gönderilir. Sayıştay bu raporları ve dış denetim sonuçlarını da dikkate alarak değerlendirir ve kendi görüşü ile birlikte TBMM'ne sunar.

¹⁸⁸ D. Kraan, D. Bergvall, I. Hawkesworth, a.g.e

Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin, kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ye sunulmasıdır.¹⁸⁹ Yapılacak denetimin, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarının (Lima Bildirgesi, INTOSAI Denetim Standartları, AB ülkelerindeki uygulama rehberleri, AB'nin üye ülkelere önerileri) dikkate alınarak gerçekleştirilmesi vurgulanmıştır. Bu çerçevede¹⁹⁰;

- Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti
- Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi

söz konusu olmalıdır.

Mevcut durumda, performans denetimi kapsamında hem Sayıştay hem YDK tarafından yapılan çalışmaların sonuçları TBMM'ye sunulmaktadır, ancak, sonuçları değerlendiren yasal bir düzenleme ve hükümetin bu raporlarla ilgili olarak Meclise hesap verme sorumluluğuna dair bir yasal zorunluluk yoktur. TBMM tarafından değerlendirilerek kurumlara geri bildirim sağlanması halinde kamu kurumlarında sürekli gelişim ve kurum bütçelerinin etkinliği açısından önemli olacaktır.

Diğer taraftan, 5018 sayılı Kanunla genişleyen denetim alanı ve fonksiyonlarındaki artan çeşitlilik, Sayıştay'ın modern gelişmeler çerçevesinde denetim yaklaşımını geliştirmesi ve kurum olarak daha etkin süreçler için yeniden yapılandırma faaliyetlerine başlaması gereklidir.¹⁹¹ Bu kapsamda, 5018 sayılı Kanunla getirilen esaslar ve 2005/5428 sayılı kanunla anayasanın 160. maddesinde

¹⁸⁹ 5018 sayılı KMYKK

¹⁹⁰ 5018 sayılı KMYKK

¹⁹¹ OECD SIGMA, Turkey External Assessment, 2008

yapılan değişikliklerin bir gereği olarak yeni bir Sayıştay Kanunu tasarısı hazırlanmış ve TBMM'ye sunulmuştur. Tasarı halen görüşülmeyi beklemektedir.

Yasal altyapıdaki iyileşmeler bütçenin performansının denetimi için önemlidir. Ayrıca, performans denetim sürecinin tam işleyebilmesi için YDK ile Sayıştay'ın faaliyet alanlarının net bir şekilde tanımlanması, gerekiyorsa ortaklaşa çalışmaların yapılması ve koordinasyonun sağlanması açısından tek çatı altında birleştirilmesi söz konusu olabilir. Ayrıca, Sayıştay ve YDK dışında bağımsız özel sektör organizasyonları tarafından performans denetimi yapılabilmesi, kamu kurumu istediği zaman bunun gerçekleştirilmesi imkanı olmalıdır. Bunun şu açıdan da önemi vardır: 5018 sayılı Kanun çerçevesinde kamu kurumlarının hazırlayacakları yıllık faaliyet raporları performans denetimi kapsamında değerlendirilecektir. Dolayısıyla, yıl içerisinde Sayıştay haricindeki organizasyonlar tarafından yapılacak performans denetimleri kurumsal süreçlerde dolayısıyla hizmetlerinde iyileşmelerde süreklilik ve bütçe kullanımında etkinliği beraberinde getirecektir.

Sayıştay ile denetlenen kamu kurumları arasında diyalogun, performans denetiminin sonunda kaliteli çıktılar elde edilmesi, denetimin amacına ulaşmasına hizmet etmelidir. Yani, Sayıştay denetlediği kurumlarla bir stratejik ortak gibi davranabilmeli, denetlenen kurum ise denetim sürecine katkıda bulunacak tüm bilgileri kolaylıkla sağlayabilmelidir. Diğer taraftan, hesap verme sorumluluğunun yargısal bir takım sonuçlar doğurabileceği ihtimalinin arka plana alınarak bu sorumluluğun kurumsal gelişime olanak sağladığının altının çizilmesi gerekir. Bununla birlikte, yapılacak dış denetimin olası katkılarının yanında, kamuda performans kavramının gelişmesi için yöneticilere yönelik birtakım çalışmalar yapılması, kültürün maliyet, performans ve bütçede sonuç odaklılığa dönüşümünün sağlanması önemlidir.

Bütçeleme sürecinin etkinliğinin artırılması, kamu kurumlarında performans yönetimini kolaylaştıracak bir bütçe sınıflandırmasının kullanıldığı muhasebe sistemi ve orta vade bakış açısı kazandıracak bir bütçeleme ile mümkündür. 5018 sayılı Kanun ile Türk kamu mali sistemine giren *çok yıllık bütçeleme* ile politikacılar tarafından belirlenen ve vatandaşların tercihini yansıtan stratejik önceliklerin hayata geçirilmesi için, bütçe kaynakları bir yıldan fazla bir süreyi kapsayacak şekilde

koordine edilmektedir. Çok yıllık bütçeleme süreci, gelecek yıl için hazırlanacak ve parlamentoya onay için gönderilecek bütçe yılı ile takip eden iki yılı kapsamaktadır. Dolayısıyla, kamu kurumları stratejik planlarındaki orta vadeli politikalarını bütçeleriyle ilişkilendirerek politika-plan-bütçe bağlantısını kurma imkânı bulacaklardır. Süreç kapsamında, makroekonomik yapıyla tutarlı bir şekilde kamu harcamaları için ayrılacak kaynağın yukarıdan aşağıya doğru tahmin edilmesi, gerek devam eden gerek planlanan faaliyet ve projelerin maliyetlerinin aşağıdan yukarıya doğru tahmin edilmesi ve toplam kaynaklarla maliyetlerin karşılaştırılması söz konusudur. Diğer bir bakış açısıyla, tutarlı bir kaynak-harcama dengesi kurulması ve bu harcamaların çok yıllık bütçe çerçevesinde politikalarla ilişkilendirilmesi ve önceliklendirilerek hedefler konulması sağlanır.

Bütçenin uygulanması aşamasında işlemlerin muhasebeleştirme işlemi dikkat edilmesi gereken bir diğer konudur. İyi işleyen bir muhasebe sisteminden beklenen temel fonksiyon muhasebeleştirilme işlemi sonucunda kaliteli bilginin elde edilmesidir. Muhasebenin ürettiği bilgilere dayanarak, kurumsal yönetim, belirlediği strateji ve politikaların yerindeliliği ve performansını izleme ve değerlendirme imkânına sahip olurken; kurum paydaşları da o kurumun performansı hakkında fikre sahip olurlar. Bu kapsamda, *tahakkuk esaslı devlet muhasebe sistemi*, gelir ve harcamaya konu olan olayın, oluştuğu anda kayıt altına alınmasını sağlayarak kaliteli raporlamaya imkân verir. Tahakkuk esaslı devlet muhasebesi sisteminde raporlamanın amaçları sistem ile ilgili kamu biriminin varlıkları, borç ve yükümlülükleri, öz kaynakları, gelirleri, giderleri ve nakit akımları hakkında bilgi üretmek yoluyla;

- Kamunun mali kaynaklarının sağlandığı yerler, bunların tahsisi ve kullanımları hakkında bilgi sağlamak
- İlgili kamu biriminin yerine getirdiği faaliyetleri nasıl finanse ettiği ve nakit ihtiyacını nasıl karşıladığına ilişkin bilgi sağlamak
- Hizmet maliyeti, verimlilik, etkinlik bakımından ilgili kamu biriminin performansının değerlemesi konusunda bilgi sağlamak

şeklinde sıralanmaktadır.

5018 sayılı kanun kapsamında *performans esaslı bütçeleme*, kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemi olarak tanımlanmaktadır. Sistemde, harcamada meydana gelecek her artış ile çıktı ya da performans bağlantısını kurmaya çalışır. Bu bütçeleme ile kamu idarelerinin *politika oluşturma kapasitesinin geliştirilmesi, orta ve uzun vadeli bir bakış açısıyla hedeflere göre yönetim anlayışının sağlanması ve sonuç odaklı bir değerlendirme sisteminin oluşturulması* hedeflenmektedir.

Analitik bütçe sınıflandırması, kurumsal, fonksiyonel, finansal ve ekonomik sınıflandırma olarak belirlenmiştir. Bütçe sistemi içinde yer alan idari yapı temel alınarak oluşturulan kurumsal sınıflandırma; siyasi ve idari sorumluluğun belirlenmesini ve program sorumlularının tespitini hedeflemektedir. Fonksiyonel sınıflandırmanın ilk düzeyi; temel kamu faaliyetlerini, ikinci düzey programları, üçüncü düzey nihai hizmetleri, son düzeyi ise muhtemel ihtiyaçlar için boş tutulan kod grubunu temsil etmektedir. Bu kapsamda bütçe görüşmelerinde harcamacı kurumlara ve kamu faaliyetlerine bütün olarak bakılarak daha sonraki yılların bütçe miktarı değerlendirilir. Analitik bütçe sınıflandırması, kamu kurumlarının bütçeyi kullanırken, performans denetimi yaparken de Sayıştay'ın daha sonuç odaklı olmasını sağlamaktadır. Ancak bütçe sınıflandırmasındaki detayın azaltılarak hem kamu yöneticilerinin hesap verebilirliğinin artırılması hem de bütçe görüşmelerinde parlamenterlerin sonuçlara ve *paranın karşılığı* konusuna daha çok odaklanması mümkün olabilir.¹⁹²

TBMM'ye sunulan bütçe taslağında onaylanacak yıla ve daha önceki yıllarda o yıl için yapılan tahmin arasındaki fark bilgisi bulunmamaktadır. Yani, mevcut tahminin ne kadar yeni kanunla ya da yeni politikalarla belirlendiği ve ne kadar önceki tahminlerden sapmalar olduğu, iyileştirmelerin neler olduğunu değerlendirmek mümkün değildir. Dolayısıyla parlamenterlerin bütçe tekliflerini analitik olarak değerlendirmeleri güçleşmektedir. Bunun yanında, Plan ve Bütçe

¹⁹² D. Kraan, D.Bergvall, I. Hawkesworth, **a.g.e**

Komisyonu bütçeyi içeriğinden daha çok şeklen yani idari boyutunu değerlendirirler. Ayrıca, komisyonda bütçe tasarısının görüşülmesi esnasında meclisteki diğer komisyonların üyeleri kendi konularıyla ilgili olarak katılırlar, bütçe tasarısı diğer komisyonlar tarafından görüşülüp değerlendirilmez. Komisyonda sadece bütçe ile ilgili parlamenterlerin olması, bütçe hazırlık sürecine diğer ihtisas komisyonlarındaki ilgili bakanlıkların ve kuruluşların katılımını, hesap verme sorumluluğunu ve sahiplenmelerini azaltmaktadır. Ancak diğer OECD ülkelerinde, bütçe komisyonu tüm mali politikalardan sorumludur fakat bakanlık bütçelerinden diğer ihtisas komisyonları sorumludur. Türkiye’de de bütçeleme sürecinin parlamento ayağında birtakım iyileştirmeler gündeme gelmiştir:¹⁹³

- Plan ve Bütçe Komisyonuna bağlı, farklı sorumluluklara sahip biri bütçe sürecinden diğeri kesin hesaplarla ilgilenecek iki adet daimi alt komisyonun oluşturulması
- İhtisas komisyonlarından daha geniş katılımın sağlanması
- Bütçeleme sürecine sivil toplum örgütlerinden de katılımın sağlanarak parlamentonun araştırma kapasitesinin artırılması

5018 sayılı kanunun tam olarak uygulanmasıyla birlikte, Türk bütçe sistemi, diğer OECD ülkelerindeki bütçe uygulama sistemlerine benzer hale gelmesiyle - bütçenin etkinliğinin artması beklenmektedir. Bu kapsamda¹⁹⁴;

- Bakanlıkların ve onlara bağlı idarelerinde mali hizmet birimlerinin olması
- Harcamaların ön mali kontrolünün mali hizmet birimleri tarafından yapılması
- Ödemelerden ve nakit yönetiminden sorumlu bir hazine biriminin olması
- Muhasebe sisteminde birliğin sağlanması
- Yıl sonu esnekliği yer almaktadır.

¹⁹³ 16.09.2008 tarihli Radikal Gazetesinden alınmıştır.

¹⁹⁴ D. Kraan, D.Bergvall, I. Hawkesworth,**a.g.e**

2. Bütçe Kurgusu ve Kurumsal Kültür İlişkisi

Bugün stratejik planlama, planlı hizmet üretme, kalkınma planları ve orta vadeli planlar ile belirlenen politikaları kurum düzeyinde somut iş programlarına ve bütçelere dayandırma, uygulamayı etkin bir şekilde izleme, değerlendirme ve denetleme sürecine ilgili tarafların aktif katılımının etkili bir şekilde yürütülmesinde önemli bir araç olarak gündeme gelmektedir.¹⁹⁵ Söz konusu durum da kamu idarelerinde kurumsal karar alma süreçlerinde birtakım değişiklikleri beraberinde getirmiştir.

5018 nolu kanun ile kamu kurumları, stratejik planları kapsamında misyon, vizyon ve “değerler” ini de ortaya koyarlar. O kurumun sahip olduğu değerler diğer kamu kurumlarından çok da farklı değildir, çünkü o da diğeri gibi bir kamu kurumudur, bürokratik kültürün bir parçasıdır. Ancak, misyonu ve vizyonu farklıdır. İşte bu noktada sorgulanması gereken nokta şu olmalıdır: o kurumu geleceğe taşıyacak amaçlarını gerçekleştirirken kurum çalışanları ve yöneticileri nasıl bir iş yapış stili kullanacak bunu tanımlamak ve mevcut kültürü iyileştirmek o yönde devşirmek gerekir. Çünkü stratejik planlama anlayışı planlama-uygulama-kontrol et ve önlem al yaklaşımını gerektirmektedir. Bu kapsamda kurum çalışanları orta ve uzun vadeli düşünebilme, belirsizliklerle baş edebilme, riski yönetebilme becerisi edinme, tüm kurum çalışanlarını karar alma süreçlerinde yer almasına imkan vererek katılımcılığı özendirme, çalışanları kararlarından dolayı sorumlu tutma, hesap verilebilirlik, becerisi edinme imkanı sağlanır.

Çalışmaların kurumun amaçlarını gerçekleştirmek üzere aynı yöne doğru yönlendirilmesi çalışanlar için belirlenen hedefler sayesinde olur. Çalışanların aktif katılımıyla hedef belirleme, bu hedefleri maliyetlendirme, bu hedeflerin performansından sorumlu tutma ve gerçekleştirilmesindeki rolünü artırma bütünde kurumsal başarıya etkisi olacaktır özelde ise kurumsal karar alma süreçlerinde kaynak kullanımını ön plana çıkararak çalışanların farkındalığını artıracaktır. Bu farkındalığın bir takım insan kaynakları yönetimi uygulamalarıyla(eğitim olanakları, ödüllendirme, yetki ve sorumlulukların artırılması gibi) desteklenmesi devamlılığı

¹⁹⁵ DPT, Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi, Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyon Raporu, 2006, Ankara, s.35

sağlayarak kültürün değişimine imkan verir. Burada şunu vurgulamak gerekir, kamu kurumlarında bazı faaliyetler vardır ki kamu yararına yapılır ve maliyet etkin olmak zordur. Buradaki temel amaç ise faaliyetleri yürütürken kaynak kullanımında bilinçli ve sağduyulu olmaktır.

Bununla birlikte kamu yönetiminde teknik anlamda yeniden yapılanmalarla beraber oluşması beklenen kurum kültürünün performans denetimine imkan vereceği düşünülmektedir. En azında stratejik plandaki amaçların ve hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediğini bütçe, faaliyet ve projelerin gerçekleşmesi bazında takip etmek performans odaklılık anlayışının bir parçasıdır. 5018 nolu kanun ile telkin edilen stratejik planların üst yönetimin liderliğinde çalışanların katılımıyla yapılması yine bürokratik kültüre esneklik kazandıracaktır. Kurumda birlikte çalışma kültürü, kişisel hedeflerle kurumsal hedeflerin örtüşmesi ile artan bağlılık, hedeflerin belirlenmesinde işi yapanların bilgisinin alınmasıyla hedeflerin daha gerçekçi olması beklenir. Ayrıca, stratejilerin belirlenmesinde paydaşların görüşlerinin de alınması, bir kamu kurumunun müşterilerinin ihtiyaçlarını tanıma, anlama ve cevap verme yetkinliği kazandırarak o kamu kurumunun daha müşteri odaklı olmasına hizmetlerini iyileştirmesine imkan sağlayarak kurum kültüründe gelişim ve yenilik odaklılık yönünde bir değişim yaşanmasına imkan verecektir. Gelişim odaklılık çerçevesinde kurumsal karar alma süreçlerinde verimlilik, ekonomiklik ve etkinlik boyutları önem kazanacaktır.

SONUÇ

Yeni kamu yönetimi anlayışının getirdiği kamunun bazı alanlardan çıkması durumu, son zamanlarda bir takım terör olaylarının, doğal afetlerin meydana gelmesi ile yeniden sorgulanmış, güvenlik tehditlerinin ve risklerin oluşması, kamusal faaliyetlere olan güçlü ihtiyacı yeniden gündeme getirmiştir. Özellikle bazı ülkelerde meydana gelen ciddi terör olaylarından ve ekonomik krizlerden sonra “kamu sektörü”nün varlığı, bir ulusun refahı açısından önemli olduğu gerçeğini geçerli kılmıştır. Bununla birlikte, kamu sektörünün performansının da daha iyi hizmet vermesi, etkin ve verimli davranması ile değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Hatta kamu sektörünün daha etkin ve harcamalarının da daha büyük olduğu ülkelerin, nispeten kamunun daha az hissedildiği ülkelere neden daha etkin ve verimli oldukları tartışmaları başlamış, sonuç olarak da iyi bir yönetime, siyasi istikrara, hukukun üstünlüğü ve güçlü kamu kurumlarına olan ihtiyaç vurgulanmıştır.

Kamu hizmetlerinde değişen çevre koşullarını iyi değerlendirmek ve yeni koşullara uyum sağlamak gerekir. Stratejik planlama, kendini yenileyen bir kamu yönetiminin oluşmasına yardımcı araçlardan biridir. Bir kamu kurumunun faaliyetlerini, kaynaklarını (insan, bütçe vs.) bir vizyon etrafında odaklayarak yürütmesi, bu faaliyetlerin sonuçlarını değerlendirerek geleceğe yönelik kararlar alması stratejik planlama ile sağlanabilir. Elbette ki, bu planlama sürecinin katılımcı bir anlayışla işlemesi önemlidir. Katılımcı yaklaşım stratejik planın kurum çalışanlarınca benimsenmesini imkan verir. Ancak sağlıklı bir kurumsal kültür ile bu mümkündür. Çalışanların kendilerinden ne beklediğinin net bir şekilde tanımlanması ve aktarılması süreçlerin sağlıklı işlemesine, bütününde ise kurumun performansına etki edecektir. Bununla birlikte, mevcut ya da beklenen çıktıları kurumsal hedeflerle ilişkilendirerek bir bütçe yapmak ve bunları stratejik plan gibi, bütçeyi veren ile kullanan arasında bir taahhüt olarak yapılandırmak yerinde olacaktır.

Nasıl ki stratejik planla kurumlar önceliklerini belirleyerek ellerindeki bütçeyi en iyi şekilde kullanmak durumundalar, devleti de bünyesinde farklı misyonları olan kurumları tek çatı altında toplayan büyük bir holding olarak düşündüğümüzde, amaçlarına ulaşmak için önceliklerini dikkate alarak bütçeyi en iyi şekilde kullanmak

durumundadır. Dolayısıyla tekrar vurgulanacak olursa bütçeleme sürecinin ilk aşaması olan politikaların formüle edilmesi esnasında, devletin önceliklerini belirginleştirmek ve sektörel stratejilere karar vermek ve bu stratejileri gerçekleştirecek ilgili kurum ve kuruluşlar bazında bütçe ihtiyacını belirlemek, sürecin ve dolayısıyla devletin bütçesinin performansı (etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik boyutlarıyla) açısından çok önemlidir.

Kamu kurum ve kuruluşlarında bütçeye yönelik politika oluşturma sürecini de etkileyecek bir performans denetimi için bakış açısı üç yönlü olmalıdır: *politik*, *organizasyonel* ve *yönetmelik*. Buradan hareketle elverişli bir yasal alt yapının oluşturulması, kurum ve kuruluşlardaki işleyişin süreç ve hizmet odaklılık çerçevesinde yeniden düzenlenmesi, sistemlerin (performans, yönetim bilgi sistemi gibi) kurulması ve işletilmesi, yetkilendirme ve hesap verme sorumluluğu kapasitesinin oluşturulması, kültürel değişim gibi birtakım olguları bir arada düşünmek daha doğrudur.

Bugün gelişmiş ve gelişmekte olan birçok ülkede geçmişten gelen bir potansiyelleri ve altyapıları olduğu için performans denetimi yaygınlaşmıştır. İyi bir kamu mali yönetiminde stratejik planlama ve etkin bir bütçeleme süreci ile birlikte yapılacak bir takım reformların etkisini ve yatırımların verimliliğini değerlendirmede kullanıldığında performans denetimi iyi bir araçtır. Ancak, performans denetiminin teorisi oldukça basittir, ancak uygulama aşaması oldukça zordur, farklı yaklaşımları doğurur. Çünkü mali ve uyumluluk denetimi bulguları objektif ve rasyonel olarak algılanmaktadır. Performans denetimi ise daha niteliksel ölçülere dayandığı için subjektif olarak algılanmakta, programların ya da faaliyetlerin etkinliğini değerlendirenlerin etkisi altında kalabileceği riskini taşımaktadır. Bununla birlikte, bir kamu kurumunda tutumluluk, verimlilik ve etkinlik denetiminde aynı anda en iyi sonuca ulaşmak oldukça güçtür.

Bununla birlikte, ülke örnekleri de değerlendirildiğinde, işleyiş ve raporlamanın ülkeden ülkeye o ülkenin siyasi yapılanmasına bağlı olarak değişmesine rağmen uygunluk denetimi yanında mutlaka performans denetimi yapmaları konusunda bir fikir birliği vardır. Ayrıca, tüm performans denetimlerine uygulanabilir rehber üretmek mümkün değildir, önemli bir kaynak yatırımı gerektirir.

Performans denetimi uygulanması zor bir denetim de olsa, ana amacı olan kurumun performansını etkinlik, tutumluluk ve verimlilik açısından değerlendirerek o kuruma performansını nasıl iyileştireceğine dair önerilerde bulunarak özellikle faaliyetlerini süreç bağlamında dökümente etmeyen ya da izleme mekanizmaları olmayan kamu kurumlarında süreç ve ölçme mekanizmalarının kurulmasında işe yarayabilir. Çünkü performans denetimleri sonucu elde edilen sistematik bulgular öneri niteliğini taşır, kurumlardaki faaliyetlerin bir süreç sistemiyle tekrar yapılmasına temel oluşturur. Performans denetimi yapılan kurumda ilk etapta seçilmiş birkaç faaliyetin süreçlerinin iyileştirilmesine, etkinliğinin artırılmasına odaklanmalıdır. Bununla birlikte, iyi yönetim ve hizmet kalitesinin iyileştirilmesi konularında da önerilerde bulunarak kurumsal gelişime de katkıda bulunur. Diğer taraftan, kamu kaynaklarını kullanan kamu kurumlarının doğru sonuçlara ulaşmaları ve sorumluluk sahibi olduklarına dair bir güvence verir.

Performans denetimi, hesap verilebilirliği geliştirecek ve kamu kaynaklarının iyi yönetildiğine dair şartları oluşturmak için önemli bir araçtır. Vergi mükelleflerinin parasının nasıl harcandığı ve paranın karşılığının alınıp alınmadığı hakkında parlamentoya yönelik raporlama bakımından güvenilir hesap verme düzenlemelerinin mevcut olduğundan emin olmak adına yapılan performans denetimi raporları, kamu faaliyetlerini bağımsız bir şekilde değerlendirerek, kaynak yönetiminin iyileştirilmesi için ilgili kamu kurum ya da kuruluşlarına süreçlerine ve uygulamalarına ilişkin önerilerde bulunarak değer katar. Değer katma, hizmet kalitesinde iyileştirmeler, belirlenen hedeflere daha maliyet etkin bir şekilde ulaşılmasını, parasal tasarrufları, daha iyi iş yapış stillerini kapsayabilir.

Ancak, performans denetimi zahmetli bir yönetim aracıdır, gerçekleştirilmesini beklemeden kamu kurumlarında bir takım yönetim yaklaşımlarıyla (stratejik planlama, süreç bazlı yapılanma, performans odaklılık gibi) performans denetiminin üç temel unsuru olan etkinlik, tutumluluk ve verimlilik hedefleri gerçekleştirilebilir. Bu kurumlardaki yöneticilerin de performansı takip etmek için başlangıç noktaları, başarılı oldukları alanlar, henüz sistematik bir şekilde raporlama yapılmayan ama performans bilgisi olan yerler, önemli bir problemin ya da fırsatın olduğu yerler ve en önemlisi belki de vatandaşlara önemli gözüken alanlar olabilir.

Bürokratik modelleme üzerine kurulu kamu yönetiminde “kurallara uygunluk” iyi bir performans göstergesi olmuştur ancak değişen günümüz şartlarında kamu yönetiminin performansını değerlendirmede yetersiz kalmaktadır. Dış denetim kapsamında değerlendirilen performans denetimi, denetimin gereklerini yerine getirmek adına yapılan kurum içi düzenlemelere katkıda bulunurken diğer taraftan bu düzenlemeleri kurum kültürünün bir parçası haline getirilmediği, çalışanların katılımcılığının sağlanmadığı noktasında bir görev olarak algılanır.

Türk kamu sektöründe bir süredir varolan kurum ve kuruluşlar tarafından stratejik plan hazırlama çabaları, yapılacak performans denetimlerinin odak noktasının hesap verme kapasitesinin geliştirilmesi amacına yönelik olması kadar, faaliyetlerin çıktı ve sonuçlarının değerlendirilmesi ile daha iyi bir politika-plan-program oluşturulmasına ve kamu hizmetlerinde vatandaşın beklentilerinin karşılanmasına da katkıda bulunması beklenmektedir. Türk kamu yönetiminde yapılacak reformlarda yasaların iyileştirilmesiyle beraber daha çok yönetim süreçlerine odaklanan, bütçeyi bir mali program olarak nitelendiren ve kamu yönetiminin önemli bir aracı olarak gören bir anlayış benimsenmelidir. Uygunluk ve mali denetim, performans denetimi ile desteklendiğinde bütçe bir harcama aracı olmaktan çıkarak bir yönetim aracı niteliği taşır. 5018 sayılı Kanun ve diğer yasal değişiklikler kapsamında bütçede sağlanacak bütünlük, performans ve mali bilgiler elde edilebilen bir raporlama, izleme ve değerlendirme sistemi, idarelerin amaçlarını gerçekleştirmelerine yardımcı olacak dinamik bir iç kontrol sistemi ile bütçenin etkinliğinin artması ve yapılacak dış denetimin amacına ulaşması kaçınılmazdır.

Bugün kamu kurumlarında gündeme gelen yeni yönetim yaklaşımlarında uygulama ve değerlendirme istikrarının sağlanması, bütçe sürecinde *planlama-uygulama-kontrol-önlem alma* yaklaşımıyla hareket etmek mümkündür. Kamu kurumlarında 5018 sayılı Kanun ile başlayan stratejik planlama çalışmalarının bir yükümlülük olmanın ötesine geçerek planların bütçeyle ilişkilendirilmesiyle (performans programları) uygulamaya geçilmesi, dolayısıyla daha sonraki yıllarda yapılacak bütçe tekliflerinin geçmiş birtakım sayısal verilere ve bilgiye dayandırılarak yapılması ve daha gerçekçi bir bütçe oluşturulmasına imkan sağlayacak, kamu kaynaklarının yönetilmesinde kurumların etkili, ekonomik ve

verimlilik esasları çerçevesinde hareket etmesi öncelik olacaktır. Ayrıca, kamu kurumlarının faaliyetlerinin çıktıları ve sonuçlarının yer aldığı planları yayınlama alışkanlığı kazandığı sürece kaynak kısıntıları olsa dahi hizmet standartlarını düşürmekten kaçınırlar.

Özetleyecek olursak, kamuda performans denetimi, devletin faaliyet alanının genişlemesi ve kamu harcamalarının artması, kaynak dağılımında rekabetin artması, halkın bilinçlenmesi ve temsilcilerinden daha çok hesap sorma cesaretine sahip olması, gelişmiş yönetim teknikleriyle verimlilik sağlama imkanının artarak kaynakların rasyonel ve bilgiyle desteklenmiş karar alma süreçleri çerçevesinde etkin dağılımının söz konusu olması ile daha da önem kazanmıştır.

Yakın zamanda kamu yönetimi alanında yapılan çalışmalar da gösteriyor ki¹⁹⁶ performans denetimi gelişen bir “alan” olarak nitelendirilebilir. Dolayısıyla bu tez bundan sonraki çalışmalara temel kavramlar hakkında bilgilendirme ve bir takım uygulama engellerine yönelik fikir oluşturma niteliğini taşımaktadır.

¹⁹⁶ M. Barzelay, Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD in Governance, Vol.10, No.3, 1997, s.235-260

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AKALIN, G., **Kamu Ekonomisi**, Akçağ Yayınları, Ankara, 2002.
- _____**Türkiye' de Ekonomi-Politik Kriz ve Piyasa Ekonomisine Geçiş**, Akçağ Yayınları, 1. Baskı, Ankara,2002.
- AKTAN, C. C., **Kamu Ekonomisinden Piyasa Ekonomisine: Özelleştirme**, Ankara, 1992.
- AKDOĞAN, A., **Kamu Maliyesi**, 11. Baskı, Ankara,2006.
- ALTUĞ, F., **Mali Denetim**, Ezgi Kitabevi, Bursa,2000.
- ARIN, T. ,N. KESMEZ ve İ. GÖREN, **Parlamento ve Sayıştay Denetimi, Devlet Reformu**, Devlet Reformu TESEV Yayınları,2000.
- ARMSTRONG, M., ve A. BARON, **Performance Management-the new realities**, The Institute for Personnel Development, London,1998.
- ATİYAS, İ. ve Ş. SAYIN, **Kamu Maliyesinde Saydamlık**, Devlet Reformu TESEV Yayınları,2000.
- AUCOIN, P., **The New Public Management: Canada in Comparative Perspective**, Institute for Research on Public Policy, Montreal, 1995
- BİLGİÇ, V., “Yeni Kamu Yönetimi Anlayışı”, içinde **Kamu Yönetiminde Çağdaş Yaklaşımlar Sorunlar, Tartışmalar, Çözüm Önerileri, Modeller, Dünya ve Türkiye Yansımaları**, (Ed. Asım BALCI vd.) Seçkin Yayınları, 2003.
- BLÖNDAL, J. **Modern Budgeting**, OECD,1997.
- BOYNE, G., C. FARREL, J. LAW, M. POWELL ve R. WALKER, **Evaluating Public Management Reforms**, Buckingham: Open University Press,2002
- BRYSON, J.M., **Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations: A Guide to Strengthening and Sustaining Organizational Achievement**, 3rd ed., Jossey-Bass, San Francisco,CA,2004.
- CANDAN, E.,**Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara,2007.
- COŞKUN, G., **Devlet Bütçesi Türk Bütçe Sistemi**, Turhan Kitabevi, Ankara,2000.
- DİLEYİCİ, D., “Devletin Mali Alandaki Rol ve Fonksiyonlarındaki Değişim”, içinde **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Seçkin Yayıncılık,2004.
- EREN, E. **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, Beşinci Baskı, İstanbul, 2000
- EPSTEIN P., **Using Performance Measurement in Local Government**, Van Nostrand Reinhold Company: New York, 1984.
- GAEBLER, T. ve D. OSBORNE, **Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector**, Addison-Wesley,1992.

- GRAY, A., B. JENKINS ve B. SEGSWORTH, **Budgeting, Auditing and Evaluation Functions and Integration in Seven Governments**, Transaction Publishers, New Brunswick, 1992.
- HUNGER J.D. ve T. L. WHEELLEN, **Essentials of Strategic Management**, 3rd ed., Prentice Hall, 2002.
- INTOSAI, **Implementation Guidelines For Performance Auditing Standards and Guidelines For Performance Auditing Based On INTOSAI's Auditing Standards and Practical Experience**, 2004
- MERCER, J. L., **Strategic Planning For Public Managers**, Westport: Quorum, 1991.
- MOORE, M. H., **Creating Public Value: Strategic Management in Government**, Harvard University Press, 1995.
- MUTLUER M.K., E. ÖNER ve A. KESİK, **Bütçe Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006.
- NASH, M., **Managing Organizational Performance**, Michael Jossey-Bass Publishers, San Francisco, 1983.
- NIVEN, P.R., **Balanced Scorecard Step-By-Step, Maximizing Performance and Maintaining Results**, John Wiley & Sons, Inc., 2002.
- NOHUTÇU, A. ve A. BALCI, **Bilgi Çağında Türk Kamu Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2005.
- ÖMÜRGÖNÜLŞEN, U., "Kamu Sektörünün Yönetimi Sorununa Yeni Bir Yaklaşım: Yeni Kamu İşletmeciliği", içinde **Çağdaş Kamu Yönetimi- 1**, (Editörler: Muhittin Acar ve Hüseyin Özgür) Nobel Yayıncılık, Ankara, 2003
- PEREIRA, Luiz C.B., **State Reform in the 1990's: Logic and Control Mechanisms, Institutions and the Role of State**, (Ed. Leonardo Burlamaqui ve diğerleri), Edward Elgar Publishing Ltd. ,2000.
- PETERS, Guy B. ve V. WRIGHT, "Public Policy and Administration, Old and New", içinde **The New Handbook of Political Science** (Robert E., Goodin, ve H-D. Klingemann,), 1996.
- POISTER, T.H., **Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations**, Jossey-Bass, 2003.
- POLLITT, C. ve H. SUMMA, **Performance Audit and Public Management Reform**, 1997.
- POLLITT, C. X. GIRRE, J. LANSDALE, R. MUL, H. SUMMA ve M. WAERNESS, **Performance or Compliance, Performance Audit and Public Management in Five Countries**, Oxford University Press, 1999.
- POLLITT, C. ve G. BOUCKEART, **Public Management Reform, A Comparative Analysis**, 2nd ed., Oxford University Press, 2004.
- POWER, M., **The Audit Society: Rituals of Verification**, Oxford: Oxford University Press, 1997.
- SAVAŞ, V. F., **İktisadın Tarihi**, Liberal Düşünce Topluluğu, İstanbul, 1997.

- UYARGİL, C., **İşletmelerde Performans Yönetimi Sistemi**, İstanbul,1994.
- TEKİN, F. ve A. ÇELİKKAYA, **Vergi Denetimi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara,2005.
- T.C Sayıştay Başkanlığı, **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara,2002.
- The World Bank, **Public Expenditure Management Handbook**, 1998.
- The World Bank, **World Development Report 1997- The State in a Changing World**, Oxford University Press, 1997.
- WALSH H., **The Public's Business: The Politics and Practices of Government Corporations**, 1978.
- WARING C. G. ve S. L. MORGAN, **Performance Accountability and Combating Corruption**, The World Bank, 2007.
- WILDAVSKY, A., **Budgeting-A Comparative Theory of Budgetary Processes**, 2nd revised ed., New Bruns, 1986.
- WILLIAM, D., **Public Policy Analysis**, Englewood Cliffs, 2nd ed.,NJ:Prentice-Hall, 1994.

Makale ve Bildiriler

- ALESINA, A.ve P. PEROTTI, “Fiscal Discipline and the Budget Process”, **The American Economic Review, Papers and Proceedings**, Vol.86, No 2, s.401-407,1996.
- ARGYRIS, C., “Organizational Learning and Management Information Systems”, **Accounting, Organizations and Society**,s. 113-129,1977.
- ARIN, T., “Devlet Hizmetlerinde Etkinlik: Kamusal Yönetim mi İş İdaresi mi?”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezleri Konferansları** , Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu' na Armağan, 15. Seri, 1993.
- BARZELAY, M., “ Performance Auditing and The New Public Management: Changing Roles and Strategies of Central Audit Institutions”, OECD, 1996
- BEHN, R.D., “Why measure performance?”, **Public Administration Review**, 63(5), s. 586–606, 2003.
- BİLGİN, K.U., “Kamuda Ölçülebilir Denetime Hazırlık: Performans Yönetimi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 65 (Özel)
- BOLAND, T. ve FOWLER A., “A Systems Perspective of Performance Management in Public Sector Organizations”, **The International Journal of Public Sector Management**, Vol. 13, No. 5, 2000.
- BREUL, J. D., “How The Government Performance and Result Act Borrowed From the Experience of OECD Countries”, **International Public Management Review**, Vol.7,Issue 2, s.1-14, 2006.
- BUCHANAN, J.,The Balanced Budget Amendment: Clarifying the Arguments, **Public Choice**, Vol. 90, Issue: 1-4, s.117-138, 1997.

- BUSH, P., "Strategic Performance Management in Government: Using the Balanced Scorecard", **Cost Management**, 19, 3, 2005.
- CARIN, B. ve D.A. GOOD, "Evaluating Efficiency and Effectiveness in Public Sector Delivery", **Kaliningrad Workshop**, July 24-25, 2004.
- "Individual and Organizational Performance Arrangements", **Kaliningrad Workshop**, July 24-25, 2004.
- CHAHARBAGHI, K., "Provision of Public Services in an Age of Managerialism: Looking Better But Feeling Worse", **Equal Opportunities International**, Vol.26, No.4, s.319-330, 2007.
- CHRISTENSEN, M. ve H. YOSHIMI, "Public Sector Performance Reporting: New Public Management Contingency Theory Insights", **Government Auditing Review**, Vol. 10, March s.71-83, 2003
- CLAVER E., J. LLOPIS, J. GASCO, H. MOLINA ve F. CONCA, "Public Administration: From bureaucratic culture to citizen-oriented culture", **The International Journal of Public Sector Management**, Vol.12, No.5, s.455-464, 1999.
- COLLEEN, W. G. ve MORGAN, S. L., "Public Sector Performance Auditing In Developing Countries", **PACC**, s. 323-358, 2007
- COŞKUN, A. ve KARABEYLİ, L., "Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi", **22.Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Bildiri**
- CURRISTINE, T., "Performance Information in the Budget Process: Results of the OECD 2005 Questionnaire", **OECD Journal on Budgeting**, Vol.5, No.2, 2005.
- "Government Performance: Lessons and Challenges", **OECD Journal on Budgeting**, Vol. 5, No.1, 2005.
- , Z. LONTI ve I. JOUMARD, "Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities", **OECD Journal on Budgeting**; Vol.7, No.1, 2007.
- DEMİR, Ö., İç Kontrol Kavram ve Modelleri içinde 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Güncel Mali Sorunlar, (Ed. Erkan KARAASLAN), **Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları**, Ankara,2006.
- DEMİREL, D., Kamusal Retorikte Moda Trend: Yeni Kamu Yönetimi, **Sayıştay Dergisi**, S.58, s.105-135, 2005
- DIAMOND, J., "Performance Budgeting-Is Accrual Accounting Required?", **IMF Working Paper**, 2002
- FAUCETT, A. ve B. H.KLEINER, "New Developments in Performance Measures of Public Programmes", **The International Journal of Public Sector Management**, Vol.7, No.3, s.63-70, 1994.
- FEIT, D., "Measuring Performance in the Public Sector", **Cost Management**, Vol.17, No.2; s 39, 2003.

- FRANCESHENI, F. ve diğerleri, “5. Designing Performance Measurement System in Managment by Measurement Designing Key Indicators and Performance Measurement System”, **Springer Berlin Heidelberg**, s.109-206, 2007.
- GALNOOR I., ROSENBLOOM D. H. Ve A. YARONİ, “Creating NPM Reforms: Lessons from Israel”, **Administration & Society**, 30, 4, s.393-419, 1998.
- GORDON, G.G. ve N. DITOMASO, “Predicting Corporate Performance from Organizational Culture”, **Journal of Management Studies**, 29(6), s.783-798, 1992
- GÖZEL, K. A., “Yeni Kamu Yönetimi Nedir?”, **Türk İdare Dergisi**, Y.75, 2003.
- GRIZZLE, G., “Performance Measurement and Dysfunction the Dark Side of Quantifying Work”, **Public Performance and Management Review**, Vol.25, No. 2, s.363-369, 2002
- GROOT, H., “Strategies in Performance auditing: trends and opportunities”, **The International Seminar on Effective Performance Auditing**, 2002.
- HOFSTEDE, G., “Management Control of Public and Not-for-Profit Activities, Accounting”, **Organizations and Society**, Vol. 6 No.3, s.193-211,1981.
- İNAN, Ö., “Ekonomik Hayatta Devletin Ağırlığı ve Verimliliğe Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S.15,1999.
- JARRAR, Y. ve G. SCHIUMA, “Measuring Performance in the Public Sector: Challenges and Trends”, **Measuring Business Excellence**, Vol.11, No.4, s.4-8,2007.
- JAS, P. ve C. SKELCHER, “Performance Decline and Turnaround in Public Organizations: A Theoretical and Empirical Analysis”, **British Journal of Management**, Vol.16, s.195-210, 2005.
- KAPLAN, R.S., Using the Balanced Scorecard in the Public Sector, **Government Summit**, 2006.
- KETELAAR, A., “Improving Public Sector Performance Management in Reforming Democratizers”, **Ideas Democracy Briefs, Innovations in Democracy, Governance and Public Sector Management**, Vol.3, 2007.
- KRAAN, D., D., BERGVALL ve I. HAWKESWORTH, Budgeting In Turkey, **OECD Journal on Budgeting**, Vol.7, No.2, 2007.
- KREKLOW, R.S., Improving Organizational Performance through Performance Audits, **Government Finance Review**, Vol.23,No.2, s.50, 2007
- KUSHNER, R.J, P.P.Poole, “Exploring structure-effectivness relationships in nonprofit arts organizations”, **Nonprofit Management and Leadership**, 6(2), s.171-180, 1996.
- MARR, B. ve G. SCHIUMA, “Business Performance Measurement-past, present and future”, **Management Decision**, 41,8, s.680, 2003.
- MARTINEZ, J., “Assessing Quality, Outcome and Performance Management”,12, s.3, 2000.

- MENDONCA, M. ve R. N. KANUNGO, “**Impact of Culture on Performance Management in Developing Countries**”, *International Journal of Manpower*, Vol.17, Issue 4/5, s.65-67,1996
- MICHELI P., S. MASON ve M. KENNERLEY, “Public Sector Performance: Efficiency or Quality”, **Measuring Business Excellence**, Vol.9, No.2,2005
- MILLER, J., A Practical Guide to Performance Measurement, **Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vol.16, Issue 4, 2005.
- MINZBERG, H., “Managing Government, Governing Management”, **Harvard Business Review**, Vol.74, No.3,s.75-83, 1996.
- NAGARAJ, R., “Public Sector Performance since 1950 A Fresh Look”, **Economic and Political Weekly**, June 24, 2006.
- NIVEN, P.R., “Adapting The Balanced Scorecard to Fit The Public and Nonprofit Sector”, 2003.
- OECD, “Senior Budget Officials Meeting, Statement by the Chair”, **Public Management Service (PUMA)**, 1999.
- OKER, N., “1978 Mali Yılı Genel Bütçe Ödeneklerinin Dağılımına Bir Yaklaşım”, **Maliye Tetkik Kurulu Araştırmaları Yayını**, No. 1979/200, Ankara, 1979.
- OSTROW, J. M., “Procedural Breakdown and Deadlock in the Russian Duma: The Problems of an Unlinked Dual Channel Institutional Design”, **Europe-Asian Studies**, Vol.50, Issue 5, s. 793-816,1998.
- OTT, J.S., ve L.A.DICKE, “Challenges Facing Public Sector Management in an Era of Downsizing, Devolution, Dispersion and Empowerment-and Accountability?”, **Public Organization Review**, Vol.1, No.3, 2001.
- ÖZER, M. A., “Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi”, **Sayıştay Dergisi**, S.59, s. 3-46, 2005.
- PARHIZGARI, A.M., ve R.G. GILBERT, “Measures of Organizational Effectiveness: private and public sector performance”, **The International Journal of Management Science**, Omega 32, s. 221-229, 2004.
- PARKER, R. ve L. BRADLEY, “Organizational Culture in the Public Sector: evidence from six organizations”, **The International Journal of Public Sector Management**, Vol.13, No.2, s.125-141, 2000.
- PATTON, J.M., “Accountability and Governmental Financial Reporting”, **Financial Accountability & Management**, Vol.8, No.3, s.165-180, 1992.
- PEREIRA, L.C.B., “Managerial Public Administration: Strategy and Structure for a New State”, **Journal of Post Keynesian Economics**, Vol.20, No.1, s.7-23, 1997.
- PESTIEAU, P., “Assessing the Performance of the Public Sector”, **Annals of Public and Cooperative Economics**, Vol.80, No.1, s.133–161, 2009.
- POLAT, N., “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, **Sayıştay Dergisi**, S. 49,s. 65-80, 2003.

- POLLITT, C., "Clarifying Convergence:striking similarities and durable differences in public management reform", **Public Management Review**, Vol.3, s. 471-492, 2001
- _____ ve S. ROBERTS, "Audit or Evaluation? A National Audit Office VFM Study", **Public Administration**, Vol. 72, s.527-549, 1994.
- PREMCHAND, A., "Government Budgeting and Expenditure Controls: Theory and Practice", **IMF Working Paper**, 1983
- _____ "Changing Patterns in Public Expenditure Management: An Overview", **IMF Working Paper**, 1994.
- RAAUM, R.B. ve S.L. MORGAN, "Performance Auditing: A Measurement Approach", **Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors**, 2001.
- RAINEY, N.G. ve Diğerleri, Comparing Public ve Private Organizations, **Public Administration Review**, Vol.36, No.2, s.233-244,1976.
- RISHER, H., "Fostering a Performance-Driven Culture in the Public Sector", **Public Manager**, Vol.36, No.3,s.51-56 , 2007.
- SCOTT, G., "The Learning Government", **OECD Journal on Budgeting**, Vol.3,No.2, s.55-69, 2003.
- SCHICK, A., "The Performing State: reflection on an idea whose time has come but whose implementation has not", **OECD Journal on Budgeting**, Vol.3, No.2,s.71-103, 2005.
- _____ "The Role of Fiscal Rule in Budgeting", **OECD Journal on Budgeting**, Vol.3,No.3, s.7-35, 2003.
- SHAND, D. ve P. ANAND, "Performance Auditing and Public Sector Modernization" içinde **Performance Auditing in the Public Sector: Approaches and Issues in OECD Member Countries**, Paris:OECD 1996.
- SINCLAIR, A., "Public Sector Culture:managerialism or multiculturalis?", **Australian Journal of Public Administration**, Vol. 48, No. 4, s.382-397, 1989.
- _____ "After Excellence: models of organizational culture for the public sector, **Australian Journal of Public Administration**, Vol.50, No.3, s.321-332, 1991
- STEIN, B., "Budgeting for Outcomes: The Right Results for the Right Price", **Government Finance Review**, Vol.23, No.5,2007.
- TANZI, V., "The Changing role of the State in the Economy: A Historical Perspective", **IMF Working Paper**, 1997.
- TODD, J., "Management Control Systems: A Key Link Between Strategy, Structure and Employee Performance", **Organizational Dynamics**, s. 65-78, 1977.
- WARING, C.G. ve S. L. MORGAN, "Public Sector Performance Auditing in Developing Countries", **PACC**, s.323-358, 2007.

- WILLIAMS, J.J., MACINTOSH, N. ve J.C. MOORE, “Budget-Related Behaviour in Public Sector Organizations: some emprical evidence”, **Accounting Organizations and Society**, Vol.15,No.3,s.221-246, 1990.
- WILLOUGHBY K. G. ve Mary A. Finn, “Decision Strategies of Legislative Budget Analyst: Economist or Politician?”, **Journal of Public Administration Research &Theory**, Vol.6,Issue 4,s.523-547, 1996.
- YALÇIN, İ. ve M. Nuri ÖZULUCAN, “Özel ve Kamu Yönetiminde Değişim Mühendisliği”, **Türk İdare Dergisi**, C.74,S.436, 2002.
- YILMAZ, K. “Kamu Kuruluşları İçin Stratejik Planlama Uygulaması”, **Sayıştay Dergisi**, s.50-51, s.67-86, 2003.

Diğer

İnternet Kaynakları:

- A.T. Kearney ,**Improving Performance in the Public Sector, An A.T. Kearney Study on Agile Government**, <<http://www.atkearney.com>>, (25.05.2008)
- BARG, S., M. ANIELSKI ve J.T. WADDELL, **Using Performance Information in Government Budgeting and Reporting-Review of Best Practices**, International Institute For Sustainable Development, 2006, <http://www.iisd.org/pdf/2006/measure_performance_info.pdf> (10.12.2008)
- ED, C. ve S. PRADHAN, “Budget Performance Information and Measurement” , **The Impact of Budgetary Institutions on Expenditure Outcomes: Binding Governments to Fiscal Performance**, the World Bank, 1996,<<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/128834/Schaeffer%2000.pdf>>, (10.12.2008)
- GAO, US General Accounting Office, “Government Auditing Standards: 2007 Revision Yellow Book” (GAO-07-731G), <<http://www.gao.gov/govaud/ybook.pdf>>,(10.12.2008)
- Get Results Through Performance Management, Executive Session on Public Sector Performance Management, Harvard University, Kennedy School of Government <http://www.hks.harvard.edu/visions/performance_management/local_memo.pdf>, (25.05.2008)
- KENGER, E., **Yüksek Denetleme Kurulu Denetçi Yardımcıları Eğitim Notu**, Ankara,2001, <http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/denetim.htm>, (12.05.2008)
- NIVEN, P.R., **Adapting The Balanced Scorecard to Fit The Public and Nonprofit Sector**, 2003, <<http://www.fovea.com/Demofiles/White%20Papers/CPM/BalancedScorecardForPublicAndNonprofitSectors.pdf>>, (19.02.2009)
- MCDAVID, J. C., **Public Sector Performance and Accountability From A Manager’s Perspective**, The Local Government Institute, 1998,

<http://publicadmin.uvic.ca/cpss/lgi/pdfs/pub_sec_perf_acct.pdf>
(10.12.2008)

OECD SIGMA, **Turkey External Audit Assessment**, May 2008,
<<http://www.oecd.org/dataoecd/49/45/41637985.pdf>>, (10.12.2008)

POTTER, B.H. ve DIAMOND, J., **Guidelines for Public Sector Expenditure Management**, 1999,
<<http://www.imf.org/external/pubs/ft/extend/index.htm>>, (28.11.2008)

The World Bank, **Monitoring and Evaluation: Some Tools, Methods and Approaches**, IEG Working Paper, 2004,
<<http://www.worldbank.org/oed/ecd/>>, (12.02.2009)

The study of Team of Zhejiang Provincial Audit Office, **Exploring The Model of Performance Audit in Zhejiang**,
<<http://www.cnao.gov.cn/gnway/UploadFile/2006628152922689.doc>>,
(25.12.2008)

The Economist Intelligence Unit 2006 **Foresight 2020: Economic, industry and corporate trends**, <<http://www.cisco.com>> , (14.04.2008)

What does Public Sector Hope To Gain from Performance Management?, Interview with Becca Goren, <<http://www.sas.com/solutions/pm/surveyarticle.pdf>>
(25.05.2008)

Tezler:

GOMES, M. B., **Performance Audit Argument: a Public Management Policy Analysis about Supreme Audit Institutions Role**, the Department of Government of the London School of Economics and Political Science, 2000

ŞAHİN, E.A., **Kamu Mali Karar Alma Süreçlerinin Etkinliği Ve İç Denetim Fonksiyonu**, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2007

UÇAR, B., **Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılandırma: Türk Kamu Yönetiminde Performans Odaklı Yönetime Geçiş**, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2007

Raporlar ve Kılavuzlar:

DPT, **Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması**, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara, 2000

_____**Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu (2. Sürüm)**, Ankara, 2006

_____**Kamu Harcama ve Kontrol Sistemlerinin İyileştirilmesi**, Dokuzuncu Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu İhaleleri Özel İhtisas Komisyon Raporu, Ankara, 2006

OECD Report: PUMA/SMO(99)4/FINAL, **Integrating Financial Management and Performance Management**, Christopher Pollitt, 1999

Kanunlar:

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Görüşülen Kişiler

Doç. Dr. Ahmet Kesik, Strateji Geliştirme Başkanı, Maliye Bakanlığı

Levent Karabeyli, Sayıştay Uzman Denetçisi, Performans Denetimi Grubu, T.C. Sayıştay Başkanlığı

Necmettin Oktay, Enstitü Müdürü, TÜBİTAK TÜSSİDE

Yunus Kılıç, Bütçe ve Muhasebe Birim Sorumlusu, TÜBİTAK TÜSSİDE

Yararlanılan web siteleri:

www.asosai.org

www.bain.com

www.balancedscorecard.org

www.bettermanagement.com

www.bumko.gov.tr

www.gao.gov

www.imf.org

www.intosai.org

www.maliye.gov.tr

http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr

www.nao.org.uk

www.oag-bvg.gc.ca

www.oecd.org

www.radikal.com.tr

www.sayistay.gov.tr

www.sp.gov.tr

www.tbmm.gov.tr

www.ydk.gov.tr

www.worldbank.org

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler:

Bilge Terken ATAÖĞLU
Gaziantep, 07.08.1979
Bekar

Eğitim Durumu

Fatih Sultan Mehmet Lisesi (1 yıl İngilizce Hazırlık)	1993-1997
Orta Doğu Teknik Üniversitesi İşletme Bölümü	1997-2002
Ankara Üniversitesi İnsan Kaynakları Yönetimi ve Kariyer Danışmanlığı Tezsiz Yüksek Lisans Programı Özel Öğrenci	2007-2008

Yabancı Dil ve Düzeyi

İngilizce (KPDS: 91/100)

İş Deneyimi

2005-	TÜBİTAK-TÜSSİDE, Tam Zamanlı Uzman Araştırmacı
2003-2005	AKBANK T.A.Ş., Pazarlama Uzman Yardımcısı
2001-2002	ODTÜ, İşletme Bölümü, Öğrenci Asistanı

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar

Beşinci Uluslararası Stratejik Yönetim Konferansı için hazırlanmış “Linking Performance To Strategy In The Public Sector” adlı yayınlanmış bildirisi