

T.C.

**İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

DOKTORA TEZİ

**YENİ KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ VE
DENETİMİN DEĞİŞEN ROLÜ ÇERÇEVESİNDE
TÜRKİYE’DE PERFORMANS DENETİMİNİN
UYGULANABİLİRLİĞİNİN DENETÇİLERİN
GÖRÜŞLERİ BAĞLAMINDA
DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER**

HALİL İBRAHİM ÇİFTÇİ

2502170236

TEZ DANIŞMANI

PROF.DR.BİNHAN ELİF YILMAZ

İSTANBUL-2022

ÖZ

YENİ KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ VE DENETİMİN DEĞİŞEN ROLÜ ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE’DE PERFORMANS DENETİMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİNİN DENETÇİLERİN GÖRÜŞLERİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

HALİL İBRAHİM ÇİFTÇİ

Bu çalışmada, yeni kamu mali yönetim sistemi ve denetimin değişen rolü çerçevesinde performans denetiminin Türkiye’de uygulanabilirliği araştırılmıştır. Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 2003 yılında kabul edilmiştir. Söz konusu Kanun ile kamu denetim sistemine Teftiş Kurulları ve Sayıştay dışında İç Denetim de dahil edilmiştir. Güney Modeli kamu yönetim yapısına sahip Türkiye’de Kuzey Modeli örnek alınmıştır. Daha çok kuzey ülkelerinde yaygınlaşan performans denetiminin de ülkemizde uygulanabilirliği, kamu mali yönetim sistemindeki değişim ile birlikte ele alınmıştır.

Çalışmada, yeni kamu mali yönetimine geçişin nedenleri, yeni kamu mali yönetiminin getirdiği yenilikler ve ilkeler, iç kontrol ve denetim ele alındıktan sonra performans denetiminin öne çıkmasının nedenleri, kriterleri, metodolojisi, unsurları vb. hususlar araştırılmış, Kuzey ve Güney Modeli ile Türkiye uygulamaları, temel politika belgeleri, sektörel ve tematik strateji belgeleri, kamu idarelerinin plan, program ve raporları incelenmiştir. Nitel araştırma yöntemi çerçevesinde kamu kesiminde çalışan, ağırlıklı olarak performans denetimi yapmış veya eğitimini almış Sayıştay Denetçileri, İç Denetçiler ve Müfettişler ile yarı yapılandırılmış görüşmeler sonucunda araştırma verileri elde edilmiştir. Çalışmada araştırma soruları temel alınarak bulgular oluşturulmuş ve öneriler geliştirilmiştir.

Araştırma sonucuna göre; performans denetiminin uygulanabilir olduğu ve katma değerinin yüksek olduğu, yeterli düzeyde uygulanmadığından yaygınlaşması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu doğrultuda temel politika belgeleri ve kamu idarelerinin belgelerinin yeterli hale getirilmesi, bütçe sisteminde plan bütçe ilişkisinin yeterli düzeyde kurulması, performans denetimi ile ilgili yasal düzenleme ve rehberlerin yeterli hale getirilmesi, denetimi yapan birimlerin kapasitesinin arttırılması, denetim yapılan birimlerin performans denetimi yapmaya uygun hale getirilmesi, kamu idarelerinde performans yönetim sisteminin tam olarak hayata geçirilmesi, bilgi teknolojilerinden daha fazla yararlanılması ve sağlıklı verilerin oluşturulması, Güney Modeli kültürüne ve yapısına sahip olduğundan Kuzey Modeli uygulamaları alınırken, mevzuat düzenlemelerinin aynen aktarım şeklinde değil de Türkiye'nin yapısına uygun şekilde yapılması gibi öneriler getirilmiştir.

Anahtar kelimeler: Denetim, Performans denetimi, Etkinlik, Tutumluluk, Kamu mali yönetimi, Bütçe kontrol ve denetimi

ABSTRACT

EVALUATION OF THE APPLICABILITY OF PERFORMANCE AUDIT IN TÜRKİYE IN THE FRAMEWORK OF THE NEW PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT SYSTEM AND THE CHANGING ROLE OF AUDITING IN THE CONTEXT OF AUDITORS' VIEWS AND SUGGESTIONS

HALİL İBRAHİM ÇİFTÇİ

In this study, the applicability of performance auditing in Turkey was investigated within the framework of the new public financial management system and the changing role of auditing. Public Financial Management and Control Law No. 5018 was adopted in 2003 within the framework of harmonization with the European Union acquis. With the aforementioned law, Internal Audit was incorporated into the public audit system, in addition to the Inspection Boards and the Court of Accounts. In Turkey, which has the Southern Model public administration structure, the Northern Model is taken as an example. The applicability of performance audit, which has become more widespread in northern countries, is discussed in this study together with the change in the public financial management system.

This study researches the reasons for the transition to the new public financial management, the innovations and principles brought by the new public financial management, internal control and auditing, the reasons, criteria, methodology, elements, etc. This study also examines the practices of Türkiye with the northern and Southern Models, basic policy documents, sectoral and thematic strategy documents, plans, programs and reports of public administrations. Research data were obtained as a result of semi-structured interviews with Commissioner Auditors, Internal Auditors and Inspectors, who work in the public sector and have mainly conducted

performance audits or received training, within the framework of the qualitative research method. In the study, findings were formed and recommendations were developed based on the research questions.

According to the results of the research; this study concludes that performance auditing is applicable, has a high added value, and should be widespread since it is not implemented sufficiently. In this direction, the results suggest making the basic policy documents and documents of public administrations sufficient, establishing the plan-budget relationship appropriately in the budget system, strengthening the legal regulations and guides related to performance auditing, increasing the capacity of the units performing the audit, making the audited units suitable for performance auditing, full implementation of the performance management system in public administrations, the greater use of information technologies and the creation of healthy data, and the execution of the legislative arrangements in accordance with the structure of Türkiye, while adopting the northern model applications, since Türkiye has the Southern Model culture and structure.

Keywords: Audit, performance audit, efficiency, economy, public financial management, budget control and audit

ÖNSÖZ

Performans denetimini ortaya çıkaran nedenler ile performans denetiminin ne olduğu ve önemi, yeni kamu mali yönetim sisteminin ne gibi yenilikler getirdiği, bu yeniliklerin mali disiplin ve sürdürülebilir bütçe dengesine katkısının neler olduğu, bu bağlamda denetimde ne tür değişikliklerin olduğu ele alınarak performans denetimin Türkiye’de uygulanabilirliğini incelemeyi amaçlamıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, kamu mali yönetim sistemi ve değişim süreci, ikinci bölümünde kamu mali yönetiminde kontrol ve denetim, üçüncü bölümünde kamu mali yönetiminde performans denetimi konuları ele alınmıştır. Dördüncü bölümünde, çalışmanın genel amacı, yöntem ve kapsamı, temel politika belgeleri, kamu idarelerinin hazırladığı belgeler yer almıştır. Yine bu bölümde ve sonuç bölümünde nitel araştırma yöntemi kapsamında yapılan mülakat çalışması ile ilgili katılımcılar, veri toplama araçları, verilerin toplama şekli, verilerin hakkında bilgiler, araştırma sonucunda elde edilen bulgular ve öneriler aktarılmıştır.

Tez çalışması boyunca kıymetli görüş, eleştiri ve yönlendirmeleriyle araştırmaya katkılarını esirgemeyen değerli danışmanım Prof. Dr. Binhan Elif YILMAZ, izleme komitemin değerli üyeleri Prof. Dr. Özhan ÇETİNKAYA ve Prof. Dr. Ufuk BAKKAL’a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Araştırmanın veri toplama sürecinde daha çok katılımcıya ulaşmamda yardımcı olan ve katılım gösteren meslektaşlarıma; nitel verilerin analizinde zaman ve bilgilerini paylaşan tüm hocalarım ve arkadaşlarıma teşekkür ediyorum. Nihai olarak, her zaman varlıkları ve destekleriyle yanımda olan aileme sabır ve anlayışları için teşekkür ederim.

İSTANBUL, 2022

HALİL İBRAHİM ÇİFTÇİ

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

YENİ KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ VE DEĞİŞİM SÜRECİ

1.1. KAVRAMSAL OLARAK KAMU MALİ YÖNETİMİ.....	5
1.2. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN AMAÇLARI.....	7
1.2.1. Mali Disiplini Sağlamak.....	8
1.2.2. Kaynak Dağıtımında Etkinliği Sağlamak.....	9
1.2.3. Kaynak Kullanımında Etkinliği Sağlamak.....	11
1.3. TÜRKİYE’DE KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNE İLİŞKİN TARİHSEL ÇERÇEVE.....	12
1.3.1. Osmanlı Dönemi.....	13
1.3.2. Cumhuriyet Dönemi.....	14

1.3.3. Cumhuriyet Dönemi Temel Kamu Mali Yönetim Kanunları.....	17
1.3.3.1. 1050 Sayılı Kanun.....	17
1.3.3.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.....	19
1.4. YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİNE GEÇİŞİN NEDENLERİ.....	22
1.4.1. Stratejik Yönetimin Önem Kazanması.....	28
1.4.2. Orta Vadeli Harcama Sistemi ve Performans Bütçe Anlayışının Yaygınlaşması.....	29
1.4.3. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Kavramlarının Öne Çıkması.....	34
1.4.4. Denetimde Değişim İhtiyacının Ön Plana Çıkması.....	36
1.4.5. Küresel Düzeyde Kamu Mali Yönetimindeki Gelişmeler.....	39
1.5. YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER.....	43
1.5.1. Bütçelemeye İlişkin Yenilikler.....	43
1.5.1.1. Bütçenin Hazırlık Süreci.....	46
1.5.1.2. Bütçenin Görüşülüp Onaylanması Süreci.....	49
1.5.1.3. Bütçenin Uygulama Süreci.....	50
1.5.1.3.1. Gelir Bütçesinin Uygulanması.....	51
1.5.1.3.2. Gider Bütçesinin Uygulanması.....	52
1.5.1.3.3. Devlet Muhasebe Sistemi.....	54
1.5.1.3.4. Hazine İşlemleri (Bütçe Gider ve Gelir İntibakının Sağlanması).....	55
1.5.1.4. Bütçe Kontrol ve Denetimi.....	57
1.5.2. Muhasebeleştirmeye Yönelik Yenilikler.....	61
1.5.3. Raporlamaya Yönelik Yenilikler.....	63

1.5.4. Denetime İlişkin Yenilikler.....	64
1.6. YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİNİN İLKELERİ.....	67
1.7. TÜRKİYE’DE KAMU KESİMİ VE YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİNDEKİ YAPISI.....	70
1.7.1. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İdari Yapı.....	71
1.7.2. Avrupa Birliği Tanımlı Kamu Kesiminin Yapısı.....	72
1.8. KAMU KESİMİNİN BÜYÜKLÜĞÜNE İLİŞKİN GÖSTERGELER.....	73

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE KONTROL VE DENETİM

2.1. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN KONTROLÜ.....	78
2.1.1. Kontrol Tanımı ve Türleri.....	78
2.1.2. İç Kontrol ve Kapsamı.....	80
2.1.2.1. İç Kontrolün Tanımı ve Gelişimi.....	80
2.1.2.2. İç Kontrolün Bileşenleri.....	83
2.1.2.2.1. Kontrol Ortamı.....	83
2.1.2.2.2. Risk Değerlendirmesi.....	84
2.1.2.2.3. Kontrol Faaliyetleri.....	85
2.1.2.2.4. Bilgi ve İletişim.....	85
2.1.2.2.5. İzleme (Gözetim).....	86
2.1.2.2.6. Kamu İdarelerinde İç Kontrol ile İlgili Yetki ve Sorumluluklar.....	87

2.1.2.2.7. Kamu İdarelerinde Ön Mali Kontrol.....	89
2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN DENETİMİ.....	89
2.3. DENETİM KAVRAMI VE KAPSAMI.....	89
2.4. DENETİME BENZER KAVRAMLAR.....	91
2.4.1. İnceleme.....	92
2.4.2. Soruşturma-Ön İnceleme.....	92
2.4.3. Teftiş.....	94
2.5. KONUSU VE AMACI BAKIMINDAN DENETİM TÜRLERİ.....	96
2.5.1. Düzenlilik Denetimi.....	96
2.5.1.1. Mali Denetim.....	96
2.5.1.2. Uygunluk Denetimi.....	98
2.5.2. Performans Denetimi.....	101
2.6. DENETÇİNİN STATÜSÜ VE DENETİM BİRİMİNİN KONUMU BAKIMINDAN DENETİM TÜRLERİ.....	102
2.6.1. İç Denetim.....	102
2.6.2. Dış Denetim.....	108

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ

3.1. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ, TANIMI VE KAPSAMI.....	110
3.1.1. Kamu Mali Yönetiminde Performans Denetiminin Öne Çıkmasının Nedenleri.....	116

3.1.2. Türkiye’de Kamu Denetiminde Performans Denetimini Öne Çıkaran Değişim Süreci.....	120
3.1.2.1. Kalkınma Planları ve Muhtelif Raporlarda Performans Denetimi.....	120
3.1.2.2. Kamu Mali Yönetiminde Yasal Düzenlemeler Sonrası Denetimdeki Değişim ve Performans Denetimi.....	125
3.1.2.2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.....	126
3.1.2.2.2. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu.....	127
3.1.2.2.3. 5393 Sayılı Belediye Kanunu.....	128
3.1.2.2.4.Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi.....	129
3.2. PERFORMANS DENETİMİ KRİTERLERİ.....	130
3.3. PERFORMANS DENETİMİNİN METODOLOJİSİ.....	135
3.4. PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI.....	144
3.4.1.Tutumluluk(Ekonomiklik).....	145
3.4.2.Verimlilik.....	147
3.4.3. Etkililik.....	150
3.4.4. Tutarlılık.....	155
3.4.5. Sürdürülebilirlik.....	156
3.4.6. Uyumluluk.....	158
3.5. PERFORMANS DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ.....	160
3.6. PERFORMANS DENETİMİNDE ANALİZ YÖNTEMLERİ.....	164
3.7. PERFORMANS DENETİMİNİN BÜTÇE İLE İLİŞKİSİ.....	167
3.8. PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARI.....	168

3.8.1. Güney Modelinde Performans Denetimi Uygulamaları.....	169
3.8.2. Kuzey Modelinde Performans Denetimi Uygulamaları.....	171
3.8.3. Türkiye’de Performans Denetimi Uygulamaları.....	172
3.8.4. Türkiye’de Performans Denetimi Bakımından Denetim Birimlerinin İncelenmesi.....	174
3.8.4.1. İç Denetim Birimleri.....	174
3.8.4.2. Bakanlık Teftiş Kurulları.....	176
3.8.4.3. Mahalli İdare Teftiş Kurulları.....	178
3.8.4.4. Devlet Denetleme Kurulu.....	179
3.8.4.5. Sayıştay.....	180

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE PERFORMANS DENETİMİNİN DENETÇİLERİN GÖRÜŞLERİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

4.1. ÇALIŞMANIN GENEL AMACI.....	184
4.2. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ VE KAPSAMI.....	187
4.3. PERFORMANS DENETİMİ BAĞLAMINDA TEMEL POLİTİKA BELGELERİNİN İNCELENMESİ.....	188
4.3.1. Kalkınma Planları.....	188
4.3.2. Orta Vadeli Program.....	190

4.3.3. Cumhurbaşkanı Yıllık Programı.....	191
4.4. SEKTÖREL VE TEMATİK STRATEJİ BELGELERİ.....	192
4.5. KAMU İDARELERİNİN STRATEJİK PLANLARI, PERFORMANS PROGRAMLARI VE FAALİYET RAPORLARININ İNCELENMESİ.....	193
4.5.1. İdarelerin Stratejik Planları.....	193
4.5.2. İdarelerin Performans Programları.....	196
4.5.3. İdarelerin Faaliyet Raporları.....	198
4.6. KAMU KESİMİNDE ÇALIŞAN DENETİM ELEMANLARI İLE YAPILAN MÜLAKAT SONUÇLARI.....	201
SONUÇ	248
KAYNAKÇA.....	261
EKLER.....	290
ÖZGEÇMİŞ.....	295

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Kamu Mali Yönetiminin Değişimi.....	23
Tablo 1.2. Geleneksel ve Yeni Kamu Mali Yönetimlerinin Örgütlenme ve Fonksiyonel Anlamda Karşılaştırılması.....	25
Tablo 1.3. Bütçe Gelirleri Tablosu.....	51
Tablo 1.4. 2021 Yılı Kamu Alımlarının 4734 Sayılı Kanun Kapsamında Dağılımı....	53
Tablo 1.5. Hazine Nakit Dengesi.....	56
Tablo 1.6. Kamunun Hesap Verebilir Olmasına İlişkin Sorumluluk.....	68
Tablo 2.1. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Süreci.....	81
Tablo 3.1. Denetim Faaliyet Alanının Genişlemesi.....	118
Tablo 3.2. Genel Olarak Performans Denetim Kriterleri.....	134
Tablo 3.3. Performans Denetimi Aşamaları.....	136
Tablo 3.4. Tutumluluk(Ekonomiklik) Denetim Matrisi.....	147
Tablo 3.5. Verimlilik Denetim Matrisi.....	149
Tablo 3.6. Etkililik Denetim Matrisi.....	154
Tablo 3.7. Tutarlılık Denetim Matrisi.....	156
Tablo 3.8. Sürdürülebilirlik Denetim Matrisi.....	158
Tablo 3.9. Uyumluluk Denetim Matrisi.....	159

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1.5018 Sayılı Kanunda Kontrol ve Denetim.....	22
Şekil 1.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre Bütçe Türleri.....	44
Şekil 1.3. 5018 Sayılı Kanuna göre; Mali Yönetim ve Kontrol Süreci.....	61
Şekil 1.4. İç Denetimin Yeni Kamu Mali Yönetimindeki Yeri	66
Şekil 1.5. Kamu Mali Yönetiminin Yeni İlkeleri.....	67
Şekil 1.6. Avrupa Birliği Üye Ülkeleri Kamu Kesimi Yapısı.....	73
Şekil 3.1. Performans Açısından Denetim-Değerlendirme-Ölçüm İlişkisi.....	114
Şekil 3.2. Performans Denetim Alanları.....	116
Şekil 4.1. Performans Denetimi için Temel Politika Belgeleri (Kalkınma Planları, Orta Vadeli Programlar, Orta Vadeli Mali Planlar, Yıllık Programlar) ile Kamu Kurumlarının Stratejik Planları, Performans Programları, Faaliyet Raporları ve diğer performans göstergeleri yeterli midir sorusuna verilen cevapların dağılımı.....	206
Şekil 4.2. Bütçe sisteminde karşılaşılan sorunlar (plan-bütçe ilişkisi kurulamaması, kurumun ölçebildiği performansın her zaman sonuç odaklı olamaması vb.) idarenizde performans denetiminin uygulanabilirliğini etkilemekte midir sorusuna verilen cevapların dağılımı.....	210
Şekil 4.3. Performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler ve rehberler yeterli midir sorusuna verilen cevapların dağılımı.....	215
Şekil 4.4. Denetimi yapan birimlerin kapasitesi (bütçesi, personel güvencesi ve özlük hakları, performans denetimlerini gerçekleştirebilecek nitelikte uzman denetim elemanları yetiştirilmesi, teknolojik alt yapısı vb.) performans denetimi yapmak için	

yeterli midir sorusuna verilen cevapların dağılımı.....218

Şekil 4.5. Denetim yapılan birimler performans denetimine uygun mudur? Performans yönetim sistemi olgunluk analizi bulunmakta mıdır sorusuna verilen cevapların dağılımı.....222

Şekil 4.6. Performans denetim unsurları (ekonomiklik, verimlilik, etkinlik/etkililik, tutarlılık, sürdürülebilirlik, uyumluluk) ve analiz yöntemleri (kıyaslama, performans ölçümü ve raporlanması, program ve uygulama sonuçları değerlendirmesi, verimlilik analizi, zamanlılık analizi, kalite analizi) uygulanabilir midir sorusuna verilen cevapların dağılımı.....230

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ASOSAI	: Asya Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
BES	: Biyokütle Enerji Santralleri
BİT	: Belediye İktisadi Teşebbüsleri
BT	: Bilgi Teknolojileri
CB	: Cumhurbaşkanlığı
COSO	: Comittee of Sponsoring Organizations of Treadway Comission
DB	: Dünya Bankası
DDK	: Devlet Denetleme Kurulu
DMK	:Devlet Memurları Kanunu
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DSS	:Döner Sermaye Saymanlıkları
ESA	: Avrupa Hesap Sistemi
GAO	: ABD Hükümeti Mali Sorumluluk Ofisi
GFSM	: Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı
GSYH	: Gayrı Safi Yurtiçi Hasıla
HES	: Hidroelektrik Santralleri
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IMF	: Uluslararası Para Fonu
İDB	: İç Denetim Birimi
İDKK	: İç Denetim Koordinasyon Kurulu
İNTOSAI	:Yüksek Denetim Kurumları Örgütü
İSSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları

KAYA	: Kamu Yönetimi Araştırma Raporu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİDS	: Kamu İç Denetim Standartları
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KMKYK	: Kamu Mali, Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KMYS	: Kamu Mali Yönetim Sistemi
NATO	: Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
PD	: Performans Denetimi
PG	: Performans Göstergeleri
PPBS	: Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi
PYS	: Performans Yönetim Sistemi
SNA	: Ulusal Hesaplar Sistemi
SWOT	: Güçlü Yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar, Tehditler
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TODAİE	: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü
UMUÇ	: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi
VET	: Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk
WTO	: Dünya Ticaret Örgütü

GİRİŞ

Kamu idarelerinde performans denetimi, kamusal iş ve işlemlerin ya da diğer bir deyişle faaliyet, program, proje gibi süreçlerin etkinliğinin, ekonomikliğinin, verimliliğinin objektif ve düzenli bir şekilde değerlendirilmesidir. Kamu mali yönetimi, kamusal kaynakların verimli, etkin, tutumlu bir şekilde hesap verebilirliğe uygun ve şeffaf bir şekilde yönetilmesidir. Çalışma kapsamında, yeni kamu mali yönetim sistemi ve denetimin değişen rolü çerçevesinde performans denetiminin Türkiye’de uygulanabilirliği ele alınmaktadır. Türkiye’de Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde 5018 sayılı Kanun, uzun yıllar yürürlükte kalan 1050 sayılı Kanun’un yerine 2003 yılında kabul edilmiştir. Söz konusu kanun ile mali saydamlık ve hesap verebilirlik, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, stratejik planlamaya dayalı program bütçe, yönetim sorumluluğu ilkesi, geleneksel denetim birimleri dışında İç Denetim gibi mali yönetim sisteminde yenilikler olmuştur.

Kamu harcamalarının Gayrı Safi Yurtiçi Hasıla’ya (GSYH) oranı dünyada ve Türkiye’de yıllar itibariyle artmıştır. Bununla birlikte mali reformlarla birlikte denetimin işlevi değişmiş, artan kaynak kullanımı ile birlikte performans denetimi önem kazanmıştır. Bütçe sistemi gelişmeleri, hesap verme sorumluluğu, kaynak kullanımında ekonomiklik, verimlilik, etkinlik, sürdürülebilirlik, tutarlılık ve uyumluluğun önem kazanması ve denetimin değişen rolüyle birlikte kamu harcamalarında artış, hesap verme sorumluluğunun artması, denetimin muhasebe odaklı olmaktan çıkıp yönetim odaklı bir meslek haline gelmesi, kurumsal yönetimin gelişmesi gibi performans denetiminin öne çıkmasının nedenleri çalışmamızda yer almıştır. Performans denetiminin Türkiye’deki kamu idarelerinde uygulanabilirliğini ortaya koymak amacıyla yeni bütçe sistemi ile birlikte stratejik planlar, performans programları, kurumların performans yönetim kapasitesi, denetim birimlerinin

kurumsal kapasiteleri de dikkate alınarak uygulama sonuçları üzerinden bulgu ve öneriler getirilmesi hedeflenmiştir.

Çalışmada, dünyada ve buna paralel olarak Türkiye’de denetimin rolünün neden ve ne yönde değiştiği, performans denetiminin nasıl ön plana çıktığı ve neden bu denetim türüne ihtiyaç duyulduğu, performans denetimi çalışmalarının ülkemizde ne düzeyde ve nasıl işlediği, Türkiye’de uygulanabilir olup olmadığı sorularına cevap aranmış, yeni kamu mali yönetim sistemi ve denetimin değişen rolü bağlamında Türkiye’de performans denetiminin uygulanabilir olduğu ortaya konulmuştur.

Çalışmamıza özgün değer katan en önemli husus; bu çalışmanın, performans denetiminin uygulanabilirliği ile ilgili sonuçlar üzerinden değerlendirme yaparak öneriler getiren çalışmanın bu kapsamda sınırlı bir şekilde yapılmış olmasıdır. Kamu mali yönetim sistemi ve denetimdeki değişim çerçevesinde kamu kesimi büyümesini de dikkate alarak performans denetiminin önemini ve uygulanabilirliğini inceleyen sınırlı sayıda çalışma olduğundan, bu alanda boşluğun olduğu anlaşılmaktadır. Çalışmamız esasında bu boşluğun doldurulmasına hizmet edecektir.

Performans denetimi, kamu kesimi büyüklüğünün artmış olması ile birlikte daha da önemli hale gelmiştir. Bununla birlikte dünyada 1998 yılındaki OECD Konseyi toplantısında kurumsal yönetim ilkelerinin ortaya çıkması ile başlayan Türkiye’de 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu’nca kurumsal yönetim ilkelerinin yayımlanması ile gelişen süreç kamu sektöründeki mali yönetim alanında birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuat çalışmaları ile kurumsal yönetim ve bu bağlamda performans denetimi alanında da uygulama alanını ortaya çıkaran gelişmeler olmuştur. Ancak bu gelişmeler özellikle Kuzey Modeli olarak bilinen (ademi merkezîyetçi yaklaşım) ülkelerde daha fazla uygulanan denetim gelişmeleri olup 2003 yılında yayımlanan ve 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun ile de hedeflenen yapıdır. Bu yönüyle güney ülke modelini (merkezîyetçi yapı) benimsemiş Türkiye’de performans denetiminin uygulanabilirliğinin incelenmesi tezin önem ve özgün değerini artırmaktadır.

Diğer yandan performans denetiminin uygulanabilirliği bütçe sistemi ile de yakından ilgilidir. Türkiye’de Kamu Mali Yönetim Kanunu ile birlikte 2006 yılından itibaren Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine geçilmiş, 2020 yılında ise program bütçeye geçilmiştir. Çalışmada program bütçe sisteminde performans denetiminin uygulanabilirliğinin incelenmesi tezin özgün değerini arttıracaktır. Karlılık, verimlilik, etkinlik gibi kavramlar bakımından kamu ve özel kesimin ele alınması ve bu bakımdan performans denetiminin uygulanabilirliğinin incelenmesi de önem arz etmektedir. Şimdiye kadar gerçekleştirilen çalışmalarda ağırlıklı olarak performans denetiminin ne olduğu ve mevcut sorunlar ile ilgili hususlar ile yetinilmiştir. Araştırmamızda ise, mevcut sorunların dışında performans denetimine ihtiyaç duyulan sürecin ortaya konulup uygulanabilirliğinin ortaya çıkan sonuçlar üzerinden incelenmesi bakımından ilk ve özgün bir değere sahiptir.

Bu araştırmada nitel araştırma yöntemi kapsamında doküman incelemesi ve derinlemesine mülakat yöntemi kullanılmıştır. Örneklem tipi olarak amaç odaklı örneklem tipi tercih edilmiştir. Araştırmanın evrenini 5018 sayılı Kanun’a göre uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler oluşturmaktadır. Bu kapsamda bakanlıklar, genel müdürlükler, sosyal güvenlik kurumları, üniversiteler ve belediyelerde çalışan, ağırlıklı olarak performans denetimi yapmış olanlar ile performans denetimi yapmamakla birlikte performans denetimi uygulamaları ile ilgili eğitim almış, mesleki tecrübeleri, konuya ilişkin bilgileri olan İç Denetçiler, Müfettişler ile Sayıştay Başkanlığı’nda çalışan Sayıştay Denetçileri ile derinlemesine mülakatlar yapılarak ayrıntılı bilgiye ulaşmaya çalışılmıştır. Mülakatta gözlem, konuyu aydınlatma bakımından bazen sorulara verilen cevaptan daha tesirli olabilmektedir. Mülakat çalışmasında derinlemesine bilgiye ulaşmak için mümkündür. Anket çalışmalarında ulaşılan bilgiler yüzeysel ve sınırlı kalabilmektedir. Bu itibarla mülakat tekniğine başvurulmuştur.

Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamu mali yönetiminin amaçları, Türkiye’de kamu mali yönetim sistemine ilişkin tarihsel çerçeve, yeni kamu mali yönetim sistemine geçişin nedenleri, sistemin getirdiği yenilikler, ilkeler ve yapısı açıklanmıştır. Bununla birlikte kamu kesiminin büyüklüğüne dair göstergelere de yer verilmek suretiyle kamu harcamalarının artış trendi ortaya konularak performans denetiminin ön plana çıkmasını sağlayan zemin ele alınmıştır.

İkinci bölümde, kamu mali yönetiminde kontrol ve denetim işlenmiştir. İç kontrol bileşenleri, kamu idarelerinde iç kontrol ile ilgili kimlerin yetki ve sorumluluk sahibi olduğu, kamu idarelerinde ön mali kontrol anlatılmıştır. Yine bu bölümde denetime benzer kavramlar olan inceleme, ön inceleme, soruşturma, teftiş gibi anlam karmaşası yaşanan kavramlar açıklanmıştır. Devamında konusu bakımından düzenlilik ve performans denetimi olarak ikiye ayrılan denetim türleri açıklanmakta, denetçinin statüsü ve denetim biriminin konumu bakımından iç denetim ve dış denetim incelenmektedir.

Üçüncü bölümde kamu mali yönetiminde performans denetiminin tanımı, kapsamı, öne çıkmasının nedenleri, kriterleri, metodolojisi, unsurlarına yer verilmiş, performans denetiminde kanıt toplama teknikleri, analiz yöntemleri anlatılmıştır. Devamında performans denetiminin bütçe ile ilişkisi işlenmiş, kuzey ve güney ülkeleri ile Türkiye uygulamalarına yer verilmiştir.

Çalışmanın son bölümü olan dördüncü bölümde, temel politika belgeleri, kamu idarelerinin hazırlamış olduğu belgeler incelenerek nitel araştırma yöntemi kapsamında konu hakkında bilgi ve tecrübe sahibi olan kamu kesiminde çalışan denetim elemanları ile mülakatlar yapılarak veriler elde edilmiştir. Çalışmada ortaya konulan hususlar ile birlikte bu veriler analiz edilerek bulgu ve öneriler geliştirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİ SİSTEMİ VE DEĞİŞİM SÜRECİ

1.1. KAVRAMSAL OLARAK KAMU MALİ YÖNETİMİ

Kamu mali yönetimi kavramına ilişkin genel çerçeve çizilmeden önce, kavram içerisinde yer alan kamu kelimesinin anlamının belirtilmesi faydalı olacaktır. Kamu kelimesinin dar ve geniş olmak üzere iki anlamı bulunmaktadır. Dar anlamda kamu, toplumu yöneten kesimi yani devlet ve devlet kurumlarını ifade ederken, geniş anlamda kamu ülkedeki toplum anlamına gelmektedir (Pehlivan, 2001: 17). Kamu kavramında yola çıkarak, kamu mali yönetimini tanımlamak gerekirse, kamu mali yönetimi en temel anlamda, kamunun sahip olduğu kaynakların, belirlenmiş ve açıklanmış standartlara uyumlu bir şekilde, etkin, verimli kullanımını sağlamaya yönelik yasa ve yönetsel sistemlerin ve süreçlerin toplamıdır (Avcı, 2005: 204). Kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını hedefleyen ve bu kullanım ile paralel olarak stratejik amaçlara ulaşmayı amaçlayan, hesap verebilirlik, şeffaflık ve açıklık ilkelerini benimsemiş bir süreçtir. Kamu maliyesi devlete ilişkin harcamaların ve devletin gelirlerinin incelendiği bir bilim dalı olarak değerlendirilmektedir (Kirmanoğlu, 2017: 1).

Kamu mali yönetimi, kamunun ihtiyaçlarının giderilmesine yönelik ortaya konulması gereken hizmetlerin gerçekleştirilmesi için, gelir toplanması ve gelirlerin adil bir şekilde gerekli olan hizmet sunumuna aktarılmasına yönelik bir süreçtir. Kamu mali yönetimi, ekonomik ve mali açılardan kararların alınması ve alınan kararların uygulanması sürecinde, sınırları kanunlar ile çerçevelenmiş bir faaliyet yönetim sistematiğidir (Kartalçı, 2007: 6).

Kamu mali yönetiminin etkin ve verimli bir şekilde sürdürülebilir kılınması ve beklenen faydaların sağlanmasına yönelik olarak bir takım koşulları içerisinde barındırması önemlidir ve bu koşullar aşağıda sıralanmaktadır (Gören, 1999: 5);

- Gelir ve giderlerin doğru verilere dayanılarak etkin ve gerçeğe en uygun şekli ile tahmin edilmesi vasıtası ile bir bütçe hazırlanması ve bu bütçenin resmen onanması,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve finansal raporlama standartları kapsamında, tahakkuk esasına göre işleyen etkin bir muhasebe sisteminin varlığı,
- Bütçelenmiş olan giderlerin finansmanına yönelik olarak, etkin bir finansal operasyon sürecinin kurulması ve olası finansman güçlüklerinde ya da nakit dar boğazlarında, atılacak adımları belirleyen bir nakit yönetim planının hazırlanması,
- Mevcut iç ve dış borçların ödeme planlarının, faiz yüklerinin ve geri ödeme maliyetlerinin eksiksiz bir şekilde takip edilerek, mali tablolarda ilgili muhasebe ilkeleri kapsamında yer alması,
- Kaynakların kullanılması sürecinde, kanunlar, yönetmelikler, kurumsal politikalar ve genelgelerin dikkate alınması, mevzuata aykırı hareket edilmemesi ve kaynak kullanım süreçlerin kötü kullanım riskine karşı doğru denetim mekanizmaları ile denetlenmesi.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda kamu mali yönetimi, *“Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler”* olarak tanımlanmıştır.

Kamu kaynakları toplumsal ihtiyaçların karşılanması için elzemdir. Söz konusu kaynaklar sınırlı olduğundan etkili, ekonomik ve verimli kullanılması önem arz etmektedir. Literatürde bütçe sürecini hukuksal açıdan ele alan çalışmalar fazla iken nakit yönetimi ile ilgili hazine işlemleri, muhasebe ve raporlamaya dair çalışmalar daha azdır. Kamu mali yönetimini sistem olarak kabul etmek gerekir. Bu sistem bütçe, gelirler ve giderlerin idaresi, nakit işlemleri, borç idaresi, muhasebe, kontrol ve denetimden oluşan bir bütündür (Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 4-5).

Kamu mali yönetiminin temel amaçları, mali disiplinin sağlanması,

kaynakların etkin tahsisi, kaynak kullanımında etkinlik olarak sayılabilir.

1999 yılında Helsinki’de Türkiye, AB’ye adaylık statüsü kazanmıştır. Bununla birlikte mali mevzuatımızda AB’ye uyum çerçevesinde önemli değişiklikler olmuştur. 5018 sayılı Kanun ile stratejik plana dayalı performans esaslı bütçe sistemine geçilmiştir. 16/10/2020 tarihli ve 7254 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle 5018 sayılı Kanunun 9.maddesi “*stratejik planlama ve performans esaslı program bütçe*” olarak değişmiştir.

1.2. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN AMAÇLARI

Ekonomide temel makro iktisadi amaçlar iktisadi istikrar, iktisadi büyüme ve kalkınma, kaynak dağılımında etkinlik, gelir ve servet dağılımında adalet olarak sıralanır. Bu amaçlar için de vergi, kamu harcamaları, bütçe ve borçlanma araçları kullanılır. II. Dünya Savaşı sonrası özellikle denk bütçe görüşü yerine iktisadi istikrarın önem kazanması, maliye politikası için vergi ve kamu harcamaları gibi ekonomiye müdahale araçlarının keynesyen görüşler ile yaygın kullanım alanı bulması mali yönetimin amaçlarını de şekillendirmiştir. Kamu mali yönetiminin amaçlarını temelde mali disiplini sağlamak, kaynak dağılımında etkinlik ve kaynak kullanımında etkinlik olarak sayabiliriz. Kamu mali yönetiminin kapsamına 5018 sayılı Kanun’a göre, Merkezi Yönetim (Genel Bütçe, Özel Bütçe, Düzenleyici ve Denetleyici Kurum Bütçeleri, Bütçe Dışı Fonlar, Döner Sermayeli Kuruluş Bütçeleri), Mahalli İdareler (Belediyeler, İl Özel İdareleri, Birlikler), Sosyal Güvenlik Kurumları (Sosyal Güvenlik Kurumu, Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü (İşkur) girmektedir. Burada sayılmayan köyler de 1982 Anayasası’nda mahalli idareler içerisinde sayılmıştır. 1982 Anayasası’nın 123.maddesinde “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır.*” hükmü ile 126.maddesinde “*İllerin idaresi yetki genişliği esasına dayanır.*” hükmü mevcuttur.

1.2.1. Mali Disiplini Sağlamak

Mali disiplin en genel tanımı ile kamu maliyesinde gelir gider denkliliğini ifade eder. Ancak günümüzde denklikten ziyade temkinli açık ve temkinli borç seviyelerinin sürdürülebilirliği diğer bir deyişle finanse edilebilir kamu harcamalarıdır. Mali disiplinin sağlanmasında da mali kurallar önemli yere sahip uygulamalar olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre devletlerin orta vadeli mali disiplini sağlamak için alacağı kararlarda hangi sınırlar içinde kalması gerektiği ile ilgili kurallardır (Akyel, Söyler: 2021). Maliye politikalarının kısa vadede ekonomik istikrarı, uzun vadede mali disiplini sağlanması, ilgili politikaların da bütçe hakkı çerçevesinde toplumsal tercihleri de dikkate alması gereklidir.

Kamu maliyesi ekonomik sisteme göre şekillenmektedir. Kapitalist ve sosyalist ekonomik sisteme sahip ülkeler olarak sınıflandırma yapılabilmekle birlikte günümüzde hem özel hem özel kesimin olduğu karma ekonomik sistem ağırlık kazanmıştır (Eğilmez, 2009: 35). Klasik maliyecilerin denk bütçe, modern maliyecilerin esnek bütçe ve müdahaleci maliye politikalarının krizlere çare olamayışı devletleri kamu harcamaları kontrolü bakımından çeşitli çözüm yollarını bulmaya itmiştir. Bu paradigma, devletlerin mevcut ekonomisi, vergi kapasitesi, kamusal hizmetlerin kalkınma hedefi ile birlikte arzı, makro hedefler belirlemesi olarak değişmiştir. Devletin orta vadede mali sürdürülebilirliği önemlidir. Orta vadeli harcama sistemi, çok yıllık bütçeleme, mali kural, tahakkuk esaslı muhasebe mali disiplini sürdürebilmek için çözüm olarak uygulama alanı bulmuştur (Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 14). Mali kurallar çeşitli sınırlama ve düzenlemelerden oluşur. Bunlar makro iktisat boyutunda bütçe dengesi, kamu borçları, kamu harcamaları ve kamu gelirleri (vergi oranları) gibi mali performans göstergeleri ile ilgilidir. Mali anlamda disiplin, sürdürülebilirlik, öngörülebilirlik makroekonomik istikrar amacıyla düzenlenir. Günümüzde çok sayıda ülke mali kuralı uygulamaktadır. En önemli mali kurallardan biri altın kuraldır. Buna göre, ekonomik konjonktür boyunca hükümet sadece yatırım yapmak amacıyla borçlanacaktır ve borçlanarak cari harcamalar finanse

edilmeyecektir. 2001 krizi sonrası mali kurallar olarak Türkiye’de 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Sağlık ve Sosyal Güvenlik reformları yürürlüğe girince uygulama alanı bulmuştur (Bayar, 2011).

Küreselleşme ve neoliberalizm etkisi ile Washington Konsensüsü bağlamında mali disiplin ülkeler açısından önemli maliye politikası hedefi olarak ortaya çıkmıştır. Washington konsensüsü temel politikaları; mali disiplin, getirisi yüksek gelir dağılımı adaleti sağlayan harcama önceliği, vergi reformu (geniş vergi tabanı ve düşük marjinal vergi oranları), serbest faiz oranı, rekabetçi döviz kuru, serbest ithalat rejimi, doğrudan yabancı sermaye serbestisi, özelleştirme, deregülasyon ve mülkiyet haklarının korunması olarak sayılabilir. (John Williamson, 2021)

5018 sayılı Kanun’un 5/e maddesinde, “*Kamu malî yönetimi malî disiplini sağlar.*” hükmü, 9.maddesinde, “*Kamu idareleri bütçelerini, kalkınma planı, Cumhurbaşkanlığı programı, orta vadeli program, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı, stratejik planları ile program yapısına uyumlu şekilde ve performans esasına dayalı olarak hazırlar....Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir.*” hükmü mevcuttur. Orta vadeli harcama sistemi, performans göstergeleri ve uygulamaların sonuçları ve performans denetimi mali disiplinin sağlanması bakımından önemlidir.

1.2.2. Kaynak Dağıtımında Etkinliği Sağlamak

Kamu mali yönetiminin amaçlarından biri kaynak tahsisinde etkinliktir. Kaynakların ne ölçüde adil dağıtıldığını ifade eder. Bütçenin hazırlık sürecinde büyük oranda belirlenir. İdarelerin bütçeden alacakları pay ile ilgili olup iki yönü bulunmaktadır. Birincisi kaynakların hükümet politikaları ile uyumlu bir şekilde dağıtılması ve kaynakların iktisadi etkinliği en yüksek eğitim, sağlık gibi maksimum

faydayı sağlayacak şekilde tahsisidir (Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 14).

Kaynak tahsisi ve kullanımında etkinliğin açıklanmasında iktisat teorisindeki refah iktisadının Pareto Etkinliği (Pareto Efficiency) dikkate alınabilir. Buna göre refahın arttırılması için devletin ekonomideki yerinin ne kadar olması gerektiğini sorgular. Neoklasiklere göre devlet ekonomiye minimum müdahale etmeli, müdahale edecekse piyasa aksaklıkları durumunda müdahale etmelidir. Pareto etkinlik başka birinin durumunu kötüleştirmeden birinin durumunun iyileşmesinin mümkün olmadığı denge halidir. Bu dengede devletin ekonomiye müdahalesine ihtiyaç yoktur. Tam istihdamda denge sağlanmıştır. Piyasa aksaklıkları durumunda pareto etkin değildir ve devletin müdahale etme gerekliliği vardır. Gelirin yeniden dağıtımı, kişilerin bazı durumlarda kendi çıkarını devlet kadar iyi düşünememesi durumunda (paternalizm) pareto etkin durumda olursa dahi devlet müdahalesi gerekliliği vardır. Kaynak dağılımı her kaynağın en verimli şekilde ve en yüksek faydayı sağlayacağı alanlarda kullanılması meselesidir ve dağılımda etkinlik, üretimde etkinlik ve bölüşümde etkinliktir (Stiglitz, 2000: 61-75).

Kamu kesiminin ekonomik büyüme, fiyat istikrarı ve serbest piyasada üretilmek istenmeyen mal ve hizmetleri üretme zorunluluğu gibi ekonomik mesuliyetlerinin yanı sıra yoksulluğun azaltılması, gelir dağılımında adaletin sağlanması, işsizliğin önlenmesi gibi sosyal politika harcamalarını da üstlenmesi gerekliliği vardır. Bu harcamalar için kaynak oluşturabilme kabiliyeti mali alan olarak tanımlanır (Gülşen, Çiçek, 2018: 107-118). Özellikle 1980 sonrası nüfusun yaşlanmasının sosyal güvenlik sistemi üzerine getirdiği yükler, terör olayları, göçler kamu harcama gereksinimini arttıran unsurlar olarak öne çıkmaktadır. Buna bağlı olarak süregelen program harcamalarının yerine yenisini koymak zordur. Geçmiş yıllara bağımlılığı azaltarak sıfırdan kaynak tahsisi (sıfır esaslı bütçeleme) dirençle karşılaşır ve uygulanması zordur. Son zamanlarda stratejik planlama, çok yıllık bütçe, kamu harcamalarının sonuçlarının izlenmesi, devlet programlarının etkinlik değerlendirmesi ve performans denetimi kaynak tahsisinde etkinlik için geliştirilen

araçlardandır (Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 15-16).

5018 sayılı Kanun'un 5/f maddesinde, *“Kamu malî yönetimi ekonomik, malî ve sosyal etkinliği birlikte sağlayacak şekilde kamusal tercihlerin oluşması için gerekli ortamı yaratır.”* 5/g maddesinde, *“Kamu idarelerinin mal ve hizmet üretimi ile ihtiyaçlarının karşılanmasında, ekonomik veya sosyal verimlilik ilkelerine uygun olarak maliyet-fayda veya maliyet-etkinlik ile gerekli görülen diğer ekonomik ve sosyal analizlerin yapılması esastır.”* hükümleri kaynak tahsisinde etkinliğin sağlanmasına yönelik vaz edilmiş hükümlerdir.

1.2.3. Kaynak Kullanımında Etkinliği Sağlamak

Kaynak kullanımında etkinlik kamu kaynaklarının israf edilmeden kullanılması ile ilgilidir. Etkinlik kavramı gerek farklı bilim dalları gerekse de kamu özel sektör ayrımına bağlı olarak farklı yorumlanabilmektedir. Etkinlik kavramı maliyet tasarrufu, verimlilik ile eş anlamlı, kimi zamanda kalite anlamında kullanılabilir. Bütün bu kullanımlar dikkate alındığında performans göstergelerinin bir ya da birkaçını birlikte ifade eden bir kavram olarak karşımıza çıkar etkinlik. Bu itibarla performans denetiminin de temel ilgi alanıdır (Aktan, 2009: 30-31).

Bilhassa 1970'li yılların sonlarında kamu kesiminde etkinlik arayışları hızlanmıştır. Avusturya Okulu ile Kamu Tercihi Okulu'na mensup maliyeciler tarafından kamu kesiminde kaynak kullanım etkinliği ile ilgili yoğun eleştiriler yapılmıştır. Bu itibarla, piyasa teşviklerinin devlet idarelerinde de kullanılması, büyük kamu kurumlarının küçültülmesi, kamu personel performans sisteminin getirilmesi, devletin üstlendiği hizmet sunumunun mümkün olduğunca özel sektör tarafından yerine getirilmesi gibi öneriler getirilmiştir. Bu çerçevede yeni kamu mali yönetimi, kamu hizmetlerinin arzında rekabeti sağlamaya yönelik piyasanın sağladığı çözümler, hizmet arzında etkinlik ve etkililiğin artırılması, hizmet kalitesinin iyileştirilmesi,

performans yönetimi uygulaması, teknoloji kullanımının yaygınlaşması gibi temeller üzerine inşa edilmiştir (Tosun, 2007: 75-94). 5018 sayılı Kanun'da da maliyet etkinlik analizinin yapılmasının esas olduğu, kamu kaynaklarının etkili ekonomik verimli kullanılmasının gerekliliği, hesap verebilirlik, faaliyet raporları yer almış ve performans esaslı bütçe uygulama sistemine geçilmiştir. Bütün bunlar kaynak kullanımında etkinliğe yönelik düzenlemelerdir.

1.3. TÜRKİYE'DE KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNE İLİŞKİN TARİHSEL ÇERÇEVE

Ekonomi politikalarının en temel araçları maliye ve para politikalarıdır. Ekonomi üzerinde birçok değişiklik üzerinde etki sahibi olan bu politikalar ekonomik etkilerin yanı sıra sosyal etkiler de yaratmaktadır. Bu politikaların etkileşimsel süreçlerde başarılı çıktılar vermesi noktasında, para ve bütçe politikalarının birbirleri ile uyumlu olması gerekmektedir.

Bütçe, devletin ve kamu kurum ve kuruluşlarının belirli bir süredeki gelir ve giderlerinin tahmin edilmesi, yürütme organına yönelik gelirlerin toplanması, giderlerin gerçekleştirilmesi konularında izin veren bir kanun olarak değerlendirilmektedir. Bir anlamda mali plandır ve bütçe ile ilgili genel kurallar 5018 sayılı Kanun'a kadar Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile konulmuştur (Bulutoğlu, 1988: 192). Devlet bütçesi ilk olarak 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu madde altı kapsamında tanımlanmıştır. Bu madde kapsamında bütçe; *"Devlet daire ve kurumlarının yıllık gelir ve gider tahminlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren kanun"* (1050 Muhasebe-i Umumiye Kanunu, 1927) şeklinde değerlendirilmektedir.

Bütçe ile ilgili tarihsel süreç değerlendirildiğinde, bütçeye yönelik yaklaşımların ve politikaların geçirdiği değişimleri değerlendirmek ve bütçe sistematığı üzerinde etki sahibi olan faktörleri belirlemek kolaylaşacaktır.

1.3.1. Osmanlı Dönemi

Bütçe hakkı, halkın seçtiği meclis ile kamu gelir ve giderlerini belirleme hakkı olarak değerlendirilebilir. Temeli 1215 yılında imzalanan Magna Carta'ya (Büyük Şart) kadar dayanır. Buna göre Kraliyet Meclisi'nin kararı olmaksızın kralın vergi toplayamayacağı şartı kabul edilmiştir. Tarihte mali yönetim sistemi siyasal sistem ile paralel gelişmiştir. Hangi kamu hizmetlerinin hangi gelirler ile toplanacağına karar verme yetkisi bütçe hakkıdır. Bütçe hakkı ile ilgili gelişmeler İngiltere'de başlayarak Avrupa'ya ve Amerika'ya, orandan da dünyaya yayılmıştır (Edizdoğan v.d., 2019: 23-24).

Osmanlı'da IV. Mehmed döneminde 1648 yılında hazine sürekli açık vermekte idi. 1652 yılında Tarhuncu Ahmet Paşa sadrazamlığa getirilmiştir. Gelir gider dengesizliği ile ilgili rapor sunmuş bütçe dengesini sağlamaya yönelik önlemler almıştır. Bugünkü anlamda Osmanlı Devleti'nin ilk bütçesi olarak kabul edilir (Eğilmez, 2021).

Osmanlı Devleti döneminde bütçe kavramı ile ilişkilendirilebilecek gelişmeler incelendiğinde ilk adımların Tanzimat Devri'nde atıldığı görülmektedir. Bütçe ile ilgili olarak düzenlemenin 1856 yılındaki Islahat Fermanı içeriğinde yayınlanan 1855 tarihli Bütçe Nizamnamesi ile yapıldığı görülmektedir (Muter, 2000). Söz konusu nizamname kapsamında bütçe tekniği ile ilgili çeşitli hükümler yer almaktadır. Bu kapsamda, her yıl devlet ile ilgili tüm gelirlerin ve giderlerin saptanması ve muvazene defteri vasıtası ile padişah iradesine arz edilmesi kabul edilmiştir ve fakat konu nizamname uygulanmamıştır. 1859 yılına gelindiğinde kurulan Islahat-ı Maliye Komisyonu ilk bütçeyi 1863-1864 yılları için hazırlamıştır ancak pek tabi bu bütçe günümüzdeki anlamda bir bütçe değildir ve temel amacı dış borç alabilmektir (Cansız, 2002: 13).

Günümüzdeki bütçe kavramına en yakın klasik bütçe tarihsel süreçte ilk olarak 1876 Anayasası içerisinde yer almıştır. Konu anayasa, Fransa anayasası temelli olarak

hazırlanmıştır ve bütçe ile toplanacak vergilerin yıllık olma ilkesi kabul edilmiştir. İlk bütçe hakkı olarak kabul edilir.

1908 yılında İkinci Meşrutiyet ile tekrar yürürlüğe konulan Anayasa, günümüze kadar gelen bütçe sisteminin temelini kurmuştur. Aynı zamanda 1909 tarihli bütçe ilk çağdaş bütçe olarak kabul edilir. 1921 tarihli Anayasada ayrıntılı olmamakla birlikte 7. ve 11. maddelerinde bütçe gelir ve giderleri ile ilgili hükümler yer almaktadır. Türkiye’de bütçe kurumlarının yerleşmesi cumhuriyet döneminde gerçekleşmiştir (Edizdoğan v.d., 2019: 34-35).

1.3.2. Cumhuriyet Dönemi

Türkiye’nin bütçe sisteminde, Cumhuriyet’in ilanından günümüze önemli değişiklikler ortaya çıkmıştır. İlk başlarda, kamu kuruluşlarının tamamına yakını bütçe içerisinde yer almakta iken, zaman içerisinde bazı kuruluşlara ilişkin katma bütçeli idareler sıfatı verilmiştir. Bazı kuruluşlar ise KİT ve özerk bütçeli idare statüsüne haiz olmuştur. Türkiye bütçe sisteminde bütçe kapsamındaki harcamalar, 1924 ile 1950 arasında dönemde idari sınıflama, 1951 ile 1963 arasındaki dönemde cari ve yatırım, 1964 yılından itibaren ise, cari, yatırım ve transfer kapsamında ayrılarak yapılmaktadır (Erdoğan, 1994: 11). 1961 yılında itibaren ise, özel gelirler ve fonlar bütçe gelirleri içerisindeki yerini almıştır.

Türkiye’de bütçeye ilişkin hak 1924 Anayasası kapsamında tanınmış bir hak olmasına rağmen bütçe, 1927 yılında yayımlanan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu kapsamında modern bir çerçeveye bürünmüştür. 1924 Anayasası kapsamında vergilerin kanuni olması ilkesi esas olarak kabul edilmiştir. Bütçeyle ilgili, devlete ait malların bütçe haricinde harcanamayacağı ve bütçe kanununun geçerli olduğu sürenin bir yıl olduğu ve kesin hesap kanununa ilişkin düzenlemeler de yine bu anayasa kapsamında yer almaktadır. 1924 Anayasası ile bütçeye ilişkin kanunun devlet başkanı tarafından ilan ve yayını uygun görülmüştür.

1961 Anayasası dönemine gelindiğinde, söz konusu Anayasa'nın 61. maddesinde, *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.”* hükmü ile vergide adalet ve kanunilik ilkelerine yer verilmiştir. Yine 94. maddesinde bütçenin görüşülmesi ve kabulü, gider arttırıcı ve gelir azaltıcı teklif yapılamayacağı ile ilgili hükümler getirilmiştir. 1982 Anayasası'nın vergi ödevi başlıklı 73. maddesinde *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.”* hükmü ile 1961 Anayasası paralelinde düzenleme getirilmiştir. Söz konusu hükümden genellik ve eşitlik ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi, yasallık ilkeleri çıkarılabilir.

1982 Anayasası'nın 161. maddesinde yer alan *“Merkezî yönetim kesin hesap kanunu teklifi, ilgili olduğu malî yılın sonundan başlayarak en geç altı ay sonra Cumhurbaşkanı tarafından Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Sayıştay genel uygunluk bildirimini, ilişkin olduğu kesin hesap kanun teklifinin verilmesinden başlayarak en geç yetmiş beş gün içinde Meclise sunar.”* hükmü bütçe hakkının daha etkin kullanımına yönelik düzenlemedir (Edizdoğan v.d., 2019: 38).

1982 Anayasası, Türkiye’de birçok köklü değişiklik yapan bir anayasadır ve bütçe ile ilgili de çeşitli değişiklikler vardır. Söz konusu anayasanın 161 inci maddesi kapsamında bütçenin hazırlanması, görüşülmesi, uygulaması ve denetlenmesi düzenlenmiştir. 1982 Anayasası'nın ilgili maddeleri özetle aşağıdaki gibidir (T.C.

Anayasası, 1982);

- “• *Devlet harcamaları yıllık bütçeler ile yapılır.*
- *Mali yıl başlangıcı çerçevesinde, merkezi yönetim bütçesi hazırlanması ve uygulama süreçleri kanunlar ile belirlenir.*
- *Bütçe kanununa bütçe harici hükümler konulamaz.*
- *Bütçe kanunu görüşmelerinde TBMM üyeleri, kanun tasarısının genel kurulda görüşülmesi süresinde gider arttırıcı ya da gelir azaltıcı öneride bulunamaz.”*

1961 Anayasası ile Devlet Planlama Teşkilatı'nın kurulması ile planlı dönem başlamıştır. Bu döneme kadar klasik bütçe sistemi uygulanırken 1964'ten itibaren kamu harcamalarının cari, yatırım ve transfer harcamaları olarak sınıflandırıldığı hizmet bütçesine geçilmiştir. 1970 yılına gelindiğinde, bakanlıkların, belirlenen amaç ve hedefleri kapsamında programlarının belirlenmesi uygulamasına geçilmiştir.

Belirlenen programlar kapsamındaki faaliyetler belirlenmiş ve gerekçeleri ile ortaya konulmuştur. 1971-1972 yıllarında da bu programlar kapsamında bütçeler hukuki niteliğe haiz olmuştur ancak tam esası ile Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS) yürürlüğe girmiştir.

PPBS, kamu yönetimi tarafından belirlenen amaçlara ulaşılması noktasında kaynakların ayrıştırılması ve siyasi otorite tarafından rasyonel kararların alınmasına yönelik rasyonel veriler sağlayan bir bütçeleme tekniği olarak değerlendirilmektedir (Kamil, 1997: 103). PPBS, sosyal yapı kapsamında devlet tarafından haiz olunan yükümlülüklerin, hizmetler açısından sınıflandırılması ve bu sınıflandırmalar kapsamında kaynakların en etkin şekilde dağıtılması ve sürdürülmesini esas alan, hizmet kavramını odağa alan bir sistemattir (Serkan, 2003: 141).

Uygulama süreci değerlendirildiğinde, dönemdeki siyasi otoritenin

kararlılığının yeterli olmaması ve yapılması gerekli olan mekanizmaların kuruluşunun ertelenmesi nedeniyle, PPBS'ye geçilmesi mümkün olmamış ve klasik bütçe sistemi devam ettirilmiştir (T.C. Başbakanlık DPT, ÖİK. 535: 9).

1995 yılında kamu mali yönetim projesi kapsamında analitik bütçe sınıflandırmasına geçilmiştir. Buna göre, devlet faaliyetleri kurumsal, fonksiyonel ekonomik olarak sınıflandırılır. 2003 yılında kanunlaşan ve 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun ile Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçe Sistemine geçilmiştir (Pehlivan, 2018: 107). 16.10.2020 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan değişiklik ile program bütçe uygulamasına geçilmiş olup 2021 yılı merkezi yönetim bütçesi bu doğrultuda uygulanmaya başlanmıştır.

1.3.3. Cumhuriyet Dönemi Temel Kamu Mali Yönetim Kanunları

1.3.3.1. 1050 Sayılı Kanun

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, hukuki çerçevesi 1982 Anayasası ile belirlenen bütçenin hazırlanmasına, uygulanmasına ve denetimine ilişkin esasları kapsamaktadır ve Mali Anayasa olarak da adlandırılmaktadır. 1050 sayılı Kanun kapsamında aşağıdaki hükümler yer almaktadır (1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu);

- Devletin menkul ve gayrimenkul tüm mallarının yönetimi ve muhasebesi bu kanun kapsamındadır.
- Bütçe yılı takvim yılıdır ve bütçe devlet kurum ve kuruluşlarının gelir-gider tahminlerini içeren ve uygulamalarına-yürütölmelerine esas teşkil eden bir yasadır.
- Bütçe kapsamındaki ödenekler verimli ve tutumlu kullanılmalıdır. Aksi takdirde uygulanacak yaptırımlar kanun kapsamındadır.
- 1050 sayılı kanun kapsamında Sayıştay tescili ve incelemesi ile ilgili detaylı

hükümler bulunmaktadır.

- Devlet bütçesinden gerçekleştirilecek, alım, satım, kiralama işlemlerine ilişkin usul ve esaslar 2886 sayılı Kanun kapsamındadır.

Mali Anayasa olarak adlandırılan 1050 sayılı Kanun ve ilgili temel kanunlar çerçevesinde hazırlanacak bütçe ile ilgili olarak çeşitli kanunlar kapsamında yer alan mali hükümler, Maliye Bakanlığı tarafından tüzük, yönetmelik ya da genel tebliğler uyarınca mali sisteme adapte edilmektedir.

Tarihsel süreç içerisinde, 1050 sayılı Kanun'un uygulanmasına yönelik bir takım eleştiriler ortaya çıkmıştır ki bu eleştirilerin sonucunda da yeni kamu mali yönetim sistemi ve ilkelerinin benimsenmesi durumu ortaya çıkmıştır. 1050 sayılı Kanun kapsamında uygulanan mali yönetim – kontrol ve denetim süreçlerine ve sistematığına ilişkin eleştiriler aşağıdaki gibidir (Candan, 2006);

- Mali yönetim sistemi ve bütçenin dar kapsamlı olması,
- Sistem kapsamında birçok kamu kurum ve kuruluşuna özel kanunlar kapsamında ayrıcalıklar tanınması,
- Bütçe dışı harcamaların yıllar itibariyle artış göstermesinin denetim mekanizmasındaki eksikliğin göstergesi olması,
- Etkin bir harcama öncesi kontrol mekanizmasının var olmaması,
- 1971 yılından beri uygulanması kabul edilen PPBS'nin etkin bir şekilde uygulanmaması ve halen klasik bütçe anlayışının benimsenmesi,
- Mali şeffaflığın sağlanmaması, kamu hesaplarının, kamu kuruluşlarının faaliyet raporlarının, mali istatistiklerin kamuoyuna düzenli bir şekilde açıklanmaması, güvenilir bilgi verilmemesi,

- Sayıştay denetiminin dar kapsamlı kalması ve çağdaş denetim esasları ile örtüşmemesi.

Bunun dışında denetim birimlerinden 3046 sayılı bakanlıkların teşkilat Kanun'u ile kurulan teftiş kurulları ve diğer teftiş kurulları da kamu mali yönetim sistemi gelişmeleri bağlamında çeşitli yönlerden tenkit edilmiştir. Ord. Prof. F. Neumark tarafından 1949 yılında Devlet Daire ve Müesseselerinin Rasyonel Çalışma Esasları Hakkındaki Rapor'da, bazı teftiş kurulları iyi çalışmakla birlikte bazılarının iyi çalışmadığı, fiilen çalışan müfettiş sayılarının yetersiz olduğu ve müfettiş raporlarına yeterli önemin verilmediği, teftişlerin tüm birimlerde gerektiği kadar yapılmadığı gibi tespitler yapılmıştır. Mehtap Raporu'nda, tek bir statü ve organizasyon şeması olmadığı, teftiş sonuçlarının yönetimle birlikte değerlendirilmediği, müfettişliğe girişte standart olmadığı ve müfettiş baskısından korku ve çekingenliğin olduğu yönünde tespitler yapılmıştır. Devlet Planlama Teşkilatı'nın talebi üzerine TODAİE tarafından 1991 yılında yayınlanan Kamu Yönetimi Araştırma Projesi veya KAYA Raporu'nda, teftiş kurulları ile ilgili; özel hukuk denetimlerinin yetersiz olduğu, etkililik denetimi üzerinde yeteri kadar durulmadığı, sadece mali denetim yapıldığı, rehberlik görevinin yeteri kadar yapılmadığı ve soruşturma ağırlıklı olduğu, mevcut denetim sisteminin yönetimi geliştirmesi bakımından yeterli katkıyı veremediği hususlarına yer verilmiştir. Cumhurbaşkanı tarafından TBMM'ye iade edilen *"15.07.2004 tarihli ve 5227 sayılı Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun"*un gerekçesinde mevcut denetim sisteminin etkisiz olduğu, uygunluk ve geçmişe yönelik olduğu, performans göstergelerinden yoksun olduğu, hata bulma mantığının ön plana çıktığı, israf ve yolsuzluklara çözüm üretmediği eleştirileri yapılmıştır (Yürekli, 2015: 257-288).

1.3.3.2. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

1999 yılında ülkemizin adaylık statüsü almasıyla birlikte mali alandaki

reformları da hızlandırmıştır. “Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı ile Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programının Uygulanması, Koordinasyonu ve İzlenmesine Dair 2001 Yılı Bakanlar Kurulu Kararı” uygulanmıştır. İlgili programa göre, üye ve aday ülkelerde mali kontrol konusunda uygulama birliği olmadığı ancak mali kontrol uyumlaştırması için belli başlı standartlar arandığı vurgulanmıştır. Bu standartlara ulaşmak için Ulusal Belge ile yapılması gereken idari ve yasal değişiklikler ortaya koyulmuştur. Bu belge ile iç mali kontrol sisteminin standart hale gelmesi hedeflenmiştir. Siyasi sorumluluk ile yönetsel sorumluluğun net bir şekilde ortaya konulması, koordinasyonun nasıl sağlanacağı, mali saydamlığın sağlanması amacıyla bilgi ve rapor sağlama yükümlülüğünün getirilmesi, bütçenin bütçe ile ilgili tüm harcama ve gelirleri kapsamı, kamuda muhasebe birliğinin sağlanması, bütçenin uygulanmasında süreçte yer alanların tamamına sorumluluk yüklenmesi, 1050 sayılı Kanun ile 2886 sayılı Kanun gibi harcama ile ilgili kanunlarda düzenleme yapılması, mali kontrol sisteminin etkin çalışması amacıyla dağınık mevzuatın toparlanması ve sayıları 129’u bulan denetim birimleri arasında iletişimin artırılmasına yönelik düzenlemelerin yapılması gündeme gelmiştir. Bununla birlikte denetim birimleri ve elemanlarının bağımsızlığını geliştirecek sistemin oluşturulması, denetim kılavuzlarının standart hale gelmesi, denetimin etkili bir muhasebe ve raporlama sistemine dayanması ve ulaşılabilir olması, denetim personeli niteliğinin artırılması, denetim koordinasyonunun geliştirilmesi, bütçe ile makro hedeflerin uyumunun sağlanması gerekliliği ortaya konulmuştur (Dışişleri Bakanlığı Avrupa Birliği Başkanlığı, 2021).

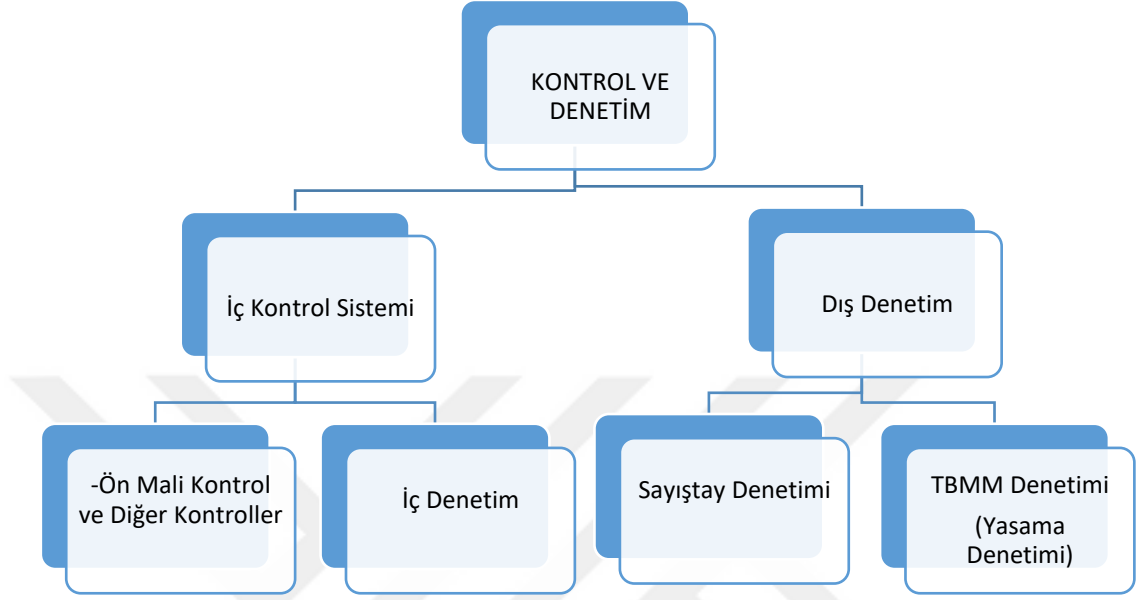
Avrupa Birliği 32. fasıl çerçevesinde Kamu Mali İç Kontrol Yaklaşımı önerilmektedir. Bu doğrultuda 2003 yılında yasalaşan 5018 sayılı Kanun’da iç kontrol kavramı benimsenmiş, kamu idarelerinde üst yöneticiye bağlı iç denetim birimlerinin kurulması 63. maddesi ile hüküm altına alınmış, 17. maddesinde kamu idarelerinin kaynaklarını etkili ekonomik ve verimli kullanmaktan başta üst yöneticiler olmak

üzere sorumlu tutulmuş, 55. maddesinde iç kontrol ile ilgili merkezi uyumlaştırma görevi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Sayıştay'ın görev alanı tek dış denetim birimi olarak genişlemiştir. Sayıştay'ın harcama öncesi kontrolü yerine harcama sonrası dış denetime yönelmiştir. 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile Sayıştay'ın Kıta Avrupası Modelindeki yapısı korunmuştur. Kamu idarelerinin harcama süreçlerinin kontrolünün Maliye Bakanlığı'nın görevlileri olan saymanlar tarafından yerine getirilmesi yerine ön kontrolleri kurumun kendisinin yapması sistemine geçilmiştir. 5018 sayılı Kanun ile Kıta Avrupası Modelinden Anglo-Sakson Modeline geçilmiştir (Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 114).

5018 sayılı Kanun ile yeni kamu yönetim anlayışının (New Public Management) bir unsuru olarak meydana gelen yeni kamu mali yönetimi (New Public Financial Management), mali disiplin (ödenek tavanları), kaynakların stratejik önceliklere göre tahsisi (Stratejik Planlar), kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanımını temin etmek, kullanılan kaynakların hesabının verilmesi (izleme ve değerlendirme, düzenlilik denetimi ve performans denetimi, yasama denetimi) olarak dört temel esasta şekillenmiştir (Yılmaz v.d., 2018: 1).

5018 sayılı Kanun'un 3/m maddesinde, *“Kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçler”* olarak tanımlanmıştır.

Şekil 1.1. 5018 Sayılı Kanun’da Kontrol ve Denetim



Kaynak: Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö.: 2019 **Kamu Bütçesi**, Bursa, Ekin, s.376

2005 yılında 5018 sayılı Kanun, 2010 yılında ise Sayıştay Kanunu çıkarılarak yeni kamu mali yönetim sistemi oluşturulmuş ancak kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması istenen düzeye gelmemiştir. İkincil nesil düzenlemeler gerçekleşmemiştir. Stratejik planlardan beklenen yarar henüz sağlanamamıştır. Sayıştay performans denetim alanı performans bilgisinin denetimi ile sınırlı kalmıştır (Yılmaz v.d., 2018: 55).

1.4. YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİNE GEÇİŞİN NEDENLERİ

19.yüzyılın ortalarından 1980'lere kadar olan dönemde Woodrow Wilson, Max Weber ve Frederick Taylor'un başını çektiği geleneksel yönetim anlayışı egemen olmuştur. Ayrıntılı katı kuralların ve merkeziyetçi bürokrasinin olduğu, devletin üretimde doğrudan yer aldığı, kamu yönetiminin kendine özgü farklılıklarının olduğu

bir anlayıştır. Bu paralelde denetim de merkezi otoritenin talimatlarının önemli olduğu, hiyerarşik siciyle dayalı denetimin önemsendiği, denetimin büyük ölçüde kurallara dayalı kontrole dayalı olduğu, üstlere ve organizasyona sadakatin önem arz ettiği bir yapıda uygulanagelmiştir (Arslan, 2015: 27-35).

1970’li yıllar ile birlikte, devletin fonksiyonel olarak büyüdüğü, genişlediği ve kamu yönetim ağının yaygınlaştığı görülmektedir. Kamu kurumlarının büyümesi ve kamu yönetiminin kamu hizmetleri kavramları ile ilişkisel olarak bağlantılı olması ve bu durumda direkt olarak toplumu etkilemesi ile paralel olarak, refah devleti anlayışı gelişmiştir. Refah devleti anlayışı ile birlikte de kamu tarafından sunulan görevlerin genişlemesine paralel olarak daha etkin ve verimli olarak yürütülmesi esası ortaya çıkmıştır. Yeni kamu maliyesi kabulü, kamu maliyesinin kapsamındaki sorulara ilişkin yanıtları değiştirmiştir. Klasik ve bürokratik kamu anlayışının kamu harcamaları, vergileri, bütçeleme süreçleri ve borçlanma süreçleri ile ilgili kabul ve uygulamaları ile yeni kamu mali yönetimi kapsamında bu başlıklara ilişkin kabul ve uygulamalar önemli ölçüde farklılaşmaktadır. Bu noktada, *yeniye* devinim sürecinde etkili olan öncülleri detaylandırmadan önce, klasik ve yeni arasındaki farklılıkları değerlendirmek faydalı olacaktır.

Tablo 1.1. Kamu Mali Yönetiminin Değişimi

Araç	Klasik Kamu Mali Yönetimi	Yeni Kamu Mali Yönetimi
Kamu Harcamaları	Kamu harcamaları, ulusal güvenlik, adalet gibi toplumsal ihtiyaçlara yönelmelidir. Bu anlayış kamuyu tüketen konumuna getirmektedir. Üretim, kaynakları etkin kullanmak anlayışı benimsenmemiştir.	Ekonomik ve sosyal hayatın tamamına yönelik harcama yapılmaktadır. Amaç toplumun ihtiyaçlarını karşılamaktır.

Vergi	Vergiler karşılıksızdır. Vergi ödeyen kişilere özel bir fayda yoktur.	Vergi ödeyen kişilere özel fayda sağlamaz ancak vergi yükümlülükleri ekonomik ve sosyal koşullar kapsamında kademeli olarak vatandaşlar arasında bölünür.
Bütçe	Küçük ve denk olmalıdır. Tarafsız maliye politikası izlenmelidir. Piyasa istikrarını korumak birincil hedeftir.	Bütçenin büyüklüğü ekonomik konjoktüre bağlıdır. Durgunluk dönemlerinde bütçe açığı kabul edilen bir husustur.
Borçlanma	Devlet borçlanması minimum düzeydedir.	Ekonomik ve sosyal koşulların gerektirmesi durumunda borçlanma yapılabilmektedir.

Kaynak: Öğretim, H.: 2017 **Maliye**, İstanbul, 4T Yayınevi, s.21

Klasik ve yeni arasındaki farklılıkları özet şeklinde ortaya koyan tablodan ve küresel düzeyde yaşanan ekonomik ve toplumsal gelişmelerden yola çıkarak, refah devleti anlayışının gelişmesinin yanı sıra, küresel krizlerin ve toplumsal olayların domino etkisi de göz önünde tutularak değerlendirilmesi önemlidir. Teknolojik gelişmeler ile paralel olarak iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler ile birlikte artık tüm toplumların, dünya genelinde olan herhangi bir olaydan haberdar olması dakikalar almaktadır. Eş zamanlı olarak bu haberdarlık durumu, kıyaslamayı, karşılaştırmayı ve daha iyiyi istemeyi beraberinde getirmektedir. Toplumlar, devletlerinden daha etkin, verimli ve teknoloji odaklı hizmetler beklemektedir. Bu beklentiler ile birlikte, ekonomik anlamda yaşanan krizlerin, finansal sistemler üzerindeki etkileri değerlendirildiğinde, kamunun var olan bürokratik ve klasik anlayışını, esnek, hızla gelişen ve devinen dünya düzeni açısından yetersiz kaldığı aşikârdır. Ayrıca, klasik anlayış kapsamında, kamu yönetim mekanizmasının toplumdan bağımsız hareket eden

bir mekanizma olduğu ve bu bağımsızlığın, toplum-kamu arasındaki etkileşimsel iletişimi kurmakta eksik kaldığı da klasikten-yeniye geçiş noktasında önemli bir husus olarak ele alınmaktadır (Stewart, Walsh, 1992: 509).

Bu doğrultuda yeni kamu yönetimi yaklaşımını özetlemek gerekirse, yöneticilerden beklentilerin ortaya konulduğu ve yöneticilerin sorumlu tutulduğu, yöneticilere kaynak kullanımında esneklik tanındığı, yetkilerin hizmet arz eden birimlere aktarıldığı, girdilerden ziyade çıktılara sonuçlara önem verildiği, vatandaşlara müşteri odaklı bakılarak bu anlayış ile hizmet sunulduğu yaklaşım olarak özetleyebiliriz (Arslan, 2015: 34-35).

Bu noktaya kadar yapılan değerlendirmeler ışığında, geleneksel kamu yönetimi ile yeni kamu yönetimi arasındaki örgütlenme ve fonksiyonel farklılıkları aşağıdaki tablo yardımı ile özetlemek mümkündür.

Tablo 1.2. Geleneksel ve Yeni Kamu Mali Yönetimlerinin Örgütlenme ve Fonksiyonel Anlamda Karşılaştırılması

Geleneksel Kamu Mali Yönetimi	Yeni Kamu Mali Yönetimi
Hiyerarşide kademe farklılıkları	Düz örgütlenme, yatay örgütlenme, network örgütlenme
Merkeziyetçilik ve statüko	Yerinden yönetim ile birlikte yetki devri, dinamiklik
Gizlilik	Şeffaflık-açıklık

Sorgulanmaz olmak, dokunulmazlık	Hesap verebilirlik
Temel odak: kural	Temel odak: vatandaş
Direkt kamu hizmeti sunumu	Alternatif mekanizmalar ile kamu hizmeti sunumu
Mevzuata Bağlı Kontrol	Performansa Yönelik Denetim
Girdi ve Süreç Odaklı	Çıktı ve Sonuç Odaklı
Sabit Ücret	Performansa Bağlı Ücret

Kaynak: Kurt, M., Uğurlu, Ö. Y.: 2007 “Yeni Kamu Yönetimi Ve Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımının Gelişiminde Avrupa Birliği'nin Rolü: İlerleme Raporları İçerik Analizi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi** , 87., Ağcakaya, S., Tüğen, K., Uzunali, E.:2021 **Kamu Mali Yönetimi Ve Denetimi**, Bursa, Ekin, S.9

Kamu mali yönetim sistemindeki değişim kamu yönetimindeki değişim ile paralel gelişmektedir. Türkiye’de Dünya Bankası’nın Barker Kurulu Raporu ile yönetim ile ilgili çalışmalar bilimsel olarak ele alınmıştır. Bu rapora istinaden yönetim becerisine sahip personel yetiştirme amacıyla TODAİE’nin kurulması, kamu yönetimi bölümlerinin açılması gerçekleşmiştir. Yönetimde işlerin standardının olması ve kaliteli iş üretme önemli hale gelmiştir. İngiltere’de Murphy Yasası olarak bilinen standart belirlenmeden hata yapma ihtimalinin artacağını vurgulayan, standartlaşmanın önemini vurgulayan düzenlemeler yeni yönetim anlayışına evrilmede önemli yere sahiptir. Dünya’da postmodernizme, sanayi toplumundan bilgi toplumuna, fordist üretim tarzından postfordist üretim tarzına, piyasa anlayışının egemen olduğu neoliberal anlayışa evrilme süreci kamu yönetimini de dönüştürmüştür. Yeni kamu işletmeciliğinde sınırlı kaynakların etkin, ekonomik,

verimli kullanılması önem kazanmıştır. Yönetişim ve Yeni Kamu Yönetimi kavramları ön plana çıkmıştır. Yönetişim ile ilgili Avrupa Birliği yönetim raporunda açıklık, katılım, hesap verebilirlik, etkililik ve tutarlılık olmak üzere beş ilkeden bahsedilmiştir. Hesap verebilirlik mali tabloların doğru bilgiyi yansıtması, sorumlulukların net bir şekilde ortaya konulması, mükâfatı ve cezayı kabul etmeyi içerir. Yönetimdeki değişimlere bağlı olarak denetimde de muhasebe odaklı denetimden kurum odaklı denetime, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığına yönelik performans denetimine doğru değişim devam etmektedir (Okur, 2020: 49-71).

Özellikle “*Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)*” gibi kuruluşların yönlendirmesi ile birçok ülke yukarıda bahsettiğimiz yönde kamu yönetimi alanında yeniden yapılanma içine girmiştir. Son 20-30 yıllık zaman diliminde gelişmiş veya gelişmekte olan çoğu ülke kamu mali yönetim reformları yapmışlardır. Türkiye de bu çerçevede özellikle 2000’lerin başında yoğun bir reform düzenlemeleri yürürlüğe sokmuştur. Bu kapsamında kamu mali yönetimi ile ilgili en esaslı değişiklik 2003 yılında kanunlaşan “*5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*’yla” yapılmıştır. Çalışmamız açısından bakıldığında, bu kanuni düzenlemede denetim ile ilgili köklü değişiklikler yapıldığı görülmektedir. Performans denetimi, hesap verebilirlik ve saydamlık gibi ilkelere kavramlara yer verilmiş, 2010 yılında “*6085 sayılı Sayıştay Kanunu*” ile dış denetim kurumu Sayıştay tekrar düzenlenmiştir (Kaçer, 2019: 33). “*4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği, Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği*” gibi mevzuat düzenlemeleri söz konusu reformlar kapsamında yapılmıştır. Yapılan reformlar dünyadaki reformlar paralelinde yapılmıştır. Sonuç olarak, kamu yönetim sistematığı de aşağıda dört başlık altında değerlendirilen öncüller kapsamında devinmiş ve yenilenmiştir.

1.4.1. Stratejik Yönetimin Önem Kazanması

Devletlerin yönetim anlayışının değişmesi ile başlayan süreçte, kamu idarelerinin de yönetim anlayışlarının farklılaşması kaçınılmaz olmuştur. Küreselleşmenin etkileri ile birlikte, devletlerin ve kamunun niteliği, toplumun kamudan beklentileri, toplumsal düşünce yapısı değişmiş ve devinmiştir. Artık klasik ve durağan değil, dinamik ve esnek bir sistematik içerisinde devinen toplumsal ve ekonomik yapılar için, devletin ve kamunun klasik ve hantal geleneksel yönetim süreçleri yetersizdir. Bu denli dinamik bir yapıda, kurumların ve kuruluşların sürdürülebilirliklerini sağlaması noktasında, kaliteli hizmet yaratması, doğru kararlar vermeleri ve ellerindeki kaynakları en etkin şekilde harcamalara aktarması önemli bir şarttır. Dolayısıyla da tüm bu gereklilikleri yerine getirmeye olanak sağlayacak yeni bir yönetim anlayışı önem kazanmıştır. Stratejik yönetim anlayışıyla birlikte aşağıda yer alan maddelerin kamu yönetim süreçlerine dâhil olması ve bu kapsamda süreçlerin etkin ve verimli bir şekilde sürdürülebilir kılınması amaçlanmıştır (Songür, 2015: 61);

- Üst politikalara ilişkin öngörülen süreçlerin kuruluş düzeyinde uygulamaya geçirilmesinin kolaylaşması,
- Mali yönetim süreçlerinde alınması gereken kararların stratejiler ile desteklenerek, bütçe süreçlerindeki aşırı kontrole ilişkin etkinsizliğin ve verimsizliğin giderilmesi,
- Kurum ve kuruluş ölçeğinde planlama işlevinin etkin bir şekilde çalışmasının sağlanarak, strateji-plan-program-bütçe-uygulama sürecinin etkinliğinin sağlanması,
- Orta ve uzun vadeli somut hedeflerin belirlenerek bu hedefler kapsamında politikaların ve stratejilerin uygulanmasına yönelik süreçlerin etkinleştirilmesi
- Şeffaf olmak ve hesap verebilir olmak ilkeleri doğrultusunda kamu hizmetlerinin sürdürülmesi,
- Katılımcılık kültürünün geliştirilmesi ve kamu tarafından sunulan hizmetler

kapsamında fayda sağlayıcıların taleplerine ilişkin duyarlılık düzeyinin artırılması.

Türkiye’de de başta Devlet Planlama Teşkilatı olmak üzere yapılan çalışmalar doğrultusunda 5018 sayılı Kanun ile stratejik planlama yasal bir zemine dayanmış ve kamu kurumları için zorunlu olmuştur. İlgili kanunda stratejik planlama bütçe sürecinin bir parçasıdır. Kanuna göre kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme ile ilgili çalışmalar devam etmekte olup 16.10.2020 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan değişiklik ile program bütçe uygulamasına geçilmiştir. 2021 yılı bütçesi bu doğrultuda uygulanmıştır. Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte belirlenen geçiş programı 2010 yılı sonu itibarıyla tamamlanmıştır. İdarelerin kararlarının stratejik planlara dayanan, orta ve uzun vadeli perspektif ile gerçekleşmesi, mevcut kapasitenin stratejik temelde geliştirilmesi zamana yayılmış hedeflerdendir (Cumhurbaşkanlığı Bütçe ve Strateji Başkanlığı, 2021).

1.4.2. Orta Vadeli Harcama Sistemi ve Performans Bütçe Anlayışının Yaygınlaşması

Kamu kaynaklarının temin edilmesi ve kullanılması süreçlerinde mali saydamlığın sağlanması ve hesap verebilirlik ilkesi kapsamında süreçlerin yürütülmesi noktasında, geleneksel bütçeleme sistemleri yetersiz kalmaktadır. Bu kapsamda, performans bütçe ve orta vadeli harcama sistemi ile ilişkilendirilen çok yıllık bütçeleme teknikleri, yeni kamu mali yöntem sisteminde kabul görmektedir (Ejder, 2007: 1301). Çok yıllık bütçeleme sistemlerinde hükümetlerin orta vadeli olarak harcama limitleri belirlenmekte ve bu kapsamda da belirli bir harcama tavanı kapsamında kamu kuruluşlarının bütçe taahhüdü yapmaları esasına dayanmaktadır (Arslan, 2004: 154).

Çok yıllık bütçeleme sistemine dayalı olan orta vadeli harcama sistemi vasıtası ile harcama tavanlarının belirlenmesi ve kamu kuruluşlarının bütçelerini bu tavanlar kapsamında stratejik planlamalar doğrultusunda yapması, kamu mali sistemine önemli bir mali disiplin tesis etmiştir. Bu sistem vasıtası ile ekonomik gidişata ilişkin tüm varsayımların etkin stratejiler ve değerlendirmeler kapsamında gerçekleştirilmesi, olası mali risklerin belirlenmesi, gerçekçi olmayan tahminlerden uzaklaşılması, mali disiplin, mali saydamlık ve hesap verebilir olma noktasında önemli bir husustur (Ejder, 2007: 1304).

Orta vadeli harcama sistemi, gelişmiş ülke olarak tanımlanan ülkelerin birçoğunda 1980’li yılların sonlarından itibaren mali sistemlerinde ve kamu harcama süreçlerinde esas olan sistem olarak kullanılmaya başlanmıştır. 1990’lı yıllara gelindiğinde, dünya üzerindeki şirketlerin kamu mali yönetim sistemlerinin değişme sürecine girmesine paralel olarak gelişmekte olan ülkeler tarafından da orta vadeli harcama sisteminin benimsenmesine yönelik reformlar yapılmıştır. Bu reformlar kapsamında orta vadeli harcama sistemi, kamu mali sisteminin önemli bir parçası haline gelmiştir. Orta vadeli harcama sistemi, çok yıllık bütçe projeksiyonları kapsamında, kamunun kaynak kullanımını düzenleyen, makro bir mali disiplin sağlanmasını amaçlayan, stratejiye önem veren ve kamu kaynaklarının dağıtımında etkinlik ve verimliliği hedefleyen bir sistematiktir (Arslan, 2004: 3).

Orta vadeli harcama sistemi ile birlikte, kamu mali yönetimi kapsamındaki karar alıcıların, orta vadeli olarak harcama limitleri belirlenmekte ve bu öngörüler kapsamında da harcamaya yönelik politika ve stratejilerin ilgili maliyetlerle ilişkilendirilerek etkin bir şekilde belirlenmesi hedeflenmektedir. Orta vadeli harcama sisteminin üç sacayağı bulunmaktadır. Bunlar makro ekonomik yapı ve hedefler ile uyumlu kamuya tahsis edilecek kaynakların yukarıdan aşağıya tahmini, mevcut ve gelecekteki politikaların maliyetlerinin aşağıdan yukarıya tahmini, ilişkilendiren ve karşılaştıran bir mekanizmanın kurulması bu maliyetlerle toplam kamu kaynaklarını ilişkilendiren ve karşılaştıran bir mekanizmanın kurulması olarak sayılabilir.

Yukarıdan aşağıya kaynak tahsisi; mali gelir ve harcama tahminlerinin yanı sıra hedefler, hükümet öncelikleri, yapısal reformlar temelinde belirlenir (Alantar, 2020: 3).

Orta vadeli harcama sisteminin *orta vadeli* olarak adlandırılmasının temelinde, sistemin kapsadığı dönemin, öngörülen bütçe yılı ve ilgili bütçe yılını takip eden iki yıl olarak belirlenmesidir. Diğer bir ifade ile kaynak kullanımına ilişkin stratejilerin genel olarak üç yıllık dönem kapsamında belirlenmesi esastır. Bu dönemsellik gereği de sistem orta vadeli olarak adlandırılmaktadır. Ekonomik anlamda, kamuya ayrılması öngörülen kaynakların –ki bu kaynakların ekonomik bir rasyonellik çerçevesinde ayrılması esastır- mevcut programların ve öngörülen program değişikliklerinin orta vadeli harcama sistemi kapsamında ilgili maliyet kalemlerine dağıtılması esastır. Bu esas kapsamında yürütülmesi durumunda da kamuda harcama-kaynak dengesinin sağlanması ve bu dengeye dikkat edilerek stratejik kararların verilmesi, kamu mali sisteminin sürdürülebilirliği ve etkinliği açısından önem arz etmektedir. Bu hususta dikkat edilmesi gereken asıl nokta, gelir-gider arasında oluşan ciddi farklılıklardır. Bu farklılıkların oluşması durumunda, öncelikle nedenin belirlenmesi, hatanın bulunması ve gelirleri arttırıcı politikaların ya da maliyet azaltıcı politikaların uygulanması önemlidir (Çözelgen, 2006: 138).

Orta vadeli harcama sistemi süresi ülkeden ülkeye değişmekle birlikte ağırlıklı üç veya dört yıldır. Ülke örneklerine bakıldığında, Türkiye, İsveç, İspanya, Japonya, İtalya, Kanada, Fransa’da üç yıl; Avusturya, Danimarka, Hollanda, Yeni Zelanda, İngiltere’de dört yıl; Meksika, Yunanistan’da beş yıl; Norveç ve Amerika Birleşik Devletlerinde altı ve daha fazla yıl olarak uygulanmaktadır (OECD, 2013, 2020).

Son dönemde, Avrupa Birliği ile Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ülkelerinin bütçe uygulamalarının temelinde orta vadeli harcama sistemi yer almaktadır. Orta vadeli harcama sistemi Türkiye’de Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda (2001-2005) yer almıştır. Buna göre; karar süreçlerini

daha etkin hale getirme, yol ve yöntem oluşturma, planlama ve bütçeleme arasında irtibat kurma, orta vadeli harcama sistemi ile kurulacaktır.

Türkiye’de orta vadeli harcama sistemine geçilmesine neden olan gereksinimleri sıralayacak olursak;

-Planlar ile kaynaklar arasında irtibat sağlamak bir yılı aşan bütçeleme sistemi ile sağlanabilmektedir.

-Uzun vadeli harcama planları ile mali disiplin, mali istikrar, ekonomik kalkınma sağlanabilmektedir.

-Yıllık bütçelerde harcama birimleri, stratejik planlarını ortaya koyan bir değerlendirme yapamamaktadır.

-Ekonomide genişleme ve daralma dönemlerinde bütçe tavanları değişebilmekte, bu itibarla kurumlar yıllık bütçelerde sağlıklı cari ve yatırım harcaması projeksiyonu yapamamaktadır. Kurumların gelirleri de yıllara göre dalgalanma göstermektedir.

-Beş yıllık kalkınma planları ile uyumlu stratejik plan ve programlar orta vadeli harcama sistemi ile mümkün olabilmektedir (Egeli, Dağ, 2013: 42-43).

Orta vadeli harcama sistemi ile birlikte performans esaslı bütçeleme kavramı da kamu mali yönetiminin yenilenmesi sürecinde önemli bir öncül olarak değerlendirilmektedir. Performansa dayalı bütçeleme kavramı her şeyden önce, performans esaslı yönetimin bir çıktısı olarak değerlendirilmektedir ve bir anlayıştır. Bu anlayış doğrultusunda, kamu kesiminin de tıpkı özel kesim gibi değerlendirilmesi ve bu değerlendirme ile bir anlamda *işletilmesi* gerekmektedir. Dolayısıyla, kamu yönetiminin ve kamu mali sisteminin geleneksel anlayışının, performansa dayalı yönetim anlayışı ile yer değiştirmesi esastır. Geleneksel açıdan kamu yönetim sisteminde kabul gören anlayışların performansa dayalı yönetim çerçevesinde

değiştii gör÷lmektedir. Yeni anlayış kapsamında vatandaşlar kamu hizmetlerinin *müşterisi* ve kamu hizmetlerinin sunumu da girişimci devlet algısı ile müşterilerini memnun etme amaçlı rekabet esasları ile uyumlu gerçekleştirilme amacındadır. Performansa dayalı yönetim anlayışının bu kabulü dahi, geleneksel ve bürokratik kamu sisteminin çok uzağındadır. Bu yeni kabullerin açıklanmasına ilişkin kavram ise *yönetişim* kavramıdır. Yönetişim anlayışı, kamuya ilişkin kararların çok yönlü bir değerlendirme sonucunda alınması, kamu tarafından yürüt÷len süreçlerin yalnızca siyasi nitelikli olmaması, devletin dış unsurlar kapsamında da kamu yönetimini tamamen hizmet arzından faydalanan tarafların etkin hizmet almasına yönelik yürütmesi anlayışını beraberinde getirmektedir.

Ekonomik İş Birliğı ve Kalkınma Örgütü (OECD) tarafından yapılan tanımlamaya göre Performans Esaslı Bütçeleme; kamu fonlarının sonuçları ile ilişkilendirilerek tahsis edilmesine dayalı bütçeleme şeklidir. Performans esaslı bütçe, kamuya ait bütçenin sonuca odaklı bir anlayış kapsamında hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesidir (Erüz, 2006: 217). Bu noktada yanıtlanması gereken soru neden performans esaslı bütçeleme sistemine ihtiyaç duyuldu sorusudur. Performans esaslı bütçelemeye geçişin en temel nedeni, kamu kaynaklarının kullanımında etkin olmayan sonuçlara ilişkindir. Ayrıca, kamusal hizmete yönelik olarak artan talebin, teknoloji odaklı olarak farklılaşması ve toplumların eğitim düzeyindeki gelişmeler ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler ile kıyaslama kabiliyetinin artması da performans esaslı bütçelemeye geçişin öncüllerinden kabul edilmektedir. Kamu hizmetlerinin etkin bir şekilde sürdür÷lmesinin sağlanması amacı ile başlatılan reform hareketlerinde, uzun yıllardır (Türkiye özelinde) kronik bütçe açıkları oluşması ve bu açıkların sadece gelir yetersizliğinden değil etkin olarak yönetilememekten kaynaklı olduğunun belirlenmesi de performans esaslı bütçelemeye geçişi hızlandırmıştır. Kaynak israfının önüne geçilmesi, performans esaslı yeni yönetim anlayışının benimsenmesi de kamu mali yönetim sisteminde önemli bir odaktır. Bürokratik ve geleneksel kamu anlayışının üretkenliğini engelleyen, işlevsel olarak etkinliğini yitirmiş ve fayda açısından çıktıları

minimize edilmiş süreçleri, performansa dayalı yönetim anlayışı ile devinmeye başlamış ve kaynakların etkin kullanımı sağlanarak, kamu yönetim kademelerindeki yöneticilerin, gereksiz inisiyatif alması engellenmiştir. Bu çerçevede kamu sektöründeki hizmetlerin sunum kalitesi artmış ve iktisadi / mali krizler neticesinde kamuya yönelik süreçlerin daha etkin sonuç vermesinin tek yolunun bürokratik ve geleneksel yönetim anlayışından sıyrılmak olduğu görülmüştür. Tüm bu nedenler kapsamında da performansa dayalı bütçeleme anlayışı kamu yönetim sistemindeki yerini, hesap verebilirlik ve mali açıdan saydam olmak ilkeleri doğrultusunda yerini almıştır (Özen, 2008: 214).

Türkiye’de orta vadeli harcama sistemine geçiş “1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun” yerine gelen “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” ile olmuştur. 5018 sayılı Kanun 2003 yılında yasalaşmış, uygulanmaya 2006 yılında başlamıştır. Böylece kamu mali yönetim ve kontrol sistemi mevzuat anlamında uluslararası standartlara uygun hale getirilmiştir. Türkiye’de orta vadeli harcama sisteminin işleyişi sürecine bakacak olursak; kamu idareleri gelir gider tekliflerini, çok yıllık bütçelemeye uygun olarak kalkınma planı, orta vadeli program doğrultusunda üç yıllık olarak hazırlar.

Kanun ve ikincil, üçüncül mevzuat düzenlemeleri ile Stratejik Planlar, Harcama Tavanları, “*Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme*” gibi uygulamalar yürürlüğe girmiştir. 16.10.2020 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan değişiklik ile program bütçe uygulamasına geçilmiş olup 2021 yılı bütçesi bu doğrultuda uygulanmıştır.

1.4.3. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Kavramlarının Öne Çıkması

Saydam olmak terimi belirgin olmak, şeffaf olmak, açık olmak gibi anlamlar ifade eden geniş kapsamlı bir terimdir ve idari, yönetsel alanlarda kullanıldığında

tüm bu alanlarda yürütülen süreçlerin ve faaliyetlerin açık olması ve herkes tarafından bilinmesi anlamına gelmektedir. Mali saydamlık ve şeffaflık küreselleşmenin etkisi ile rekabet yoğun piyasalarda faaliyet gösteren özel sektör örgütleri açısından uzun süredir önem arz eden bir kavram olarak değerlendirilmektedir. Çok uluslu olarak faaliyetlerini yürüten ve birçok paydaşı olan şirketler açısından özellikle mali bilgilerin piyasa katılımcılarına doğru ve açık bir şekilde aktarılması örgütlerin sürdürülebilirlikleri açısından son derece önemlidir. Çünkü belirsiz, hatalı, eksik bilgi sunulması, piyasa katılımcılarını ve yatırımcıları yanlış yönlendirecek ve örgüte ilişkin doğru değerlendirmeler yapılamayacaktır. Ayrıca örgütün şeffaflığına ve mali saydamlığına ilişkin olumsuz bir durumun ortaya çıkması ve algı oluşması sonucunda da örgüte yönelik güven düzeyi azalacaktır (James, Ciccone, 2000: 4).

Özel sektör özelinde uzun süredir önem arz eden mali saydamlık ve şeffaflık günümüzde kamu sektörü açısından da önem arz etmektedir. Günümüzde kamu sektörü tarafından uygulanan politikaların şeffaf olması, özellikle kamuya ilişkin gelişmelerin ve düzenlemelerin tüm paydaşlar tarafından bilinmesi ve kamu ile ilgili tüm tarafların faaliyet ve stratejilerini doğru ve sürdürülebilir kılması noktasında önemlidir (Arsoy, 2008: 20). Kamu kaynaklarının etkili kullanılması ve ekonomik açıdan verimli kılınması noktasında saydamlık ve şeffaflık önem arz eden kavramlardır (Hamee, 2005: 7).

Kamu yönetim süreçlerine yönelik yürütülen reform süreçlerine ilişkin olarak şeffaflık ve mali saydamlık son derece önemli iki standart olarak değerlendirilmektedir. Şeffaflık, kamu kesiminin belirlemiş olduğu amaçları ve konu amaçlara yönelik politikaları ve stratejileri, bu stratejileri uygulaması sonucunda ortaya çıkan sonuçların kontrol edilmesi ve takip edilmesi noktasında, anlaşılabilir olmak, güvenilir olmak ve sistematik olmak açısından çok önemlidir. Bir diğer ifadeyle, kamu kaynaklarının hangi amaçlar doğrultusunda ne şekilde kullanıldıklarının tüm paydaşlar tarafından bilinmesi şeffaflık vasıtası ile olmaktadır ve bu durum kamu kesimine olan güveni arttırmaktadır (Kalkan, Alparslan, 2009: 27).

Kamu kesimi tarafından sunulan hizmetlerin ve yürütülen faaliyetlerin tutarlı olması, bilgi ve belgelere dayanılarak açıklanması kamuoyu denetiminin de sağlanması açısından önemlidir ve bu denetim kamu hizmetlerinin amaçları doğrultusunda etkin bir şekilde yürütülmesi noktasında kamuoyu baskısını güçlendirmektedir (James, Lassen, 2003: 4). Ayrıca, mali saydamlık ve şeffaflık, küresel düzeyde kamuya ilişkin bilgilere hazır erişim olması noktasında önem arz etmektedir. Çünkü bilginin şeffaf olması, erişilebilir olması, eşit şartlar altında her kesim tarafından okunabilir olması, ihtiyaçlara yönelik şekilde nitelikli ve anlaşılır olması günümüz küresel dünyası açısından önemli odak noktalarıdır. Bu odak noktalarına yönelik etkinlik sağlanması, kamu tarafından sunulan hizmetlerin, anlaşılabilir bir niteliğe sahip olması, uygulanabilirlik açısından da önemlidir. Diğer bir ifade ile kamu hizmetlerinin talep tarafında yer alan toplumun rahat anlayabileceği içerikte, açık ve şeffaf bilgiler üretilmesi, mevzuat hükümlerinin etkin bir şekilde toplumun her kesimi tarafından uygulanmasına olanak sağlamaktadır. Mali saydamlık ve şeffaflık, kuvvetli bir ekonomi politikası için önemli bir şart olmakla birlikte, kamuoyunun uygulanan maliye politikası ve mali hedeflerin gerçekleştirilebilmesine yönelik stratejilere yönelik öğrenilebilirliğini artırıcı bir etkiye sahiptir ki bu durumda etkin uygulama anlamına gelmektedir (Kopits, Craig, 1998: 2). Etkin uygulama ile paralel olarak da, süreçlerdeki aksamalar daha rahat tespit edilecek ve bu aksaklıklara ya da gerekli olan iyileştirmelere yönelik olarak yürütülecek karar alma süreçleri daha verimli çıktılar verecek şekilde organize edilecektir.

1.4.4. Denetimde Değişim İhtiyacının Ön Plana Çıkması

İktisat politikalarının gayesi ekonomik istikrar, ekonomik büyüme, gelir dağılımı adaleti ve dış ödemeler dengesi adaletini sağlamadır. 1950'lerden 1970'lerin ortalarına tekabül eden dönemde kalkınma ekonomisi görüşleri etkili olmuş, piyasa fiyat mekanizmasını savunmayan, kamu müdahalesi ve ithal ikameci politikayı benimseyen anlayış etkili olmuştur. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde yaşanan problemler sonrasında 1970'lerin ortalarından itibaren neoklasik ve yapısalcı

yaklaşımlar etkili olmuştur. Neoklasik yaklaşımda az gelişmiş ülkelerin ekonomileri gelişmiş ülkelerin ekonomileri gibi esnek kabul edilir ve rasyonel davranışlar geçerlidir. Latin Amerika ülkelerinin enflasyon sorunundan hareketle oluşan yapısalci yaklaşımda söz konusu ekonomilerin yapısının anlaşılması gerektiği ve esnek olmadığı kabulü vardır (Pınar, 2017: 21-23).

Devletin ekonomideki yeri her dönem farklı tartışmalara konu olmaktadır. İktisat literatüründe hâkim olan ekonomi modelleri kapsamında devletin ekonomideki yeri farklılaştırılmakta ve bu farklılaşmalarda tarihsel süreç boyunca süren ve muhtemelen de sürmeye devam edecek olan tartışmalara neden olmaktadır. Klasik ekonomi modeli olarak adlandırılan model kapsamında değerlendirildiğinde, devletin ekonomiye müdahale etmemesi ya da sınırlı bir müdahalede bulunması gerekmekte iken, keynesyen ekonomi modelinde, devletin para politikaları ve maliye politikaları araçları ile ekonomiye müdahalesinin şart olduğu savunulmaktadır. En yaygın kabul gören bu iki ekonomik model arasındaki görüş farklılığı temel savlarından dahi net bir şekilde görülmektedir. Ve bu farklılıklar, yeni kamu yönetimi anlayışında dahi, devlete yönelik çizilen sınırların tartışılmasına neden olmuştur. Tartışmaların temelinde, kamuya ait kaynakların etkin ve verimli kullanılmaması, kamu kesiminde artan israf ve kamu kesiminde oluşan yolsuzluklar yer almaktadır. Özellikle 1980’li yıllarda var olan hantal yapı ve bürokratik gerekliliklerin çokluğu ile paralel olarak yeni kamu modelinin doğması kaçınılmaz olmuştur. Pek tabi yeni kamu mali yönetiminin doğması noktasındaki tek etken bu durum olmamakla birlikte, hantal yapının yerine dinamik ve esnek bir yapının almasına yönelik ihtiyaç, denetim ile ilgili yenilikler üzerinde önemli bir etkidir. Şöyle ki, kamu yönetim süreçlerindeki yeniliklerden en önemlilerinden bir tanesi, kamu harcamalarının azaltılmasına yöneliktir ve bu azaltmaya yönelik bazı hizmetlerin özel sektör tarafından gerçekleştirilmesinin önü açılmıştır (Ergun, 2004: 366). Özel sektör eliyle kamu harcamalarının gerçekleştirilmesinin önünün açılması noktasında da bu harcamaların disiplin altına alınmasına yönelik çabalar artmıştır. Bu ihtiyaçtan mütevellit de geleneksel denetim

mantığının değişmesi ve modern denetim süreçlerinin kamu sistematığıne entegre edilmesine yönelik süreçler başlamıştır. Hata bulmaya yönelik denetim anlayışının yerine, kamu mali sisteminin daha etkin, doğru işlemlerini odağına alan denetim anlayışına doğru devinim gerçekleşmiştir.

Denetim en temel anlamda, bir kurumun ya da bir örgütün belirlediği amaçlar kapsamında işleyişinin sağlanması ve ekonomik süreçlere ilişkin sürekliliğinin sağlanmasına yönelik temel yaptırım olarak tanımlanmaktadır (Kebeli, 2020: 6). Denetim, pek tabi, geleneksel ve bürokratik kamu yönetim sisteminde de var olan bir kavramdır. Ancak, yeni kamu mali yönetimine geçiş ile birlikte, performansa dayalı yönetim anlayışını benimsenmesi ve eş zamanlı olarak geleneksel yönetim sistematığından uzaklaşarak, modern yöntemlerin kamu yönetiminde benimsenmesi ile paralel olarak, kamudaki denetim süreçlerine ilişkin bir yenilenme ve devinme ihtiyacı doğmuştur.

Yönetim anlayışındaki değişimin yanı sıra ekonomik krizler, küresel mali kuruluşların ve ekonomi ile ilgili kuruluşların şeffaf mali yönetim sistemi talebi ve baskısı sonucu denetim sisteminde de yeni yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaca binaen Anglo-Sakson ülkelerinde 1980'lerde kamu sektöründe hayata geçirilen iç denetim 2000'li yıllarda daha da gelişmiştir. Mevzuata uygunluk odaklı süreç bazlı klasik denetim anlayışının yerine hukukilik yanında harcamaların etkinliği, verimliliği, etkililiğini de değerlendiren performans denetimi ön plana çıkmıştır. Genel olarak denetimin birden fazla amacı olup idarenin hukuka uygun hareket etmesi, idarenin eylem ve işlemlerinin önceden tayin edilmiş standartlar doğrultusunda ölçülmesi, amaçlara ulaşma ölçüsü, hizmet arzında şeffaf, etkin ve verimli sistemin tesis edilmesi, hataların önlenerek iyi uygulama örneklerinin ortaya konulması hedeflenmektedir (Arslan M. , 2015: 37-39).

Günümüzde devletler sürekli şekilde artan hizmet isteklerini sınırlı kaynaklar ile karşılamak ve hesap vermek zorundadır. Çıktı odaklı yani performansa öne veren

yönetim söz konusu talepleri yerine getirmek için bulunan en etkin yöntem olarak ortaya çıkmıştır. Net performans ölçütleri ortaya koymak ve sonuçlarını ölçmek performans denetimi ile mümkün olabilecektir. Hiyerarşinin yumuşaması, yalın yönetimin ön plana çıkması, rekabet ortamında piyasa şartlarında hizmetlerin sunulması, amaçlara göre yönetim, sonuç odaklılık, etkinliğe dayalı idare, esnek işgücü piyasası, hesap verebilirlik ve şeffaflık, performansa dayalı ölçüm, stratejik yönetim gibi yaklaşımlar denetimi de süreç merkezli olmaktan sonuç merkezli olmaya kaydırmıştır ve bu doğrultuda denetim ihtiyacı da artmıştır (Al, 2007: 45-61).

1.4.5. Küresel Düzeyde Kamu Mali Yönetimindeki Gelişmeler

Dünya üzerindeki ülkeler arasında farklı gelişmişlik düzeyleri vardır. Ülkeler arasındaki gelişmişlik düzeyleri ne olursa olsun, yirminci yüzyıl ile beraber, toplumsal, ekonomik ve politik anlamda değişim ve gelişme süreçleri başlamıştır. Bu süreçlerin başlaması üzerinde küreselleşmenin etkisi büyüktür ve toplumların farklı toplumlar ile ilgili yönetsel, siyasal, toplumsal açıdan bilgiye kolay erişmesi ve takip edebilmesi kapsamında, yönetim anlayışları sorgulanmıştır. Özellikle saydamlık ve hesap verebilir olmak, kamu hizmetlerinden etkin ve verimli fayda elde edebilmek, küresel düzeyde tüm toplumlar tarafından bir hak ve talep olarak görülmeye başlamıştır (Ökmen, v.d., 2004: 22-24).

Yirminci yüzyıla kadar, dünya genelinde, uygulamalarda farklılık gösterse dahi, geleneksel bir kamu yönetimi anlayışı benimsenmiştir. Ancak, batılı ve gelişmiş olarak adlandırılan ülkeler, 1960'lı yılların sonlarında yaşadıkları ekonomik durgunluk ve hükümlerin karşı karşıya kaldığı mali krizler çerçevesinde, uygulamada olan geleneksel anlayışı sorgulamaya başlamıştır. Bu sorgulama kapsamında, var olan sistematığın verimlilik ve etkinlik esasları çerçevesinde yeniden örgütlenmesi öne görülmüştür (Özer, 2005: 4).

1970'li yıllarda dünya genelinde farklı coğrafyalarda önemli mali krizler

yaşanmaya başlamıştır. Bu süreçte kamu tarafında israfın artması, yolsuzlukların çoğalması gibi topluma etki eden önemli olumsuzluklar olmuş ve kamuoyunun tepkisi ortaya çıkmıştır. Çünkü geleneksel düzen, vatandaşların istek ve ihtiyaçlarının karşılanması noktasında hantal kalmakla birlikte, israf ve yolsuzluk gibi olumsuzlukları da içerisinde barındırmaktadır. Bu kapsamda, etkili ve ekonomik sunum talep eden halkın bu isteklerinin karşılanması ile mevcut geleneksel mali düzen ve yönetiminden sıyrılmaya yönelik olarak adımlar atılmaya başlanmıştır. Konu süreç kapsamında, kamu tarafından elde tutulan kaynakların verimli ve ekonomik kullanılması hedeflenmiş ve bu hedefe yönelik çalışmalarla birlikte süreçlerin denetlenmesine yönelik denetim fonksiyonunun yeniden yapılandırılması tartışılmıştır.

Dünya genelinde, kamu mali yönetimindeki bu değişime ilişkin oluşan çaba, piyasa mekanizması içerisinde ortaya çıkan üretim kalıplarının kaçınılmaz bir sonucu olarak değerlendirilmektedir (Şaylan G. , 2016). 1950'lerin başlaması ile birlikte, kalkınma ve büyüme kavramları devlet öncülüğünde ve keynesyen ekonomi anlayışı ile gerçekleştirilmiş ve 1970'li yıllara kadar da bu şekilde devam etmiştir. Ve fakat 1970'li yıllar ile birlikte krizlerin ortaya çıkması, keynesyen ekonomi anlayışına sırt çevrilmesi ve kamu sistematığının eksikliklerinin ortaya konulması ile paralel olarak, kamu mali yönetiminde *yeni* etkinlik ve verimlilik kavramları ışığında denetim mekanizmasının önemi odağa alınarak gerçekleştirilmiştir. Özellikle 1980'lerde yaşanan krizlerin de etkisi ile kamu özel sektör sınırları, özel sektör dinamiklerinin kamu sektöründe de hakim olmasıyla özel sektör lehine gelişmiştir. Kaynak kullanımında etkinlik için “*pazarın üstünlüğü*” anlayışı egemen olmuştur (Ömürgönülşen, 1997: 517-518).

ABD, gelişmiş 8 ülke tarafından kabul edilen, uluslararası kuruluşlar olan dünya ticaret örgütü, IMF ve Dünya Bankası tarafından tavsiye edilen Washington Uzlaşısı politikaları standart uygulama haline gelmiştir. Latin Amerika için gündeme gelen politikalar zamanla diğer gelişmekte olan ülkeler ile piyasa ekonomisine geçme

süreci yaşayan eski sosyalist ülkeler de uygulama alanı bulmuştur.

Kalkınma iktisatçısı Williamson tarafından yapılan Washington Konsensüsü olarak isimlendirilen neoliberal politikalar kapsamında değerlendirilen politikalar 1989 yılında ortaya atılmıştır. Temel politika hedefleri; mali disiplin, özel mülkiyetin muhafazası, kamu giderlerinin azaltılması, kamu teşebbüslerinin özelleştirilmesi, vergi reformu, ticaret serbestisi, finansal reform, sermaye hareketleri serbestisi, serbest faiz oranları, rekabetçi kur olarak sayılabilir (Wikipedia, 2020).

1990'lara gelindiğinde ilgili politika sonuçlarına bakacak olursak; sosyalizmden piyasa ekonomisine geçmeye çalışan ülkeler açısından üretimde derin ve uzun süreli beklenmedik çöküşler yaşandı. 1990'ların üzerinden on yıldan fazla süre geçmesine rağmen bu ülkeler 1990'ların üretim seviyesine ancak ulaşabilmiştir. Sahra altı Afrika ülkeleri önemli politika reformu, yabancı yardımlara rağmen yükselmede başarısız oldu. Başarılı olarak gösterilen Uganda, Mozambik ve Tanzanya on yıl öncesine göre daha kırılgan hale geldi. Latin Amerika, Doğu Asya ve Türkiye'de meydana gelen krizler sık ve sancılı krizlerdi. Ekonomik devrimin simge ülkelerinden olan Arjantin'de, 1999 Brezilya devalüasyonundan sonra mevcut politikaların sürdürülemez olduğu ortaya çıktı. 1990'lar ekonomik gelişme için felaket oldu denemez. Çin, Hindistan ve birkaç diğer Asya ülkesinde fakir insan sayısında azalma oldu. Ancak özellikle Çin ve Hindistan alışılmamış örneklerdi. Yüksek oranda ticaret koruması, özelleştirme eksikliği, geniş endüstriyel politikalar, mali yasalar ve finansal politikalar bu ülke örneklerinde görüldü (Rodrik, 2006: 973-987).

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde neoklasik politikalar beklenen sonucu getirmedi. Bunda gelişmekte olan ülkelerin yapısal özellikleri de etkili oldu. Bu ülkelerdeki probleme bakıldığında, düşük seviyelerde özel yatırım ve girişimcilik mevcuttur. Düşük ekonomik aktivite mevcuttur. Bunda fakir coğrafya, kötü altyapı ve düşük insan sermayesi etkilidir. Hükümet ve pazar başarısızlıkları vardır. Hükümet başarısızlıkları içerisinde, mikro riskler açısından mülkiyet hakları, yolsuzluk, vergiler

ile ilgili riskler mevcut iken makro riskler açısından finansal, para ve istikrarsızlık riskleri mevcuttur. Pazar başarısızlıkları bakımından koordinasyon ile ilgili dışsallıklar, bilgi ile ilgili dışsallıklar önemlidir. Bu ülkelerde yüksek finansman maliyeti vardır (Rodrik, 2006: 973-987).

Mevcut gelişmeler doğrultusunda Washington Konsensüsü genişlemiştir. Yeni ilave olan maddelere bakacak olursak; kurumsal yönetim, yolsuzluğu önleme, esnek işgücü piyasası, WTO anlaşmaları, finansal kanunlar ve standartlar, ihtiyatlı sermaye hesabı açma, ara döviz kuru olmayan rejimler, bağımsız merkez bankası ve enflasyon hedeflemesi, sosyal güvenlik ağları, hedeflenen yoksulluk azaltma olarak sayılabilir (Rodrik, 2006: 973-987).

Diğer taraftan neoklasik yaklaşımların yanı sıra yapısalci yaklaşımlar da gündeme gelmiştir. Yukarıda değinildiği gibi az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kendilerine mahsus yapısal sorunları vardır. Bu ülkeler esnek ekonomiye sahip değildir. Mal ve faktör piyasalarının işleyişi etkin değildir. Söz konusu yapısal problemler ekonomik gelişmeyi engellemektedir. Yapısalcılar piyasa mekanizması işleyişi sorunları ve çözümlerinden ziyade iyileştirme ve değişimlerin idari aktivitelerle idaresinin rasyonelini ortaya çıkarmaya gayret etmektedir. Standart ekonomik değerlendirmeler gelişmekte olan ülkeler için de geçerli olmakla birlikte bu ülkelerin yapısı gelişmiş ülkelere farklı olduğu için bu ülkelere mahsus modellerin oluşturulması gereklidir (Pınar, 2017: 22-23).

Stagflasyon, resesyon, slumpflasyon, depresyon, deflasyon kriz durumlarını tanımlamaktadır. Son dönemde özellikle küresel finans krizinden sonra ülkeler finans krizine girmiş ve borçluluk oranları çok fazla artmıştır. 2020 yılında dolar bazında dış borçların yurt içi hasılaya oranları dünya geneli %100'ü geçmiştir. Söz konusu süreçler iç kontrol ve denetim kavramlarının gözden geçirilmesi ve mevcut sorunların çözümü için daha önemli işleve dönüşmesine sebep olmuş, yönetsel sonuçların değerlendirilmesinde de önemi artmıştır.

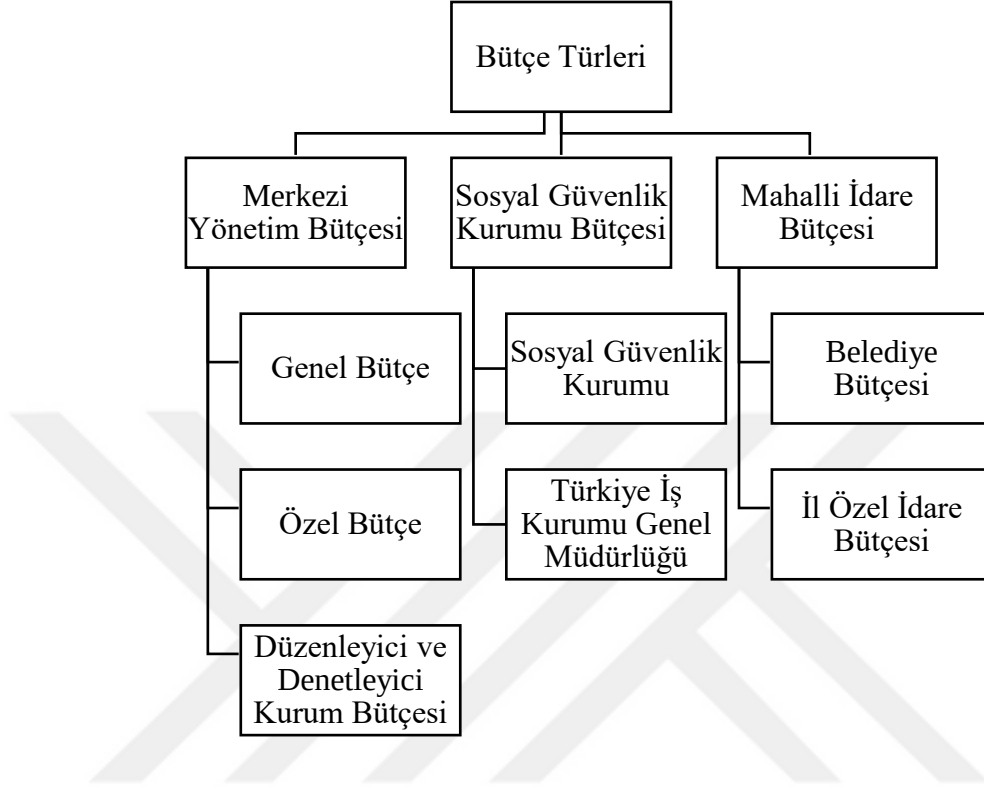
1.5. YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİNİN GETİRDİĞİ YENİLİKLER

Kamu mali yönetimi temel olarak, devlet tarafından kamunun var olan ihtiyaçlarına yönelik hizmetlerin gerçekleştirilebilmesine ilişkin, gelir toplamak ve gerekli olan yerlerde bu kaynakları etkin bir şekilde kullanmaktan ibarettir. Etkili olarak tanımlanan kamu mali yönetim sistemleri, var olan kaynakların en verimli şekilde kullanan ve şeffaflık ile hesap verebilirlik ilkeleri çerçevesinde faaliyetlerini arz eden sistemlerdir. Özellikle harcama kısmı ile ilgili olarak, bütçeleme, iç kontrol sistematığı, muhasebe, iç ve dış denetim, raporlama süreçleri etkili kamu mali yönetim sistemlerinin olmazsa olmazlarındandır (Pretorius, Pretorius, 2009: 2). Bu çerçevede değerlendirildiğinde, kamu mali yönetim süreçlerinin *yeni* ile birlikte etkililik hususunda önemli olan bu odaklar kapsamında devinmesi gerekmektedir. Bu nedenle, yeni kamu mali yönetiminin getirdiği yenilikler; konu başlıklar çerçevesinde sınıflandırılmak sureti ile ele alınmıştır.

1.5.1. Bütçelemeye İlişkin Yenilikler

Türkiye’de yeni kamu mali yönetim sistemi “5018 sayılı Kanun” kapsamında gerçekleşmiştir. Bu kanun kapsamında, Türkiye’deki bütçeleme sisteminde köklü değişimler gerçekleşmiş ve bir anlamda kamuya ilişkin mali sistem yeniden inşa edilmiştir. 5018 sayılı Kanun’un 12 inci maddesinde bütçe türleri ve kapsamı belirlenmiştir. Genel yönetim kapsamındaki idarelerin bütçelerinin merkezî yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumları bütçeleri ve mahallî idareler bütçeleri olarak hazırlanıp uygulanacağı belirtilmiştir. Kanun kapsamında yeni kamu mali yönetiminde bütçe türleri aşağıdaki gibi özetlenmektedir.

Şekil 1.2. 5018 Sayılı Kanuna Göre Bütçe Türleri



Genel bütçe, devletin tüzel kişiliği dahilinde olan ve ilgili kanuna ekli I sayılı cetvel kapsamında sıralanmış kamu idarelerine verilen bütçedir. Özel bütçe, bir bakanlığa bağlı olarak kurulan, gelir tahsis edilen ve konu gelirlere ilişkin harcama yetkisine haiz olan kuruluşların ve ilgili kanuna ekli II sayılı cetvel kapsamında yer alan kamu kurumlarının bütçesidir. Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçesi, özel kanunlar kapsamında kurulmuş, kurulların, kurumların ya da üst kurulların ve ilgili kanuna ekli III sayılı cetvelde yer alan kurumların bütçesidir. Sosyal güvenlik kurumu bütçesi, sosyal güvenlik ile ilişkili hizmet sunmak amacıyla, kanunla kurulmuş ve ilgili kanunun IV sayılı cetveli kapsamında sıralanan kamu idaresinin bütçesidir. Mahalli idari bütçesi, mahalli idareler kapsamında yer alan kamu idarelerinin bütçesidir. Bu bütçeye KİT'ler hariç tüm kurumlar dâhildir ve fakat sosyal güvenlik kurumları ile mahalli idareler sahip oldukları kendilerine has yapıları nedeni ile ayrı tasnife tabi tutulmuştur (Lamba, 2006: 84).

5018 sayılı Kanun kapsamında, kamunun harcama süreçlerinin daha esnek, hızlı ve kuvvetli hale getirilmesi, hesap verebilir kılınması ve mali saydamlığın oluşturulması amaçlanmıştır (Arslan, 2004: 1). Kanunun ilgili maddelerinde (Madde 13 / e, f, g, m bentleri), ülkemizde uygulanan genellik ilkesine yönelik uygulama süreçleri düzenlenmiştir ve bütçeye ilişkin hükümlerin tüm mali işleri kapsayacak şekilde düzenlenmesi göz önünde tutulmuştur. Bu düzenlemeler çerçevesinde, kamu mali bütçeleme modern bütçe kabulleri kapsamında önemli ilkelere kavuşmuştur. Yeni kamu mali yönetim sistemi kapsamında bütçeleme ilkeleri 5018 sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinde yer almaktadır. Buna göre, makroekonomik istikrarın ve sürdürülebilir kalkınmanın sağlanması, harcamalarda kanunilik, kalkınma plan ve programlarına göre bütçenin fayda maliyet çerçevesinde uygulamaya konulması, birden fazla yılı kapsayan bütçeleme, mali saydamlık gibi ilkelerin yanı sıra klasik bütçe ilkeleri olan önceden izin alma, denklik ve genellik gibi ilkeler de yer almaktadır.

Bu ilkeler doğrultusunda, yeni kamu mali yönetim anlayışı kapsamında, “*orta vadeli harcama sistemi ve performansa dayalı bütçeleme sistemi*” benimsenmiştir. Bu iki temel kabul doğrultusunda da kamu tarafından yapılan harcamaların ve kamu gelirlerinin ekonomik bakış açısı ile sınıflandırılması yapılmaktadır ki bu sınıflandırma geleneksel bütçe ile kıyaslandığında önemli yeniliklerden biri olarak kabul edilmektedir.

5018 sayılı Kanun kapsamında, gelir ile ilgili tahsilat ve edinim politikalarının uygulanması noktasında, ilkelerin, amaçların, stratejilerin ve gelire yönelik taahhütlerin kamuoyuna duyurulması şarttır.

Yeni kamu mali yönetiminin bütçeleme açısından ortaya koyduğu yenilikler temel olarak performansa dayalı çok yıllık bütçeleme ile ilgilidir şeklinde özet bir değerlendirme yapmak mümkündür. Diğer bir ifadeyle, yeni kamu mali yönetim sistemi ile mevcut bütçeleme yılına ait veriler kapsamında, izleyen iki ya da üç yıllık süreçleri kapsayan gelir-gider tahminleri şeffaflık ve mali saydamlık ilkeleri de

gözetilerek yapılmaktadır (Boex, Martinez-Vazquez, McNab, 1999: 1).

Çalışmamızda kamu mali yönetim sistemini bütçenin hazırlanması, onaylanması, uygulanması, denetimi, nakit yönetimi ve devlet muhasebesi başlıklarında ele alacağız.

1.5.1.1. Bütçenin Hazırlık Süreci

Bütçenin hazırlanması planlama ve politika oluşturma aşamasıdır. Planlama ile ilgili görevli kurum ülkemizde Devlet Planlama Teşkilatı idi. Daha sonra Kalkınma Bakanlığı bünyesinde beş yıllık kalkınma planları yapılmış, Kalkınma Bakanlığı da kapatılınca bu görev Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na geçmiştir. Gider bütçesi, kamu idarelerinin ödenek talepleri dikkate alınarak hazırlanır. Genel bütçeli idarelerin gelir teklifi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmakta iken Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçildikten sonra Cumhurbaşkanınca hazırlanmaktadır.

5018 sayılı Kanun'a göre Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar dışındaki kamu idarelerine stratejik plan hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. 5018 sayılı Kanun'un 3/n maddesinde stratejik plan, *“Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plandır.”*

Stratejik plan dışında 5018 sayılı Kanun'a göre Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı hazırlanır. Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından hazırlanır ve Cumhurbaşkanı tarafından Resmi Gazetede yayımlanır. Beş Yıllık Kalkınma Planlarındaki hedefler ile uyumlu yıllık programlardır. 5018 sayılı Kanun'un 9. maddesinde, *“Kamu idareleri, program bütçeye uygun olarak yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını, amaç, hedef ve performans göstergelerini içeren performans programı hazırlar.”* hükmü mevcuttur. İdare performans programı, kamu idaresinin bir yıllık performans hedef ve

göstergeleri ile yürütülecek faaliyetleri ve kaynak gereksinimini gösterir.

Hangi kamusal faaliyetlerin yürütüleceği politika ve planlar ile belirlenir. Toplumsal tercihlere ihtiyaçlara göre politika oluşturulur ve önceliklere göre planlara yansır. Politika oluşturmada parlamentolar önemli işleve sahiptir. Yine siyasi parti programları ve seçim beyannameleri, hükümet programları, İMF ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşların ekonomik istikrar programları politika oluşturmada önemli politika belgeleridir (Yılmaz, 2015: 18).

Politika ve program analizleri kamu sektöründe karar almayı kolaylaştırıcı işleve sahiptir. Kamusal hizmetler ve bunların maliyetleri analize tabi tutulabilir. Örneğin Covid-19 gibi salgın hastalıklar ile ilgili nasıl mücadele edileceği, halk sağlığının korunması için eğitim, aşı, ilaç geliştirme çalışmalarının nasıl yapılacağı ve maliyeti analizlere tabi tutulabilir. Program analiz teknikleri Fayda Maliyet Analizi, Maliyet Etkenlik Analizi, Yöneylem Araştırması, Stratejik Analiz olarak sayılabilir. Bunlardan en yaygın kullanılanı fayda maliyet analizidir. Stratejik plan hazırlanırken fayda maliyet analizinden yararlanma imkânı vardır. İngilizce baş harflerinden dolayı SWOT Analizi olarak da bilinir. Buna göre stratejik plan hazırlanırken güçlü yönler, zayıf yönler, fırsatlar ve tehditler belirlenir. Bununla birlikte vizyon, misyon, temel değerler, amaçlar, hedefler, performans göstergeleri ve stratejiler de dikkate alınır. Stratejik planlar beş yıl için hazırlanır. (Edizdoğan, Çetinkaya, 2019: 245) Politika analizleri bütçeler üzerinden programlara dönüşerek uygulama sonuçları performans denetimleri üzerinden takip edilebilir. Analizlerde karar almada etkinlik (efficiency), etkenlik (effectiveness), verimlilik (productivity) ve eşitlik (equity) ölçüleri kullanılabilir. Bunlardan en yaygın kullanılanları etkinlik ve etkenliktir. Etkenlik, kamu program hedefi ile gerçekleşme arasındaki bağlantıdır. Etkinlikte hizmetin kamu ve özel sektör tarafından verilmesinin sonuçları değerlendirilir. Verimlilik girdi çıktı bakımından değerlendirmedir. Eşitlik ölçüsü kamusal programın gelir gruplarının kazançlarını ne yönde etkilediği ile ilgilidir (Moğol, 2012: 56-57). Bütün bu analizlerin sonucunda hangi proje ve faaliyetlere kaynak ayrılacağı belirlenir. Söz konusu kaynak

için devletin gelir elde etmesi, geliri de ne şekilde elde edeceğini belirlemesi gerekir.

Cumhurbaşkanlığı genel bütçe gelirlerinin teklifini yapar. Cumhurbaşkanlığı diğer bütçelerin gelir teklifleri ise ilgili idarelerce hazırlanır. 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kanun ile 9 Temmuz 2018 tarihinden bil itibar uygulanmaya konulan Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi düzenlemelerini içeren anayasa değişiklikleri ile bütçe süreci bugünkü şeklini almıştır. Düzenleme öncesi Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Müdürlüğü bütçenin hazırlanma görevini yerine getirirken, düzenleme sonrası bu görevi Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı yerine getirmektedir. Merkezi yönetim bütçesinin hazırlanma süreci, Strateji ve Bütçe Başkanlığı’nın Hazine ve Maliye Bakanlığı ile ortak hazırladığı Orta Vadeli Program’ın Eylül ayının ilk hafta sonuna kadar Cumhurbaşkanı tarafından onaylanıp Resmi Gazetede yayımlanması ile başlar. Orta Vadeli Program, Kalkınma Planları, Stratejik Planlar, temel ekonomik büyüklükleri içerecek şekilde hazırlanan hükümetin genel politika açıklaması olarak kabul edilebilir.

5018 sayılı Kanun’a göre, “*Bütçe Çağırısı ve eki Bütçe Hazırlama Rehberi ile Yatırım Genelgesi ve eki Yatırım Programı Hazırlama Rehberinin*” Cumhurbaşkanlığı tarafından hazırlanarak Resmi Gazetede yayımlanması yine eylül on beşe kadar olmalıdır. Kamu idarelerinin bütçe gelir ve gider tekliflerinin Cumhurbaşkanlığına gönderilmesi, genel bütçe gelir teklifinin Cumhurbaşkanınca hazırlanması eylül ayı sonuna kadar olur.

En geç eylül ayı sonuna kadar bütçe tekliflerinin Cumhurbaşkanlığında gönderilmesi, TBMM, Sayıştay ve Düzenleyici ve Denetleyici Kurumların bütçelerinin doğrudan TBMM’ye gönderilmesi gerekmektedir. Yılbaşından 75 gün önce on yedi ekime kadar Cumhurbaşkanınca hazırlanan “*Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifinin*” TBMM’ye sunulması gerekmektedir.

Kamu idarelerinin bütçe gider gelir teklifleri “*orta vadeli program*” ve mali plandaki temel büyüklükler ile ilke esaslar, kalkınma planı ve yıllık program

öncelikleri ile kurumun stratejik planları doğrultusunda belirlenmiş “ödenek tavanları, kamu idarelerinin stratejik planları ile uyumlu çok yıllık bütçeleme” ve idarenin performans hedefleri dikkate alınır. Gelir tahminlerinde uluslararası uygulamalarda otomatik usul ve serbest takdir usulü vardır. Ülkemizde serbest takdir usulü uygulanmaktadır (Öğretir, 2017: 343).

“16.10.2020 tarihli ve 7254 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle 5018 sayılı Kanunun 9.maddesinde yapılan değişiklik ile performans esaslı program bütçe” çerçevesinde, kamu idareleri, program bütçeye uygun olarak yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını, amaç, hedef ve performans göstergelerini içeren performans programı hazırlayacağı, “kamu idarelerinin bütçelerini, kalkınma planı, Cumhurbaşkanlığı programı, orta vadeli program, Cumhurbaşkanlığı yıllık programı, stratejik planları ile program yapısına uyumlu şekilde ve performans esasına dayalı olarak” hazırlayacağı, kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususların Cumhurbaşkanı tarafından belirleneceği, Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergelerinin kuruluşların bütçelerinde yer alacağı ve Performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceği hüküm altına alınmıştır.

1.5.1.2. Bütçenin Görüşülüp Onaylanması Süreci

Bütçe kanun tasarısı yürütme organı olan hükümetler tarafından hazırlanır ancak bütçe hakkı gereği olarak parlamento onayına sunulur. Anayasanın 2017 yılında değiştirilen 161. maddesine göre, “Cumhurbaşkanı bütçe kanun teklifini, malî yılbaşından en az yetmiş beş gün önce, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar. Bütçe teklifi Bütçe Komisyonunda görüşülür. Komisyonun elli beş gün içinde kabul edeceği metin Genel Kurulda görüşülür ve malî yılbaşına kadar karara bağlanır. Bütçe kanununun süresinde yürürlüğe konulamaması halinde, geçici bütçe kanunu çıkarılır.

Geçici bütçe kanununun da çıkarılamaması durumunda, yeni bütçe kanunu kabul edilinceye kadar bir önceki yılın bütçesi yeniden değerlendirilme oranına göre artırılarak uygulanır.” hükmü getirilmiş ve 162. madde yürürlükten kaldırılmıştır.

Cumhurbaşkanınca hazırlanan ve 17 Ekim’de TBMM’ye sunulan Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifi önce TBMM Bütçe Komisyonunda görüşülür. 11 Aralık’a kadar süren görüşme süresi toplam 55 gündür. 11 Aralık’tan 31 Aralık’a kadar ise (20 gün) TBMM Genel Kurulu’nda Merkezi Yönetim Bütçe Kanun Teklifinin görüşülmesi, oylanması ve Cumhurbaşkanı tarafından Resmi Gazetede yayımlanması süreci tamamlanır ve Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu 1 Ocakta yürürlüğe girer. Milletvekilleri, Genel Kurulda kamu idare bütçeleri hakkında fikirlerini her bütçenin görüşülmesi esnasında açıklarlar, gider artırıcı veya gelirleri azaltıcı tavsiyelerde bulunamazlar.

1.5.1.3. Bütçenin Uygulama Süreci

Mali yıl ile birlikte TBMM’de onaylanan bütçe uygulanmaya başlar. Bütçe hazırlık aşamasında öngörülen gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, gelir gider intibakı için yapılan hazine işlemleri bütçe uygulama sürecidir. Bütçenin uygulamasının hedeflendiği gibi uygulanabilmesi iyi bir bütçe hazırlığının yanı sıra öngörülme yen gelişmelere karşı da hazırlıklı olma ile ilgilidir. Örneğin 2019 yılı bütçe hazırlık sürecinde 2020 yılında Covid-19 salgının olacağı bilinmediğinden salgın olmadığı duruma göre bütçe gelir ve gider tahminleri yapılmıştır. Ancak salgın ile birlikte beklenen gelirler toplanamamış, beklenenin üzerinde harcama yapılmıştır. Bu itibarla etkin kamu mali yönetim sistemi etkin ve hukuka uygun bütçe uygulaması için elzemdir. Tüm kamu idareleri bütçe uygulaması ile ilgili işleve sahip olmakla birlikte bütçeyi uygulayan birimler Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’dır.

1.5.1.3.1. Gelir Bütçesinin Uygulanması

Uzun yıllar amme varidatı olarak kullanılan kamu gelirleri, kamu maliyesinin en kapsamlı konularındandır. Dar anlamda kamu gelirleri zora dayanana devlete ait gerçek gelirlerden oluşur. Geniş anlamda kamu gelirleri, devlet ya da diğer kamu kuruluşlarının kamu ihtiyaçlarından ortaya çıkan giderleri karşılamak maksadıyla vergileme yetkilerine dayanmak suretiyle ve de özel mülk ve teşebbüsleri vesilesiyle ihraz ettikleri tüm iktisadi değerlerdir (Edizdoğan v.d., 2019: 111).

Devletin cebri yolla egemenlik gücüne istinaden elde ettiği gelirler vergiler, harçlar, resimler, şerefîyeler, parafiskal gelirler, para ve vergi cezaları, zorunlu borçlar, fon gelirleri, para işlemlerinden doğan gelirler, mali tekeller olarak sayılabilir. Cebri olmayan egemenlik gücüne dayanmayan gelirler mülk ve teşebbüs gelirleri, özelleştirme gelirleri, gönüllü borçlar, yardım ve bağışlar, diğer gelirler olarak sayılabilir (Susam, 2016: 200). Günümüzde en çok vergi gelirleri, kamu gelirleri arasında önemli paya sahiptir.

Tablo 1.3. Bütçe Gelirleri Tablosu

KODLAR				AÇIKLAMA	(TL)		
I	II	III	IV		2021 YILI BÜTÇE GELİRİ	2022 YILI BÜTÇE GELİRİ	2023 YILI BÜTÇE GELİRİ
01				VERGİ GELİRLERİ	1.058.733.147.000	1.178.725.612.000	1.298.144.997.000
03				TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ	57.975.453.000	48.713.546.000	53.705.419.000
04				ALINAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR İLE ÖZEL GELİRLER	13.823.591.000	15.369.674.000	17.105.590.000
05				DİĞER GELİRLER	75.333.582.000	90.734.990.000	100.086.507.000
06				SERMAYE GELİRLERİ	13.080.399.000	13.317.753.000	13.554.739.000
08				ALACAKLARDAN TAHSİLAT	1.405.743.000	1.578.755.000	1.756.793.000
				TOPLAM BÜTÇE GELİRİ	1.220.351.915.000	1.348.440.330.000	1.484.354.045.000
09				RED VE İADELER (-)	138.322.875.000	161.096.107.000	179.374.426.000
				NET BÜTÇE GELİRİ	1.082.029.040.000	1.187.344.223.000	1.304.979.619.000

Kaynak: Cumhurbaşkanlığı Bütçe Ve Strateji Başkanlığı.: 2020 “2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Teklifi ve Bağlı Cetveller”, Ankara: Cumhurbaşkanlığı Bütçe ve Strateji Başkanlığı.

Gelir bütçesinin uygulanmasında özellikle vergi gelirlerinin usulüne uygun olarak tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil edilme süreçlerinin yönetimi önem arz eder. Vergi gelirlerinin de içinde yer aldığı gelir bütçesi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uygulanırken, genel bütçe dışındaki özel bütçeli idarelerin ve düzenleyici denetleyici kurumların gelir bütçeleri kendileri tarafından yönetilir. Vergi ve vergi dışı gelirlerin toplanması kanunlardaki usul esaslara göre ilgili idarelerce gerçekleşir. Gelirlerin yönetilmesinde, harcamalarla olan bağ, hazine işlemleri kapsamında hazine birliği esasına göre yürütülür (Öğretir, 2017: 362).

1.5.1.3.2. Gider Bütçesinin Uygulanması

Bütçeyle verilmiş ödeneklerin serbest bırakılması, kamu idarelerine dağıtılması, bütçe içi ve dışı aktarma işlemleri ile giderlerin gerçekleştirilmesi bütçenin harcama sürecini oluşturur. Bütçe mali yıl ile birlikte yürürlüğe konulduktan sonra program, alt program ve faaliyet/projeler ile ilgili giderler gerçekleşir. Bütçeyle verilen ödenekler idarelerin harcama tavanlarını oluşturur (Altuğ, 2004: 78).

1050 sayılı Kanun döneminde giderin yapılması dört aşamalı bir süreçle bağlanmıştır. Bu aşamalar; taahhüt, tahakkuk, verile emrine bağlama ve ödeme safhalarıdır. 5018 sayılı Kanun'a göre, kamu gideri "*Kanunlarına veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri*" ifade eder. 1050 sayılı Kanun dönemindeki Maliye Bakanlığı nispi ağırlığı 5018 sayılı Kanun döneminde azalmıştır. Buna göre, harcama sürecinde yer alan aktörler ve fonksiyonları değişmiştir. İdareler harcamalarında daha bağımsız hüviyete kavuşmuştur. Bakanlar, üst yöneticiler, harcama yetkilileri, gerçekleştirme görevlileri, muhasebe yetkilileri harcama sürecinde yer almıştır. 5018 sayılı Kanun'un 11. maddesinde üst yöneticilerin bütçe uygulaması ile ilgili sorumluluklarının gereğini harcama yetkilileri, mali

hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getireceği hüküm altına alınmıştır.

Bütçe yoluyla ödenek verilen harcama birimlerinin en üst yöneticisi konumundakiler harcama yetkilisidir. Harcamanın mümkün olması için harcama yetkilisince harcama talimatı verilmesi gerekir. Harcama talimatında, hizmete ihtiyaç duyulmasının sebebi, yapılacak işin ne olduğu ve tutarı, süresi, kullanılabilir ödenek ve gerçekleştirme şekli gibi hususlar yer alır. Harcama yetkilileri harcama talimatlarının bütçe ilke ve esasları, kanun, yönetmelik gibi mevzuata uygun olmasından, ödeneklerin etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasından sorumludur. Gerçekleştirme görevlileri, harcama talimatının verilmesinin akabinde işin gördürülmesi, mal ve hizmetin tedarik edilmesi, teslim almaya dair işlemlerin yapılması, belgelendirilmesi ve ödeme için gerekli evrakın hazırlanması görevlerini icra ederler (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003).

Kamu harcamalarının yapılabilmesi kamu alımları yoluyla kanunlara istinaden mümkün olmaktadır. Harcamalara yönelik faaliyetler 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre yürütülmektedir. Kanuna göre alımlar mal, hizmet ve yapım olarak üçe ayrılmıştır. 4734 sayılı Kanun'a göre ihale usulleri olarak açık ihale, belli istekliler arasında ihale ve pazarlık usulü şeklindedir. Bu usullerle birlikte doğrudan temin adında alım şekli de kanunda yer almıştır. Doğrudan temin bir ihale usulü olmayıp her yıl belirlenen limitin altındaki alımlar ve bazı özel durumlar için kullanılır. Kanun kapsamındaki kamu alımları 2021 yılı verileri aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 1.4. 2021 Yılı Kamu Alımlarının 4734 Sayılı Kanun Kapsamında Dağılımı

Kamu Alımı Kanun Kapsamı	Kamu Alımı Miktarı (Adet)		Kamu Alımı Tutarı (1000 TL)	
	2021 Yılı	%	2021 Yılı	%
4734 sayılı Kanunda belirtilen ihale usulleri kapsamında	65.991	85,66	254.402.839	84,61
İstisna	11.048	14,34	33.076.660	11,00
Toplam	77.039	100	287.479.499	95,61
Doğrudan Temin	544.913		13.193.476	4,39
Genel Toplam	621.952		300.672.975	100

Kaynak: Kamu İhale Kurumu.: 2022 Kamu Alımları İzleme Raporu 2021, Ankara: Kamu İhale Kurumu, s.2

Tabloda ayrıntılı dağılımı görüleceği üzere toplam 9.524 idare 114.366 sözleşme yapmış, 69.528 ihale yapılmış, yaklaşık 135 milyar TL tutarında mal alımı, yapım işi, hizmet alımı ve danışmanlık hizmet alımı için harcama yapılmıştır. (Kamu İhale Kurumu, 2020: 2).

İlgili harcamalar yapılırken uyulması gereken esaslar vardır. Bütçeye konulan gelir ve giderler tahminlerden oluştuğu için hizmetler için ayrılmış ödenekler yetmeyebilir. Bu itibarla ödenek eklenmesi ve ödenek aktarması yapılması söz konusu olur (Edizdoğan, Çetinkaya, 2019: 341). 5018 sayılı Kanun'un 20-24. maddelerinde, ödeneklerin kullanılması, ödenek aktarmaları, yedek ödenek, örtülü ödenek başlıklarında bütçenin uygulama esasları belirlenmiştir.

1.5.1.3.3. Devlet Muhasebe Sistemi

Devlet Muhasebesi, *“Devletin faaliyetlerinin, varlıklarının ve yükümlülüklerinin, gelir ve giderlerine ilişkin parasal işlemlerin planlı bir şekilde kaydedilmesi, tasnif edilmesi, analiz edilmesi ve raporlanması süreçlerinin tümü”* şeklinde tanımlanabilir. İyi bir muhasebe sistemi doğru bilgiye ulaşmayı ve doğru raporlamayı mümkün kılacağından karar alıcıların doğru karar vermesine vesile olur. Bütçe bağlamında performans denetiminin etkili bir şekilde yapılabilmesi için muhasebe kayıtlarının ve mali tabloların zamanında doğru bilgiyi yansıtması önemlidir. Devlet muhasebe sistemi dört başlık altında incelenebilir. Bunlar sadece nakit hareketlerinin izlenebildiği Kameral Muhasebe Sistemi, ilave olarak mahsup işlemleri ile bütçe dışı devletin borç ve alacaklılarının yer aldığı Schneider Muhasebe Sistemi, malvarlığı hesaplarına da yer verilen Constante Muhasebe Sistemi, bütçe hesapları ile birlikte mal varlığı hesaplarını ve işletme hesaplarını birlikte gösteren Logismografi Muhasebe Sistemi olarak sayılabilir. Devlet muhasebe sistemleri nakit ve tahakkuk esaslı olmak üzere iki çeşittir. 5018 sayılı Kanun ve ilgili muhasebe uygulama yönetmelikleri çerçevesinde tahakkuk esaslı muhasebe uygulamalarına geçilmiştir. Bütçe uygulama sonuçları (bütçe gelir ve giderleri) nakit esasına göre,

devlet faaliyetleri ve sonuçları (kamu gelir ve giderleri) tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir (Öğretir, 2017: 368-370). Ülkemizde bütçe kapatma usulü olarak jestiyon (yönetim dönemi) usulü uygulanmaktadır. 5018 sayılı Kanun'un 51.maddesinde, *“Kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettirildikleri malî yılın hesaplarında gösterilir. Tahakkuk ettirilecek giderler Devlet muhasebesi kayıtlarında ekonomik sınıflandırmanın dördüncü düzeyini de kapsayacak şekilde gösterilir. Bütçe gelirleri tahsil edildiği, bütçe giderleri ise ödendiği yılda muhasebeleştirilir.”* hükmü mevcuttur.

5018 sayılı Kanun 2006 yılında yürürlüğe girdikten sonra söz konusu kanuna istinaden çıkarılan Devlet Muhasebe Yönetmeliği, Merkezi Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği hükümlerine göre kamu idarelerinde muhasebe işlemleri yürütülmektedir.

1.5.1.3.4. Hazine İşlemleri (Bütçe Gider ve Gelir İntibakının Sağlanması)

Bütçe ile öngörülen gelirlerin toplanması, harcamaların yapılması, gelir ve harcamaların yapısı ve dönemi nedeniyle nakit ihtiyacı ile uyumlu seyretmez. Bu nedenle yer ve zaman bakımından uyum sağlanması işlemlerine hazine işlemleri denir. Bu işlemler daha önce Hazine Müsteşarlığı tarafından yapılmakta iken 2018 yılından itibaren *“1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”* ile kurulan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilmektedir. Bu işlemlerde Merkez Bankası ve Ziraat Bankası da görev üstlenmektedir. Yer bakımından uyumun sağlanması, ülkenin farklı bölgelerinden toplanan gelirlerin hazine vasıtasıyla giderlerin yapılacağı bölgelere ulaştırılması şeklinde olur. Zaman bakımından uyum sağlanması için, gelirlerin toplanması ile harcamaların yapılması arasındaki zaman farklılığını gidermeye yönelik hazine işlemleri yapılır. 5018 sayılı Kanun'un 6. maddesinde, *“Merkezî yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir, gider, tahsilat, ödeme, nakit planlaması ve borç yönetimi Hazine birliğini sağlayacak şekilde yürütülür.”* hükmü mevcuttur. Bütçe

yasası ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’la hazineye borçlanma yetkisi verilir. Hazine bonosu ve tahvil ihracı yoluyla nakit ihtiyacı giderilir (Öğretir, 2017: 94-95). Ancak zaman zaman “torba yasa” diye tabir edilen yasalar ile borçlanma yetkisi artışı yapılabilmekte, bu da bütçe hakkına aykırı olduğu eleştirilerine ve bütçe hedeflerinde sapmalara neden olmaktadır. Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi, merkezi yönetim bütçe gelir ve giderleri arasındaki farkı ifade eder. Hazine açığı bütçe açığının avanslar ile toplamından emanetlerin çıkarılması ile bulunur. Hazine Nakit Dengesi = Genel Bütçe Nakit Gelirleri + Özelleştirme ve Fon Gelirleri – Genel Bütçe Nakit Giderleridir. Türkiye’deki son beş yıllık veriler aşağıdaki gibidir.

Tablo 1.5. Hazine Nakit Dengesi (milyar TL)

Hazine Nakit Dengesi	2017	2018	2019	2020	2021
Hazine Nakit Açığı	60,472	70,352	130,065	181,776	142,150
Borçlanma	78,380	52,736	152,381	240,766	97,656
Faiz Giderleri	55,475	70,529	97,778	121,173	160,271
Faiz Dışı Nakit Denge	-17,964	-6,326	-37,682	-65,433	12,327

Kaynak: Hazine Ve Maliye Bakanlığı: 2021 **Hazine Nakit Gerçekleşmeleri**, Ankara, Hazine ve Maliye Bakanlığı.

Tablo nakit dengesi 2021 yılında 142,150 TL’ye ulaşmıştır. Faiz dışı nakit dengesinde bozulma olmakla birlikte 2021 yılında toparlanma görülmüştür. Özellikle 2001 krizinden sonra faiz dışı fazla hedefi önemli bir çıpa idi. 2015 öncesi pozitif seyreden bu veride, dört yıllık negatif seyir izlendikten sonra 2021 yılında pozitifte dönmüştür. Diğer bir husus ise hazine nakit açığının üzerinde borçlanma olmuştur. Söz konusu açık 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile verilen borçlanma yetkisi ile borçlanılarak açık karşılanmaktadır.

Ülkemizde Osmanlı döneminden günümüze borç sorunu devam etmektedir. Kamu açıklarını denetim altına almak yerine borçlanma çözüm olarak görülmüştür. Borç faizleri de bütçe üzerinde ilave yük olmuştur. 2008 yılından günümüze küresel kriz büyüme oranlarını düşürerek işsizliği arttırmakta, kamu maliyesini bozmaktadır. Küresel likidite daralması ve belirsizliklerin artması, iç tasarruf yetersizliği, dış kaynak ihtiyacını ve maliyetini arttırmaktadır (Yılmaz, 2020). Bu itibarla mevcut kaynakların etkili, ekonomik kullanımı için performans denetimi önem arz etmektedir. Borçluluk oranı ülkemizde son beş yılda daha da artmıştır. Kamu net borç stoku, 2015 yılında GSYH oranı 6.7 iken 2020 yılı üçüncü çeyrekte 19.8 olmuştur (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2020).

1.5.1.4. Bütçe Kontrol ve Denetimi

Temel yönetim işlevleri planlama, örgütleme, yöneltme, koordine etmek ve kontrol etmek olarak sayılabilir. Burada kontrol ve denetim kavramları eşanlamlı olarak kullanılır. Yönetimin olduğu yerde denetim de olduğundan kontrol ve denetim de yönetimle birlikte gelişmiştir. İdare Hukuku'nda da kontrol ve denetim aynı anlamda kullanılmaktadır. Bütçe Hukuku açısından bakıldığında da her iki kelimenin aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir. Ancak mali yönetim ve kontrol sistemi bağlamında kontrol ve denetim kavramları farklı anlamlara gelebilmektedir. Kamu mali yönetimi literatüründe net ayrım olmamakla birlikte genel olarak idarelerin amaçlarına ulaşabilmesi, faaliyetlerinin ve işlemlerinin kurallara uygun olması maksadıyla oluşturulan ve yürütülen faaliyet ve süreçler kontrol (kontrol/iç kontrol) olarak isimlendirilirken, yetkili kişi ve birimler tarafından idarelerin faaliyet ve işlemleri ile ilgili olarak hukuka uygunluk ve diğer amaçlar bakımından yapılan incelemeler denetim (iç denetim, bağımsız denetim, yüksek denetim, dış denetim) faaliyetleri olarak nitelendirilmektedir. Bundan başka soruşturma ağırlıklı geleneksel denetim birimlerinin yaptığı faaliyetler için teftiş ibaresi kullanılmaktadır. Kontrol özellikle Anglo-Sakson ülkelerinde iç kontrol sistemi olarak kurgulanmış, kamu mali yönetim reformu kapsamında ülkemizde de uygulanmaya başlanmıştır (Candan, 2007:

17-19).

Uluslararası literatürde kullanılan *auditor* kelimesinin Türkçedeki karşılığı denetçidir. Bu kelime de köken olarak dinleme fiilinden gelir. Denetim özü itibari ile denetlenenin dinlenerek, denetlenen ile müzakere ederek doğruyu bulma, ortak aklı kullanma faaliyetidir (Okur, 2020: 7-8). Türk Dil Kurumu'na göre denetlemek, “*Bir işin doğru ve usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek*” olarak tanımlanmaktadır. Türk kamu yönetiminde Osmanlı döneminden beri Arapça kökenli müfettiş ve teftiş etmek kelimeleri yaygın olarak tercih edilmiştir.

Bütçenin denetimi, yasama organı tarafından yürütme organına verilen kamu harcamalarını yapma, vergi vb. kamu gelirlerini toplama yetkisinin hukuka uygun ve etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını araştırmaktır. Geçmişten beri ağırlıklı olarak harcama denetimi ön planda olmuştur. Bu da birincisi harcamaların yasal düzenlemelere uygunluğu ile ikincisi ödeneklerin etkin şekilde kullanılıp kullanılmadığının denetlenmesidir. Birincisi hukuki ya da yasal denetim (mali ve uygunluk denetimini içeren düzenlilik denetimi) ikincisi ekonomik denetim(performans değerlendirme ve performans denetimi) olarak adlandırılmaktadır. Performans değerlendirme idarelerin yöneticileri tarafından yapılmakta iken performans denetimleri alanında uzmanlaşmış birimler, denetçiler, uzmanlar tarafından yapılmaktadır. Yeni kamu mali yönetim sistemi ile birlikte performans denetimleri de daha önemli hale gelmiştir. Kuşkusuz performans denetiminin etkin yapılabilmesi için performans hedef ve göstergelerinin mali düzende standardize edilmesi ve uygun bütçe alt yapısı gereklidir (Batirel, 2007: 265).

Ülkemizde 2005 yılı sonuna kadar “1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu'na” göre sırayla idari, yargı ve yasama denetimi olarak bütçe denetimi yapılmakta idi. İdari denetim idareler ile Maliye Bakanlığı, yasama denetimi TBMM, yargı denetimi TBMM adına Sayıştay tarafından yapılmakta idi. 5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe

girmesi ile mali kontrol ve denetim iç kontrol sistemi ve dış denetim olarak şekillenmiştir. Buna göre iç kontrol sistemi kapsamında iç denetim, dış denetim kapsamında Sayıştay denetimine yer verilmiştir. (Edizdoğan, 2019: 374-375). 5018 sayılı Kanun'un 55. maddesinde iç kontrol, *“İdarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür.”* şeklinde tanımlanmıştır. İç kontrol bütçenin idari denetimi kapsamında idarenin yönetim sorumluluğu çerçevesinde değerlendirilebilir.

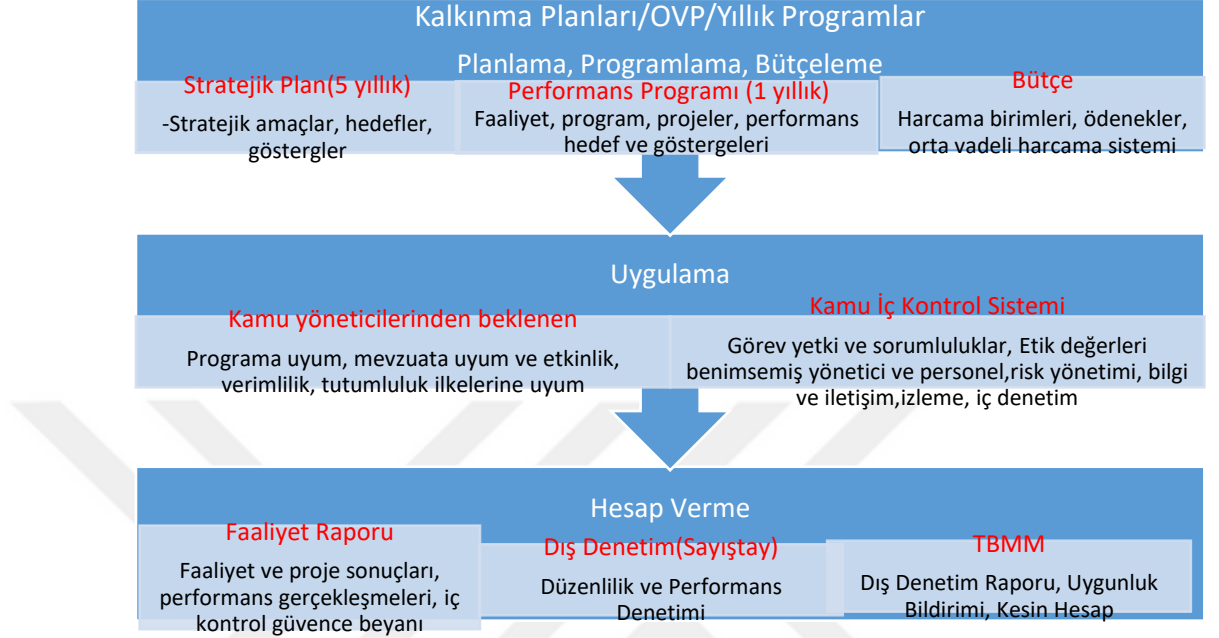
“Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Comittee of Sponsoring Organizations of Treadway Comission – COSO)” tarafından geliştirilen ve COSO küpü olarak bilinen iç kontrol sistemi birçok ülkede kabul görmüştür. COSO'nun geliştirdiği ilk iç kontrol modeli 1992 yılına aittir ve birbiriyle ilişkili beş bileşenden oluşmaktadır. Bunlar faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, bilgilerin güvenilirliği ve mevzuata uygunluk amacıyla oluşturulan kontrol faaliyetleri, kontrol çevresi, risk değerlendirme, bilgi-iletişim ve izlemedir. Bu model 2004 ve 2013 yıllarında geliştirilerek kurumsal risk yönetimi çerçevesi ortaya konulmuştur. Buna göre risk yönetim çerçevesi iç ortam, hedef belirleme, olay tanımla, risk değerlendirmesi, riske karşılık verme, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemeden oluşan bileşenlerden oluşmuştur. 2017 son güncelleme ile küp yerine helezon şekli tercih edilmiş buna göre, risk yönetimi bileşenlerinin kurum misyon, vizyon ve temel değerleri ile ilişkisi ortaya konularak diyagramda strateji ve hedef oluşturma, performans, gözden geçirme ve düzeltmenin yönetim, bilgi, kültür, iletişim ve raporlama gibi destekleyici unsurlarla bağlantısı ortaya konulmuştur. (Comittee of Sponsoring Organizations of Treadway Comission, 2021) COSO'nun 1992 yılına ait beş kontrol bileşeni, 5018 sayılı Kanun'a istinaden çıkarılan 2007 yılında Kamu İç

Kontrol Standartları Tebliği ile kamu iç kontrol standartları olarak kabul edilmiş ve Kamu İç Kontrol Standartları Rehberi yayımlanmıştır.

5018 sayılı Kanun'un iç kontrol başlıklı beşinci kısmında yer alan 58. maddesinde, *“Ön mali kontrol harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile malî hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsar. Ön malî kontrol süreci, malî karar ve işlemlerin hazırlanması, yüklenmeye girilmesi, iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi ve belgelendirilmesinden oluşur. Kamu idarelerinde ön malî kontrol görevi, yönetim sorumluluğu çerçevesinde yürütülür.”* düzenlemesi ile 63. maddesinde *“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.”* düzenlemesi yer almaktadır.

Bütçenin yargısal denetimi Sayıştay tarafından yapılan denetimdir. 1967 tarihli Sayıştay Kanunu'nun yerini 2010 yılında *“6085 sayılı Sayıştay Kanunu”* almıştır. 5018 sayılı Kanun'un 68. maddesi ile dış denetimin çerçevesi belirlenmiştir. Düzenlilik denetimi ve performans denetimi şeklinde denetim yapmaktadır. Düzenlilik denetimi mali ve uygunluk denetimidir. Düzenlilik denetimi sonrasında ihtilaflı durum meydana geldiğinde konu Sayıştay dairelerinde yargılama ile çözülür. Performans denetimi kaynakların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik esaslarına göre kullanılıp kullanılmadığına yönelik yapılan denetimdir. İdarelerin Sayıştay'a gönderdikleri faaliyet raporları üzerinden yapılır. İdarelerin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde hedef ve göstergelerine göre yapılır. Bütçenin yasama denetimi doğrudan parlamento tarafından yapılan denetimdir. Bu yetkisini kesin hesap kanunu ile yerine getirir (Edizdoğan v.d., 2019: 379-383).

Şekil 1.3. 5018 Sayılı Kanuna göre; Mali Yönetim ve Kontrol Süreci



Kaynak: Bülbül, M.: “Kurumsal Risk Yönetimi”, (Çevrimiçi)
https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/08/bolu_kurumsal_risk_yonetimi_mehmet_bulbul.pdf,
05.01.2021.

1.5.2. Muhasebeleştirmeye Yönelik Yenilikler

5018 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesi ile birlikte muhasebe sistemine ilişkin yeniden yapılandırma süreci başlamıştır. Mali yönetimin bilgi ve belgelere dayalı kayıt sistemi olan ve eş zamanlı olarak belirlenen plan ve stratejilerin etkin sonuç verip vermediğine ilişkin değerlendirmelere esas finansal çıktılara esas olan muhasebe sistemi, kamu idarelerine yönelik olarak yeniden yapılandırma sürecine girmiştir.

Genel yönetim kapsamında yer alan kamu idarelerinin muhasebe sistematiklerinde uygulayacağı işlemlerde, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ni esas almaları gerekmektedir. Bu yönetmelik kapsamında belirlenen çerçeve hesap planı; bilanço hesaplarında dönen ve duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar ile öz kaynaklardan oluşurken, bilanço hesaplarının yanı sıra faaliyet,

maliyet, bütçe ve nazım hesaplarından oluşmaktadır.

5018 sayılı Kanun kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na muhasebe sistemi ile ilgili düzenleme yetkileri verilmiştir. Bu yetki kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından ikincil düzey düzenlemeler yapılmış ve yapılabilmektedir. İlgili kanunun altmış birinci maddesi kapsamında ise, muhasebe hizmeti tanımlanmıştır. Bu tanımlama kapsamında, gelirlerin tahsilatı, giderlerin ödenmesi ve takibi, para ve para benzeri değerlerin ve emanetlerin alınması, saklanması, ilgili taraflara verilmesi, gönderilmesi süreçleri ve diğer tüm mali çıktı taşıyan işlemlerin kayıt altına alınması ve raporlanması muhasebe sistemi kapsamında gerçekleştirilmesi gereken görevlerdir. 5018 sayılı Kanun kapsamında mali saydamlık, şeffaflık ve hesap verebilirlik kavramlarının önem kazanmasına paralel olarak, muhasebe sistematığının de diğer süreçler ile entegre bir şekilde, tam zamanında, özün önceliğini gözeterek, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartları kapsamında yürütülmesi esastır.

Türkiye'de devlet muhasebe sistemine yönelik düzenlemeler yapılırken, *“Ulusal Hesaplar Sistemi 1993 (SNA 93), Devlet Mali İstatistikleri El Kitabı 2001(GFSM 2001), Avrupa Hesap Sistemi 1995 (ESA 95), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları”* dikkate alınmıştır. Uzun yıllar gelirlerin toplandığı ve giderlerin yapıldığı zamandaki nakit esaslı, kamu mali yönetimindeki değişim ile birlikte nakit(tahsil) ve tahakkuk esaslı olmak üzere iki temel yöntem ile gerçekleştirilmektedir. 5018 sayılı Kanunun devlet muhasebe sistemine getirdiği yenilikler özet olarak aşağıdaki başlıklar ile ele alınabilir;

- Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik,
- Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi,
- Analitik Bütçe Sınıflandırması,

-Performans Esaslı Çok Yıllı Bütçeleme Sistemi,

-Yönetim Sorumluluğu İlkesi,

-Kamu Denetiminde İç Denetim sisteminin yer alması (Ağcakaya v.d., 2021: 117-123)

1.5.3. Raporlamaya Yönelik Yenilikler

Mali saydamlık ve hesap verebilir olmanın en önemli ilişkisel boyutlarından bir tanesi, kamu kesimi tarafından gerçekleştirilen işlemlere ait çıktıların yani finansal tabloların ve raporların bu ilkeler doğrultusunda, paydaşları yanıltmayacak şekilde, doğru, zamanında, anlaşılır olarak hazırlanmasıdır. Raporlamanın, kamu süreçlerine ilişkin mali nitelikte sonuç oluşturan her işleme ait sonucu doğru bir şekilde sunması son derece önemlidir. Bu sunumun belirli dönemler itibarıyla, ilgili mercilere sunulması önemlidir.

5018 sayılı Kanun kapsamında, raporlama kavramı yalnızca mali raporlama olarak değil, faaliyetler ile ilgili raporlamalar olarak da ele alınmıştır. Mali raporlama, ilgili kanunun kamu hesapları ve muhasebe sistemi ile ilgili hükümlerinde değerlendirilmektedir. Mali raporlama, mali tabloları içeren bir raporlama şeklidir. Mali raporlamanın temel esası, genel olarak kamu kaynaklarının dağıtımı, maliye politikalarının etkilerini ve geleceğe dönük politikaların etkin bir şekilde uygulanabilmesi ile ilişkilidir. Bu esas doğrultusunda mali tabloların karşılaştırılabilir olması önemlidir. Ayrıca her kesim tarafından anlaşılabilir nitelikte sunulması, mali saydamlık ve şeffaflık ilkeleri doğrultusunda son derece önemlidir. Kamu idareleri tarafından düzenlenmesi gereken mali raporlara bilanço, bütçe uygulama sonuçları tablosu, nakit akım tablosu, bütçe gelir ve giderlerinin ekonomik sınıflandırılması örnek verilebilir.

1.5.4. Denetime İlişkin Yenilikler

Yeni kamu mali yönetimi ile birlikte, kamu mali yönetim sistemine kazandırılan uygulamalardan bir tanesi, kamu idarelerinde iç denetim yapılmasına yönelik düzenlemelerdir. 5018 sayılı Kanun hükümleri kapsamında iç denetim 63. madde kapsamında tanımlanmıştır ve iç denetimin de gerekli eğitimlerden geçmiş ve sertifika almış iç denetçiler tarafından yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Madde 63: İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır. Kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle, İç Denetim Koordinasyon Kurulunun uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabilir” (5018/63).

İç denetimden görevli olacak iç denetçilerin eğitimleri “İç Denetim Koordinasyon Kurulu” tarafından yürütülmektedir. Kamu mali yönetim sistemine kazandırılan iç denetçi ve iç denetim olguları ile birlikte, küresel ölçekteki standartlar ile uyumlu modern bir yönetim sistemi olarak değerlendirilecek “Kamu İç Kontrol Sistemi” ve “Kamu İç Denetim Sistemi” Türkiye’ye kazandırılmıştır.

Kamu iç denetim sistemi, klasik denetim süreçlerinden ayrılan bir yapıya sahiptir. En belirgin ayrılık şudur; yeni kamu mali yönetim anlayışından önce hâkim olan teftiş sistemi olay ve hata odaklıdır. Diğer bir ifade ile teftiş sisteminde bir olayın vukuu bulmasından sonra müdahale edilmesi durumu söz konusudur. Teftiş sisteminde de genel denetimler ile önleyici ve rehberlik edici teftiş mümkün iken yoğun soruşturma talepleri ile teftiş kaynağı bu alana ayrılmaktadır. Ancak, yeni denetim sistematğinde, iç denetim süreçleri süreç odaklı, muhtemel risklerin

belirlenerek, hata ve hile riskinin minimize edilmesine yönelik tedbirlerin alınmasını amaçlayan bir yapıya sahiptir. Süreç odaklı iç denetim sistematığının de kamu yönetimi süreçlerinin etkin bir şekilde sürdürülmesi üzerinde önemli faydası olduğu söylenebilir.

Kamunun performansa dayalı yönetim anlayışını ve ilgili kabullerini benimsemesine paralel olarak, kamu idarelerinde yapılması gereken denetim süreçlerine performans denetimini de eklenmiştir. Kamu idarelerinde yapılacak performans denetiminin belirli amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilmesi esastır. Bu amaçlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Kebeli, 2020: 13);

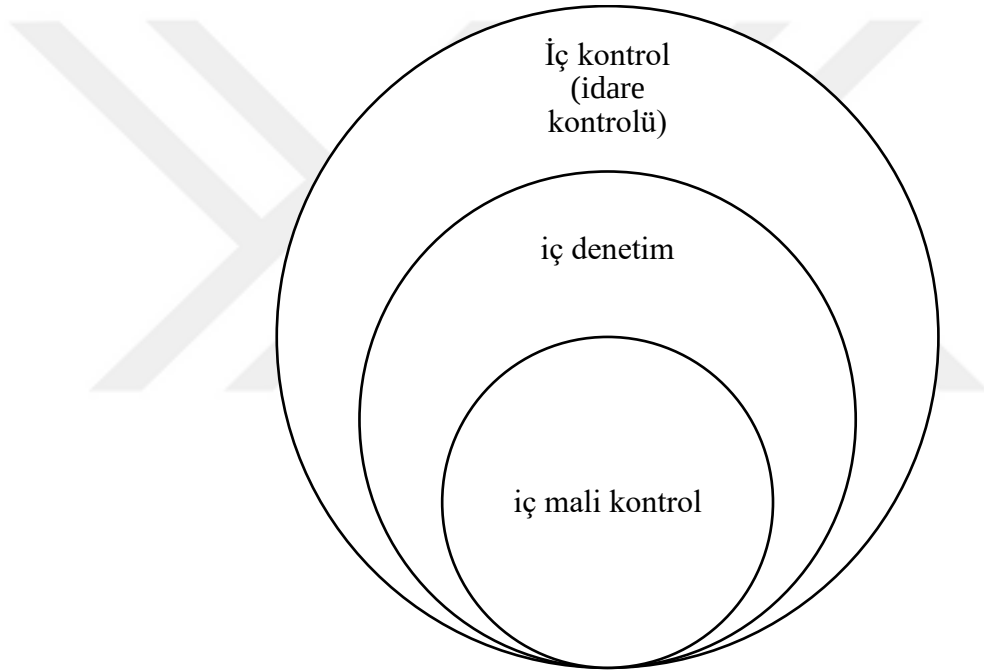
- Kamunun kaynak kullanımına ilişkin yönetim süreçlerinin gelişiminin sağlanması,
- Kamuda mevcut israfın ve verimsizliklerin ortadan kaldırılmasına yönelik kontrolün ve iyileştirmenin sağlanması,
- Kamuda yönetici kademesinde yer alan yöneticilerin performanslarının ölçülmesi ve eş zamanlı olarak hesap verme sorumluluklarının gereğinin yerine getirilmesi,
- Kamu yöneticilerinin performanslarını gelişmesine yönelik teşvik edilmesi ve buna paralel olarak kamu hizmetlerinin kalitesinin artırılması.

1960'lı yıllarda gündeme gelen performans denetimi hızla dünyada yaygınlaşmış, ülkemizde de özellikle son dönemde uygulama alanı bulmaya başlamıştır. Küreselleşen dünyada mali yönetim sistemlerindeki krizler başka ülkelere de sirayet ettiğinden daha sağlam bir yönetim için performans denetimi de sürekli gelişmektedir. Ülkemizde performans denetimi için yeterli kapasite oluşturulabilmiş değildir. Kapasite oluşturulduğunda denetim sisteminde zihinsel değişim ve denetimden sağlanacak fayda artacaktır. Bu itibarla da iç denetim ve performans denetimi yapan diğer denetim birimleri daha işlevsel hale gelecektir. Kurumsal yönetim, mali sürdürülebilirlik ve mali disiplin açısından ve kamu yönetiminde etkin devlet amacı doğrultusunda kaynakların verimli ve etkin kullanılıp kullanılmadığını

tespit bakımından performans denetimi önemli katkı sağlamaktadır (Köse, 2014: 433-436).

Diğer yandan, Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ve yürürlükteki son düzenlemeler kapsamında, denetime ilişkin yeniliklerin temel amaçları esasen, iç denetimin kamu iç mali kontrolündeki yerinin belirlenmesi noktasında değerlidir.

Şekil 1.4. İç Denetimin Yeni Kamu Mali Yönetimindeki Yeri



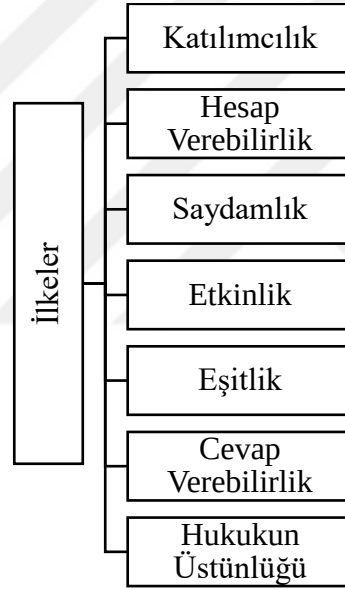
Kaynak: Gönülaçar, Ş.: 2021 “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”
https://www.academia.edu/5352334/%C4%B0%C3%A7_Denetimin_B%C3%BCrokratik_Serencam%C4%B1, 11.12.2021

Denetime ilişkin yeniliklerin Türkiye’nin AB adaylığı ile ilişkilendirilerek değerlendirilmesi gerekmektedir. 1980’li yıllarda özel sektörde başlayan iç denetim uygulamaların Türk kamu yönetimi anlayışını da etkilemesi ve AB uyum süreci çerçevesinde kamunun idari yapısının içerisinde önemli bir odak olarak yer almaya başladığı görülmektedir (Gökmen, 2009: 8).

1.6. YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİNİN İLKELERİ

Kamu yönetimine ilişkin dönüşüm kapsamında ortaya çıkan yeni anlayış ile birlikte kamu mali yönetimi anlayışı da hızlı bir devinim sürecine girmiştir. Bu iki kavram arasındaki bağlantı, mali yapıda ortaya çıkan değişimin kamu yönetim tarafındaki değişim vasıtası ile gerçekleştiği şeklindedir. Diğer bir ifade ile kamu yönetimindeki devinim, kamu mali yönetiminin değişmesi ve yeni ilkeler kapsamında şekillenmesi sürecine öncül niteliğindedir. Bu ilkeler aşağıdaki şemada sunulmuştur.

Şekil 1.5. Kamu Mali Yönetiminin Yeni İlkeleri



Katılımcılık kavramı, temsili demokrasinin olmazsa olmaz kavramlarından bir tanesidir. Kamu tarafından politikaların düzenlenmesi ve uygulanmasına ilişkin süreçlerin her adımında, kamu hizmetlerinin esas amacı olan toplum refahı kapsamında, tüm paydaşların kamu hizmetlerine ilişkin süreçlere katılımı esastır (Ceritli, 2012: 3). Kamu hizmetlerinden fayda elde eden tüm tarafların direkt ya da endirekt olarak kendilerini temsil eden kamu kurumlarına ilişkin karar alma süreçlerine katılım göstermeleri ve katkılarının olması, iyi yönetim ilkelerinden bir

tanesisidir ki yeni kamu mali yönetim sistemine geçişin en temel nedenlerinden bir tanesi de *yönetişim* kavramının küresel düzeyde önem kazanmasıdır.

Yeni kamu yönetiminin bir diğer önemli ilkesi saydamlık ya da diğer bir ifade ile şeffaflıktır. Siyasi olarak ve milli güvenlik kapsamında gizlilik arz eden konular haricinde, kamu tarafından sunulan tüm hizmetlere ilişkin işlemlere ve süreçlere ait bilgilerin toplum tarafından ulaşılabilir olması esastır. Saydamlık hususu öncelikle mali konular açısından önem arz etmektedir. Sonrasında ise tüm kamu hizmetlerinin sunum süreçleri için önemlidir. Özetlemek gerekirse, saydamlık kamu hizmetlerine ilişkin süreçlerin ve mali çıktıların toplumun erişim ve bilgisine açık olması ile ilgilidir (Arcagök, Erüz, 2006: 37).

Hesap verebilir olmak, saydamlık ilkesi ile direkt olarak ilişkili olan bir kavramdır. Hesap verebilirlik kamu yönetim sürecinin ve sistematığının tamamlayıcı bir unsuru olarak görülmektedir ve fakat esas itibarıyla sistemin temel taşlarından bir tanesidir (Bovens, 2005: 182). Kamu yönetim sistematığına ilişkin reform süreçlerinin temel odaklarından biri olan hesap verebilir olmak, kamunun yeniden yapılandırılmasına ilişkin süreçte en önemli odaklardan biri olarak değerlendirilmiştir. Kamunun hesap verebilir olmasına ilişkin üç temel sorunun yanıtlanıyor olması gerekmektedir. Bunlar; kim hesap verecek? Kime hesap verecek? Neden hesap verecek? şeklinde sıralanmaktadır.

Tablo 1.6. Kamunun Hesap Verebilir Olmasına İlişkin Sorumluluk

Kim Hesap Verecek	Kime Hesap Verecek	Neden Hesap Verecek
Örgütsel hesap verebilirlik	Siyasi otoriteye	Hukuki olarak mevzuata uygunluğa ilişkin
Hiyerarşik hesap verebilirlik	Yönetimdeki otoriteye	Mali şeffaflık ve doğruluk kapsamında ilgili mevzuata uygunluğa ilişkin
Bireysel hesap verebilirlik	Yargıya	Performans sistemine ilişkin gerekliliklere
	Topluma	Etik ve ahlak kurallarına uygunluğa ilişkin

Kaynak: Eryılmaz, B., Biricikoğlu, H.: 2011 “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik”, *İş*

Yeni kamu mali yönetiminin bir diğer önemli ilkesi etkinliktir. Etkinlikten kasıt, kamunun sahip olduğu kaynakların etkin kullanılması ve israf edilmemesidir. Bu noktada önemli olan husus, kaynak kullanımının etkin olup olmadığının ne şekilde değerlendirileceği hususudur. Girdi – çıktı; neden – sonuç gibi ilişkilerin etkin ve önceden belirlenmiş hususlara uygunluğunun değerlendirilmesi etkinlik tespitin yapılması noktasında önemlidir (Yılmaz, 2002: 26).

Eşitlik kavramı yeni kamu yönetim sisteminin bir diğer önemli ilkesidir. Eşitlik, kamu tarafından alınan hiçbir kararın, toplumun hiçbir kesimini ayrıcalıklı kılmaması ile ilgilidir. Eşitlik ilkesi gereğince, kamu tarafından alınan kararların, bu kararlar kapsamındaki süreçlerde uygulanacak kuralların açık, net olması, önceden tespit edilmesi, toplumun her bireyine aynı şekilde uygulanması ve katılımcılık esasına aykırılık teşkil etmemesi gerekmektedir (Güven, Alan, 2018: 843). Cevap verebilirlik ilkesi bakımından da vatandaşların şikayet ve taleplerine yönelik ilgili vatandaşlara cevap veriyor olması gerekir. Bu kapsamda bilgi edinme hakkı ile ilgili mevzuat düzenlemeleri, bu ilkeleri hayata geçirmek isteyen ülkelerde yapılmaktadır. 4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu ve bu kanunun uygulama yönetmeliği ülkemizde yayımlanmıştır.

Yeni kamu yönetim sisteminin temel değeri olan yönetim ilkesi kapsamında değerlendirilecek bir diğer unsur, hukukun üstünlüğü kavramıdır. Bu ilke ile hukuk devletin hâkimiyetinin ve etkin bir adalet sisteminin varlığının altı çizilmektedir. Gerek sosyal, gerek siyasi ve gerekse de ekonomik anlamda ortaya çıkan sorunların hukuk kuralları çerçevesinde çözülmesi bu ilke kapsamında esas kabul edilmektedir. Demokratik bir devlet yönetimi için, hukukun önceliğinin kabul edilmesi ve demokratik süreçlerde adalet sisteminin etkin bir şekilde tam bağımsız bir şekilde çalışması esastır.

1.7. TÜRKİYE’DE KAMU KESİMİ VE YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİNDEKİ YAPISI

Toplumlarda en kapsayıcı olan ve yetkin olan örgüt devlettir. Devlet birçok yetkiye sahiptir ve yetkisi dâhilinde olan farklı mekanizmalar ile toplumsal hayat ve ekonomik hayat üzerinde etki sahibidir. Devlet, siyasi karar alma mekanizmasının yansıması olarak kanun ve kararname gibi hukuki temelleri olan kaynakları oluşturma ve yürürlüğe koyma ve denetleme yetkisine sahiptir. Devlet tarafından alınan kararları uygulayan ve topluma hizmet arz eden kesim kamu kesimi olarak nitelendirilmektedir ve bu kesim tarafından arz edilen hizmetlerin en temel özelliklerinden bir tanesi ücretsiz sunum ya da düşük bedeller ile sunumdur (Önder, Türel, 1993: 11). Kamu kesiminin temel gelir kaynağı da vergi ve benzeri kaynaklardır. Kamu kesimine ilişkin ekonomik bir yapı vardır ve bu yapının ortaya çıkmasındaki en önemli etken, özel ekonomi olarak adlandırılan özel kesim ekonomisinin, iç ve dış güvenlik gibi, toplum tarafından ihtiyaç duyulan ortak ihtiyaçları / talepleri karşılama noktasındaki eksikliğidir.

Kamu kesimi, temel olarak milli savunma, adalet, eğitim, sağlık gibi toplumsal refaha yönelik ihtiyaçları karşılamayı amaçlamaktadır ve fakat eş zamanlı olarak bireysel talebe konu edilebilen ve tamamen bireysel nitelikteki ihtiyaçları da karşılamaya yönelik ürün ve hizmetleri de üretme kabiliyetine sahiptir. Kamu kesimi, kamusal malların üretilmesi, doğal tekel oluşturma ya da dışsallık gereği ekonomik faaliyetlerde bulunmaktadır. Bunun yanı sıra, küresel dünyadaki günümüz devletleri, ekonomik büyümenin sağlanması, istikrarlı bir ekonomi yaratılması, istihdam sürekliliği ve gelirin adil dağıtılmasının sağlanması sureti ile toplumsal refah düzeyini arttırmak gibi rolleri de üstlenmektedir. Bu roller de devletin ancak ve ancak, ürün ve hizmet üretmesi, transfer ödemelerini gerçekleştirmesi ve vergilendirme yetkisi ile kaynak toplaması ile mümkün olmaktadır (Dublin v.d., 2004: 18).

Kamu kesimi tanımlamasından yola çıkarak, kamu kesiminin çok bileşenli bir

yapıya sahip olduğu söylenebilir. Türkiye’de de kamu kesiminin çok bileşenli bir yapı ihtiva ettiğı ve 5018 sayılı Kanun ile yeniden yapılanmaya tabi tutulduğı görölmektedir.

1.7.1. 5018 Sayılı Kanun Kapsamında İdari Yapı

5018 sayılı Kanun’un Kapsam başlıklı 2. maddesinde, “*Bu Kanun, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin malî yönetim ve kontrolünü kapsar. Avrupa Birliği fonları ile yurt içi ve yurt dışından kamu idarelerine sağlanan kaynakların kullanımı ve kontrolü de uluslararası anlaşmaların hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bu Kanun hükümlerine tâbidir. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bu Kanunun sadece 3, 7, 8, 12, 15, 17, 18, 19, 25, 42, 43, 44, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 68 ve 76 78 nci maddelerine tâbidir.*” denilerek kamu kesimi geniş anlamda kapsama dahil edilmiştir.

5018 sayılı Kanun kamu kesimindeki kurumsal yapıyı genel yönetim adı altında oluşturmuştur. Genel yönetime ilişkin kurumlar merkezi idare, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları olarak sınıflandırılmıştır. Merkezi idare olarak genel bütçeli kurumlar, özel bütçeli kurumlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar, kamu kesimi içerisinde gelir-gider ve etki açısından en ağırlıklı yere sahip olan kurumlardır.

Genel bütçeli kurumlar, tam kamusal ya da kısmi kamusal mal / hizmet üreten ve üretime ilişkin finansmanını devlet bütçesinden sağlayan kurumlardır. Özel bütçeli kurumlar da tıpkı genel bütçeli kurumlar gibi tam kamusal ya da kısmi kamusal mal / hizmet üreten kurumlardır fakat bu kurumların üretime ilişkin finansman kaynağı sadece devlet bütçesi değildir. Bu kurumlar, devlet bütçesinin yanı sıra, sundukları ürün ve hizmetlerden kaynaklı gelir elde etmekte ve bu gelir kapsamında da kendi üretimlerini fonlama kabiliyetine sahip kurumlardır. Düzenleyici ve denetleyici kurumlar ise, kamu maliyesinin düzenlenmesine ilişkin işlevselliğe sahip olan kamu

kurumlarıdır. Bu kurumların temel görevi piyasaların çoklu açılardan düzenlenmesini ve düzenin sürdürülebilir kılınmasını sağlamaktır.

Sosyal güvenlik kurumları olarak adlandırılan kurumlar, devlet ilkesinin önemli bir gereğidir ve bu kurumların en temel amacı toplumdaki bireylerin iradeleri haricinde uğradıkları, fiziksel ve ekonomik zararları bertaraf etmek ve asgari bir yaşam standardının her birey için sağlanmasıdır. Türkiye’de varlığını sürdüren sosyal güvenlik kurumları; Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu olarak sıralanmaktadır.

Mahalli idareler olarak adlandırılan yapılar, yerel sınırlar içerisinde kamusal ürün ya da hizmet sunmakla mükellef olan idarelerdir. Türkiye özelinde değerlendirildiğinde, mahalli idare birimleri belediyeler, il özel idareleri ve köyler şeklindedir. Ancak 5018 sayılı Kanun köyleri kapsamına almamıştır.

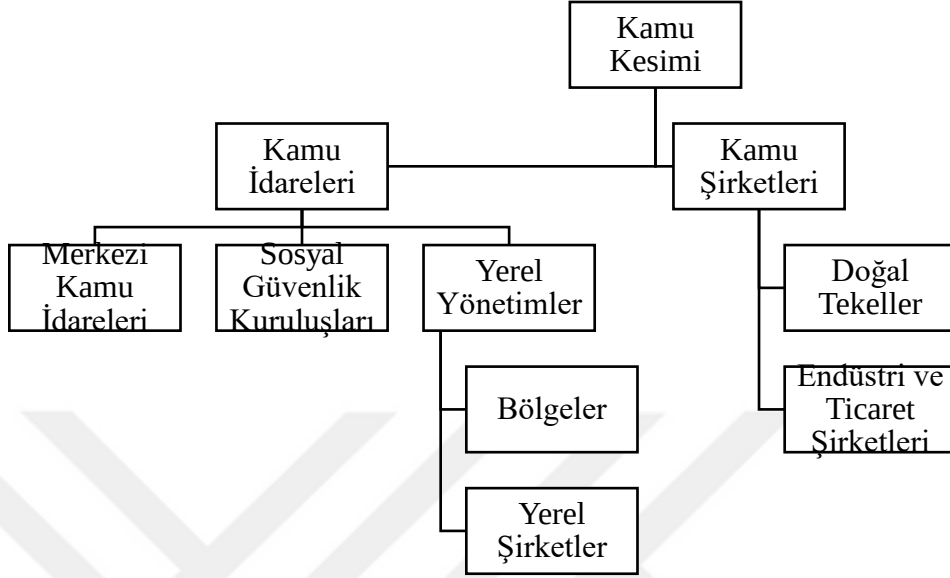
Küresel gelişmeler ve toplumsal ihtiyaçlar doğrultusunda, mahalli idare birimleri, kalkınma ajanslarının ve mahalli idare birliklerinin kamu kesimi içine girmesi ile çeşitlenmiştir.

1.7.2. Avrupa Birliği Tanımlı Kamu Kesiminin Yapısı

Genel olarak Avrupa’da kamu sektörü ekonomide üç şekilde yer almaktadır. Bunları regülasyonlar, kamu mülkiyetleri ve devlet şirketleri olarak sayabiliriz. Devlet şirketleri özel sektör araçlarını benimsemektedir. Özetle kamu sektöründe kamu idareleri ve kamu şirketleri yer alır (Maroto, Rubalcaba, 2022: 13). Ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte Avrupa Birliği’ne üye ülkelerde kamu sektörü temel olarak merkezi devlet, yerel yönetimler ve sosyal güvenlik fonlarından oluşmaktadır (Gilles, 2003: 6).

Avrupa Birliği’ne üye ülkelerde kamu kesimini oluşturan idareleri aşağıdaki şekil yardımı ile özetlemek mümkündür.

Şekil 1.6. Avrupa Birliği Üye Ülkeleri Kamu Kesimi Yapısı



Kaynak: Maroto, A., & Rubalcaba, L.: “Structure, Size and Reform of the Public Sector in Europ”, (Çevrimiçi) <https://nifu.brage.unit.no/nifuxmlui/bitstream/handle/11250/226559/d14Size.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, 15.02.2022

Kamu kesimi kamu idareleri ve kamu şirketlerinden teşekkül etmektedir. Kamu şirketleri arasında doğal tekeller elektrik ve doğal gaz gibi doğal tekel niteliğine haiz üretim yapan kamu şirketleridir. Bunların da özelleştirildiği uygulamalar mevcuttur. Diğer şirketlere ise kamu bankaları örnek gösterilebilir.

1.8. KAMU KESİMİNİN BÜYÜKLÜĞÜNE İLİŞKİN GÖSTERGELER

Kamunun işlevleri ve bu işlevler bağlamında büyüklüğü ülkeler arası ya da zaman dilimleri arasında farklılık sergilemektedir. Bu farklılık yalnızca siyasi yapılardaki farklılıklar, ekonomik düzen, tarihsel arka plan ya da sosyal-kültürel yapı nedeniyle değil aynı zamanda ekonomik kalkınmaya ilişkin evre farklılıkları nedeni ile oluşmaktadır. Kamu kesimi büyüklüğüne ilişkin farklılaşmaların nedeni ne olursa olsun, kamu kesimi büyüklüğüne ilişkin tanımlama yapmakla kıyaslandığında, kamu

kesiminin büyüklüğünün ölçülmesi oldukça zordur. Kamu kesimi büyüklüğünün ölçülmesindeki esas zorluk, ölçmeye yönelik göstergelerin doğru kriterler çerçevesinde seçilmesidir. Tahminlerin makul sonuçlar üretmesi önemlidir ve bu noktada ülkelerin rasyonel değerlendirmeler yapılabilmesine olanak sağlayacak göstergeleri arz etmesi gerekmektedir.

Kamu kesimi büyüklüğüne ilişkin en uygun göstergelerin belirlenmesi de alan yazın kapsamında mutabık kalınan bir konu değildir ve uzun süredir tartışılan açık bir konu olarak değerlendirilmektedir Fölster ve Henrekson (2001), Agell, vd., (2006), Colombier (2009). Toplam vergi gelirleri ile toplam devlet harcamalarının Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla (GSYH) içerisindeki paylarının kamu kesimi büyüklüğü için bir gösterge olarak değerlendirirken, Afonso ve Furceri (2010), Bergh ve Karlsson (2010) ise kamu kesimi büyüklüğünün en önemli göstergesini, GSYH üzerindeki gelirler ve harcamalar olarak değerlendirmektedir.

Yamamura (2011), Barro (1991), Hsieh ve Lai (1994) ile Chao ve Lee (2005) ise kamu kesimi büyüklüğünün hükümet tarafından yapılan harcamalar ile değerlendirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Kamu kesimi büyüklüğüne ilişkin en önemli göstergenin, toplam ya da merkezi yönetim harcamalarının GSYİH'daki toplam payı olduğunu savunurken, Mendonça ve Cacicedo (2015) merkezi hükümet vergi gelirlerinin GSYİH oranını kamu kesimi büyüklüğüne ilişkin en önemli gösterge olarak nitelendirmektedir.

Kamu kesimi büyüklüğüne ilişkin olarak alan yazında yer alan gösterge tartışmalarının aslında, harcama ve gelir temelli yaklaşımlar olduğunu söylemek mümkündür. Kamu tarafından yapılan harcamaların milli gelir ile orantılanması temel olarak kamu harcamalarının ülke ekonomisi içerisindeki payını gösterir niteliktedir. Kabaca değerlendirmek gerekirse, bu oranın kamu kesiminin büyüklüğü hakkında fikir verdiğini söylemek mümkündür ve uygulamaya bakıldığında kamu kesimi büyüklüğünün ölçümünde yaygın olarak kullanılan bir gösterge olduğu görülmektedir.

Bu göstergeye ek olarak, istihdam edilen bireylerin kamu kesimindeki payı ve devlet yatırımlarının toplam yatırımlar içerisindeki payı ve tahsil edilen vergilerin milli gelir içerisindeki payı da kamu kesimi büyüklüğünün değerlendirilmesinde sıklıkla kullanılmaktadır. Ancak bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, kamu kesimi büyüklüğünün yalnızca kamu harcamalarının GSYH içerisindeki payına bakılması sureti ile değil eş zamanlı olarak sektörel bazda da değerlendirilmesine ilişkin önemlidir. Örneklendirmek gerekirse, bütçe dengesi kapsamında bütçe fazlası olan bir ülkede, kamu harcamalarının GSYH içerisindeki payına bakmak, kamu kesimini olduğundan daha küçük bir şekilde gösterebilecektir. Bir diğer örnek ise, transfer harcamalarının, sübvansiyonları ya da devlet yatırımlarının devlet harcamalarından büyük olduğu bir ülkede, kamu kesimi büyüklüğünün bu orana göre değerlendirilmesi noktasında, kamu kesiminin olduğundan daha küçük görünmesi anlamına gelecektir.

Kamu kesimine ilişkin büyüklüğün hesaplanmasına ilişkin yaklaşımlar uygulamada nominal göstergeler hesaplama ya da reel göstergeler hesaplama olmak üzere iki temel yöntem kapsamında yürütülmektedir. Nominal göstergeler ile hesaplama iktisadi bakış açısı ile oldukça yanıltıcı durum ortaya sunabilmektedir. Çünkü ekonomiler genel olarak nominal ölçülerin reel ölçülere çevrilmesi ile sürdürülmekte ve değerlendirilmektedir. Ve fakat, reel ölçümlerle hesaplanan kamu kesimi büyüklüğü hesaplamalarında, artışların gerçeği yansıtmaması mümkün olabilmektedir. Örneğin, kamu harcamalarında artış gerçekleşmesini kamu kesiminin gerçek anlamda büyüdüğüne ilişkin bir gösterge olarak yorumlamak doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Kamu harcamaları gerçekten kamu kesimi büyüdüğü için artmış olabileceken, eş zamanlı olarak bu artış aslında nüfusun artması ya da enflasyonun artması kaynaklı da olabilecektir. Dolayısıyla, oransal ölçümlerin kamu kesimi büyüklüğünün hesaplanmasında gösterge niteliğinde kullanılması, yaygınlaşmıştır.

Sonuç olarak, kamu kesimi büyüklüğünün değerlendirilmesi noktasında konjonktürün göz önünde alınması ve farklı göstergelerin değerlendirilmesi önem arz

etmektedir. Özetlemek gerekirse, GSYH içerisinde yer alan toplam vergi gelirlerini, toplam istihdam içerisindeki kamu kesimi istihdamını, toplam yatırımlar içerisindeki kamu kesimi yatırımlarını, kamu sektörü tarafından gerçekleştirilen yasal düzenlemelerin yoğunluk derecesini birlikte incelemek ve karşılaştırmalı bir değerlendirme yapmak kamu kesiminin gerçek büyüklüğünün göz önüne serilmesi hususunda önemlidir.

Kamu kesimi büyüklüğü ağırlıklı olarak toplam kamu harcamalarının ülke içinde oluşturulan hasıla içindeki payıyla belirlenebilmektedir. Klasik maliyecilere göre, savunma, adalet, eğitim gibi kolektif ihtiyaçları karşılamak amacıyla kamu tüzel kişilerinin yaptığı harcamalardır. Modern maliyecilere göre kamu harcamaları, kamu tüzel kişilerinin kolektif ihtiyaçların yanı sıra ekonomik ve sosyal yaşama müdahale edilerek yapılan parasal harcamaları kapsamaktadır. Dar anlamda kamu harcamaları merkezi yönetim ve yerel yönetim harcamalarını içerir iken geniş anlamda kamu harcamaları merkezi yönetim, yerel yönetimler, iktisadi devlet teşekkülleri, sosyal güvenlik kurumlarının harcamaları, vergi harcaması dediğimiz vergi indirim ve muafıkları, kamu kurumlarının yaptığı bağış ve yardımlar ile aktifteki azalışları kapsamaktadır (Susam, 2016: 168-169).

5018 sayılı Kanun'un 3/h maddesinde *“Kamu gideri: Kanunlarına veya Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine dayanılarak yaptırılan iş, alınan mal ve hizmet bedelleri, sosyal güvenlik katkı payları, iç ve dış borç faizleri, borçlanma genel giderleri, borçlanma araçlarının iskontolu satışından doğan farklar, ekonomik, malî ve sosyal transferler, verilen bağış ve yardımlar ile diğer giderleri”* ifade etmektedir.

Dünyada kamu harcamaları trendine bakıldığında, 1960 yıllarından sonraki periyotta hızlı artış sergilemiştir. Gelişmiş ülkelerde genel yönetim harcamalarının GSYH'ya göre %40'lara ulaşmış, Avrupa Birliği ülkelerinde %50'nin hemen altındadır. 1940'lı yıllarda söz konusu oranın %20'lerde olduğu durumda iki kattan fazla artması önemli derecede artışa işaret etmektedir. Önemli derecede kamu

harcamalarındaki artış nispetinde kamu gelirlerinde artış olmaması bütçe açıklarının artmasına neden olmuştur. 2008 küresel kriz bu eğilimi arttırmıştır. Bu itibarla, bazı amaçları gerçekleştirmek için sabit harcamalar dışında kalan temel harcamaları sağlayacak kaynak oluşturma olarak tanımlayabileceğimiz mali alan daralmıştır. Bu doğrultuda bütçe performansı ve kamu harcama etkinliği önem kazanmıştır. Program gözden geçirmelerinin sıklaşması ve performans denetiminin işlevinin artması sonucu ortaya çıkmıştır (Yılmaz v.d., 2018: 6).



İKİNCİ BÖLÜM

KAMU MALİ MALİ YÖNETİMİNDE KONTROL VE DENETİM

2.1. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN KONTROLÜ

2.1.1. Kontrol Tanımı ve Türleri

Kontrol, Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre, Fransızca controle kelimesinin karşılığıdır ve “*Denetleme, bir şeyin gerçeğe ve aslına uygunluğuna bakma, yoklama, arama*” anlamlarına gelmektedir. İşletme alanında kontrol yönetimin beş fonksiyonundan biridir. İşletme alanında önemli isimlerden Henry Fayol, bir işin kontrolü ile ilgili bütün iş ve işlemlerin icra edilen plana, verilen emirlere ve vaz edilen kurallara göre uygun yürütülmesi tanımlaması yapmıştır. Kontrolde hataların tekrar ortaya çıkmasını önlemektir. Bu yapıldığı takdirde işletmenin hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yardımcı olur. Önleyici, tespit edici, düzeltici kontroller olarak sınıflandırılabilir (İbiş, Çatıkkaş, 2012). Yine kontroller uygulama kontrolleri, zamanlama açısından kontroller, işlevi açısından kontroller, katı ve yumuşak kontroller, nitel ve nicel kontroller gibi ayrımlara tabi tutulabilir. Yönetim birimlerinin riskleri yöneterek amaç ve hedeflere ulaşmayı güçlendirmesi amacıyla alınan önlemler olarak tanımlanabilir. Kontrol sistemi ise ister kamu kurumu ister özel kurum olsun, kurumun amaçlarına ulaşmak maksadıyla kullandığı kontrol bileşenleri ve faaliyetlerine verilen addır.

Kamu mali yönetimi bakımından kontrol türlerine bakacak olursak, kuvvetler ayrılığı ilkesi açısından; yasama, yargısal, idari kontrol, kontrol eden kurum açısından; iç kontrol, dış kontrol, konusuna göre; politika, süreç, performans kontrolü olarak sınıflandırılabilir. Kontrol kelimesi Fransızcada (Kıta Avrupası Modelinde) inceleme anlamında kullanılırken, İngilizcede (Anglo Sakson Modelinde) daha aktif bir anlamda yönetme gücü olarak kullanılmaktadır. Türkiye Kıta Avrupası geleneğinden

gelmektedir. İngilizcede kullanılan anlamına yakın olarak kontrol kavramı, kamu idaresinin önceden belirlenen amaçlara ulaştırmaya yönelik faaliyetlerdir (Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 27-34). Bu sınıflandırmalar içerisinde iç kontrol ayrı bir başlık halinde incelenecektir.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki yönetim kontrol sistemleri ile ilgili “Kuzey (Anglo-Sakson) ve Güney (Third Party Ex-ante Control Approach - Üç Taraflı Ön Kontrol Yaklaşımı, Kıta Avrupası) Modelleri” olmak üzere ikili bir ayırım yapılabilir. Kuzey Modeli; İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin içselleştirdiği ‘yönetim sorumluluğuna dayanır. (management responsibility) Bu modelde, iç mali kontrol sistemi özellikle onay aşaması (exante), her kurumun kendi bünyesindeki personeli vasıtasıyla yürütülmesi esastır. Örneğin belediye kendi bütçesine yönelik sorumluluk sahibi olacak, kurumun kendi personeli uygunluk ve performans denetimini yapacaktır. İdarenin mali yönetim ve kontrol sistemine merkezi idarenin müdahalesi söz konusu değildir. Kıta Avrupası Modeline örnek olan Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerde üç taraflı ön kontrol modeli benimsenmiştir. Bu yaklaşımda, iç mali kontrol sistemi kurum bünyesindeki personel tarafından değil, kurum dışı başka bir kurum tarafından yürütülür. Özellikle iç kontrol sisteminin onay aşaması Fransa’da olduğu gibi başka bir kurum olan Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilir. Başka bir kurum olmasındaki temel neden bağımsızlık ve tarafsızlığın daha iyi sağlanacağı kabulüdür. Kuzey Modeli siyasi müdahalenin az olduğu ülkelere uygun iken Güney Modelinin siyasi müdahalenin fazla olduğu ülkelere daha uygun olduğu söylenebilir (Özen, Öztornacı, 2015).

Türkiye Kıta Avrupası ekolünde olmasına rağmen 5018 sayılı Kanun ile bu modeli uygulamaya başlamıştır. 5018 sayılı Kanunun 3/m maddesinde mali kontrol Anglo-Sakson Modeline yakın sistemsel tanımlamayla “*kamu kaynaklarının belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçler*” olarak tanımlanmıştır.

2.1.2. İç Kontrol ve Kapsamı

Kontrol kavramı yönetimin fonksiyonlarından olup bir idarede bütüne şamil bir süreç olarak değerlendirildiğinde iç kontrol şeklinde ifade edilmektedir. (Alagöz, 2008: 95-126). Kavram olarak iç kontrol kavramı yazın da farklı şekillerde ifade edilmeye çalışıldığı gibi çoğu ülkenin hukuki düzenlemelerine konu olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında iç kontrole ilişkin yapılan bazı teorik açıklamaları incelersek;

İç kontrol, bir idarenin ilkelerini, ülküsünü, kıymetlerini ve geleneklerini realize eden öge olup, standartların oluşturulması ve düzenlemelere uyumu açıklayan süreçler bütünüdür (Hightower, 2009: 41-52). İç kontrol, bir organizasyonda bütün faaliyetlerin olması gerektiği gibi çalıştığına dair makul bir güvence sağlamak amacıyla yürütülen faaliyetler bütünüdür (Duncon v.d., 2009: 142-164). Bununla birlikte iç kontrol, kurumlarda yer verilen finansal raporlama, bütçeleme, gibi kurum sorunlarını çözmek için yararlanılan mekanizmalardan birisidir (Morris, 2011: 129-157).

İç kontrol kavramını teknik olarak ele alan ve günümüzde kavramsal olarak geçerliliği en yaygın olarak kullanılan Coso raporuna göre ise iç kontrol; *“operasyonel faaliyetlerin verimliliğinin, hazırlanan raporların doğruluğunun, yasalara ve politikalara uygunluğun sağlanmasında makul güvence sağlamak için tasarlanan ve üst yönetim, yönetim kurulu ve diğer paydaşlardan etkilenen bir süreçtir.”* (COSO, 2013: 1-8). Bu tanıma göre iç kontrolün münferit bir olay değil, bütüne şamil bir süreç olduğu, kurumsal hedeflere ulaşmada yardımcı bir araç olduğu, ortaya koyduğu sonucun kesin değil makul güvence olduğu, idarenin tüm unsurları tarafından etkilenen bir süreçtir. (Yaman, 2008)

2.1.2.1. İç Kontrolün Tanımı ve Gelişimi

Esasen iç kontrol kavramının ortaya çıkışı, iş süreçlerinde kontrol ihtiyacının ortaya çıkması ve bunun neticesinde kontrol uygulamalarına yer verilmesi ile olmuştur

ancak bu konuda sistemsal ve akademik olarak yapılan araştırmalar ele alındığında, iç kontrol kavramının gelişiminin muhasebe bilgi sistemi ve denetim ile ilişkili olduğunu görmekteyiz (T.A.Lee, 1971). Bununla birlikte, 1940 yıllarda Birleşik Devletlerde devlet muhasebesi ve iç denetim meslek kuruluşlarınca hazırlanan rehber ve standartlar ele alındığında iç kontrolün kavramsal ilk defa bu dönemde kullanılmaya başlandığı görülmektedir (Saltık, 2007: 1-47).

1962 yılında R. Gene Brown tarafından yapılan çalışmada, iç kontrol sisteminin tarihsel süreci aşağıdaki tabloda yer alan şekilde özetlenmiştir (Heier v.d., 2005: 39-70).

Tablo 2.1. İç Kontrol Sisteminin Tarihsel Süreci

Dönem	Hedef / Amaç	Doğrulama Tekniğı	İç Kontrol Sisteminin Önem Durumu
Eski Çağlar – 1500	Usulsüzlük Tespiti	Ayrıntılı	Bahsedilmemiş
1500 – 1850	Usulsüzlük Tespiti	Ayrıntılı	Bahsedilmemiş
1850 – 1905	Usulsüzlük Tespiti	Kısmen Test Edici ve Detaycı	Bahsedilmemiş
1905 – 1933	Mali Durum Raporlaması	Test Edici	Farkındalık oluşması ve kısmen değinilmiş.
1933 – 1940	Mali Durum Raporlaması, Usulsüzlük ve Hataların Tespiti	Test Edici	Önemle Vurgulanmış
1940 – 1960	Finansal Durum Raporlaması, Usulsüzlük ve Hataların Tespiti	Test Edici	Önemle Vurgulanmış

Kaynak: Heier, J. R., Dugan, M. T., Sayers, D. L.: 2005 “A Century of Debate for Internal Controls and Their Assessment: A Study Of Reactive Evolution”, Accounting History, s.39-70

1970 yıllardan itibaren finansal piyasaların gelişmesi, denetim meslek örgütlerinin çalışmaları, ortaya çıkan yolsuzluk skandalları neticesinde, iç kontrolün profesyonel standartlarının oluşması ve bu standartlar ile birlikte alternatif iç kontrol modelleri oluşmuştur (Özbek, 2012). Bu durumun bir sonucu olarak iç kontrol sistemi hem özel sektörde hem de kamu sektöründe bir yönetim sistem olarak uygulama alanı giderek genişlemiştir. Bu kapsamda, yönetim fonksiyonu olarak kamu yönetimi uygulamalarında da önemli bir yere sahip olan yönetim kontrol sistemlerine yönelik olarak Avrupa Birliği müktesebatı çerçevesinde mevcut uygulamalar ele alındığında; Avrupa Birliği'ne mensup ülkeler açısından yönetim kontrol yapılarını kuzey (Anglo-Sakson) ve güney (Third Party Ex-ante Control Approach - Üç Taraflı Ön Kontrol Yaklaşımı, Kıta Avrupası) sistemleri şeklinde sınıflandırılabilir. Kuzey Modeli; İngiltere ve Hollanda'da olduğu gibi 'yönetim sorumluluğuna dayanır (management responsibility). Bu modelde, iç mali kontrol sistemi özellikle onay aşaması (exante) idarelerin personeli vasıtasıyla yürütülmesi esastır. Örneğin belediye kendi bütçesine yönelik sorumluluk sahibi olacak, kurumun kendi personeli uygunluk ve performans denetimini yapacaktır. İdarenin mali yönetim ve kontrol sistemine merkezi idarenin müdahalesi söz konusu değildir. Kıta Avrupası Modeline örnek olan Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerde üç taraflı ön kontrol modeli benimsenmiştir. Bu yaklaşımda, iç mali kontrol sistemi kurum bünyesindeki personel tarafından değil, kurum dışı başka bir kurum tarafından yürütülür. Özellikle iç kontrol sisteminin onay aşaması Fransa'da olduğu gibi başka bir kurum olan Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilir. Başka bir kurum olmasındaki temel neden bağımsızlık ve tarafsızlığın daha iyi sağlanacağı kabulüdür. Kuzey Modeli siyasetin kamu idarelerine etkisinin az olduğu ülkelere uygun iken Güney Modelinin siyasetin kamu idarelerinde etkin olduğu ülkelere daha uygun olduğu söylenebilir (Özen, Öztornacı, 2015: 1-18).

Türkiye Kıta Avrupası ekolünde olmasına rağmen 5018 sayılı Kanun ile bu modeli uygulamaya başlamıştır. 5018 sayılı Kanunun 3/m maddesinde mali kontrol Anglo-Sakson Modeline yakın sistemsel tanımlamayla "kamu kaynaklarının

belirlenmiş amaçlar doğrultusunda, ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uygun, etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak için oluşturulan kontrol sistemi ile kurumsal yapı, yöntem ve süreçler” olarak tanımlanmıştır. Söz konusu tanımında, iç kontrol amacının uluslararası standartlar ve uygulamalar ışığında ifade edilmeye çalışıldığı, belirlenen amaçların kamu idarelerinde varlık ve yükümlülüklerinin yürütülmesine, bilgi teknolojileri sistemlerinin etkin kullanılmasına ve kötü yönetim uygulamalarının engellenmesine ilişkin olduğu görülmektedir (Özbek, 2012).

2.1.2.2. İç Kontrolün Bileşenleri

2.1.2.2.1. Kontrol Ortamı

İç kontrol faaliyetlerini yürütmek için temel olan standartlar, süreçler ve yapılar grubudur (COSO, 2013). İç kontrol sisteminin temel bileşeni olarak ifade edilen kontrol ortamı, COSO tarafından genel olarak “kurumların çalışma kültürünün belirlenmesi ve çalışan personelde iç kontrol hakkında farkındalığın oluşması” olarak ifade edilmektedir (Woods v.d., 2008). Bu kapsamda, “kontrol ortamı”, üst yönetimin, ortakların ve diğer paydaşların iç kontrole ilişkin bakış açılarını ve genel tutumlarını yansıtan politika ve prosedürleri ifade eder (Arens v.d., 2012).

Kontrol ortamı genel olarak, dürüstlük ve etik değerler, yönetim felsefesi, personel yönetimi, organizasyonel yapı, yetki ve sorumlulukların paylaşılması ve devri gibi konulardan oluşmaktadır (Güredin, 2014).

(Türedi, Karakaya, 2015: 67-76)’ya göre “kontrol ortamı” bileşeni, maddi bir kavramdan öte manevi bir muhtevayı ifade eder bu nedenle kontrol ortamı denildiğinde, çalışanların faaliyetleri, ve çalıştıkları ortam düşünülmesi gerekmekte olup, kontrol ortamının yapısı diğer iç kontrol bileşenlerinin başarısına doğrudan etki edecektir.

Organizasyonel bir yapının kontrol ortamını anlamak, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi yönünden oldukça önemlidir (Aldridge, Colbert, 1994: 21-28).

Sonuç olarak, kontrol ortamı iç kontrol sistemi etkinliğinin sağlanmasında önemli bir bileşen olup, etkin bir iç kontrol sistemini oluşturmak ve devamlı hale getirmek için başta üst yönetimin desteği almak ve bütün paydaşlarda “iç kontrol anlayışını” geliştirmek gerektiğinden (Uzay, 1999), kontrol ortamının etkinliğinin sağlanması iç kontrol sisteminin başarısı için önemlidir.

2.1.2.2.2. Risk Değerlendirmesi

COSO modelini temel alan iç kontrol sisteminin ikinci unsuru risk değerlendirmesi olup, risk değerlendirmesi, hata çeşitlerinin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve bertaraf edilmesi için kontrol mekanizmalarının oluşturulmasıdır (Keskin, 2009).

COSO bütünleşik çerçeveye göre risklerin değerlendirilmesi üç aşamadan oluşmaktadır (Moeller, 2009):

- Riskin etki ve önem katsayısının belirlenmesi,
- Riskin ortaya çıkma ihtimalinin ve sıklığının değerlendirilmesi,
- Risklere nasıl cevap verileceğinin ve pozisyon belirlenmesi yapılmasıdır.

Risk yönetim süreci, kurumların tüm süreçlerini kapsamayı ve entegre edilmesi gerekli olan bir faaliyet olup, risk yönetim sürecinin etkin yürütülebilmesi için kurumun yapısı, hacmi, değerleri ve kültürel yapısı ile yönetim bakış açısına uygun olarak dizayn edilmesi gerekir (Keskin, 2009). Riskin değerlendirilmesi, risklere yönelik bakış açısını ortaya koyması nedeniyle iç kontrol sistemi için temel bir bileşen olarak değerlendirilmektedir (Lam v.d., 2021).

2.1.2.2.3. Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyeti, kurumsal yapılarda oluşturulan politika prosedür ve mevzuatlar esasında risklerin minimize edilmesi açısından, iş işlem süreçlerinde yer alan önleyici, tespit edici ve yönlendirici faaliyetler bütünüdür (Efendioğlu, Uzel, 2017: 209-226).

Kontrol faaliyetleri kapsam olarak; yetki devri ve onay politika prosedürleri, görevler ayrılığı (yetki devri, uygulama, kaydetme, inceleme); varlıklara, kaynaklara ve kayıtlara erişim ve yetkilendirme kontrolleri; teyitler, mutabakatlar; iş görme performansına yönelik incelemeler; faaliyetler, süreçler ve eylemler ile ilgili izleme ve gözetim gibi unsurlardan meydana gelmektedir (Akyel, 2010: 1-22).

Kontrol faaliyetlerinin işlevsel olması durumunda kurumlara birçok katkı sağlamaktadır (Lynch, Belt, 2014):

- 1- Kontrol faaliyetleri risklerin minimize edilmesine katkı sağlar.
- 2- Bilgi teknolojileri kapsamında siber ve fiziksel olarak güvenlik hizmetlerinin yürütülmesine katkı sağlar.
- 3- Spesifik görevlerin yerine getirilmesinde destekleyici politikalar oluşturur.

Sonuç olarak, yönetim kurulları, kontrol faaliyetleri ile personele kurumun hedefleri ve bu hedeflere ulaşma kurallarını ortaya koyarak, bu kurallar üzerinden bir değerlendirmede bulunur (Oleary v.d., 2006: 69-96).

2.1.2.2.4. Bilgi ve İletişim

Karar mekanizmalarının gereksinim duyduğu kurum ile ilgili verinin belirlenmesi, işlenmesi ve ilgililere iletilmesi kapsamında kullanılmasıdır (Azaltun, 1999).

Bu bileşen, iç kontrol sistemi içerisindeki ilişkinin etkin yürütülmesine katkı sağlar. Bilgi ve iletişimin sağlanmasında kurum içi ve kurum dışı her türlü bilginin muhafaza edilmesi, muhafaza edilen bilginin tasnifinin sağlanması ve doğru zamanda ilgili kişiye aktarılmasının sağlanmasını sağlamaya yönelik süreçleri içerir (Gönen, 2007) .

COSO modelinde bilgi ve iletişimle ilgili temel prensipler şu şekilde sıralanmıştır (Türedi, Karakaya, 2015:67-76);

- ✓ *“Kaliteli verinin toplanması, işlenmesi, paylaşımı ve kullanılmasının sağlanması,*
- ✓ *İç kontrolle ilgili bilgilerin birim içinde paylaşılması,*
- ✓ *Birim içinde paylaşılan bilginin dış paydaşlarla iletişiminin sağlanması.”*

2.1.2.2.5. İzleme (Gözetim)

İzleme bileşeni, organizasyonun belirli bir dönemdeki performansı, etkililiği ve kalitesini gözden geçirmek ve mevcut kontrollerin etkinliğini değerlendirebilmek amacıyla kurum faaliyetlerinin ve süreçlerinin ele alınmasıdır (Dinapoli, 2021). Bu kapsamda, izleme bileşeni, iç kontrol sisteminin süreç içerisindeki etkinliğinin değerlendirilmesidir. İzleme (gözetim) faaliyeti, dönemsel ve sürekli izleme olarak iki farklı şekilde gerçekleştirilebilir (R.Bowrin, 2004). Dönemsel gözden geçirme, iç denetim faaliyeti yoluyla yerine getirilirken sürekli izlemeler süreç sahibi paydaşlarca yapılan değerlendirme faaliyetlerini içerir. Sürekli izleme ise idarece, iç kontrol faaliyetlerinin dinamik olarak değerlendirilmesi, gözden geçirilmesi kapsamında yürütülen faaliyetlerdir.

2.1.2.2.6. Kamu İdarelerinde İç Kontrol ile İlgili Yetki ve Sorumluluklar

Kamu mali yönetim sistemimizde, iç kontrol sistemine ilişkin görev ve sorumluluklar, “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslarda” düzenlenmiştir. Buna göre, kamu mali yönetim sistemimizde görevi bulunan aktörler; üst yönetici, harcama yetkilisi, gerçekleştirme görevlisi, mali hizmetler birimi, muhasebe yetkilisi ve iç denetçiler olarak belirlenmiştir (Aksoy, Kamuda İç Kontrol-İç Denetim, 2008) . Buna göre ilgili mevzuat hükümlerinde yer alan iç kontrol sistemi aktörlerini incelersek (Candan, 2006);

Üst Yöneticiler: 5018 sayılı Kanun’a göre, üst yöneticiler, uhdesinde yer alan kurum kaynakların; etkili, tutumlu ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, çalıntı ve kötüye kullanımının engellenmesi ve korunmasından, mali yönetim ve kontrol sisteminin izlenmesi ve etkinliğinin sağlanmasından ve Kanunda belirtilen başka görev ve sorumlulukların icrasından sorumludurlar. Sorumluluğun muhatabı bakanlıklarda Bakan, mahalli idarelerde meclistir.

Harcama Yetkilileri: iç kontrolün etkin çalışması bakımından kendi görev ve yetkileri çerçevesinde sorumlulukları bulunmaktadır. Özellikle harcama sırasında yaptıkları kontrol önem arz etmektedir.

Usul ve esaslara göre, görev ve yetki alanları ile sınırlı olmak üzere idari ve mali işlemlere ilişkin iç kontrol sisteminin etkin çalışmasından sorumludurlar. “İç kontrolün çalışmasından kaynaklanan bu sorumluluk; görev ve yetkileri çerçevesinde, faaliyet ve hizmetlerin yürütülmesinde, harcamaların gerçekleştirilmesinde, yeterli ve etkin kontrol tasarımlarının hazırlanması, uygulanması ve bu tasarımların işleyişinin düzenli olarak izlenmesi” hususlarını içermektedir.

Mali Hizmetler Birimi: Mali hizmetler biriminin sorumlukları, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 60'ıncı maddesinde ele alınmıştır. Söz konusu Kanunun 60'ıncı maddesinin (m) bendinde; İç kontrol sisteminin etkinleştirilmesi, standartların icrası ve tekâmülü hususlarında çalışmalar yapmak görevi mali hizmetler biriminin uhdesine verilmiştir. Mali hizmetler birimlerinin özellikle ön mali kontrol ile ilgili, gerek harcama yetkililerine, gerekse de üst yöneticiye bir nevi danışmanlık ve rehberlik hizmeti vermek, bu işlemleri gerçekleştirmek gibi bir misyonu vardır.

Muhasebe Yetkilileri: *"5018 sayılı Kanunun 61 inci maddesi, çalışma usul ve esasları hakkında çıkarılan yönetmelik"* ile muhasebe yetkililerinin görevleri, yetkileri, sorumlulukları vurgulanmıştır. Muhasebe kayıtlarının uygun tutulması ve raporlamaların sağlıklı yapılması sorumlulukları vardır. Gelirlerin mevzuatın öngördüğü şekliyle tahsili, paranın muhafazası gibi görevleri de vardır. 1050 sayılı Kanun döneminde bu sorumluluk saymanlara ait idi. Saymanlardan farklı olarak ödeme emri belgesi ve eklerinde yapılacak kontrollerde imza eksikliği olup olmadığı, hak sahibi kimliğinin doğru olup olmadığı ile sınırlı görevleri vardır.

Gerçekleştirme Görevlileri: İç kontrole ilişkin görev ve sorumluluklar bakımından gerçekleştirme görevlilerine direk bir sorumluluk yüklenmemiştir. Bununla birlikte, harcama talimatı üzerine işin gerçekleştirilmesi, ihtiyacın temini, teslimine yönelik iş ve işlemlerin uygulanması, tevsik edilmesi ve tahsili için zaruri belgelerin düzenlenmesi görevlerini icra eden gerçekleştirme görevlileri de iç kontrol ile ilgili önemli bir yere sahiptir.

İç Denetçiler: İç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini, hedeflenen amaçlara uygun olarak tasarlanıp tasarlanmadığının değerlendirir ve iç kontrol sisteminin iyileştirilmesine yönelik olarak hazırlanan raporlarla üst yöneticilere tavsiye ve önerilerde bulunur (Aksoy, Kamuda İç Kontrol-İç Denetim, 2008).

2.1.2.2.7. Kamu İdarelerinde Ön Mali Kontrol

Harcama öncesi ve sonrası ön mali kontrol işlemleri yapılmaktadır. 5018 sayılı Kanun’a göre harcama öncesi ön mali kontrol harcamacı birimler ile mali hizmetler birimi tarafından yapılır. Ön mali kontrol süreci, mali karar ve işlemlerin hazırlanmasından gerçekleştirilmesine müteakip belgelendirilmesine kadar olan periyottan oluşmaktadır. 5018 sayılı Kanun’un 55-58 inci maddelerine istinaden ön mali kontrole ilişkin usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir. Bu usul ve esaslara göre gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle dair mali karar ve işlemler, bütçe tertibine, ödeneklere, harcama ve finansman programlarına ve diğer mevzuata uygunluk bakımından kontrol edilir. Bunun sonucunda verilen görüş bağlayıcı değildir. Muhasebe yetkilileri 5018 sayılı Kanun’un 61 inci maddesine istinaden ödeme emri belgesi ve eklerinde yetkililerin imzasını, ödemeye dair ilgili mevzuatta istenen belgelerin eksiksiz olmasını, maddi hata bulunup bulunmadığını, hak sahibinin kimliğine ilişkin bilgileri kontrol etmek mecburiyetindedir (Ağcakaya v.d., 2021: 184-188). Harcama sonrası iç kontrol ile ilgili iç denetim, iç kontrol sisteminin ikinci önemli ayağını oluşturmakta olup ilgili bölümde ayrıntılı değinilmiştir.

2.2. KAMU MALİ YÖNETİMİNİN DENETİMİ

5018 sayılı Kanun’da kontrol başlığı altında iç denetim düzenlenmiştir. Bunun dışında dış denetim ayrı başlıkta düzenlenmiştir. Her ne kadar kontrol ve denetim kavramları aynı anlamda kullanılsa da denetim meslek mensupları tarafından belirli amaç için icra edilen, yöntemleri olan bir faaliyettir. Kamu maliyesinde kontrol ve denetim çoğunlukla aynı anlamda kullanılsa da mali yönetimde bütçe uygulaması ve harcama süreçleri açısından farklı karşılıkları olan kavramlardır.

2.3. DENETİM KAVRAMI VE KAPSAMI

Türk Dil Kurumu’na göre denetleme, *“Bir görevin yolunda yürütülüp*

yürütülmediğini anlamak için yapılan araştırma, denetim, bakı, teftiş, murakabe, kontrol” dür. Teftiş murakabe kelimeleri Arapça, kontrol kelimesi Fransızca kökenlidir. Uluslararası kullanımda Audit denetim kelimesinin, Auditor denetçi kelimesinin karşılığıdır ve İngilizcede dinleme kelimesinden türetilmiştir. Denetimin tarihi milattan önceye dayanır ve tarihte daha çok mali kayıtların kontrolü ve hataların önlenmesine yönelik olmuştur ancak günümüzde hesap kontrolü, muhasebe işlemleri dışındaki faaliyetler de denetim kapsamında yeni teknikler ile genişleyerek denetçilerin görev alanı artmıştır.

Denetim Anayasa Hukuku, Bütçe Hukuku, İdare Hukuku’nda farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Kamu mali yönetiminde geline nokta itibari ile genel olarak idareler tarafından, belirlenen amaçlara ulaşılabilmesi, faaliyet ve işlemlerin ilgi mevzuata uygun olarak yürütülmesi gayesiyle oluşturulup uygulanan *“faaliyet ve süreçler kontrol (kontrol/iç kontrol) olarak adlandırılırken, yetkili kişi ve birimler tarafından bir kuruluşun faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak hukuka uygunluk yönünden ve diğer amaçlar bakımından mesleki bir faaliyet olarak bağımsız, disiplinli, sistematik olarak yürütülen incelemeler ise denetim (iç denetim, bağımsız denetim, yüksek denetim, dış denetim) olarak”* zikredilmektedir. Bununla birlikte, denetim benzeri ve genellikle soruşturma ağırlıklı, suç ve suçlu tespiti yönünde, işlem odaklı olarak sürekli ve sistematik olmayan bir biçimde ifa edilen faaliyetler için de “teftiş” ibaresi kullanılmaktadır (Candan E. , 2007: 17-18).

Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association:Committee on Basic Auditing Concepts) raporunda, *“Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir.”* (Erdoğan M. , 2012: 3). İNTOSAI’ye göre, genel olarak denetim, *“Bilgilerin ya da mevcut durumun, önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olup olmadığının belirlenmesi amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt toplama ve değerlendirmeyi içeren sistematik bir süreçtir.”* (Demirbaş,

Çetinkaya, 2018: 38)

5018 sayılı Kanun’da İç Denetim; *“Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.”*

Denetim yukarıdaki tanımlardan hareketle muhasebenin bir parçası olarak mali konular ile ilgili yönüyle tanımlandığı gibi mali konular dışında da diğer faaliyetler ile ilgili önceden belirlenmiş kurallara göre sonuç elde edilen bir savunma mekanizması olarak da tanımlanmıştır (Arslan A. , 2004: 43). Denetim özünde ortak aklı istişare ile ortaya çıkarma faaliyetidir. Farklı uzmanlık ve bakış açılarıyla denetleyen ve denetlenenin sorunların tespiti ve çözüm önerileri için birlikte çalışması gerekir. Bu da yönetimin yönetişime dönüşmekte olduğu gibi denetimin de denetişime dönüşmekte olduğu aşamadır (Okur, 2020: 7).

2.4. DENETİME BENZER KAVRAMLAR

İdare teşkilatımız yargısıyla birlikte özellikle Osmanlı Devleti son döneminden itibaren Kıta Avrupası ülkesi olan Fransa’dan iktibas edilmiştir. Mevcut idareler içerisinde teftiş kurulları oluşturulmuştur. Türkiye’de kamu idari teftiş ve denetim sistemi Osmanlı Devleti’ndeki yönetim yapısının devamı paralelinde tekâmül etmiştir. Cumhuriyet dönemindeki denetim birimlerinin kökeni 19. yüzyılın son döneminde oluşmuştur. 2004 yılına kadar idari denetim sisteminin ağırlıklı olarak teftiş kurullarından oluşmuştur (Yürekli, 2015: 257). 2004 yılından itibaren iç denetim düzenlemesinin 5018 sayılı Kanun ile mali yönetim sistemine girmesi, 2011 yılında bakanlıkların teşkilatlarında yapılan kapsamlı değişiklikler ile düzenlenen kamu kurum ve kuruluşlarında teftiş kurullarının yapısının değiştirilmesi, denetim birimlerinin isimlerinin ve denetim elemanlarının unvanlarında ve yetkilerinde farklılıkların ortaya çıkması denetim, inceleme, soruşturma, kontrol ve teftiş

kavramlarının daha da karmaşık hale gelmesine neden olmuştur. Bu itibarla denetim faaliyetinin muhtevasının net ortaya konması bakımından denetimle ilgili kavramların karşılaştırılması önemlidir. Kontrol kavramına değinildiğinden burada ayrıca yer verilmemiştir.

2.4.1. İnceleme

“Bir işi veya bir şeyi ele alıp özelliklerini, ayrıntılarını inceden inceye, özenli bir biçimde anlamaya, öğrenmeye çalışmak, tetkik etmek olarak tanımlanır” (Türk Dil Kurumu, 2021). Latince revidere kökünden gelen revizyon kelimesinin de inceleme anlamı vardır. Denetim elemanlarına bir konu ile ilgili inceleme görevi gelebilmektedir. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak görevi sayılmıştır. Teftiş kurulları yönetmeliklerinde inceleme raporları, yürürlükteki kanun, tüzük, yönetmelik, karar ve genel tebliğlerin uygulamalarında görülen noksanlıklar ve bunların düzeltilmesi yolları ile yeniden konulması gereken hüküm ve usuller hakkında görüş ve tekliflerin, tetkik ettirilen çeşitli konular hakkındaki düşüncelerin, yaptırılan risk analizleri ve performans değerlendirmeleri sonucu varılan kanaat ve tekliflerin, alınan şikayet ve ihbarlar sonucunda yürütülen inceleme ve soruşturmalar neticesinde cezai bakımdan takibata ihtiyaç görülmediği takdirde yapılacak işleme esas görüşlerin, bildirilmesi amacıyla düzenlenmesi öngörülmüştür (Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2011: 525). Teftiş kurullarında ihbar ve şikayetler ile ilgili görev emirleri inceleme emri olarak gelir. Soruşturmayı gerektirir durum olmadığında Disiplin Soruşturma Raporu değil, İnceleme Raporu düzenlenir.

2.4.2. Soruşturma-Ön İnceleme

“3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması ve Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması

Hakkında Kanun, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu” ve diğer personel kanunlarına göre yürütülen inceleme sonucunda adli, idari ve tazmin yönünden yürütülen işlemler soruşturma ve ön incelemeyi ifade eder. Memurların adli yönden soruşturulabilmesi için kurumunun iznine tabi olduğundan 4483 sayılı Kanun’a göre ön inceleme yapılması gerekmektedir. Soruşturma aslında disiplin hukukundan doğan sorumluluk olup olmadığı tespiti için yapılır. Disiplin kelimesi de kontrol kelimesinde olduğu gibi dilimize Fransızcadan geçmiştir. Soruşturmalar bakımından kamu görevlisinin çalıştığı kurumun kurallarına uymasını ifade eder. Soruşturmalarda amaç idarelerin koyduğu kurallara personelinin uyumunu arttırmaktır.

T.C.1982 Anayasası’nın 129. maddesinde, “Memurlar ve diğer kamu görevlileri Anayasa ve kanunlara sadık kalarak faaliyette bulunmakla yükümlüdürler. Memurlar ve diğer kamu görevlileri ile kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşları mensuplarına savunma hakkı tanınmadıkça disiplin cezası verilemez. Disiplin kararları yargı denetimi dışında bırakılamaz. Memurlar ve diğer kamu görevlilerinin yetkilerini kullanırken işledikleri kusurlardan doğan tazminat davaları, kendilerine rücu edilmek kaydıyla ve kanunun gösterdiği şekil ve şartlara uygun olarak, ancak idare aleyhine açılabilir. Memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında işledikleri iddia edilen suçlardan ötürü ceza kovuşturması açılması, kanunla belirlenen istisnalar dışında, kanunun gösterdiği idarî merciin iznine bağlıdır.” hükmü mevcuttur. Söz konusu madde ile savunma hakkı, kamu görevlilerinin sadakat yükümlülüğü, disiplin cezalarının yargı denetimine tabi olması, tazminat davalarının idare aleyhine açılacağı hususlarında temel esaslar belirlenmiştir.

657 sayılı Devlet Memurları Kanunu’nun yedinci bölümünün başlığı disiplin olup kanunun 124-135. maddelerinde disiplin ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. 124. maddesinde disiplin amiri ve disiplin cezaları, 125. maddede ise disiplin cezalarının çeşitleri ve uygulanacak disiplin cezaları mevcuttur. Bu cezalar uyarma, kınama, aylıktan kesme, kademe ilerlemesinin durdurulması ve devlet memurluğundan

ıkarma cezasıdır. Daha önceden uyarma ve kınama cezalarına karşı yargı yolu kapalı iken yapılan düzenleme ile tüm disiplin cezalarına karşı yargı yolu açılmıştır.

Türkiye’de teftiş kurullarının kamu mali yönetim sistemi bakımından btce uygulamalarına dair gelirlerin tahsili ve giderlerin yapılmasında programlı, sistemli denetim yapmadığı, ağırlıklı olarak yolsuzluk ve usulsüzlük şikayetleri ile ilgili inceleme ve soruştırma yapıldığı eleştirisi mevcuttur. Ancak diğerk yandan teftiş kurullarının varlığının yanı sıra oluşturulan iç denetim birimlerinde de kurumların i denetçi atamalarını hiç yapmaması veya kadrolarını doldurmaması, sistemli programlı uygunluk, sistem ve performans denetimlerinin yapılamaması sorunları devam etmektedir.

2.4.3. Teftiş

Teftiş Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre denetleme anlamına gelmektedir. Arapça kökenli olan kelime gereğı gibi sorup araştırma, bir şeyin doğrusunu bulmak için her tarafı arayıp tarama, muayene, kontrol, müfettiş ve tahkik memuru anlamlarına gelmektedir (Osmanice, 2021).

Türk kamu yönetiminde, teftiş dört ana faaliyetten oluşmaktadır. Bunlar denetim, soruştırma, inceleme ve araştırmadır. Soruştırma ve incelemeyi denetimden ayrı düşünmemek gerekir. Teftiş, denetimi de içine alan soruştırma ve incelemeyi de içeren geniş bir kavramdır. Ancak teftiş kapsamında yapılan denetim hizmetin denetlenmesidir. Hizmet yerine getirilirken süreç ve personel denetlenir. Bunun dışında örgüt içerisinde yönetimin fonksiyonu olarak denetim işlevi de sayılmaktadır (Akbulut v.d., 2012: 4). Teftiş birimlerinde soruştırma, savcılıklara bildirim, ön inceleme ve görevden uzaklaştırma gibi uygunluk ve performans denetimi dışında görevler de tanımlanmıştır.

Türk idare teşkilatında bakanlıklar genel müdürlükler ve yerel yönetimlerde teftiş kurulu başkanlıkları idarenin en st yöneticisine bağlı olarak kurulmuştur. Bakanlıklarda 3046 sayılı teşkilata ilişkin Kanun ile kurulan teftiş kurulları 2011

KHK'ları ile değişik şekilde Rehberlik Teftiş, Denetim Hizmetleri Başkanlığı gibi farklı isimler almıştır. Bununla birlikte bakanlık ve genel müdüre bağlı müfettiş, genel müdüre bağlı kontrolör, illerde denetmen unvanlı görev yapan personeller, kararnameler aynı yetki yasasına göre ve de aynı hizmetlerin birleştirilmesi gerekçesiyle düzenlenirken kimi müfettişler denetçi, kimi denetmenler müfettiş yapılarak müktesep haklar ve iş motivasyonu anlamında bazı idareler bakımından geriye gidiş olmuştur. 5018 sayılı Kanun ile de 2006 yılından itibaren getirilen i denetçilik ile de mevcut müfettiş, denetçi vb. arasında teftiş, denetim, iç denetim bakımından kavram kargaşası ortaya çıkmıştır. Cumhurbaşkanlığı hkmet sistemine geçilmesi ile birlikte 2018 yılında ıkarılan 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile bakanlıkların teşkilatında teftiş birimleri değişik adlarla muhafaza edilmiştir. Teftiş kurullarının görevleri arasında *“bakanlık merkez, taşra ve yurtdışı teşkilatları ile bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşlarının her türlü faaliyet ve işlemleriyle ilgili olarak inceleme, denetim ve soruşturma işlerini yürütmek ve bu işlerle ilgili gerekli önlemleri almak veya aldrmak”* görevleri sayılarak denetim görevine de yer verilmiştir. Bununla birlikte Teftiş kurullarından ayrı örgütlenen İ Denetçilere de denetim görevi verilmiştir.

5018 sayılı kamu mali yönetimi ile ilgili Kanun'da iç denetim yer almaktadır. Yine 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda *“Belediyelerde i ve dış denetim yapılır. Denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsar.”* Hükmü getirilmiştir. 5018 sayılı Kanun'da teftiş ile ilgili *“Malî yönetim ve kontrol sisteminin zaafa uğradığı, yolsuzluk veya kamu zararına yönelik emarelerin ortaya çıktığı durumlarda; Cumhurbaşkanı kamu idarelerinin tüm malî yönetim ve kontrol sistemlerini, malî karar ve işlemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir.”* düzenlemesi getirilmiştir. Teftiş kurulları merkezi idarelerde teşkilat yasalarında, mahalli idarelerde ise norm kadro yönetmeliğine istinaden kurulmaktadır.

2.5. KONUSU VE AMACI BAKIMINDAN DENETİM TÜRLERİ

Dünyada konusu ve amacı bakımından kabul görmüş denetim türleri mali ve uygunluk denetimini kapsayan düzenlilik denetimi ile kamu mali yönetimindeki değişim ile birlikte önemi artan performans denetimidir. Mali denetim kamu hesapları, mali tablolar ile ilgili makul güvenceye yönelik denetim iken uygunluk denetimi hukuka, mevzuata uygunluk bakımından yapılan, kamu gelir, gider, faaliyet iş ve işlemlerinin kanunlara yönetmeliklere ve diğer kural ve düzenlemelere uygunluğu ile ilgili yapılan denetimdir. Performans denetimi ise verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik bakımından yapılan denetimdir. Bu denetimler dışında iç denetim kapsamında yapılan sistem denetimi ve bilgi teknolojileri denetim türleri de sayılabilir.

2.5.1. Düzenlilik Denetimi

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda düzenlilik denetiminin mali ve uygunluk denetimini ifade ettiği, *“kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitini kapsayacak şekilde yapılacağı”* hüküm altına alınmıştır. INTOSAI Mali Denetim Rehberi'ne göre, düzenlilik denetiminin kapsamı (regularity audit) İSSAİ 1004'te *“mali kayıtların incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolar ile ilgili görüş verme”*, mali hesap verme sorumluluğunun onaylanması, yasal ve idari düzenlemelere uygunluk değerlendirmesi ile mali iş ve işlemlerin denetimi, iç kontrol ve iç denetim işlemlerinin denetimi, idari kararların dürüstlük ve yerindeliliğinin denetlenmesini içermektedir (Sayıştay, 2021: 9).

2.5.1.1. Mali Denetim

Kamu İç Denetim Rehberi'ne göre mali denetim, gelir, gider varlık ve yükümlülöklere dair hesapların ve işlemlerin doğruluğu, mali sistem ve tabloların

güvenilirliğinin denetimidir. Burada kriter mevzuat ve muhasebe standartlarıdır. Mali tablolar denetimi ya da finansal denetim diyebileceğimiz mali denetim finansal raporların doğruluğu, güvenilirliği, etkinliği ile ilgili iç ve dış paydaşlara güvence verir.

Muhasebe bilgisinin özetlendiği finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu ve öz kaynaklarda değişim tablosudur (Erdoğan, 2012: 5). Kamu mali yönetiminde mali kayıtlar Merkezi Yönetim Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ve Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine göre tutulur. Bu yönetmeliklerin mali tablolar başlığında düzenlenmesi gereken mali tablolar sayılmıştır. Mizan cetveli, temel mali tablolar ve diğer mali tablolar ayrımı yapılmıştır. Temel mali tablolar *“Bilanço, faaliyet sonuçları tablosu, nakit akış tablosu, öz kaynak değişim tablosu, bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu”* olarak sayılmıştır. 5018 sayılı Kanun’un 49. maddesinde, muhasebe ve raporlama standartlarının uluslararası standartlara uygun olarak Devlet Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirleneceği düzenlemesi getirilmiştir.

Denetçi çeşitli denetim tekniklerini kullanarak mali denetimde görüş verir. Kanıt toplamak için kullanılan denetim işlemleri fiziki inceleme, gözlem, doğrulama, soruşturma, kayıt sistemini yeniden izleme, yeniden hesaplama, belge incelemesi, göz atma ve analitik incelemedir. Denetçi ortaya çıkan sonuca göre görüş verir. Olumlu görüşten sapma olmadığı müddetçe standart raporda değişiklik yapılmaz. Ancak belli durumlar meydana geldiğinde denetçi olumlu görüş veremez. Bunları üç başlıkta gruplandırarak olursak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden sapmalar, denetim kapsamında meydana gelmiş kısıtlamalar ve geleceğe dair belirsizliktir. Bu durumlarda şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma denetçinin aksaklıkların durumuna göre izleyeceği yoldur (Güredin, 1998: 49,123).

ISSAI 1003’e göre, özel sektör kesimde mali denetim mevzubahis olduğunda denetimin amacı, beyana dayalı olarak bir güvence görüşü bildirmekle sınırlıdır.

Kamu kesiminde yapılan mali denetimin gayesi daha geniş kapsamlı olup mevzuat, yönetmelikler, bakanlık talimatları, hükümetin politika belgeleri ve yasama kararlarından doğan denetim yetki ve görevi veya kamu kurumlarına yönelik yükümlülöklere yönelik amaç içerebilir. Kanuni ve idari düzenlemelere uygunsuzluk veya iç kontrollerin etkinliğinin bildirimi olabilir. Mali denetimde makul güvence esastır. Makul güvence bütün olarak mali rapor ve tablolar ile dayanağı belge ve işlemlerin önemli hata içermediğı sonucuna ulaşacak denetim kanıtının denetçi tarafından elde edilmesi halinde verilir. Makul güvence denetimlerinde “*Bize göre kurumun mali tabloları tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilirlerdir.*” gibi denetim görüşü verilir (Sayıştay, 2021: 4-5).

2019 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu’na bakıldığında, mali denetim sayısının nispi ağırlığı diğer denetim türlerine göre azdır. Bu rapora göre, “*üretilen 523 denetim raporunun; 428’i sistem denetimi, 56’sı uygunluk denetimi, 15’i mali denetim, 14’ü performans denetimi ve 10’u bilgi teknolojileri denetiminden*” oluşmaktadır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2020: 17).

2.5.1.2. Uygunluk Denetimi

INTOSAI denetim standartlarında uygunluk denetimi, “*kamu idarelerinin faaliyetlerinin, tabi oldukları yasa ve diğer düzenlemelere uygun olarak yürütölüp yürütölmediğine ilişkin yapılacak denetim olarak*” tanımlanır. İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte uygunluk denetimi “*Kamu idarelerinin faaliyet ve işlemlerinin ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun incelenmesidir.*” Uygunluk denetimi mali denetim ile birlikte yapılabilir ve bu denetime düzenlilik denetimi denir.

Kamu idareleri normlar hiyerarşisi dediğimiz Anayasa, kanun, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi, yönetmelik gibi gerek idare içi gerekse de idare dışı mevzuat denilen düzenlemelere, kriterlere uygun hareket etmek zorundadır. Örneğin

Ülkemizde idarelerin kamu mali yönetimi ile ilgili 5018 sayılı Kanun'a uygun hareket etmesi gerekir. Kamu alımlarında 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, kamu satışlarında 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu, personel ile ilgili 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ve 4857 sayılı İş Kanunu gibi mevzuata tabidirler. Denetçiler veya müfettişler mevzuata aykırılık durumunda 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu disiplin hükümleri, 5018 sayılı Kanun'un 71. maddesinde yer alan kamu zararına yol açan durumların tespiti durumunda kamu zararı, adli yönden işlem gerekmesi durumunda adli yönden işlemler ile ilgili raporlar düzenleyerek yetkili makama sunarlar.

Ancak uygunluk denetiminde kriterin mevzuat ağırlıklı olması Kıta Avrupası lkelerinde görülür. Kıta Avrupası lkeleri Avrupa Birliği'nin güneyinde kalan ülkeler olduğundan Güney Modeli de denir. Kıta Avrupası geleneğinin temelinde Roma Hukuku vardır. Bu ülkelerde devlet toplumdan ve ekonomiden ayrı üstün varlık olarak görülür. Kamu maliyesi de hukukun bir alt dalı olarak görülür. Bu lkeler Fransa, İtalya, Portekiz gibi ülkelerdir. Devletin menfaatlerinin korunması mevzuat ile sağlanmaktadır. Gerek mali gerekse de diğer işlemlerin mevzuata uygunluğunun denetimi önem arz etmektedir. Türkiye'de idari örgütlenmesi bakımından özellikle Kıta Avrupası olan Fransa'yı örnek almıştır. Bu itibarla denetim örgütlenmesi, kültürü de buna göre oluşmuştur. İdarenin iş ve işlemlerinin yargısal denetimi için idari yargısını mevcut olması, denetime ek olarak dış denetimin yargısal yetkilere sahip olması gibi Anglo-Sakson (Kuzey Modeli) lkelerinden yapıya sahiptir. Anglo-Sakson lkelerinde (İngiltere, ABD, Yeni Zelanda vb.) devlet toplumdan ayrı bir kurum olmayıp devlet hizmet aracı olarak örgütlenmiştir. Bu modelde örf adetler önemli yer tutar. Kamu maliyesi hukukun değil ekonominin bir alt dalıdır. Bu ülkelerdeki idarelerde çerçeve hukuki düzenleme olmakla birlikte idareler iş ve işlemlerinde kendi politika ve prosedürlerini oluşturabilmektedir. Çeşitli el kitapları, kılavuzlar, iyi uygulama örnekleri, benzer kurumlar ile benchmarking bu ülke idarelerinde yaygındır. Bu itibarla uygunluk denetimi de bu idari yapıya göre şekillenmekte, genel kurallar ve iyi uygulama örnekleri, politika ve prosedürler denetim için kriter olarak alınmaktadır

(Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 94-99).

5018 sayılı Kanun’da denetim yapacak birimler iç denetim ve dış denetim şeklinde ikiye ayrılmış, teftiş ile ilgili aynı kanunun 75. maddesinde mali yönetim ve kontrol sisteminin zaafa uğradığı, yolsuzluk ve kamu zararı emarelerinin olduğu durumlarda Cumhurbaşkanı kamu idarelerinin tüm mali ve yönetsel sistemlerini mevzuata uygunluk yönünden teftiş ettirir düzenlemesi mevcuttur. Bunun dışında 5018 sayılı Kanun’da yer almayan bakanlık teftiş kurulları değişik adlar altında “1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” ile kurulmuştur. Yerel yönetimlerde ise teftiş birimleri “Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik” ile teşkil edilmiştir. Gerek “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te” gerekse de teftiş kurullarının yönetmeliklerinde denetim görevine yer verildiği görülmektedir. Bu itibarla aynı kurumda faaliyet gösteren iç denetim ve teftiş birimlerinin uygunluk denetimi bakımından görev çakışması olacağı aşıkardır. Diğer yandan BM, DB, IMF gibi ABD menşeli veya AB ve OECD gibi Avrupa menşeli değişiklikler sonucu kamu mali yönetim sistemimize giren iç denetim olduğu gibi aktarım şeklinde girmiştir. Bununla birlikte Kıta Avrupası Modelinde görüldüğü üzere Sayıştaylar mahkeme tipi/kurul tipi örgütlenerek yargısal faaliyet icra ederler. Anglo-Sakson ülkelerinde ise ofis tipi Sayıştaylar mevcuttur. Kıta Avrupa modelini benimsemiş ülkemizde 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile ofis tipi değil, mahkeme tipi, yargısal faaliyeti olan kurul tipi dış denetim birimi olarak Sayıştay teşkil edilmiştir. Ancak iç denetim Anglo-Sakson Modeli uygulamaları paralelinde olduğu gibi aktarım şeklinde olmuştur.

Teftiş birimlerinde soruşturma yükünün fazla olması nedeniyle uygunluk denetimlerine yeteri kadar yer verilememesi ve soruşturma görevleri dışında denetimler bakımından denetim rehberleri olmakla birlikte tüm teftiş kurulları için ortak metodoloji ve standartlar belirlenememesi, iç denetim bakımından idarelerin iç denetçi kadrolarını doldurmamaları, iç denetimin Türk kamu yönetimi ile yapısal

uyum sorunu yaşaması gibi nedenlerle uygunluk denetimleri ihtiyaca cevap verecek ölçüde yerine getirilememektedir. Bu itibarla yasal ve idari düzenlemelere uygun kaynakların kullanılıp kullanılmadığının raporlanamadığı ve hesap verebilirliğin ve şeffaflığın sağlanmadığı bir durum ortaya çıkar.

2019 yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu'na göre bakıldığında mali denetim sayısının nispi ağırlığı diğer denetim türlerine göre azdır. Bu rapora göre, üretilen 523 denetim raporunun; 428'i sistem denetimi, 56'sı uygunluk denetimi, 15'i mali denetim, 14'ü performans denetimi ve 10'u bilgi teknolojileri denetiminden oluşmaktadır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2020: 17). Buradan hareketle sistem denetiminden sonra en fazla uygunluk denetimi yapıldığı söylenebilir.

2.5.2. Performans Denetimi

Performans denetimi sonraki başlıklarda daha detaylı anlatılacağı için burada sınıflandırma bakımından özet olarak değinilecektir. Kamu İç Denetim Rehberi'nde performans denetimi; *“Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.”* İNTOSAI'ye göre performans denetimi; *“Kamu kurum ve kuruluşlarına ait girişim, sistem, işlem, program, faaliyet veya organizasyonların ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği ve iyileştirmeye gerek olup olmadığının bağımsız, tarafsız ve güvenilir şekilde incelenmesidir.”* Avrupa Birliği'nin (AB) mali durumunu denetlemekle yükümlü olan Avrupa Denetçiler Mahkemesi (European Court of Auditors) performans denetimini; teşebbüsler, sistemler, operasyonlar, programlar, faaliyetler veya kuruluşların ekonomi ilkelerine uygun faaliyet göstermesi, verimlilik, etkililik ve iyileştirme için yer olup olmadığı bakımından yapılan bağımsız, objektif ve güvenilir bir incelemedir (European Court Of Auditors, 2021).

2.6. DENETÇİNİN STATÜSÜ VE DENETİM BİRİMİNİN KONUMU BAKIMINDAN DENETİM TÜRLERİ

Denetçilerin statüleri, çalıştıkları kurumların konumuna göre denetim türlerini iç denetim, dış denetim olarak ayırmak mümkündür.

2.6.1. İç Denetim

Kamu kurumlarında iç denetim, idarelerin kendi içinde denetçi istihdam edildiği, ilgili denetçilerin söz konusu idarelere bağlı denetim yaptığı durumu ifade eder. Ağırlıklı olarak denetçiler, ilgili idarenin en üst yöneticine bağlı olarak çalışır. Örneğin Büyükşehir Belediye Başkanlıklarında denetçi doğrudan belediye başkanına bağlı görev yapar. Kamu kurumlarında görev yapan kamu denetçileri/müfettişleri hem kendi idarelerinin denetimini hem de kendi idarelerinin sorumluluğunda olan özel sektör kuruluşlarını denetleyebilir. Bu bakımdan konumları itibarıyla iç denetim ve dış denetim birimi olabilmektedir. Örneğin Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu bağlı olduğu Sağlık Bakanlığı birimlerinin denetiminin yanı sıra özel hastaneler ve diğer sağlık kuruluşlarında da denetim yapmaktadır. Ancak ülkemiz uygulamasında söz konusu denetim birimi Teftiş Kurullarındaki müfettişlerin yaptığı teftiş, denetim olarak isimlendirilirken, bu birimlerden ayrı İç Denetim Birim Başkanlığı bünyesinde veya doğrudan İç Denetçi olarak teşkil edilen denetçilerin yaptığı denetim iç denetim olarak ifade edilmektedir. Özü itibarıyla denetim bağlamında yapılan iş aynıdır.

Klasik denetimi ihtiva etmekle birlikte iç denetim geçmişe değil geleceğe odaklı, daha iyiyi ve yeniyi hedeflemektedir. İç kontrol sistemlerinin işleyişini, ortaya çıkacak riskleri proaktif bir şekilde öngören ve gerekli tedbirleri öneren, modern ve uluslararası standartlara uygun bir denetim hedefi ile kamu mali yönetim sistemine girmiştir (Gürkan, 2010: 72).

İç Denetim (Internal Audit) Anglo-Sakson ülkelerinde özel sektör kaynaklı doğmuş, kamu sektöründe de uygulama alanı bulmuştur. İç Denetçiler Enstitüsü (The

Institute of Internal Auditors (IIA) Amerika Birleşik Devletleri'nde 1941 yılında kurulmuştur. Çok sayıda ülkeye ve üyeye ulaşmış, denetim otoritesi olarak iç denetim alanında standartlar, sertifikalar geliştirmiştir. Tarihçilere göre resmi kayıt tutma sistemi M.Ö 4000'lere kadar dayanır. Denetim ile ilgili ihtiyaç Babil, Yunan ve Roma gibi eski devletlerde ortaya çıkmıştır. Özellikle 20.yüzyılda iç denetimin mesleki standartlar ve mesleki sorumluluk anlamında gelişiminde etkili iki kişi olarak Victor Z.Brink ve Lawrence B. Sawyer sayılabilir. Lawrence B. Sawyer tarafından yazılan kitaplar modern iç denetimin temellerini oluşturmuştur (Ramamoorti, 2021: 1-21).

II. Dünya savaşına kadar iç denetim faaliyetleri muhasebe ve bağımsız denetimin bir uzantısı olarak uygulanmıştır. Modern iç denetimin gelişimi özellikle II. Dünya savaşı sonrası dönemde olmuştur. Gelişimi iki grupta incelersek, birinci grupta ülke ekonomilerinde ortaya çıkan değişimler, ticaret kurallarının regülasyonu, küreselleşme, bilgi teknolojilerindeki gelişim, kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol gibi dışsal unsurlar etkili olurken ikinci grupta 1941 yılında ABD'de İç Denetim Enstitüsü (Institute of Internal Auditors, IIA)'nın mesleğin gelişimine önemli katkı sağlayan çalışmaları modern iç denetimin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Küreselleşme, iç denetimin değişiminde önemli bir yere sahiptir. Küreselleşmenin getirdiği risk ve fırsatların değerlendirilmesi, kurum hedeflerine ulaşmaya katkı sağlayıcı yönüyle iç denetim önemli fonksiyon haline gelmiştir. Bu doğrultuda iç denetçilerin mesleki yetkinliklerinin lokal değil uluslararası düzeyde olması gerekliliği mesleğin gelişimine katkı sağlamıştır. Bilgi teknolojilerindeki (BT) gelişim sonucunda bilginin değerlendirilmesi ihtiyacı, BT risklerinin yönetim ihtiyacı, BT konusunda yetkin iç denetçi ihtiyacı, elektronik denetim çalışmaları meslek gelişimine katkı sağlamıştır. İşletmelerin, kurumların karmaşık yapıları ve uzmanlaşmada paralelinde denetim mesleğinde de uzmanlaşmayı gerekli kılmıştır. Sadece muhasebe alanında değil, teknolojik sistemler, stratejik planlama, proje yönetimi, sektör bilgisi gibi alanlarda da uzmanlaşmaya ihtiyaç duyulmuştur (Özbek, 2012: 7-14).

Anglo-Sakson kökenli kurumsal yönetimin önem kazanması, saydamlık, hesap verebilirlik gibi kavramların önemli hale gelmesi, sermaye piyasalarında yatırımcı güveninin kazanılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Ancak kurumsal yönetime sahip olduğunu iddia eden kurumlarda yaşanan raporlama hileleri, yolsuzluklar iç denetimin kapsamının gelişiminde etkili olmuştur. Bununla birlikte iç kontrol kavramının gelişimi de denetimin gelişimine katkı sağlamıştır. İç kontrol tarihsel olarak muhasebe ve finansal kontrolleri kapsamakta iken yönetsel kontrolleri de içine alacak şekilde kapsamı genişlemiştir. Diğer yandan 1941 yılında kurulan İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) meslek gelişimine katkısına bakacak olursak; 1950'li yıllarda iç kontrol ve iç denetim sistemine ihtiyaç artmıştır. IIA'nın profesyonel çalışmaları ile iç kontrol ve iç denetim sistematik süreç haline gelmiştir. İç denetimin sadece kapsamı genişlemekle kalmamış, metodolojisi de modern hale gelmiştir. Geçmişe değil, geleceğe odaklı risk esaslı bakış açısı gelişmiştir. IIA bir taraftan Standartlar geliştirirken diğer taraftan Sertifikalı İç Denetçi (Certified Internal Auditor,CIA) sınavları ile profesyonel iç denetçi yetişmesine katkı sağlamıştır. Günümüzde de IIA dünyada geniş kabul gören yayınları ile iç denetim uygulamalarını yönlendirmeye ve geliştirmeye devam etmektedir (Özbek, 2012: 14-18).

Kamu iç denetim, kamu dış denetim (Sayıştay), özel sektör dış denetim (bağımsız denetçiler) için İç Denetçiler Enstitüsünün Uluslararası standartları ile birlikte INTOSAI, Uluslararası Sayıştaylar Birliği Standartları, IFAC-Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, Uluslararası Denetim Standartları denetim mesleğinin gelişimine katkı sağlamıştır. Bunlardan İç Denetçiler Enstitüsü'nün yayımladığı Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) iç denetimi faaliyetini (Internal Audit Activity); *“Kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve bunlara değer katmak için tasarlanan bağımsız, objektif güvence ve danışmanlık hizmeti sağlayan birim, bölüm, danışman ekibi veya diğer uygulamacılardır. İç denetim faaliyeti, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına*

ulaşmasına yardımcı olur” (The Institute of Internal Auditors , 2021: 23). Aynı tanıma 5018 sayılı Kanun’da da yer verilmiştir.

Kamu mali yönetim sistemimizde iç denetçilerin soruşturma görevleri yoktur. İç denetimin asıl faaliyet alanı süreç odaklı, geleceğe yönelik, proaktif ve risk esaslı denetimdir. IIA’nin Mesleki Uygulama Çerçevesi Kapsamında Uluslararası İç Denetim Standartları’nın yeterlilikle ilgili bölümüne (1210.A2) uygun olarak, “*iç denetçiler, suiistimal risklerini ve bu risklerin kurum içinde yönetim şeklini değerlendirebilecek yeterli bilgiye sahip olmak*” zorundadır. Ancak İç Denetçilerden uzman soruşturmacı niteliklerine sahip olması aranan şartlardan değildir (Uzun, 2014: 58-59). “*İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te*” İç Denetçilerin görevleri arasında soruşturma görevi olmayıp soruşturmaya mahal bir durum tespiti durumunda ilgili idarenin en üst amirini haberdar etmeleri yeterlidir.

İç denetimin tanımından da anlaşılacağı üzere iç denetim faaliyeti güvence ve danışmanlık olarak iki temel işleve sahiptir. Güvence işlevi esasen denetim faaliyetini ifade eder. Güvence hizmetleri kamu mali yönetiminde kamu idaresinin risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerine dair bağımsız bir şekilde kanıtların nesnel olarak incelenmesidir (Uzun, İç Denetim, 2012). Tabi bu güvence hizmetleri, mevzuat ağırlıklı kamu idare yapısına sahip Kıta Avrupası ülkelerinde Anglo Sakson ülkeleri ve özel sektörden farklılık arz eder. Yönetim yapıları ayrıntılı mevzuat ile belirlenmiş idarelerde riskler, yönetim, personel yetki ve sorumlulukları ilgili normlarda net olarak belirlenmiştir. Bu itibarla mevzuata uygunluk denetimi daha rahat uygulanabilmektedir.

İç denetçilerin bir işletmede kurmay görevini üstlenmiş kişiler olduğu söylenebilir. Çalıştıkları kurumun, işletmenin, organizasyonun yöneticilerine sorumluluklarını etkin ve verimli bir biçimde yerine getirmelerini amaçlar (Güredin, 1998: 10). İç Denetim, işletmelerde mali raporlama sisteminin güven vermesi, yasa ve diğer düzenlemelere uygunluğun sağlanması, faaliyetlerin ekonomik, etkili ve verimli olması, bilgi sistemlerinin güvenli olması bakımından zorunludur. İç

denetimin katma değerinin yükseltilmesi, ilkelerinin belirlenmesi ve performansının değerlendirilmesi amacıyla yukarıda değinilen Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından Uluslararası İç Denetim Standartları (UMUÇ) geliştirilmiştir. IIA tarafından yayımlanan rehberin temelini oluşturan UMuÇ’un kapsamı IIA’nın teknik çalışma komiteleri tarafından geliştirilen resmi rehberi kapsamak üzere daraltılmıştır. Standartlar nitelik ve performans standartları olarak ikiye ayrılmıştır. Resmi rehber zorunlu rehber ve kuvvetle tavsiye edilen rehber olarak ikiye ayrılmıştır. Buna göre zorunlu rehber; iç denetimin tanımı, etik kurallar ve iç denetimin uluslararası mesleki uygulama standartlarıdır. İkinci olarak kuvvetle tavsiye edilen rehber pozisyon raporları, uygulama önerileri, uygulama rehberinden oluşur. Bu standartlara uyum esastır. Uyumadığı zaman bunun açıklanması gerekir. Mesleki Uygulama Çerçevesi (Red Book) olarak da bilinir (Uzun, İç Denetim, 2012: 81-82). UMuÇ’ta güncellemeler yapılmaktadır. Bu doğrultuda zorunlu unsurlar Ana prensipler, standartlar, iç denetimin tanımı ve etik kurallardır. İç denetimde mesleki uygulamalar için ana prensipler dürüstlük ve faziletli davranma, yetkinlik ve profesyonel özen sergileme, objektiflik, gelecek odaklı proaktif olma vb. belirlenmiştir (The Institute of Internal Auditors , 2021).

Kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol için iç denetim önemli bir yere sahiptir. 5018 sayılı Kanun, iç ve dış denetim olmak üzere iki tür denetim düzenlemesi içermektedir. “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç genel yönetim kapsamındaki idarelerde kurulması düzenlenmiştir. Bu itibarla kamu idarelerinde teşkilat yasalarında veya norm kadrolarda var olan teftiş kurullarının yanı sıra iç denetim birimleri de kurulduğundan ikili denetim yapısı oluşmuştur. İç denetim kamu idarelerinde üst yöneticilerin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yürütülür. Şöyle ki 5018 sayılı Kanun’un 11. maddesinde, üst yöneticilerin sorumluluğundan bahsedildikten sonra “Üst yöneticiler, bu sorumluluğun gereklerini harcama yetkilileri, malî hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirirler.” hükmü getirilmiştir.

5018 sayılı Kanun’da iç denetçinin görevleri sayılmıştır. İç Denetçiler bu görevleri yerine getirirken 2011 yılında İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Standartlarına göre hareket edeceği düzenlenmiştir. Bu standartlar aslında IIA tarafından yayımlanan Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (UMUÇ) esas alınarak belirlenmiştir.

5018 sayılı Kanun’un 64. maddesine göre İç Denetçiler aşağıdaki görevleri yerine getirir:

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

-Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.

-Harcama sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak.

-İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.

-Malî yönetim ve kontrol süreçlerinin sistem denetimini yapmak ve bu konularda önerilerde bulunmak.

-Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.

-Denetim sırasında veya denetim sonuçlarına göre soruşturma açılmasını gerektirecek bir duruma rastlandığında, ilgili idarenin en üst amirine bildirmek.”

İç denetim faaliyetlerinin risk esaslı plan ve programlar çerçevesinde iç denetim standartlarına uygun olarak yerine getirilmesi hedeflenmiştir. 5018 sayılı Kanun ile düzenlenen birincil mevzuattaki açıklık ikincil ve üçüncül mevzuat ile giderilmiştir. Yukarıda bahsedilen “İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” dışında İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından karara bağlanan standartlar ikincil ve üçüncül mevzuatı ifade etmektedir. Bu standartlar

Kamu İç Denetim Standartları, Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, İç Denetim Kalite ve Güvence Programı, Kamu İç Denetim Rehberi, Kamu İç Denetim Performans Denetim Rehberi gibi düzenlemelerdir (Özbek, 2012: 520).

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) kamu kesimi için de ek rehberler yayımlamaktadır. Kamu sektörü tanımı, kamu kesimi yönetiminde denetimin rolü, kamu kurumlarında yeni bir iç denetim biriminin oluşturulması, kamu kesiminin denetim faaliyetlerinin iyileştirilmesi gibi rehberler hazırlamaktadır (Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2021).

2.6.2. Dış Denetim

Kamu mali yönetim sistemimizde dış denetim birimi Sayıştay'dır. Sayıştaylar ülkelerin tarihi ve idari yapılarına göre Ofis ve Kurul Tipi Sayıştaylar olmak üzere iki ayrı örgüt şeklinde faaliyet göstermekle birlikte INTOSAI standartlarına göre ise dünyada yaygın olarak üç tip Sayıştay bulunmaktadır; Ofis Tipi (Genel Denetçi) Modeli, Kurul/Heyet Modeli, Hesap Mahkemesi Modeli. Ofis tipi Sayıştayların yargı yetkisi yoktur. İngiltere, Kanada ve ABD gibi Anglo-Sakson ülkelerinde ofis tipi Sayıştaylar mevcuttur. Kurul tipi Sayıştayların bir kısmında yargı yetkisi vardır. Türkiye, Fransa, Belçika, İspanya, Lüksemburg, Portekiz, Yunanistan ve İtalya gibi ülkelerdeki Sayıştayların yargı yetkisi vardır. Almanya ve Hollanda gibi bazı ülkelerde ise Sayıştayların yargı yetkisi yoktur. Kurul tipi Sayıştayların tamamı mali denetim sonuçlarını meclise raporlar. (Aksoy v.d., 2021)

Dış denetim yapan yüksek denetim kurumlarının kökeni bütçe hakkının parlamentolara verilmesine dayanır. Tarihte vergi hakkının kraldan alınarak parlamentoya verildiği Magna Carta buna örnektir. Parlamentolar bütçe yoluyla yürütme organına verilen yetkilerin kendi koydukları normlara uygunluğunu Sayıştaylar yoluyla yapmaya başlamıştır. Bu itibarla dış denetimin gelişimi bütçe hakkı ve demokrasinin gelişimi ile doğrudan ilintilidir. Genel gelişimin dışında ülkemizde Sayıştay, Osmanlı Devleti'nin ıslahat (batılılaşma) hareketlerinin bir

sonucu olarak 1862 yılında kurulmuştur. Fransa Sayıştay'ı örnek alınarak kurulan Türkiye Sayıştay'ı Kıta Avrupası geleneğinde olduğu gibi yargısal yetkileri olan kurul tipi olan bir kurumdur (Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 166-167). İlk olarak Anayasal kurum haline gelmesi 1876 Anayasası ile olmuştur.

Yüksek denetim kurumlarının görevlerini tam olarak icra edebilmeleri için temel özelliklerin olması gerekir. Bunlar Sayıştayların denetim yetkilerinin anayasada yer alması, parlamento ve yürütmeden bağımsız olması, parlamento adına denetim yapıyor olması, meslek mensuplarının yasal güvencesinin olması, denetim sonuçlarının parlamentoya sunulması vb. özelliklerdir. Ülkemizde bu özellikler Anayasa ve Sayıştay mevzuatı ile sağlanmıştır (Aksoy v.d., 2021: 14).

1982 Anayasası'nda Sayıştay yargı bölümünde düzenlenmiştir. 160. maddede *“Sayıştay, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kamu idareleri ile sosyal güvenlik kurumlarının bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir....Mahallî idarelerin hesap ve işlemlerinin denetimi ve kesin hükme bağlanması Sayıştay tarafından yapılır.”* ibaresi yer almaktadır. 2010 yılında 5018 sayılı Kanun'da dış denetim birimi olarak vaz edilen Sayıştay'ın buna paralel olarak 2010 yılında 6085 sayılı Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile Sayıştay'ın görev ve yetki ve sorumlulukları genişletilmiştir. 6085 sayılı Kanun'un 4.maddesine göre denetim alanı hayli genişlemiştir. Yine aynı kanun ile Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu da Sayıştay'a devrolmuş ve tek dış yüksek denetim birimi olarak teşkil edilmiştir. 5018 sayılı Kanun'un Dış Denetim başlıklı 68. maddesinde harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki idarelerin mevzuata göre iş ve işlemlerinin incelenerek sonuçlarının parlamentoya raporlanması olarak belirlenmiştir. Sayıştay denetimi kapsamında düzenlilik denetimi ve performans denetimi yer almaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ

3.1. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ, TANIMI VE KAPSAMI

Dünya ülkelerinde kamu sektörünün ekonomideki payı 1/3 ile 1/2 arasında değişmektedir. Kamu harcamalarının GSYH içindeki payı yıllar itibarıyla artmıştır. Özellikle Avrupa ülkelerinde eğitim, sağlık sosyal yardımlar gibi kamu harcamaları bütçe içinde önemli bir yere sahiptir ve bazı ülkelerde GSYH'nin %50'sinden fazladır. Söz konusu oran ikinci dünya savaşı sonrası dönemde %20 civarındadır. Kamu harcamalarının artış trendinin en yüksek olduğu dönemler 1960-1980 dönemi, bazı ülkeler bakımından 1960-1990 dönemidir (Kirmanoğlu, 2017: 44-45). 2008 krizi sonrası tekrar artış trendine girmiştir. Sosyal harcamalar dışında otoyol, köprü gibi projeler ve altyapı yatırımları için de ciddi kamusal harcama ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bütçe açıkları önemli sorun haline gelmiştir. Buna mukabil halkın kaliteli hizmet talebi artmıştır.

Diğer yandan, yönetimin bütününde meydana gelen değişimler denetim sahasına da yansımış, performans denetim kavramı ortaya çıkmıştır. Ağırlıklı olarak özel sektör sektörde ortaya çıkan performans denetimi kamu sektöründeki başarısızlıkların, harcama verimini artırmanın, rekabet ve kalitenin artırılmasının bir aracı olarak görülmüştür. Maliyet azaltma, verimlilik artırma hedefiyle başlayan süreç, yönetimde stratejik planlama, toplam kalite yönetimi, vatandaş memnuniyeti, verimlilik, etkinlik gibi yönetim anlamında öne çıkan kavramlar performans denetimini de kaçınılmaz kılmıştır. Kavram karmaşası ortaya çıkmakla birlikte performans denetimi kavramı kabul görmektedir (Özman, 2013: 83). Literatürde performans denetimi ile alakalı; Etkinlik Denetimi, Paranın Karşılığı Denetimi, Verimlilik Denetimi, Faaliyet Denetimi, Program Denetimi, Anglo-Sakson ülkelerde

Harcama Gözden Geçirmeleri gibi kavramlar kullanılmaktadır (Kebeli, 2020: 13).

Bu gelişmeler sonucunda kamu harcamalarında etkinlik arayışı artmıştır. Özellikle sağlık ve sosyal güvenlik başta olmak üzere kamusal harcamaların oluşturduğu ek mali baskı ile kamu mali yönetiminde mali alan daralmış, performans odaklı yaklaşımlar ön plana çıkmıştır (Yılmaz v.d., 2018: 6). 1960'lardan itibaren gelişen performans denetimi anlayışı, kaynaklarının etkin verimli kullanımı daha önemli hale geldiğinden birçok ülkeye yayılmış, hesap verme sorumluluğu ve saydamlık önemli hale gelmiştir. Küreselleşen sistem ile birlikte bir ülke kamu mali sisteminde meydana gelen bozulma diğer ülkeleri de etkilemektedir. Bu çerçevede performans denetimi talebi artmıştır. Demokratikleşme, halkın bilinçlenmesi kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı ile ilgili denetim talebi artmış, bu da performans denetiminin gelişimine katkı sağlamıştır. Yine devletlerin yaşadığı mali krizler, yolsuzluklar ve gelirlerin düşmesi mevcut kaynak kullanımı daha da önemli hale getirmiş, bu yönüyle de performans denetimine olan ihtiyacı artırmıştır. Performans denetimi ABD, Kanada, İsveç gibi gelişmiş ülkelerde gelişme alanı bulmuş, oradan diğer ülkelere yayılmıştır. Ülkemizde 1998 yılında Sayıştay'a performans denetimi yapma yetkisi veren yasal düzenleme yapılmıştır (Köse, 2014: 433-436).

İngilizce kökenli performance kelimesi başarmak, belirli bir işte kişinin yapabildikleri anlamlarına gelmektedir. Genel olarak performans bir hedefe ulaşmak için planlı faaliyetler sonucunda elde edilen çıktının nicel ve nitel olarak belirlenmesi; hizmetlerde etkinliğin sağlanması, üretimde verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması performans kavramı ile açıklanabilir. Denetim yönetsel faaliyet ile ilgili bağımsız, objektif belirli standartlara bağlı olarak yapılan değerlendirmedir. Performans denetimini; denetlenen kurum, örgüt, işletme kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik esaslarına göre idare edilip edilmediğini tespit için faaliyetlerin, işlemlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi olarak tanımlamak mümkündür (Candan E. , 2007: 50).

Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi'nde kamu mali yönetiminde performans denetimi; *“Bir kamusal faaliyet, program, proje ve sürecin etkinliğini, ekonomikliğini ve verimliliğini belirlemek amacıyla yapılan icraatların ve geçirilen aşamaların sistematik ve objektif bir değerlendirmesidir.”* Burada hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını değerlendirmek, kamu kaynaklarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yerli yerinde etkin, ekonomik ve verimli olduğunu ortaya koymak yönetimin gelişiminin ve kalitesinin artmasına da katkı sağlayacaktır. (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016) 5018 sayılı Kanun'un 64 üncü maddesinin (b) bendinde İç Denetçilerin görevleri arasında *“Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.* (d) bendinde *İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.”* Sayılmış yine *“İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te Performans denetimi: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.”* şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu tanımlar İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre yapılan tanım paralelindedir. Ekonomiklik ilkesi, denetlenen kurumun hizmetlerinin zamanında, yeterli kalite ve miktarda, uygun bedelle sunulmasını, etkinlik ilkesi, kullanılan kaynaklar ile elde edilen sonuçlar arasındaki en ideal bağlantıyı, etkililik ilkesi ise amaçları çıktılara ulaşıp arzu edilen sonuçların elde edilebilmesini ifade eder (Nangır, 2014: 526). Etkililik, ekonomiklik ve verimlilik kavramları Performans Denetimi Unsurları bölümünde açıklanacaktır.

INTOSAI'ye göre performans denetimi Kamu İç Denetçileri Performans Denetim Rehberi'ndeki tanıma yakın olarak; *“Kamu kurum ve kuruluşlarına ait girişim, sistem, işlem, program, faaliyet veya organizasyonların ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği ve iyileştirmeye*

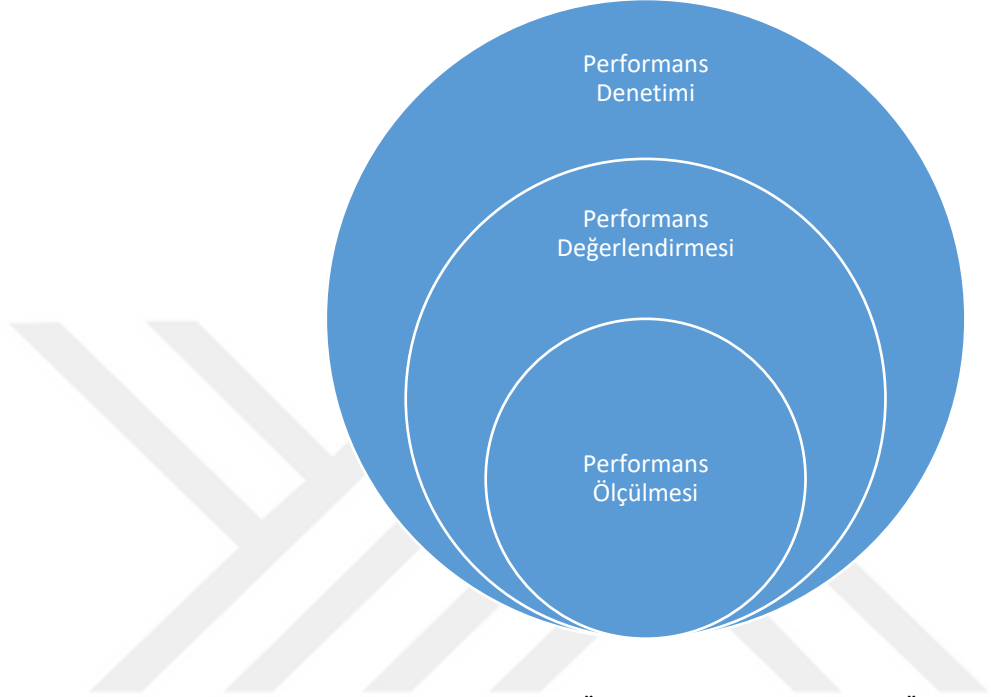
gerek olup olmadığının bağımsız, tarafsız ve güvenilir şekilde incelenmesidir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2021).

Performans denetimi (Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk Denetimi), Performans Bilgisinin Denetiminden (Faaliyet Raporlarının Denetimi) farklıdır. Performans denetimi, kamu idarelerinin faaliyetleri, programları, projelerinin verimliliği, etkinliği ve ekonomikliğinin tespitine yönelik denetim iken performans bilgisinin denetimi kamu idarelerinin stratejik planlarının, performans programlarının ve faaliyet raporlarının değerlendirilmesine dayanır. 5018 sayılı Kanun’da, stratejik planda yer alan göstergeler üzerinden performans denetiminin yapılacağı belirtildiğinden bu iki anlam arasında karmaşa artmıştır. Kanunun 41 inci maddesinde kamu idarelerinin faaliyet raporlarını hazırlayacağı, Sayıştay’ın da bu faaliyet raporlarını değerlendirileceği belirtilmiştir. Yine Kanun’un 68/b maddesinde *“Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi”* ifadesi yer almaktadır. Bu ifadede virgüle kadar olan ilk bölüm performans denetimini, sonraki bölüm performans değerlendirmesi görevini belirtmektedir. Bu tanımlama 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’na da aynı şekilde alınmıştır. Bu itibarla iki farklı metodolojiye göre ve farklı rehberlere göre (Performans Denetim Rehberi ve Faaliyet Raporlarının Denetimi Rehberi) yapılması gereken iki farklı denetim türü performans denetimi olarak tanımlanmıştır. Farklı nitelikte ve amaçta olan bu kavramlar mevzuatımızda yukarıda belirtildiği şekilde yer aldığından Türkiye’de performans denetiminin ne olduğu ile ilgili anlam kargaşası oluşarak iki denetim türü birbirinin alternatifi gibi değerlendirilmiştir (Ekici, 2014: 42-45).

Bu iki tanım dışında performans ölçümü tanımı da mevcuttur. Performans ölçümü; kamu idarelerinin mal ve hizmet sunumunu ne şekilde yerine getirdiklerini, görevlerin ne şekilde gerçekleştiğinin bir program dahilinde ölçme faaliyetidir. Bu ölçüm amaç değil, hizmet iyileştirme aracı olarak değerlendirilebilir. Bu üç tanımın

birbiri ile ilişkisi aşağıdaki şekilde sunulmuştur. (Ekici, 2014: 9)

Şekil:3.1. Performans Açısından Denetim-Değerlendirme-Ölçüm İlişkisi



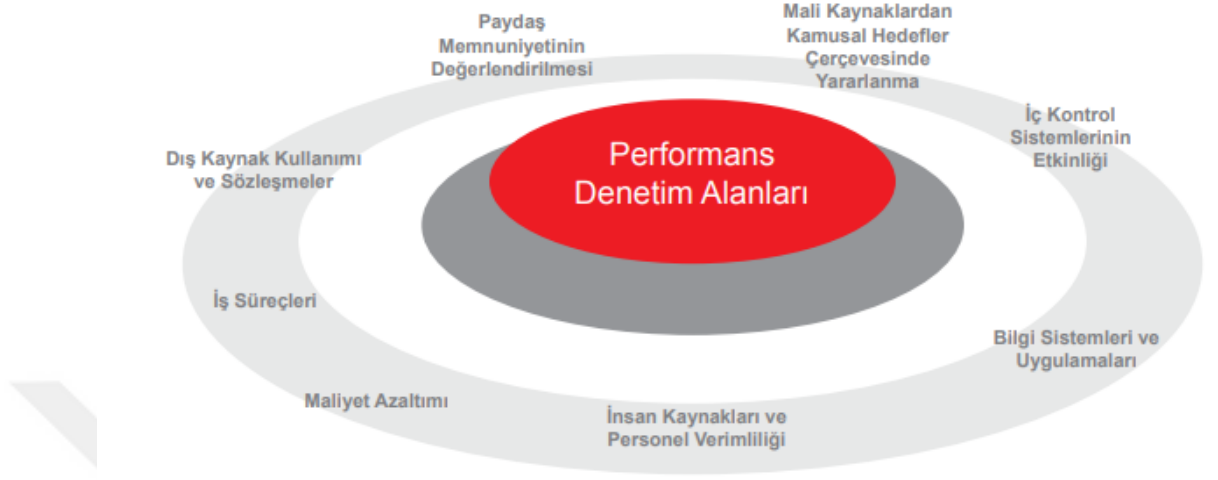
Kaynak: Ekici, S.: 2014 Kamu ve Özel Kesimde Performans Ölçümü, Performans Değerlendirmesi, Performans Denetimi, Ankara, Maya Akademi.

Performans denetimi yapılabilmesi için performans yönetimi zeminine ihtiyaç vardır. Geniş anlamda performans yönetimi, değerlendirmeye esas olacak performans bilgilerinin üretilmesi, söz konusu bilgilerin izlenme ve raporlanmasını kapsar. Performans yönetiminde ulaşılması gereken hedefler bellidir, idareciler esnekliğe sahiptir ancak hedeflere ulaşma noktasında ve performans ölçümünde hesap veren konumdadır (Nangır, 2014: 522). Sonuç odaklı yönetim olarak da tanımlanan performans yönetimi, kamu yönetim reformlarının merkezinde yer almıştır. Ülkeler kendi yönetim yapılarına uygun performans yönetimini şekillendirmekle birlikte bazı ülkeler olduğu gibi aktarım şeklinde kamu yönetiminde reform yapmaktadır. Bu şekilde yapıldığında beklenen fayda sağlanamamaktadır. Devletin gücünün halkın gereksinimlerine yönelik kullanım gerekliliği bu yönetim anlayışının temelidir. Bu

çerçevede performans yönetimi yaklaşımı dünyada, devletin fonksiyonunun kapsamı ve neler olması gerektiğinden, bütçe kararlarını etkileyen unsurlara, etkin politika yönetimi ve hizmet kalitesinin artmasına varıncaya kadar geniş perspektifte ele alınmaktadır. Özetle performans yönetimi, kurumların hedeflerine ulaşması için ortak performans anlayışının olması ve personelin bu yönde yönetimi, değerlendirilmesi, buna uygun ödül ve ücret sisteminin kurulması süreci olarak tanımlanabilir (Uysal, 2010: 53-55).

Güvence ve danışmanlık faaliyetleri çerçevesinde performans denetiminin kapsamına alınabilecek alanları iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmaması, bilgi teknolojileri ve uygulamaları, personel performansı, maliyetlerin azaltılması, iş süreçleri, sözleşmeler, dış kaynak kullanımı (outsourcing), vatandaş memnuniyeti, mevcut mali kaynaklar ile kamusal hedeflere ulaşma derecesi olarak özetleyebiliriz. Mali imkânlar ile kamusal amaçlara, hedeflere ulaşmak için söz konusu kaynakların uygun kullanılıp kullanılmadığı, etkin iç kontrol sistemimin kurulup kurulmadığı, risk yönetim süreçlerinin etkin işleyip işlemediği, bilgi sistemleri ve uygulamalarının idarenin hedeflerine ulaşmada etkin olup olmadığı, personel verimliliğinin idarenin işlem ve faaliyetlerini etkili, verimli yürütümü için yeterli olup olmadığı, idarenin yürüttüğü faaliyet, program, proje gibi süreçlerin daha tutumlu yürütümü için maliyet tasarrufunu sağlayacak unsurların belirlendiği, idare tarafından yürütülen süreçlerin etkin olup olmadığı ve faaliyetlerin mevzuata uygun olarak etkili, ekonomik, verimli gerçekleşip gerçekleşmediği, idarelerin sözleşme ve dış kaynak kullanımında, ilgili sözleşmelerde belirtilen kapsamda hedeflere ulaşılp ulaşılmadığı hususlarında yapılan güvence ve danışmanlık faaliyetleri performans denetiminin kapsamını oluşturmaktadır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016: 15).

Şekil:3.2. Performans Denetim Alanları



Kaynak: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.: 2016 Performans Denetim Rehberi, Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu, s.15

3.1.1. Kamu Mali Yönetiminde Performans Denetiminin Öne Çıkmasının Nedenleri

Kamu klasik denetiminde mali denetim ve mevzuata uygunluk denetimi esas olup bütçe bakımından gelirlerin toplanması, giderlerin yapılmasına temel teşkil eden belgelerin aritmetik kontrolünden oluşur. Doğruluk, kanunilik ve düzenlilik temel olarak dikkate alınan unsurlardır. Performans denetimi ile birlikte denetimin kapsamı genişlemiştir. Bu denetim türü 1940'lı yıllara dayanmaktadır. Özel sektör kuruluşlarının sanayi standartlarına göre verimliliklerinin ölçülmesi bakımından yapılan işlem denetiminin önem kazanması ile denetim türleri arasına girmiştir. 1949 yılında ABD'de Hoover Komisyonu'nda performans denetimine değinilmiştir. Denetimin ilgi alanı kaynak kullanımı, yürütmenin faaliyetleri, maliyetleri, etkinliği, ekonomikliği, performansına göre değişim geçirmiştir. Özellikle 1970'li yıllarda klasik denetim usullerinin yeterli olmaması sonucu ABD, İsveç ve Kanada gibi sanayileşmiş ülkelerin yüksek denetim kurumları performans denetimini

tanımlamışlardır. 1997 Lima Konferansı'nda İNTOSAI performans denetimine vurgu yapılmıştır. Buna göre; *“Kamu idaresinin performansına, etkililiğine, iktisadiliğine ve etkinliğine yönelik bir başka denetim türü daha vardır. Bu denetim sadece bir takım özel hususları değil, organizasyon ve idari sistemleri içeren geniş idari faaliyetleri de kapsar.”* vurgusu yapılmıştır. Konferansa müteakip ülkeler performans denetimi içerecek şekilde mevzuat düzenlemesi yaparak denetim alanlarını genişletmişlerdir (Kubalı, 1998: 12-13,81). Ülkemizde de gerek Sayıştay Başkanlığı'nın yayımlamış olduğu, gerekse de İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yayımlamış olduğu performans denetim rehberleri mevcuttur. Yine teftiş kurullarından performans denetim rehberi hazırlayan denetim birimine Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı Performans Denetim Rehberi örnek verilebilir.

Denetimin faaliyet alanı tarihsel süreçte geleneksel denetimden performans denetimine doğru genişlemiştir. Devlet hizmetlerinin miktar ve kalitesi artmış, bu da kamu harcamalarında gerçek artışa neden olmuştur. 20. yüzyılda yaşanan iki büyük dünya savaşı, nüfus artışı, teknolojik gelişmeler, devlet anlayışında meydana gelen değişimler, ekonomik, siyasi ve sosyal nedenlerle kamu harcamaları artmıştır. Son birkaç yüzyılda ekonomi politikaları serbest piyasa ve keynesyen karma ekonomi arasında değişmektedir. Piyasa ekonomisi krize girdiğinde keynesyen politikalar gündeme gelmiştir. Özellikle 1980 sonrası globalleşme ve neoliberal yaklaşımlarla birlikte ulusal ekonomiler dünya ekonomileri ile eklemlenmiş, iktisadi kararlar sermaye birikime yönelik olmuştur. Teknolojik gelişmeler sermayenin sınır tanımaksızın dolaşımına imkân vermiş, dünya tek pazara dönüşmüştür. Bu meyanda küreselleşme sürecinde devletlerin fonksiyonu değişime uğramıştır. Kaynakların etkin tahsisini ifade eden, her kaynağın en verimli olduğu ve en yüksek faydayı sağladığı pareto optimum durumu yani etkinlik kavramı önem kazanmıştır. Maliye alanında Colin Clark kamu harcamalarının GYSİH'nın yüzde 25'ini geçmemesini önermiştir ancak yukarıda değinildiği üzere devletlerin ekonomik, sosyal vb. sebeplerle bu oranın çok üzerinde harcama yaptığı görülmektedir (Susam, 2016: 48-51,176-179). Bununla

birlikte halkın kamu harcamaları konusunda bilinçlenmesi ve vergilerin nereye gittiğinin sorgulanması, kamu kaynaklarının projelere, programlara vb. uygun bir şekilde harcanıp harcanmadığı yönünde denetim talebini artırmıştır.

Tablo 3.1. Denetim Faaliyet Alanının Genişlemesi

1800’lerin sonu: Klasik Devlet Anlayışı ve Sayıştayların, Teftiş Kurullarının Kurulması	- Klasik Denetim
1929 Büyük Ekonomik Krizi	-Klasik Denetim
II. Dünya Savaşı Sonrası Dönem	-Klasik Denetim+Verimli Olmayan Kamu Harcama Raporları
1980-1990’lı yıllar: Kamu Yönetim Reformları-Klasik Denetim+Performans Denetimi	

Kaynak: Coşkun, A.: “Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması”,(Çevrimiçi)http://www.maliyesempozyumu.org/wpcontent/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_15_267_298.pdf, 05.05.2021, Demirbaş, T., & Çetinkaya, Ö.: 2018 **Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim**, Bursa, Ekin, s,76

Bütçe sistemlerinde klasik bütçe sisteminden modern bütçe sistemine geçiş de denetim anlayışında değişimi beraberinde getirmiştir. Klasik bütçe sistemine harcama kalemi bütçesi de denir. Kamu kurumlarına verilen ödeneklerin faaliyette kalması önemli olup ne kadar çıktı üretileceği önemsenmez. Bu itibarla da denetimde bu ödeneklerin kontrolüne, ödeneklerin aşılmaması için mali denetime önem verilir. Performans bütçe, program bütçe, planlama-program-bütçeleme sistemi (PPBS) gibi modern bütçe sistemlerinde en az girdi ile en fazla hizmet çıktısı hedeflenir. Kaynak kullanımında etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik önem arz eder. Kamusal faaliyetlerin birim maliyetleri önemlidir. Örneğin program bütçede mevcut kaynakların etkin kullanılarak vatandaş tercihlerine göre oluşturulan programların optimal hizmet çıktısı ile sonuçlanması önemlidir. Programların maliyet fayda analizi yapılır. PPBS’de fayda maliyet analizi yanında sistem analizi kullanılır. Gelir ve giderler uzun vadeli, çok yıllık hazırlanır (Öğretir, 2017: 325-329). Bütçeler yıllık değil, orta vadeli harcama

sistemine göre hazırlanır. Söz konusu bütçe sistemlerinde sadece düzenlilik denetimi beklenen faydayı sağlamaz. Bu meyanda modern bütçe sistemleri ile ilintili olarak performans denetimine olan ihtiyaç artmıştır.

Gelişmiş ülkelerin kamu yönetim anlayışında performans yönetimini önem kazanması, performans denetimini de geliştirmiştir. Kurumsal yönetim, hesap verebilirlik, saydamlık gibi kavramlar kamu yönetiminde önem kazanmıştır. Bunun sonucu olarak iç kontrol sistemleri, bütçe, muhasebe ve raporlama sistemleri, harcama süreçleri performans denetimi yapmaya uygun saha oluşturmuştur (Candan, 2007: 55). Bu denetim türünün en erken ve en çok gelişim gösterdiği ABD Hükümeti Mali Sorumluluk Ofisi (GAO) 2020 mali yılı performans ve hesap verebilirlik raporuna göre Hükümet Performans ve Sonuçlar Yasası'na uygun olarak halk adına başarılanlar ortaya konulur. Bu rapor, GAO'nun söz konusu raporunda performans değerlendirilirken, gerçekleştirmeler yıllık performans planında ve performans bütçesinde belirlenen hedefler ile karşılaştırılır. Bütün bunlar performans denetimine zemin hazırlar (U.S. Government Accountability Office, 2021).

Anglo-Sakson ülkelerinde harcamaların etkinliği ile ilgili kontroller daha yaygındır. Harcamaların önem sırasına konulması, kamu hizmetlerinde verimlilik hedefi ile kaynak israfı harcama gözden geçirmeleri ile önlenmeye çalışılmaktadır. Bu tür ülkelerin en bariz örneği olan İngiltere, hizmet sözleşmelerinin sayısını %90 oranında (300'den 30'a) düşürmüştür (Yılmaz v.d., 2018: 7). Diğer yandan parlamentoların kaynakların verimli, etkin, ekonomik kullanımı bakımından halkın talepleri doğrultusunda beklentisi ve duyarlılığının artması yüksek denetim kurumlarının (Sayıştayların) düzenlilik denetiminin yanı sıra performans denetimi yapmalarında tetikleyici olmuştur (Candan, 2007: 56).

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), The Institute of Internal Auditors (IIA) gibi uluslararası mesleki örgütler ve bunlara paralel oluşturulan ulusal mesleki örgütlerin yayımladığı denetim standartları, performans

denetim rehberleri, performans denetiminin gelişimine katkı sağlamıştır. Örneğin İSSAI 300 Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) 300’de Performans Denetiminin Temel Prensipleri belirlenmiştir.

3.1.2. Türkiye’de Kamu Denetiminde Performans Denetimini Öne Çıkaran Değişim Süreci

Ülkemizde çeşitli raporlarda ve kalkınma planlarında yönetimdeki değişim ve gelişim bağlamında performans denetimine de yer verilmiştir. Dünyada yukarıda bahsedilen yönetim ve denetimdeki gelişmeler, Türkiye’de de gerek bu gelişmelere paralel gerekse de iç ihtiyaçlar doğrultusunda yapılan reformlar sonucunda performans denetimi kamu mali yönetiminde yerini almıştır. Kurallara uygunluk denetiminin yeterli olacağı anlayışının yerine performans ölçümünün, verimlilik, etkinlik temelli denetimin de olması gerekliliği ülkemizde de zamanla kabul edilmiştir.

3.1.2.1. Kalkınma Planları ve Muhtelif Raporlarda Performans Denetimi

1950’li yıllardan başlayarak bu gelişmelere bakacak olursak; 1949 yılında Ord. Prof. Dr. Fritz Neumark, Başbakanlığın talimatı ile *Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma Esasları Hakkında Rapor* hazırlamıştır. Bu rapora göre denetim sistemi ve mevzuat düzenlemeleri ile ilgili öneriler getirilmiş, denetim sisteminin daha rasyonel çalışması hedeflenmiştir. Her bakanlıkta müsteşar veya yardımcısının başkanlık edeceği, genel müdür ve müfettişten oluşan Rasyonalizasyon Komitelerinin kurulması tavsiye edilmiştir (Altuntaş, 2007: 13).

Bakanlar Kurulu’nun 1971 tarihli kararına istinaden 1972 yılında Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler Raporu’nun denetim kısmında, denetimin soruşturma ağırlıklı yapıldığı, denetim faaliyetleri ile kalkınma planları arasında bağlantı kurulamadığı, kalkınma hedefine uygun kaynakların etkin kullanımını

amaçlayan etkenlik denetiminin yapılamadığı vurgulanmıştır. Söz konusu hususlar ile ilgili dış dünyadaki gelişmeler ile hedefler, planlar ve uygulamalar bakımından kıyaslama yapılarak eksikliklerin giderilmesi gerekliliği önerilmiştir. Mahalli idareler bakımından etkinlik denetimi yapacak birimlerin teşkil edilmesi, Sayıştay'ın etkinlik denetimi yapabilme kapasitesinin artırılması gerekliliği, denetimde istatistiki yöntemler ile denetim veriminin artırılması, yönetimin gelişimine denetim ile katkı sağlanması önerilerine raporda yer verilmiş olması, düzenlilik denetimi dışında performans denetiminin gerekliliğinin ortaya konulduğu rapor olma özelliğini taşımaktadır. Denetim faaliyetlerinin alanının genişletilmesi ihtiyacı ortaya konulmuştur (Okur, 2020: 164-165).

Devlet Planlama Teşkilatı'nın isteğine istinaden TODAİE tarafından 1991 yılında yayınlanan Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA) Raporu'nda, etkililik denetiminin yeteri kadar önemsenmediği, bazı idarelerde tek denetim türü olarak mali denetimin uygulandığı, denetimin rehberlik görevinin yerine getirilemediği, mevcut denetim faaliyetlerinin yönetimin gelişimine katkısının yetersiz olduğu, idarelerde performans denetimine daha fazla önem verilmesi gerektiği ve iç denetim birimlerinin kapasitesinin bu yönde geliştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır (Yürekli, 2015: 268-269).

Devlet Denetleme Kurulu tarafından 1998 yılında Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Etkinliğinin Sağlanması İçin Düzenlenen İnceleme ve Araştırma Raporu'nda, uluslararası denetim standartlarına uygun Türk Denetim Standartlarının belirlenmesi, düzenlilik denetimi dışında yaygın bir şekilde performans denetimine yer verilmesinin gerektiği hususlarına yer verilmiştir (Okur, 2020: 168).

Denetimde yeniden yapılanma bağlamında performans denetimine geçiş önerileri yukarıda örnekleri verilen çeşitli raporlarda yer almıştır. Bütün bu çalışmalar performans denetimine duyulan ihtiyacın sonucu hazırlanmıştır. Dünyadaki gelişmeler de bu yöndedir. Bu raporlar dışında önceden Devlet Planlama Teşkilatı bünyesinde beş

yıllık kalkınma planlarında ve bu planlar çerçevesinde hazırlanmış olan özel ihtisas komisyonu raporlarında performans denetiminin yapılması gerekliliği vurgulanmıştır. Devlet Planlama Teşkilatı 2011 yılında kapatılarak önce Kalkınma Bakanlığı kuruldu. Daha sonra ilgili Bakanlık da kapatılarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 2018 yılında kuruldu. 10 Temmuz 2018 tarihli 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanlığına bağlı kurulan Strateji ve Bütçe Başkanlığı kurulmuş olup hali hazırda Kalkınma Planlarını bu başkanlık yapmaktadır.

8. Kalkınma Planı hazırlık döneminde 2000 yılında düzenlenen Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda denetim ile ilgili; idarelerde mevcut olan teftiş kurullarından istifade edilmesi, denetime bakışın modernize edilmesi, yöneticiye yol gösterici olması, denetim birimlerinde görev yapan denetim elemanlarından sürekli yararlanılması, mahalli idarelerde mali denetim dışında performans denetiminin de yapılması, denetim elemanlarının daha etkin hale getirilmesi, kurumlarda ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik temelli bakış açısı kazandırılması, mevzuata uygunluk denetimi dışında performans denetimi yapılmasında sistematize edilmiş denetim tekniklerinin uygulanması, uluslararası standartlara uygun denetimde bağımsızlık ilkesinin geçerli kılınması hususlarına yer verilmiştir.

Yine raporun denetim başlıklı bölümünde, teftiş birimleri arasında iletişimi temin etmek, ulusal düzeyde denetim standartları oluşturup duyurmak, her yıl oluşturulan denetim şurasının toplanması, Devlet Memurları Kanunu (DMK) hizmet sınıfları içerisinde genel idare hizmetleri sınıfında olan denetim elemanları için “Denetim Elemanları Sınıfı” oluşturulması, denetim elemanlarının mali imkânlar ve statü bakımından güçlendirilmesi, istikrar kazanmış Danıştay kararlarında belirtildiği üzere müfettişlik mesleğinin kariyer meslek olma vasfının korunarak güçlendirilmesi, düzenlilik denetiminden performans denetimine geçişin sağlanması amacıyla “Türk Denetim Yasası”nın yürürlüğe girmesi, müfettişlerin yetişmesinde gerekli ihtimamın gösterilmesi, dünya emsallerine uygun bütünlüğü olmayan mali denetimde verimlilik ve

etkinliğin temin edilmesi, iç denetim sisteminin etkin işleminin denetlenmesi, kamu denetçiliği (ombudsmanlık) sisteminin kurulması önerilmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000). Bu önerilerin bir kısmı yasal düzenlemeler ile hayata geçmiştir.

2000 yılı sonrası Orta Vadeli Programlara bakıldığında, performans ve performans denetimi ile ilgili; stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme çalışmalarının yaygınlaştırılacağı, performansla dayalı ücret sistemine geçilmesi ve personel reformunun gerçekleştirilmesi, etkin bir denetim mekanizmasının kurulması, kamu idarelerinin performansını gösterecek bir yapının oluşturulması, performansla dayalı yönetimi esas alan stratejik yönetim anlayışının arttırılacağı, bütçenin kamu idarelerinin performansını gösterecek bir içeriğe sahip olması, kamu idarelerine kaynak tahsis yapılırken stratejik planlar ve performans programlarının dikkate alınacağı, çok yıllık bütçeleme sisteminin uygulama alanının genişletilmesi ve stratejik plan performans programı ilişkisinin bütçe üzerinden güçlendirilmesi, iç ve dış denetimin etkin hale getirilmesi, performans esaslı bütçeleme ve performans denetimi ile ilgili merkezi uyumlaştırmadan sorumlu idarelerin koordinasyonunun arttırılması, kamu personelinin performans ölçüm sisteminin geliştirilmesi hususlarına yer verilmiştir (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2021).

TODAİE'nin "Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim" Başlıklı Projesi Kapsamında yapılan çalışmada performans denetimi ile ilgili, iç denetim faaliyetinin sistem denetimi ağırlıklı yapıldığı, performans denetiminin yapılmadığı, yapılan ankete göre performansla dayalı denetim anlayışının uygulanması gerektiği, ankete katılan katılımcıların yarısının performans ölçümünün personelin iş güvenliğini tehdit ettiği görüşüne katıldığı sonuçları paylaşılmıştır (Akbulut v.d., 2012: 709-712).

IX ve X. Kalkınma Planlarında kamu kaynaklarının performans programına uygun dağıtılacağı, performans kültürünün oluşturulabilmesi için ölçme, izleme ve değerlendirme sisteminin geliştirileceği vurgulanmıştır (Okur, 2020: 177). 11.Kalkınma Planı (2019-2023) çerçevesinde hazırlanan Kamu Harcamaları Etkinlik

Raporu'nda, 5018 sayılı Kanun ile Türkiye'de de yeni kamu mali yönetim anlayışına (New Public Management) geçildiği, buna göre kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanımının sağlanması için izleme ve değerlendirme sistemi ile mali ve performans denetimimin yapılması gerektiği, OECD ülkelerinde hükümetlerin, kamu sektörü performansının geliştirilmesi bakımından baskı ile karşı karşıya kaldığı, bütçe performansının ölçülmesine yönelik olmak üzere yapısal açık gibi bütçe açık türlerinin hesaplanmaya başlandığı, İngiltere'deki yüksek denetim dışında oluşturulan Denetim Komisyonu'nun (Audit Commission) yerel yönetim ve sağlık kuruluşlarında performans denetimine ağırlık verdiği, ABD'de General Accounting Office'in (GAO) performans denetimi yaptığı, harcama programlarının etkinliği bakımından program bazlı bütçeye geçmek gerektiği ve bu bağlamda harcama gözden geçirmeleri ile kamu kaynaklarının etkin kullanımının takibi, kamu kurumlarının performansının değerlendirilmesi, maliyetlerin azaltılması, ilave mali alan oluşturulmasının mümkün olacağı, idari performansın değerlendirilmesinde öncelikli olarak izleme sisteminin kurumsallaşmasının ve sahiplenilmesinin gerektiği, Sayıştay'ın performans denetiminin kapsamının daraltıldığı ve performans bilgisinin değerlendirilmesine dönüştürüldüğü, Türkiye'de faiz dışı harcamaların fazla olduğu, kamu harcamaları etkinlik çalışmasında kamu mali sisteminin ve performans hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi, performans sözleşmeleri bağlamında idari esnekliğin artırılması ve kurumsal faaliyetlerde verimlilik ve etkinliğin artırılmasının sağlanması gerektiği, düzenli ve programlı iç denetim yapılması, Sayıştay'ın INTOSAI standartlarına uygun olarak tüm kamu kaynaklarını ihtiva edecek biçimde denetim yapması gerekliliği belirtilmiştir (Yılmaz v.d., 2018: 54-55).

3.1.2.2. Kamu Mali Yönetiminde Yasal Düzenlemeler Sonrası Denetimdeki Değişim ve Performans Denetimi

İNTOSAI'nin 1977'de toplanan 9. kongresinde kabul ettiği Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi'nde düzenlilik denetimi ile performans

denetiminin eşit öneme sahip olduğu kabul edildikten sonra performans denetiminin mali işlemler ile birlikte tüm kamusal faaliyetleri kapsadığı vurgulanmıştır. Performans denetimi ile ilgili Türkiye’de önemli arz eden düzenleme 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu’na yapılan eklemedir. Bu yasal düzenleme ile Sayıştay’a ilk defa performans denetimi yetkisi verilmiştir. Daha sonra 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine bütçe hazırlığı yönüyle 2005, bütçe uygulama yönüyle 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu yerine 2010 yılında yasalaşan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda performans denetimi ile ilgili düzenlemelere yapılmıştır (Kaçer, 2019: 37,39).

1999 yılında Helsinki’de Türkiye’ye aday ülke statüsünün verilmesi kamu mali yönetim reformlarını da hızlandırmıştır. Mali kontrol başlıklı 32. fasıl kapsamında kamu kesiminde kontrol ve denetim ile ilgili uluslararası kabul görmüş müktesebatın Türkiye’de de uygulanması ile ilgilidir. Bu bağlamda etkili ve şeffaf yönetim mali yönetim ve kontrol, bağımsız iç denetim de yer almaktadır.

Aday ülke statüsü verildikten sonra Nisan 2020’de yapılan Avrupa Birliği’nin Türkiye’ye yönelik ilk çalışmasında, AB’nin kabul ettiği kamu iç mali kontrol yaklaşımı ile ilgili yasal çerçevenin olmadığı ve bu alanda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. Yine şeffaflık, performans denetimi, mali yönetim ve hesap verme sorumluluğu bakımından uluslararası standartlara uyulmadığı, denetim alanındaki yetki ve sorumlulukların tanımlanmasında eksiklik olduğu tespit edilmiştir (Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 110). Bu çalışmanın akabinde 2000 yılında İlerleme Raporu yayımlamıştır. Bu raporun Mali Kontrol bölümüne bakıldığında, maliyet etkinlik ve hesap verebilirlik anlayışının esas alınmadığı, Maliye Bakanlığı kontrollerinin uygunluktan ibaret olduğu ve hizmet sunumunda verimsizlikler olduğu, denetimlerin harcama mevzuatına odaklandığı ve sistemsel denetim yapılmadığı, yönetsel denetimin harcama ve gelir verimliliği değerlendirmesi yapması gerektiği vurgulanmıştır. Mali ve bütçesel hükümler bakımından, istatistiklerin geliştirilmesi, bütçe dışı fonların azaltılması, mali yönetim ve şeffaflığın güçlendirilmesine

değinilmiştir (European Commission, 2000: 68-69).

3.1.2.2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

Performans denetimi uygulaması daha çok Anglo-Sakson ülkelerinde görülmektedir. Ülkemiz Kıta Avrupası Modeline göre örgütlenen kamu yönetim yapısına sahiptir. 5018 sayılı Kanun ile birlikte kamu mali yönetim sisteminde Anglo-Sakson Modeline uygun iç kontrol ve denetim yapısı kurgulanmıştır. Performans denetimi ile ilgili doğrudan veya dolaylı hükümler içeren bir kanundur. Kanunun amaç başlıklı birinci maddesinde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli elde edilmesi ve kullanımına değinildikten sonra hesap verebilirlik ve mali saydamlık vurgulanmıştır. Üçüncü maddesinde mali kontrol tanımında yine etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kaynak kullanımı ibaresine yer verilmiştir. Aynı maddede Stratejik Planda performans ölçütünün de yer alması gerektiği belirtilmiştir. Beşinci maddede temel ilkeler başlığında ekonomik, mali ve sosyal etkinlik, sosyal verimlilik, maliyet fayda ve maliyet etkinlik kavramlarına yer verilmiştir. Kanunda çeşitli defalar hesap verme sorumluluğu vurgusu yapılmıştır. Dokuzuncu maddede özellikle performans denetimi ile ilgili önemli bir düzenlemeye gidilmiştir. Stratejik planlama ve performans esaslı program bütçe başlığını taşıyan bu maddede, kamu idarelerinin amaç, hedef ve performans göstergelerini içeren performans programı hazırlayacağı, kamu idarelerinin bütçelerinin program bütçeye uygun olarak temel politika belgelerine uyumlu şekilde ve performans esasına dayalı olarak hazırlayacağı hüküm altına alınmıştır. “*Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususlar Cumhurbaşkanı tarafından belirlenir.*” hükmü ile de performans denetiminin uygulanabilirliğine yönelik önemli bir zemin oluşturacak düzenlemeye gidilmiştir. Yine düzenlemenin devamında kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programlarını izleyip değerlendireceği ve idare raporlarında bunlara yer vereceği, Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergelerinin idarenin

bütçesinde yer alacağı, performans denetimlerinin de bu göstergeler çerçevesinde gerçekleşeceği vurgulanmış bu itibarla da performans denetimi önemli bir zemin kazanmıştır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003).

Bakanlara ve üst yöneticilere hesap verme sorumluluğu çerçevesinde performans hedefi konulmuştur. Bütçe ilkeleri başlıklı on üçüncü maddede bütçelerin stratejik planlara, performans ölçütlerine, fayda maliyet analizine göre hazırlanacağı, uygulanacağı ve kontrol edileceği düzenlemesi yapılmıştır. On yedinci maddede bütçe gelir ve gider teklifleri hazırlanırken idarelerin performans hedeflerinin dikkate alınacağı vurgulanmıştır. Kırk birinci maddede, idare faaliyet raporlarında performans programı uyarında yürütülen faaliyet ve performans bilgilerinin yer alacağı hüküm altına alınmıştır. Altmışıncı maddede idarelerin mali hizmetler birimlerine performans programının hazırlanmasını koordine etmek, idare bütçesinin performans programına uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek görevi verilmiştir. Altmış dördüncü maddede, iç denetçilerin görevleri arasında, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından inceleme yapılması ve öneri getirilmesi sayılmakta olup bunun yanı sıra idarenin harcamalarının, mali iş ve işlemlerin performans programlarına uygunluğunu denetlemek görevi de performans denetiminin zeminini oluşturmaktadır. Kanunda dış denetim başlığında, dış denetimin kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının tespiti, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi şeklinde uluslararası denetim standartları dikkate alınarak yapılacağı vurgulanmıştır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003).

3.1.2.2.2. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

Kanunun amaç ve kapsamında kamuda hesap verebilirlik ve mali saydamlığın esas alınarak kamu idarelerinin etkili, ekonomik ve verimli çalışması vurgusu yapılması kanunun performans bakış açısını güçlü bir şekilde yansıttığını göstermektedir. İkinci maddede performans denetimi hesap verme sorumluluğu

çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler esas alınarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi olarak tanımlanmıştır. Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminin mali ve hukuki sonuç doğurmayacağının hüküm altına alınması, kamu yönetiminin ayrıntılı mevzuat ile düzenlendiği ve müeyyideler ile desteklendiği Kıta Avrupası örneğini yansıtan ülkemizde bu denetim türüne atfedilen önemi azaltıcı etki yapmaktadır.

1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na yapılan eklemedir. Bu yasal düzenleme ile Sayıştay'a ilk defa performans denetimi yetkisi verilmiştir. Kanunun kırk altıncı maddesinde, Sayıştay denetimlerinin düzenlilik denetimi ve performans denetiminden oluştuğu vurgulanmıştır. Esasen 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na yapılan ekleme ile Sayıştay'a ilk defa performans denetimi yetkisi verilmiştir. Mevcut kanun ile de bu yetki daha detaylı düzenlenmiştir. Denetimin genel esasları ile ilgili otuz beşinci maddede denetim tanımında etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kaynakların kullanımının değerlendirilmesi olarak tanımlandıktan sonra Sayıştay'ın yerindelik denetimi yapamayacağı ve idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alamayacağı düzenlemesi performans denetiminin alanını sınırlandırmaktadır (6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 2010).

3.1.2.2.3. 5393 Sayılı Belediye Kanunu

5018 sayılı Kanun'da olduğu gibi Belediye Kanunu geneline bakıldığında kamu mali yönetim ve denetimindeki değişim görülmektedir. Stratejik planlama, performans programı, performans ölçütleri, kalite standartları, hesap verebilirlik, faaliyet raporları gibi kavram ve uygulamalar performans denetimi zeminini oluşturmaktadır. Kanunda performans ölçütlerinin belirlenmesi, stratejik plan ve performans programının bütçeye temel teşkil etmesi düzenlemeleri mevcuttur. Kanunun elli dördüncü maddesinde belediyelerde denetimin amaçları arasında performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre hizmetlerin süreç ve sonuçlarını

raporlayıp duyurmak da sayılmıştır. Devamı maddede belediyelerde iç ve dış denetim yapılacağı, denetim, iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, malî ve performans denetimini kapsayacağı belirtilmiştir. İç denetimi iç denetçiler, dış denetimi dış denetçiler yapmaktadır.

Kanuna göre faaliyet raporu içeriğinde, stratejik plan ve performans programına göre yürütülen faaliyetlerin belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerinin de yer alacağı belirtilmiştir. Belediye bütçesinin stratejik plan ve performans programına göre hazırlanacağı, hizmetlerde etkinlik, tasarruf ve verimliliği artırmak amacıyla gönüllü kişilerin katılımına yönelik programların uygulanacağı gibi düzenlemeler performans odaklı bakış açısını ortaya koymaktadır.

3.1.2.2.4.Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

16 Nisan 2017 referandumuyla onaylanan 21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa Değişikliği ile “Cumhurbaşkanlığı hükûmet sistemi” ne geçilmiştir. 10.07.2018 tarih ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı kararnamesi ile Cumhurbaşkanlığı ve Bakanlıkların teşkilatı, görev yetki ve sorumlulukları tekrar belirlenmiştir. Performans denetimi ile ilgili doğrudan ve dolaylı ibareler incelendiğinde; Bakanlık Personel Genel Müdürlüklerine performans ölçütlerinin oluşturulması konusunda çalışmalar yapmak, performans ve ödül yönetim sistemini kurmak ve uygulamak, performans ve yetkinlik değerlendirme çalışmaları yapmak görevleri ile Cumhurbaşkanlığı İnsan Kaynakları Ofisine performans yönetimi ve diğer modern insan kaynağı yönetim modellemelerinin hayata geçirilmesi için projeler geliştirmek görevi verilmiştir. Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığı, Teftiş Kurulu Başkanlığı gibi adlar ile örgütlenen teftiş birimlerinin bazılarının görevleri arasında; sunulan hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre analiz etmek,

performans denetimi yapmak sayılmıştır. Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü görevleri arasında, performans değerlendirmesi yapmak ve değerlendirme sistematığı için her türlü alt yapıyı kurmak görevi sayılmıştır. Sağlık Bakanlığı teşkilatının düzenlendiği bölümde Performans Değerlendirmesi başlığında, bakandan aşağıya doğru yöneticilerin hiyerarşik olarak kendilerine bağlı alt kademedeki personelin performanslarını verilen görevlere ve belirlenen hedeflere göre değerlendireceği ibaresi yer almaktadır. Kararnamede, Bakan Yardımcılarının performans hedeflerine göre görevlerini yürüteceği belirtilmiştir.

3.2. PERFORMANS DENETİMİ KRİTERLERİ

Performans denetim kriterlerinin kamu kesiminde belirlenmesi özel kesime kıyasla zordur. Özel kesimde kar maksimizasyonu temel amaç olmakta, kamu kesiminde ise kar maksimizasyonu değil kamu yararı söz konusudur. Kriter, Fransızca kökenli kelime olup ölçüt anlamına gelmektedir.

İktisadi olaylar ile ilgili etkinlik, adalet, büyüme ve istikrar olmak üzere dört temel kavramdan bahsedilebilir. Etkinlik kaynakların etkin dağılımını, adalet gelir ve servetin daha eşit bir şekilde dağılımını, büyüme çıktı miktarının artmasını, istikrar fiyat istikrarı ve tam istihdamı ifade eder (Susam, 2016: 51-52). Kamu ekonomisinde temel amaç etkinliktir. Bunun sağlanması için refah iktisadının temel teoremi olan Pareto etkinliği kavramı ortaya atılmıştır. Buna göre bir başkasının durumu kötüleşmeden birini iyileştirmenin mümkün olmadığı hali ifade eder. Kamu kesiminde etkinlikten bahsedilebilmesi için çıktı ve sonuçların ölçülmesi gerekir. Kamusal alandaki faaliyet ve projelerin hedeflere ulaşılmasında ne düzeyde etkili ve verimli olduğu önem arz etmektedir. Bu noktada etkinlik ölçümü özel kesimden farklılık arz etmektedir. Çıktının kamusal özelliği, sosyal faydasının sosyal maliyetinden yüksek olup olmadığı, dışşallıklar gibi durumlar kamuda kriterlerin belirlenmesini güçleştirmektedir (Yılmaz v.d., 2018: 4).

Kamu kesiminde faaliyetlerin, programların, kaynak elde edilmesi ve kullanımının ölçümü kriter belirlemek ile mümkündür. Bu kriterler performans denetiminde de esas alınacak kriterlerdir. Bu kriterler sistemsel ve yöntemsel olarak yeterliliğin, faaliyetlerin verimli, etkili ve ekonomikliğinin kıyas yoluyla değerlendirildiği rasyonaliteye ve gerçekliğe uygun performans ve kontrol standartlarını oluşturur. Performans denetimlerinde spesifik her durum için geçerli kriterler yoktur. Her bir denetim görevi ve kurum için farklılık oluşturabilir. Bununla birlikte genel kriterler mevzu bahis olabilir. Kriterler ile ilgili genel kriterler, özel kriterler ve iyi uygulama örnekleri olmak üzere üçlü sınıflandırma yapılmaktadır. Performans denetim kriterleri en geniş kapsamda ele alındığında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk değerlendirmesinden oluşmaktadır. Ancak bu üç unsur bakımından kamuda geçerli her alanda uygulanabilecek kriterler bulunmamaktadır. Bu itibarla, performans denetiminde çok fazla değişken vardır, yasalar, kurallar, kısıtlamalar, kaynak yetersizlikleri, çalışanların niteliği, program ve proje türü gibi sayılabilir. Kamu kurumları kendilerine mahsus performans standardı geliştirmiş olabilir. Denetimlerde bunlar dikkate alınır. Eğer kamu idaresinde performans ölçmek için geliştirilmiş yöntem yoksa denetim elemanının kendisi kriter ve yöntem belirlemelidir (Candan, 2007: 94-95).

Türkiye’de Stratejik Plan hazırlanması 2018 tarihli yönetmelik hükümlerine göre yapılmakta idi. 22.04.2021 tarihinde ve 31462 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan yönetmelik ile stratejik plan, performans programı, faaliyet yönetimi tek bir yönetmelikte birleştirildi. Bu yönetmeliğe göre, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile mahallî idareler stratejik planlar, performans programları ve faaliyet raporlarını hazırlar. Yerine getirmekle yükümlü oldukları hizmetlerin niteliği nedeniyle Cumhurbaşkanlığı, Millî Savunma Bakanlığı, Millî Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği ve Millî İstihbarat Teşkilatı Başkanlığının stratejik plan ve performans programı hazırlaması zorunlu değildir. Geleneksel mali denetimde olduğu gibi kriterler performans denetiminde

gelişmemekle birlikte kamu idarelerinde stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu zorunluluğu performans denetimi için kriter belirlemeye yardımcı olmaktadır.

Türkiye’de kamu performans denetiminde denetim kriterlerine aşağıdaki kaynaklar temel oluşturur; denetim birimlerinin denetim uygulamaları, 5018 sayılı Kanun, Kamu İdareleri için Stratejik Planlama Kılavuzu, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Performans Programı Hazırlama Rehberi ve diğer mevzuat düzenlemeleri. Bunun yanı sıra benzer faaliyeti yürüten kuruluşlar, meslek kuruluşları ve standart belirleyen organlar, genel yönetim ve konuya özgü literatür denetim kriter kaynakları olarak sayılabilir (ASOSAI, 2002: 26).

Performans kriterleri olması gereken ideal düzeye göre değil mevcut olgunluk düzeyine göre belirlenmelidir. Bu yapılmadığı takdirde görece yüksek kriterlere ulaşamaması sorun teşkil edebilir ve hedefi ulaşamaz kılar. Kriterler üç düzeyde belirlenebilir: 1-Yönetim biliminin ilkeleri kriter olarak alınabilir. Yönetimlerin açık ve ölçülebilir hedefleri olmalı ve bunlara ulaşma durumunu değerlendirmeli, iç kontrol sistemine sahip olmalıdır. 2-İkinci düzeyde kriterler uygulama ile ilgili hususlarda belirlenebilir. Örneğin faaliyet veya projenin metodolojisi belirlenir. Sağlıkla ilgili bir faaliyet ise sağlık ihtiyaç analizi yapılır, ortaya çıkan duruma göre sağlık programı takip edilir, sonuçları kontrol edilir. 3-Üçüncü düzeyde işin doğasından kaynaklanan kriterler belirlenebilir. Kriterler ulaşılabilir olmalıdır (Kubalı, 1998: 52-53).

Kriterler kurum içi ve kurum dışı olarak da ele alınabilir. Kurum içi kriterler organizasyonel politikaları, kuralları ve düzenlemeleri, sözleşmeleri, finansman yükümlülüğü, organizasyonel planları, operasyonel amaçlar ve hedefleri, bütçeleri, organizasyonel çizelgeleri dikkate alarak belirlenebilir. Kurum dışı kriterler, genellikle yönetim ile koordinasyon halinde denetçi tarafından belirlenir. Geçmiş ve şimdiki sektör ve performansı ile ilgili istatistikler, mühendislik standartları ve denetim yargısı

kriter olarak belirlenebilir (Nejad, 2014: 102).

Performans denetimi için belirlenecek kriterlerin aşağıdaki özellikleri taşıması gereklidir;

Güvenilirlik: Güvenilir kriterler, aynı şartlarda farklı denetçilerin tutarlı sonuç elde etmesine yarayan kriterlerdir.

Objektiflik: Yönetimin ve denetçinin ön yargılarından arındırılmış kriterdir.

Yararlılık: Yararlı kriterler, kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılayan bulgulara ulaşmayı sağlayan kriterlerdir.

Anlaşılabilirlik: Anlaşılır, açık, farklı yorumlamalara müsait olmayan kriterlerdir.

Karşılaştırılabilirlik: farklı kurum ve faaliyetlere uygulandığında tutarlı sonuç veren kriterlerdir.

Eksiksizlik: Performansı değerlendirmeye elverişli bütün unsurları içinde barındıran kriterlerdir.

Kabul Edilebilirlik: Denetlenen kurum, yasa koyucu ve diğr tüm paydaşların genellikle üzerinde uzlaştığı kriterlerdir. Kabul oranı arttıkça denetimin de etkinliğı artar (ASOSAI, 2002: 24).

Performans denetiminde kullanılacak kriterler ile ilgili genel bilgi tablo halinde sunulmuştur.

Tablo 3.2. Genel Olarak Performans Denetim Kriterleri

Denetim Kriteri	Tanım
Mevcudiyet	Denetim yapılacak idarede mevzuatla öngörülen belgelerin hazırlanmış olması. Stratejik Plan, Performans Programı gibi.
Zamanlılık	Performans ile ilgili verilerin kanuni süreler içerisinde raporlanması
Sunum	Performans verilerinin düzenlemelere uygun raporlanması
İlgililik	Amaçlar, ölçütler, hedef ve göstergeler ile mevcut faaliyetler arasında tutarlı bağlantı olması
Ölçülebilirlik	Amaçlar, ölçütler, hedef ve göstergelerin ölçülebilir olması
İyi tanımlama	Amaçlar, ölçütler, hedef ve göstergelerin açık, net anlaşılabilir tanımının olması,
Tutarlılık	Hedefler ve göstergelerin denetim yapılan idarenin planlama ve raporlama belgelerinde tutarlı olarak kullanılması
Doğrulanabilirlik	Raporlanan performans bilgisinin dayanağına kadar ulaşılır olması
Geçerlilik/İkna Edicilik	Planlanan ile gerçekleşen performans arasındaki sapmaların denetim yapılan idare tarafından değerlendiriliyor olması ve açıklanan sapma sebeplerinin ikna edici ve inandırıcı olması,
Güvenilirlik	Kaydedilen verilerin gerçekleşmeleri tam ve doğru yansıtarak faaliyet raporunda güvenilir veri sunuyor olması

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı: 2021 “Sayıştay Başkanlığı Performans Denetim Rehberi”, (Çevrimiçi) https://www2.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Performans_Denetim_Rehberi.pdf, 13.07.2021

Kamuda performans ölçütlerinin tespitindeki güçlükler denetimi zorlaştırmaktadır. Kamusal yönü ve marjinal sosyal faydası yüksek olan programların kantitatif olarak ölçümü zor olup neden sonuç bağlantısı kurmak güçtür. Bu itibarla performans izlenmesine esas çıktı üretilmesi zordur. Kriterlerin tam olarak oluşturulamaması, ölçümlerde yararlanacak uzman personel yetersizliği, etkin denetimi engellemektedir. Program etkinliği denetiminde de kurumların ve

yöneticilerin standart performans ölçütleri koymadaki eksikliği sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Veri zarflama yöntemi ile 50 üniversitede 2003-2004 yıllarında yapılan çalışmaya göre performans değerlendirme sonuçlarının ayrıntılı analize ihtiyaç duyduğunun belirtilmesi kamuda performans ölçümünün zorluğunu ortaya koymaktadır (Candan, 2007: 97). Örneğin bir üniversitenin mezun sayısını ölçebilirsiniz ancak aynı üniversitenin mezunlarının iş bulma durumunu, diğer başarılı veya başarısız yönlerini ölçmesi güçtür.

3.3. PERFORMANS DENETİMİNİN METODOLOJİSİ

Diğer denetim türlerinde olduğu gibi performans denetiminde de aşamalar sistematik bir şekilde belirlenmiştir. Buna göre aşamalar planlama, uygulama, raporlama ve izlemeden oluşur. Sayıştaylarda ve iç denetim birimlerinde metodolojinin geliştirilmesine yönelik denetim rehberleri önemli işleve sahiptir. Buna örnek olarak 2014 yılında yayımlanan Sayıştay Performans Denetim Rehberi ile 2016 yılında İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yayımlanan Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi gösterilebilir. Sayıştay Performans Denetim Rehberinde denetim aşamaları planlama, uygulama, raporlama ve izleme olarak belirlenmiştir. Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi'nde denetim aşamaları performans denetimi alanlarının belirlenmesi ve önceliklendirilmesi, iç denetim planlamasında performans denetimleri, iç denetim programının hazırlanması, performans denetimi faaliyetlerinin yürütülmesi (Denetim görevlerinin başlatılması, ön çalışma, saha çalışması, raporlama, izleme) olarak belirlenmiştir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016: 89-130), (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 1-61).

Tablo 3.3. Performans Denetimi Aşamaları

PLANLAMA	-Denetim alanlarının belirlenmesi ve önceliklendirilmesi -Risk esaslı plan ve programlar yapılması
UYGULAMA	-Ön çalışma yapılarak veri toplama -Verileri analiz etme, öneriler geliştirme
RAPORLAMA	Bulguların paylaşılması, eylem planlarının alınması ve denetim raporunun sunumu
İZLEME	Denetim sonuçlarının uygulanma durumunun kurulan takip sistemi ile kamu denetim standartlarına uygun izlenmesi

Kaynak: Sayıştay Başkanlığı: 2021 “Sayıştay Başkanlığı Performans Denetim Rehberi”, (Çevrimiçi) https://www2.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Performans_Denetim_Rehberi.pdf, 13.07.2021

Planlama aşaması, denetimi beklentileri karşılayacak şekilde zamanında etkin bir şekilde yerine getirmek için önem arz eder. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)’ye göre, denetçilerin çalışma verimini artıracak şekilde iş yürütümünü planlaması gerekir. Stratejik ve operasyonel unsurları ihtiva eden planlama etkili ve verimli bir performans denetiminin temelini oluşturur. Stratejik planlamada amaç, ulaşılmak istenen hedef belirlenir. Yine denetim konusu ve sınırları, kriterlerin neler olacağına yönelik kapsam belirlenir. Bu aşamada denetim kanıtlarının toplanmasına yönelik prosedürler belirlenir. Planlamada denetim riski kabul edilebilir düşük seviyede olmalıdır. Operasyonel bakımdan planlamada, denetim zaman planı, gerekli kaynaklar, ekip, ihtiyaç duyulan uzmanlar belirlenir (Sayıştay Başkanlığı, 2021). Denetim planlamasında konunun anlaşılması önem arz eder. Denetim standartları belirlenen konuya uygun denetim ekibinin yetkin olmasını, konu ile ilgili riskleri belirleyip değerlendirebilecek, prosedürleri tasarlayabilecek bilgiye sahip denetçilerin olmasını gerektirir. Planlama aşamasında denetim ekibi, denetimle ilgili iç kontrolleri de ihtiva edecek şekilde denetim konusu hakkında yeterli bilgi sahibi olmak için araştırma yapar.

Denetim standartları, görev liderinin ve ekibinin konuyla ilgili yeterli yetkinliğe sahip olmasını ve ekibin riskleri belirleyip değerlendirebilmesi ve yanıt olarak uygun denetim prosedürlerini tasarlayıp uygulayabilmesi için konu hakkında yeterli bilgiye sahip olmasını gerektirir. Denetimin başlangıcında, denetim ekibi, denetimle ilgili iç kontroller de dahil olmak üzere denetimin konusunu anlamak için araştırma yapar. Risk değerlendirmesi, denetim kapsam ve yaklaşımının belirlenmesi, denetim hedefi, kanıt toplama yöntemlerinin belirlenmesi ve kriterlerinin belirlenmesi vb. bu aşamada gerçekleşir. Örneğin kanıt toplama ile ilgili denetimin gayesine ulaşmasını temin etmek için yeterli ve uygun kanıtları nasıl toplayacağını muhakeme eder. Bu çalışma denetim matris ve programlarında daha da detaylandırılır ve belgelenir. Denetim kriterleri ile ilgili denetim hedefini karşılayıp karşılamadığını değerlendirmek planlama aşamasında gerekir (Office Of The Auditor General of Canada, 2021).

Denetimi yapacak ekibin belirlenmesi, denetimin yapılacağı idare ile denetim ile ilgili iletişim kurulması, denetlenecek idarenin performans yönetim sisteminin araştırılarak tanınması ve sonrasında denetim planının hazırlanması süreçleri izlenir. İdarenin tanınması denetimin yürütülmesi aşamasında iş yürütümünü kolaylaştıracaktır. İdarelerin performans esaslı bütçesi ile ilgili 5018 sayılı Kanun, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Performans Programı Hazırlama Rehberi gibi düzenlemelerin incelenmesi fayda sağlayacaktır. İdarenin performans bilgisi ve raporlaması denetim için veri elde etme anlamında önem arz eder. 5018 sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik gereğince hazırlanması gereken faaliyet raporlarının sunduğu verilerin kalitesi performans denetiminin de kalitesini etkiler. Kamu idaresi faaliyet raporunda gerçek performansı raporlamadığında denetçiler tutarlılık ve doğrulanabilirlik kriterleri bakımından performans yönetim sisteminin zafiyet gösterdiği sonucuna varabilir. Planlama aşamasında idareden kilit personel ile görüşülmesi, performans yönetim sistemi ile ilgili riskler ve buna yönelik

kontrollerin tasarlanması gereklidir. Sonrasında denetimin başlangıç ve bitiş tarihlerinin belirlenmesi, denetçilerin görev dağılımı denetim planı ile olur (Sayıştay Başkanlığı, 2014).

Denetim planlarında yer alan alanların hangilerinde performans denetimi yapılacağı belirlenirken iki unsur önem arz eder. Bunlar hangi alanlarda hesap verebilirliğin geliştirilmesine ihtiyaç olduğu ve idarenin faaliyet, proje, program gibi süreçlerinin en geniş bir şekilde kapsama dahil edilmesidir. Kamu İç Denetim Standartları (KİDS) 2010 Planlama Standardına göre denetim idarecisi idarenin hedeflerini dikkate alarak denetimin önceliklerini tespit eden risk esaslı plan ve program yapmalıdır. Bu yapılırken üst yönetim sürece dahil edilerek görüşleri dikkate alınmalıdır. Performans denetimi yapılacak konular belirlenirken risk analizleri kadar denetim konusu ile ilgili yeterli veriye ulaşma, denetim kaynaklarının optimal bir şekilde planlanması, süreç sahiplerinin varmak istedikleri noktanın ve beklentilerinin iyi anlaşılabilmesi önemlidir. Denetim programında performans denetimlerine ne kadar yer verileceği, kamu idaresinin performans yönetim sisteminin olgunluk düzeyi, üst yönetim beklentileri, kamu denetim strateji belgesinde performans denetimi ile ilgili hususlar belirler (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016).

Denetimin amaç, kapsam ve kriterlerinin ve sahada uygulanacak metodolojinin belirlenmesi “ön çalışma” olarak adlandırılır. Ön çalışmada;

- Denetim konusu ile ilgili kapsamlı güncel bilgi edinme,
- Denetimi gerçekleştirmek için idarenin yeterli olgunluk seviyesine haiz olup olmadığını değerlendirerek denetimin yapılıp yapılamayacağına karar verme,
- Denetim kriterlerine uygun kanıt elde edilebilirliğini değerlendirme,
- Denetimin amaç ve kapsamının tespit edilmesi,
- Denetimin ana sorusunun ve soruya uygun kriterlerin belirlenmesi,

-Denetim kanıtlarının hangi kaynaktan ve hangi yöntemle temin edileceğinin belirlenmesi çalışmaları yürütülür.

Yine ön çalışmada, kilit personel ile görüşmek, denetim ile ilgili denetlenecek birime bilgi vermek ve onların da görüş ve önerilerini almak önemlidir. Denetim kriterleri oluşturulurken yasal ve idari düzenlemeler, denetlenen idare tarafından belirlenmiş performans göstergeleri ve stratejik planlar, mesleki veya sektöre ait standartlar ve iyi uygulama örnekleri ile yapılan kıyaslamalar, bilimsel araştırma raporları ve uzman görüşleri, daha önce benzer denetimlerde Sayıştay Denetçileri ve İç Denetçiler tarafından esas alınmış kriterlerden istifade edilebilir. Özellikle metodoloji ve kriterlerde yönetimle sağlanacak mutabakat denetimin sonuçlanması ve amacına ulaşması bakımından önem arz eder (Köse, 2014: 456).

Ön çalışma aşamasında görev süre planı taslağı oluşturulur. Denetim süre planı asgari şunları içerir; denetim süre planı, ön çalışma, saha çalışması ve raporlama, açılış ve kapanış toplantısı tarihleri, denetim raporunun paylaşım tarihi. Bu aşamada yapılacak performans yönetim sistemi olgunluk analizi önem arz eder. Bu analiz performans denetiminin söz konusu alan ve idarede yapılabilirliğini de belirler. Yapılabileceğine karar verildikten sonra olgunluk düzeyine göre performans denetiminde uygulanacak yaklaşım ve yöntem belirlenir. Stratejik planlar, performans programları, performans göstergeleri, idare faaliyet raporu ve birim faaliyet raporu, konu ile ilgili referans alınabilecek sektör standartları, denetçi yetkinliği gözden geçirilir. Mantıksal çerçeve kurgulanır. Yani tahsis edilen kaynaklar, hedefler ve ulaşılan sonuçlar döngüsü anlamaya çalışılır. Mantıksal çerçeve oluşturulduktan sonra denetim unsurları ile yani tutarlılık, sürdürülebilirlik, etkililik, etkinlik, verimlilik, uyumluluk ve ekonomiklik ile ilişkisi kurulur. Bu yapıldıktan sonra performans denetim unsurlarının analizinde hangi yöntemlerin kullanılacağı (kıyaslama, performansın ölçümü ve raporlanması, program uygulama sonuçları değerlendirmesi, verimlilik analizi, zamanlılık analizi, kalite analizi) belirlenir. Bu da yapıldıktan sonra denetim matrisi oluşturulabilir. Matris oluşturulurken denetim soruları ile sorulara

cevabın dayanağını oluşturacak göstergeler ve ilgili veri kaynakları matriste belirlenir. Denetim matrisi performans denetim türleri dışında diğer denetim türlerinde kullanılan risk kontrol matrisi yerine kullanılır. Denetim matrisi denetim unsuru, denetim sorusu, kriter, performans göstergesi ve veri kaynağından oluşur (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016).

Uygulama aşaması; denetimin yürütülmesi veya saha çalışması, belirlenen metodoloji doğrultusunda güvenilir, yeterli ve uygun kanıtların nitel ve nicel analiz ile elde edilerek bulgu ve önerilerin geliştirilmesi aşamasıdır. (Köse, 2014: 456) Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)'ye göre, denetim raporunu dayanak teşkil edecek kanıtların yeterli ve uygun şekilde temini için denetçiler tarafından yol ve yöntemlerin uygulanması gerekir. Yol ve yöntem seçimi risk ve problem değerlendirme ile mümkündür. Performans denetimine esas kanıt denetim konusunun uygun kriterlere göre kullandığı enformasyondan oluşur. Bu enformasyon yazılı, sözlü, basılı veya elektronik ortamda olabilir. Performans denetim kanıtı elde etmek için metotlar arasında inceleme ve araştırma, gözlem, anket, belge incelemesi, doğrulama, kıyaslama, odak gruplar, yeniden hesaplama başta gelmektedir. Kanıtlar kalitatif ve kantitatif olarak muteber ve güvenilir olmalıdır. Kanıtlardan toplandıktan sonra kritere göre değerlendirilip ortaya konulan bulgular denetlenen kamu idaresi ile müzakere edilmelidir. Bu süreçte gizlilik önem arz eder. Denetim yol ve yöntemi tamamlandıktan sonra denetim konusu ile ilgili ortaya çıkan sonucun yeterli olup olmadığı ile ilgili denetçi denetim belgelerini tekrar gözden geçirerek ek prosedüre gerek olup olmadığını değerlendirir. Sonuca varmada kanıtlar kadar mesleki bilgi ve tecrübe de önem arz eder (Sayıştay Başkanlığı, 2021).

Saha çalışması takip edilecek adımlar verilerin toplanması, analiz edilmesi ve bulguların tespit edilerek önerilerin geliştirilmesi olarak sayılabilir. Veri toplama faaliyeti en temel faaliyetlerden olup saha çalışması öncesinde başlayan bir faaliyettir. Denetim alanı ile ilgili mevzuat, standartlar, rehberler ve diğer ölçütler ile elde edilen veriler saha çalışması sırasında daha da detaylandırılır ve daha spesifik veriler de elde

edilir. Açılış toplantısı sırasında denetlenen birime veri talep listesi de sunularak hangi verinin ne gerekçe ile istendiği izah edilebilir. Veri toplanmasında ikili ayrıma gidilebilir. Bunlar başka kurum ve şahıslardan elde edilen veriler ile denetçiler tarafından birincil kaynak olarak elde edilen veriler olarak sayılabilir. Başka kurum ve şahıslardan elde edilen veriler mevzuat, standartlar, stratejik planlar, performans programları, faaliyet raporları, program/proje izleme kayıtları, süreç veya iş akış şemaları vb. örnek gösterilebilir. Bu kaynak türü için veri toplama yöntemi olarak inceleme ve literatür taraması kullanılabilir. Denetçiler tarafından birincil kaynak olarak elde edilen hazır olamayan veriler anket, derinlemesine mülakat, odak grup toplantıları, bilirkişi/uzman görüşü ve benzeri yöntemler ile toplanabilir. Toplanan verilerin analiz edilmesi önem arz eder. Zira toplanan verileri anlaşılır hale getirmek gerekebilir veya güvenilirliklerini doğruluklarını test etmek gerekir. Veri analiz yöntemleri olarak regresyon analizi, kodlama ve soyutlama, zaman serisi, çoklu kriter analizi, süreç modellemesi, kıyaslama ve kontrol grubu analizi kullanılabilir. Örneğin kıyaslamada iki farklı kurum veya birime ait göstergeler karşılaştırılabilir. Bu şekilde iyileştirilebilecek alanlar ortaya konulabilir. Veriler analiz edildikten sonra değerlendirmeler yapılarak bulgu ve öneriler oluşturulur. Bulgular beş başlık altında oluşturulur; mevcut durum, neden, risk ve etkileri, kriter öneriler (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016).

Denetim bulguları, denetim boyunca toplanan kanıtların yorumlanması ve analiz edilmesi neticesinde, denetim ekibi tarafından tespit edilen olgulardır. Bulguların önem düzeyi, performans düşüklüğü nedenleri göz önünde bulundurulmalıdır. Denetim sonuçları kurum ya da faaliyetin aksayan yönlerinin ortaya çıkardığı etkileri ortaya koyar. Bunların denetçi kanaatidir ve belge bilgiye dayalı, rasyonel ve tutarlı olması gerekir. Bu sonuçlara yönelik denetçi, performans risklerini bertaraf edecek uygulanabilir, yapıcı ve düzeltici öneriler getirir. (Köse, 2014: 456)

Raporlama aşaması, saha çalışması bittikten sonra ortaya çıkan bulguların

denetlenen birim ile paylaşılması ile raporlama aşaması başlar. Bütün çalışmaların sonucunda denetimin amacına ulaşabilmesi için rapor kalitesi önem arz eder. Performans denetim raporları kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanımına yönelik güvence verme işlevine sahiptir. Raporda mevcut durum ile olması gereken arasındaki fark ortaya konmalıdır. Raporda yer alan öneriler belirgin ve uygulanabilir olmalıdır. (Köse, 2014: 456) INTOSAI Performans Denetimi Temel Prensipleri arasında raporlama ile ilgili denetçiler; kapsamlı, kabul edilebilir, zamanlı, anlaşılır ve dengeli denetim raporları yazmaya gayret etmelidir. Rapor denetim amaç ve soruları ile ilgili gerekli tüm bilgileri ihtiva etmeli, bulgular ve netice yeteri kadar tafsilatlı olmalıdır. Ön çalışma sırasında oluşturulan mantıksal çerçeve raporun ikna ediciliği için önemlidir. Kriter, bulgu, sonuç ve öneriler ile denetim gayesi arasında bağlantı kurulmuş olmalıdır. Rapor; denetimin gayesi, denetimin cevap aradığı sorular, konu, kriterler, metodoloji, veri kaynakları, denetim kısıtları ve denetim bulguları hakkında malumat içerir. denetlenen idare veya birimin düzeltici eylemde bulunmaya teşvik etmek için bulguya konu hususların performansı nasıl ve neden düşürdüğü veya engellediği ortaya konmalıdır. Raporda açık ve net olmalı, yapıcı bir şekilde iyileştirmelere odaklanmayı teşvik etmelidir. Denetimde tespit edilen performans sorunları ile ilgili yapıcı tavsiyeler ortaya konularak raporun mümkün olan en geniş kesime ulaşması sağlanmalıdır (Sayıştay Başkanlığı, 2021).

Saha çalışması ile tespit edilen bulgular resmi olarak denetlenen idare/birim ile paylaşıldıktan sonra kapanış toplantısı sonrasında denetlenen idare/birimin bulgular ile ilgili görüşleri ve resmi cevapları alınır. Bulguların rapora alınıp alınmaması denetim standartları rehberlerine göre değerlendirilir. Özellikle bulguların birim tarafından kabulü için neden ve kriterin sağlıklı belirlenmesi gerekir. Denetim raporu asgari şu başlıklardan oluşur;

- Denetimin Amacı
- Denetimin Kapsamı

- Performans Denetimi Yöntemleri
- Yönetici Özeti
- Mevcut Durum, Nedenler, Kriterler, Riskler ve Etkiler
- Tavsiyeler
- Bulgunun Ehemmiyet Düzeyi
- Gerçekleştirme Planı
- İyi Uygulamalar ve İyi Performans

Söz konusu hususlar raporlandıktan sonra eylem planı doğrultusunda bulgulara yönelik önerilerin yerine getirilip getirilmediği ile ilgili ilerlemenin izlenmesi amacıyla denetim birimleri takip sistemi oluşturmak ve uygulamak zorundadır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016).

İzlemenin temel gayesi performans denetim raporundaki tespit edilen bulguların yerine getirilmesini sağlamaktır. Yerine getirilmediğinde üst yönetime bilgi verme, gerekiyorsa da tekrar bir denetim planlamayarak inceleme yapma gerekebilir. İzlemenin bir diğer önemli gayesi raporun ve denetimin kalitesi ve sonraki yapılacak denetimler için faydalanmaktır. İzleme, belge bilgi incelemesi ve görüşme yoluyla olabileceği gibi yeni bir denetim yapılarak da olabilir. (Köse, 2014: 456)

İngilizce baş harfleri SMARTTEST olarak oluşturulan yaklaşım, yüksek kaliteli denetim raporlarının zamanında teslimi ve çerçeve oluşturmak için kullanılabilir. Bunun için Denetçi şu hususları sağlamalıdır: Denetim süreci boyunca sağlam muhakeme yapılır. Bir dizi veriyi birleştirmek için uygun metodolojiler kullanılır. Denetim soruları karşı sonuca varılacak şekilde belirlenir. Denetim raporunun teslim edilmesiyle ilgili riskler analiz edilir ve yönetilir. Denetimin başarılı bir şekilde gerçekleştirilmesine yardımcı olmak için araçlar kullanılır. Kanıtlar, denetim

bulgularını desteklemek için yeterli, ilgili ve güvenilirlerdir. Nihai rapora ilişkin önemli/önemli sonuçlar ve öneriler planlama aşamasından itibaren değerlendirilir. Şeffaflık -denetlenen kurumla birlikte benimsenir. Bu süreçlere riayet denetimin başından sonuna kadar önemlidir (European Court Of Auditors, 2021: 24).

3.4. PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

Kamuda performans denetimlerinde kamunun yürüttüğü faaliyet/proje/programlarında beklenen başarı oranına ne derece ulaşıldığı incelenir. İdareler performans denetim yöntemi olarak farklı ölçütler kullansa da temel unsurlar ekonomiklik, verimlilik, etkinliktir (economy, efficiency, effectiveness=3E). 5018 sayılı Kanun'da sıkça bu üç temel unsur vurgulanmaktadır. Denetimin bu alanında yönetim politikalarıyla beraber standartlara uygun idari faaliyetlerin ekonomikliği, idarenin politika prosedürlerinin insan kaynakları ve diğer mali/mali olmayan kaynakların verimli kullanımı, denetlenen idarenin koyduğu hedeflere ulaşma durumu ele alınır (Waring, Morgan, 2014: 472). Uluslararası standartlara göre üç temel unsur kullanılmakla beraber performans denetiminde bunlara ek olarak sürdürülebilirlik, tutarlılık ve uyumluluk da denetim unsuru olarak kullanılabilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016).

5018 sayılı Kanun'dan önce efficiency, verimlilik; effectiveness, etkinlik; economy kelimesi tutumluluk olarak karşılık buluyor idi. 5018 sayılı Kanun'da effectiveness kelimesi etkililik şeklinde, economy kelimesi ekonomiklik şeklinde çevrilmiştir. Ancak bu çevirinin isabetli olmadığı, doğru çevirinin etkinlik olduğu, etkililik kelimesinin etkinlik kelimesinin bir alt başlığı olduğu görüşleri mevcuttur. Yine tutumluluk yerine ekonomiklik kavramının kullanılması eleştirilmiştir (Çetin, 2018: 524-525) Çalışmamızda gerek 5018 sayılı Kanun, gerekse de Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi'nde yer alan etkililik unsuru ele alınmış, etkinlik de bu kapsamda açıklanmıştır.

3-E Kuralı diye adlandırılan kavramları mali saydamlık ve hesap verebilirlik ile beraber göz önüne aldığımızda stratejik kamu yönetimi temelli yeni kamu mali yönetimi karşımıza çıkmaktadır. 5018 sayılı Kanun'un bütününde bu anlayış mevcuttur. 5018 sayılı Kanun'un 21'inci maddesinde bütçe politikasında tasarruf vurgusu yapılmış olup 3-E Kuralı ile ilintilidir. Kamuda mali disiplini sağlamak ancak kamu harcamalarında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik ile mümkündür (Çetin, 2018: 524-525). Şimdi bu unsurlara bakalım.

3.4.1. Tutumluluk (Ekonomiklik)

Tutumluluk, bir faaliyetin yürütümünde kullanılan girdilerin uygun kalite de dikkate alınarak minimum maliyet ile söz konusu faaliyetin gerçekleştirilmesidir. Gereksiz masraf yapmadan ihtiyaç ile orantılı maliyete katlanma anlamına gelmektedir. Kavramı sadece mali olarak düşünmemek gerekir. Zira tutumluluk girdilerin uygun miktarda, zamanda, türde, yerde kullanılmasını da ifade eder. Kamusal faaliyetlerde alternatifler arasından seçim tutumluluk unsuruna göre yapılır (Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 82-83). Bir belediyenin itfaiye dairesinden örnek vermek gerekirse beş itfaiye aracı ve on beş personel girdisi ile hizmet verilen bölgeye üç araç ve on personel yeterli ise ihtiyaç kadar girdi azaltmak ekonomikliğin gereğidir. Yine belediye toplu ulaşım hizmetlerinde kullanılan aracın ilgili hat için yirmi kişilik araç yeterli olduğu halde kırk kişilik araç ile hatta hizmet vermesi tutumluluk ile bağdaşmaz. En ucuz olan tutumluluk unsuruna en uygundur anlayışı doğru değildir. Örneğin kamu sağlık hizmet sunumunda belirli kalitenin tutturulması gerekir. Ameliyatta kullanılan kötü bir malzeme hastanın hayatını kaybetmesine neden olabilir. Yine üretilen mal ve hizmetlerde dışsallık da önemlidir. Dışsallık, genel olarak ekonomide üretim veya tüketim faaliyetinin bir başka üretim veya tüketim faaliyetini olumlu veya olumsuz etkilemesidir. Tutumluluğun gereği olarak bir üretim tesisinin filtreleme harcaması yapmayarak atıklarını denize dökmesi hem balıkçılara hem çevreye zarar vermekte ve toplumsal maliyeti yüksek olmaktadır. Bu itibarla tutumluluk sadece az harcama yapmak değildir. Pozitif dışsallığın yüksek olması

ekonomikliğin artmasına vesile olur.

Tutumluluk unsuruna uygun hareket etmek kamu idaresinin amaçlarına yönelik faaliyette bulunurken icap ettiğinden fazla çaba harcanmamasını, atıl kaynak bırakılmamasını, idarede çalışan personelin değişen ve gelişen teknoloji ve uygulamalara uyum göstermesini sağlar. Kamu idaresinin mal ve hizmet sunumunda ihtiyaç duyulan girdiden daha fazla kullanılmamasını, fazla olan bu girdinin başka mal ve hizmetlerin üretiminde en optimum şekilde kullanılmasını sağlar. (Engin, 2015)

Performans denetimi çerçevesinde tutumluluk kavramı, neticeye ulaşmak gayesi ile uygun nitelikte ve nicelikte kaynakların uygun zamanda ve en uygun maliyetle elde edilmesi kullanılmasıdır. Burada gaye, kamu kaynaklarının ekonomiklik unsuruna uygun değerlendirilip değerlendirilmediğini ortaya koyarak aynı faaliyetin farklı alternatifleri ile kıyaslama yaparak iyileştirilecek alanların belirlenmesidir. İdarenin dış kaynak kullanımı (outsourcing) ve diğer mukaveleleri ile ilgili yapılacak performans denetimlerinde ekonomiklik unsuru temel değerlendirme ölçütüdür. Ekonomiklik unsurunda, kamu kaynaklarının tutumlu kullanılıp kullanılmadığına, hedeflenen çıktıya ulaşmaya engel kaynak kullanımı bulunup bulunmadığı, doğru kullanılan kaynakların daha düşük maliyet ile ediniminin mümkün olup olmadığı, mevcut malzemeler yerine kaliteden ödün vermeden daha düşük maliyetli muadil malzemeler ile aynı faaliyetlerin yürütülüp yürütülemeyeceği, satın alınan malzemedeki en düşük fiyat sorgulanırken kalitenin de dikkate alınıp alınmadığı, zamanında girdilerin temin edilip edilmediği sorularına cevap aranır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016).

Tablo 3.4. Tutumluluk(Ekonomiklik) Denetim Matrisi

Unsur	Denetim Sorusu	Kriter-Kontrol	Performans Göstergeleri	Test-Analiz
Tutumluluk	Kamu kaynakları tutumlu kullanılmış mıdır? Hedeflenen çıktıya ya da sonuca ulaşılmasına imkân vermeyecek kaynak kullanılması bulunmakta mıdır?	Katı atık dönüşüm yatırımları fizibilite raporlarında öngörülen miktar ve oranlarla tutarlılık sağlamaktadır.	"Katı atık dönüştürme yatırımlarının birim başına mali getiri miktarı"	Faaliyet Raporları/nitel değerlendirme

Kaynak: Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi’nden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

3.4.2. Verimlilik (Productivity)

Genel olarak üretim sürecinde kullanılan girdiler ile sürecin sonunda elde edilen çıktılar arasındaki bağlantı olup israf etmeksizin kaynakların en optimal bir şekilde değerlendirilmesini ifade eder. Zamanla verimlilik farklı tanımlarla ifade edilmiştir. Birim başına üretim miktarının yanı sıra kalitenin artırılması, çevreyi muhafaza etme, çalışanların refahını artırma gibi işlevleri de ifade eder hale gelmiştir. Doğru ürün/hizmetin doğru zamanda, gerekli miktarda, minimum maliyet ile yararlanıcı memnuniyeti sağlanarak yüksek katma değer sağlayacak şekilde insan kaynakları ve çevreyi dikkate alan bir yaklaşım ile üretilmesi olarak da tanımlanabilir. İster kamu ister özel işletme olsun, ölçüm kolaylığı nedeniyle başta gelen performans göstergelerinden biri olmuştur. Kısaca çıktının girdiye bölünmesi ile bulunur. Verimliliği miktar ve değer olarak ölçmek mümkündür. Miktar ölçümü kısmi verimlilik ölçümü dışında uygun ve yararlı neticeler vermemektedir. Değer ölçümü, güçlükleri olmakla birlikte daha kolay ve güvenilir neticeler vermektedir (Yükçü,

Atağan, 2009: 2-3). Özellikle Anglo-Sakson ülkelerinde, harcama gözden geçirme uygulamaları ile kamu kaynaklarının öncelikli alanlara tahsisi, kamu hizmetlerinin sunulmasında verimlilik artışı sağlanarak savurganlığın azaltılması amaçlanmaktadır. İngiltere’de bu gaye ile 1990’ların sonundan bil itibar 5 kez muhteviyatlı harcama gözden geçirmesi yapılarak hizmet sözleşme sayıları 10 kat azaltılmıştır (Yılmaz v.d., 2018: 7).

Çıktının girdiye oranı olarak ifade edilen verimlilik esasen gerçek anlamda verimliliği göstermez. Örneğin bir okulun üniversite sınavını kazanan öğrenci sayısı tek başına verimlilik göstergesi olmaz. Bir standart ile ilişkilendirildiğinde anlam ifade eder. Diğer okullar ile veya koyulan hedef ile kıyaslandığında verimlilik düzeyi ortaya konulabilecektir. Bir doktorun verimini ölçerken yaptığı ameliyat sayısı kadar şifa bulan hasta sayısı vb. gibi birden çok verimliliği etkileyen unsur olabilir.

Performans denetimlerinde verimliliğe yönelik denetçiler, kaynakların optimum şekilde kullanılıp kullanılmadığı hususunda benzer kurumlar ile kıyaslama yaparlar. Verimlilik ölçümü yapılamadığında idarenin verimliliği sağlamak için neler yapması gerektiğine de odaklanabilirler (Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 84-86).

Kamuda özel sektör gibi karlılık temel amaç değildir. Kamu yararının sağlanması önemlidir. Örneğin devletin koruyucu sağlık hizmetleri kapsamında aşılama hizmeti vermesi karlı olmayabilir ancak toplumsal sağlığın korunması bakımından oldukça faydalı olup verimliliğe de katkı sağlar. Bunun dışında kamuda çıktıyı her zaman parasal olarak ölçmek de mümkün değildir. Bu itibarla verimliliği ölçmeye yönelik girdi çıktı analizi dışında benzer kurumlar ile karşılaştırma, idare içi karşılaştırma, özel kesim ile kıyaslama, geçmiş performans ve hedeflerden yararlanılabilir. Benzer kurumlar ile karşılaştırmada idarenin giderleri, satın alınan girdilerin birim maliyeti, personel durumu, performans göstergeleri vb. kullanılabilir. Örneğin aynı çıktıyı üretmek için kullanılan personel ve taşıt sayısı, elektrik, su vb. giderler denetim elemanı tarafından göz önünde bulundurulur. Özel sektör ile de

kıyaslama yapılabilir. Örneğin kamu sektöründe faaliyette bulunan tıp merkezi ile özel sektörde faaliyette bulunan tıp merkezi çalışan sayıları ve gelirleri, hasta muayene sayıları, kullanılan araç gereç vb. bakımından karşılaştırılarak verimlilik ortaya konulabilir. Yıllar itibariyle karşılaştırma yapılarak geçmiş performansa göre artış azalış durumu ortaya konularak da verimlilik ölçülebilir. Hedefler de bir diğer karşılaştırma unsuru olarak kullanılabilir (Okur, 2020).

Kıyaslama dışında performansın ölçülmesi, verimlilik analizi, zamanlılık analizi, program ve uygulama sonuçlarının tahlil edilmesi verimliliğin ortaya konulmasında yöntem olarak kullanılabilir. Verimlilikte birim maliyetlerin azaltılıp azaltılamayacağı, kaynakların maliyet etkin kullanılıp kullanılmadığı, hedefe ulaşmak için gereksiz kaynak kullanımının bulunup bulunmadığı, çalışma verimliliğini artıracak iyileştirme alanlarının bulunup bulunmadığı, kamu idaresi dışında verimliliği etkileyecek dış gelişmelerin izlenip izlenmediği hususlarına cevap aranır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016).

Tablo 3.5. Verimlilik Denetim Matrisi

Unsur	Denetim Sorusu	Kriter-Kontrol	Performans Göstergeleri	Test-Analiz
Verimlilik	Kullanılan kaynaklar hedeflenen çıktıya ulaşılmasına imkân verebilecek midir? Programın amacına etkin maliyet ile ulaşılmış mıdır?	Katı atık dönüşüm yatırımlarının birim başına ortalama karşılama süresi makul ve yeterlidir.	Katı atık dönüşüm yatırımlarının birim başına ortalama finansal karşılama süresi	İdarenin Faaliyet Raporları İdarenin Program Göstergeleri Kıyaslama grubu verileri

Kaynak: Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi'nden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

3.4.3. Etkililik

Etkililik kavramı işletmelerde özellikle İkinci Dünya Savaşı sonrasında kullanılmaya başlanarak yaygınlaşmıştır. Kamu/özel işletmelerin faaliyetlerinin neticesinde gayelerine ulaşma seviyesini belirleyen performans unsurudur. Etkililiğin ölçülmesine üretim ve ekonomik ölçüm olarak bakacak olursak; Üretim Etkililiği = Gerçekleşen Üretim / Beklenen (planlanan) Üretim, Ekonomik Etkililik = Gerçekleşen Kar / Beklenen Kar olarak ortaya konulabilir (Yükçü, Atağan, 2009). Kamu sektörü performans denetimi bakımından etkililik, denetim kapsamına alınan kamu program, proje ve diğer faaliyetlerinin sonuçlarının konulan hedeflere göre ne seviyede gerçekleştiğinin ortaya konulmasıdır. Hedefe ulaşamadı ise bunun nedenlerini ortaya koyma ve iyileştirme alanlarını tespit etme bu unsur çerçevesinde yapılır. Girdi-çıktı bağlantısına yoğunlaşan verimlilik unsurundan farklı olarak neticeye yoğunlaşma ve hedeflerle karşılaştırma etkililik unsurunun merkezindedir. Etkililik unsuru için program, proje veya süreç için hedeflerin doğru belirlenip belirlenmediği, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı, performans göstergelerinin makul belirlenip belirlenmediği, süreç içerisinde üretilen çıktıların kalite standartlarına uygun olup olmadığı önem arz eder (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016).

Özellikle son yıllarda artan kamu açıklarının da etkisiyle kamu hizmetlerinin kim tarafınsan sunulacağından ziyade bu hizmetlerden istifade edenlerin beklentilerini karşılayacak şekilde kamu kaynaklarını israf etmeksizin etkin sunulması önem kazanmıştır. Bir lisenin üniversite kazanan öğrenci sayısı, İş Kurumu'nun işe yerleştirdiği kişi sayısı, bir hastanede ameliyat olup şifa bulan hasta sayısı vb. kamu hizmetlerinde etkililiğe emsal gösterilebilir. Etkililik çıktı ve nihai fayda üzerinden ölçülebilir. Çıktı (output) iş miktarı veya yapılan faaliyetlerin kısa dönem sonucudur. Nihai fayda faaliyetlerin sonucunu ifade etmektedir. Bir okula devam edip diploma alma eğitimin kısa vadeli sonucu olup bu faaliyetler çıktıdır. Bu çıktılar öğrencilerin üniversite kazanmasına veya işe girmesine yardımcı oluyorsa nihai fayda söz konusudur. Etkililik unsuru kamu idareleri bakımından önemli bir unsurdur. Zira acil

sağlık hizmetlerinin zamanında verilmesi, öğretmenlerin iyi eğitim vermesi, yolların düzgün yapılması hizmetten yararlananların birincil önceliğidir. Bu itibarla söz konusu kamu idarecilerinin performansı için en önemli göstergelerden biridir. Ancak bu hizmetler verilirken maliyetlerin yüksek olması ve bütçeyi zorlaması etkinlik sorununu ortaya çıkarabilecektir (İlkorkor, 2013: 31-35).

Günümüzde hakim olan kamu finansman anlayışında kamu hizmetlerinin kim tarafından sunulacağının bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan kamu hizmetlerinin, yararlananların beklentilerini karşılayacak düzeyde etkili ve kamu kaynaklarını israf etmeyecek biçimde de etkin sunulmasıdır. Özel kesimde temel amaç karlılık olup kaynakların etkin kullanımı önemlidir. Bu itibarla personel verimliliği, etkin stok yönetimi, hızlı üretim artışı, rakipten daha düşük maliyet ile üretip rekabet edebilme önemlidir. Her ne kadar bütçe açıkları ve mali alan oluşturma ihtiyacı artması ile birlikte kamu kesiminde etkinlik önem kazansa da etkililik önemini korumaktadır. Kamu idarelerinde belirlenen amaçlara ulaşma önemlidir. Bunun için kaynak etkinliğinden önce amaçlara ulaşmayı esas alan etkililik ön plandadır. Bununla birlikte kamunun özel sektöre benzetilme eğilimi artmıştır. Özel sektördeki performans kıstasları kamuya da uyarlanmıştır. Kamunun israf etme eğilimi olduğu varsayımından hareketle bu problemleri gidermeye yönelik serbest piyasa standartlarını kamu alanına uyarlayan Kamu Hizmetinin Karşılığı Modeli geliştirilmiştir. Buna göre özel kesimde olduğu gibi vatandaş müşteri olarak görüp vatandaşın nihai faydası için maliyet etkin bir şekilde yüksek performans ve düşük performans gösteren kuruluşlar belirlenir. Nihai fayda ve maliyet etkinliğin sayısallaştırılmış hali etkililik ve etkinliktir. (İlkorkor, 2013: 31-35)

5018 sayılı Kanun'da etkililik kelimesi kullanılmakla birlikte uygulamada ağırlıklı olarak etkinlik kavramı kullanılmaktadır. Etkililik idarenin kurumsal düzeyde hedef ve gayesine ulaşma sürecinden ziyade iş ve işlemlerin belirli kısmında daha kaliteli ve süratli bir şekilde yapılan işe öncelik verilmek suretiyle yapılmasıdır. Etkinlik de kurumsal düzeydeki vizyon ve misyonu yerine getirmek maksadıyla

girdilerin tutumlu, verimli ve mevzuatın amir hükümlerine uygun kullanımını gerçekleştirmek üzere süreç boyunca gerekli dikkat ve özenin gösterilerek müdahaleci bir şekilde işin icra edilmesidir. Bir sürecin bir veya birkaç aşamasını dikkate alan etkililik kavramının etkinlik kavramının alt unsuru olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde görüşler vardır. Buradan hareketle de etkililik minimum maliyet ile planları icra etmek, etkinlik ise mevcut kaynak çıktı ilişkisi çerçevesinde girdilerin en optimum şekilde kullanılmasıdır. Performans denetimi bağlamında performans üzerinden tanımlanacak olursa etkililik kurumsal faaliyetlerin gayelere ulaşma durumunu ortaya koyan performans ölçütü iken etkinlik kurumsal hedeflere varma, amaçları gerçekleştirme mertebesidir.

Performans merkezli bir yaklaşıma göre etkililik, kurumsal faaliyetler sonucunda amaçlara ulaşma derecesini belirleyen performans boyutu iken etkinlik kurumsal amaçlara ulaşma derecesidir. Bu itibarla yeni kamu mali yönetim anlayışının getirdiği stratejik yönetim, mali saydamlık ve hesap verebilirlik, mevzuata uygunluk prensipleri çerçevesinde etkinlik kelimesinin kullanımının tercih edilmesi gerektiği yönünde görüşler mevcuttur. (Çetin, 2018: 524-525)

Ekonomik etkinlik gerçekleşen karın beklenen kara oranı olarak hesaplanır. Ancak bu formülün özel kesimde karlılık esas olmasından dolayı hesaplanması kolaydır. Oysa kamu kesiminde karlılık temel hedef değildir. Bu itibarla matematiksel olarak hesaplanmadığında kamu kesiminde etkinliğin ölçümü güçtür. Örneğin etkinlik ölçütü olarak tüketici memnuniyeti ölçütü olarak alındığında bunu hesaplamak daha güçtür. Mezun olan öğrenci sayısı tespit edilebilir ancak mezun öğrencilerin topluma faydasını ölçmek güçtür. Kamuda ölçümde bir diğer zorluk enerji ve ulaştırma hizmetlerinde olduğu gibi çıktı ile sonuç ayrımında yaşanan zorluktur. Suçun önlenmesi birçok birim tarafından çok aşamalı yürütülen bir süreçtir. Soruşturma, yargılama, cezaevinde tecziye etme gibi. Bütün bunların çıktılarının etkinlik bakımından nitel olarak ölçümü güçtür. Yine kamuda etkinlik ölçütlerinden biri de vatandaş memnuniyeti olup bu da subjektif olduğundan ölçümün sıhhatini

etkilemektedir. etkinlik unsuru performans denetimlerinde önemli bir yere sahiptir. Sonuç ve çıktılar bu denetimin merkezinde olup bunlar uygun standartlar ile karşılaştırılır. Eğer etkinlik ölçümü sistemi kafi değilse denetçi bunu kendi oluşturmak durumundadır. Etkinlik denetiminde bir diğer zorluk hedeflerin olmaması veya belirsiz olmasıdır. Bu hedeflerin tutarlı olmaması da bir başka sorundur. Bu durumda denetçi tutumluluk ve verimliliğe ağırlık vererek denetimi yürütebilir. Hedefin *tüm vatandaşlar için eğitim hizmeti* olarak belirlenmesi durumunda denetçi bunu *üniversite mezunu oranı şu olmalıdır* şeklinde daha somut hedef haline getirebilir. Hedeflerde yanlışlık varsa denetçi bunları da düzeltebilir. (Demirbaş, 2001)

5018 sayılı Kanunun genelinde etkililik, ekonomiklik, verimlilik unsurlarına uygun kamu mali yönetim sistemi vurgusu vardır. Kanunda yer alan kamu maliyesi temel ilkeleri arasında da bu vurgu yapılmıştır. Diğer yandan bu unsurlara uygun hareket edilmediğinde adli, idari ve tazmin yönünden müeyyide ile karşılaşma durumu ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki 5018 sayılı Kanun'un Mal Yönetiminde Etkililik ve Sorumluluk başlıklı 48 inci maddesinde kamu idarelerinin taşınırlerle ilgili sorumluluğu zikredilmiş, idarelerin mal edinme, kiralama, elden çıkarma gibi mal yönetimi ile ilgili verimlilik ve tutumluluk ilkesine göre hareket edilmesi gerekliliği vurgulanmıştır. Buna aykırılık durumunda kamu zararı söz konusu olabilecektir. Aynı kanunun Kamu Zararı başlıklı 71 inci maddesinde kamu zararı *“kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunması”* şeklinde tanımlanmıştır. Yine maddenin devamında kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak hususlar sayılmıştır. Kamu personeli kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli kullanmadığı takdirde gerek tazmin yönünden buradaki hükümler, gerekse de 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda yer alan disiplin hükümleri ile muhatap olabileceklerdir. Esasen bu hükümler uygunluk denetimleri ile inceleme ve soruşturmalarda değerlendirilmektedir. Performans denetimlerinde daha ziyade kamu program, proje ve faaliyetlerinin hedeflenen performansa ulaşma derecesi

değerlendirilir. Bu yönüyle de hesap verebilirliğe katkı sağlar.

Tablo 3.6. Etkililik Denetim Matrisi

Unsur	Denetim Sorusu	Kriter-Kontrol	Performans Göstergeleri	Test-Analiz
Etkililik	Ayaktan Teşhis ve Tedavi Hizmetleri, Evde Sağlık Hizmetleri, Toplum Ruh Sağlığı Hizmetleri ve Diğer Koruyucu Sağlık Hizmetleri ihtiyacı giderecek şekilde etkili yürütülmekte midir? Faaliyetlerin yürütülüş biçimi genel olarak beklentileri karşılamakta mıdır ?	Sağlık Hizmetleri ihtiyaçları giderecek ve beklentileri karşılayacak şekilde yürütülmektedir.	Tıp Merkezlerinde Yapılan Hizmet Sayısı Evde Sağlık hizmet kriterlerine uygun başvuruların karşılanma oranı Psikoterapi Hizmetlerinden Yararlanma	Görüşme Belge İnceleme Anket

Kaynak: Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi’nden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

3.4.4. Tutarlılık

Tutarlılık unsuru esasen muhasebenin temel kavramları arasında yer alır. Buradaki tanımına göre benzer durumlarda kayıt düzeninin değişmemesini, mali tablolarda tekdüzeni sağlamayı hedef alır. Muhasebe işlemleri için hangi esas ve usuller seçildi ise diğer dönemlerde de aynı şekilde devam edilmesini öngörür. Performans denetiminin unsuru olarak verimlilik, etkililik ve tutumluluğa nazaran

daha yeni kullanılmaya başlayan kavramdır. Buna göre, kamu idareleri faaliyet, program, proje süreçleri çerçevesinde stratejik olarak ortaya çıkan ihtiyaçlar, amaçlar ve sonuçlar arasında tutarlılık olması gerekir.

Buradan hareketle tanımlayacak olursak, tutarlılık, kamu kurumlarının belirlenmiş amaç, hedef ve stratejileri ile faaliyet, proje, programlarının yürütümünün uyumlu olmasını ifade eder. Tutarlılık iç ve dış tutarlılık olarak ele alınabilir. Kamu idaresinin hazırladığı program veya projenin gayesi ile uygulanması arasındaki bağıntı iç tutarlılık, faaliyetin diğer idarelerin politikaları ile devletin belirlemiş olduğu üst politika belgeleriyle bağlantısı dış tutarlılık olarak tanımlanabilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016). Örneğin kamu idaresinin performans programına sağlık hizmetleri için toplumda sigara içenlerin oranının yüzde 40 düşürülmesi hedef olarak konulmuşsa, temel politika belgelerinde söz konusu hedef için yüzde 20 esas alınmışsa ilgili idarenin hedefi tutarlı olmayacaktır. Veya ülkede kızamık vakası yoksa, kamu idaresi kızamık vakasını sıfırlamak gibi bir hedef belirlemiş ise bu tutarlı olmayacaktır. Performans denetimlerinde denetçi denetlediği alandaki proje veya faaliyetin planlanan durum ile uygulama sonucu gerçekleşen durum arasındaki ilişkiyi inceleyerek tutarlılık bakımından tasarım olarak iyileştirme alanlarını ortaya koymalıdır.

Denetimde tutarlılık unsurunun incelenmesi için kullanılacak yöntemler performansın ölçümü ve raporlanması ile program ve uygulama sonuçları değerlendirmesidir. Temel analiz vasıtası olarak hedefler ağacı çizelgesi kullanılabilir. Buna göre denetimlerde gereksinimler, gayeler, hedefler ve faaliyetler arasında ilişki ortaya konularak arasında bağlantı kurulamayanlar tespit edilir. Tutarlılık unsuru bakımından denetim icra edilirken program ve projede belirlenmiş hedeflerin kamu idaresinin mevzuatla kendisine verilmiş görevleri ile uyumlu olup olmadığı, hedeflerin stratejik plandaki amaçlar ile örtüşüp örtüşmediği, hedef ve faaliyetlerin kamu idaresinden beklenen hizmetleri sağlayıp sağlamadığı, gereksiz hedef ve faaliyetlerin bulunup bulunmadığı, tasarım olarak hedeflere yönelik başka faaliyetlerin yürütülüp

yürütülemeyeceği, planlanan ile gerçekleşen arasında makas olup olmadığı hususlarına cevap aranır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016) Bir kamu idaresinin görev alanı içerisinde olmayan bir faaliyet için performans hedefi koyması tutarlı olmayacaktır. Örneğin Tarım ve Orman Bakanlığı'nın görev alanına giren tarımsal üretim ile ilgili bir faaliyetin Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın stratejik hedefleri arasında olması tutarlı olmayacaktır.

Tablo 3.7. Tutarlılık Denetim Matrisi

Unsur	Denetim Sorusu	Kriter-Kontrol	Performans Göstergeleri	Test-Analiz
Tutarlılık	Koruyucu Sağlık Hizmetlerine ilişkin belirlenen göstergeler yeterli ve kıyaslanabilir özellikte mi?	Koruyucu sağlık hizmetlerine ilişkin göstergeler yeterli ve kıyaslanabilir özellikte olmalıdır.	Koruyucu sağlık hizmetlerine ilişkin belirlenen göstergelerin kıyaslanabilirlik düzeyi	- Belge İncelemesi -Görüşme -Odak Grup

Kaynak: Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi'nden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

3.4.5. Sürdürülebilirlik

Sürdürülebilir (sustainable) çevreye zararı olmayan veya ihmal edilebilir zararı olan ve bu özelliği ile de sürmesi mümkün olan faaliyetler, hizmetler sürdürülebilirlik unsuruna sahiptir. Sürdürülebilirlik kelimesi, cemiyetin tüm kaynaklarının (sosyal, kültürel, bilimsel, doğal ve doğal olmayan) ölçülü kullanılmasını temin eden bir süreçtir. Kamu idarelerinde sıhhatli bir sürdürülebilirlik için çevresel, ekonomik ve

sosyal unsurlar önem arz eder. Bu üç unsurdan çevre sürdürülebilirlik bakımından esas olup ekonomik faaliyet araç, sosyal boyut ise gayedir. Bu üç unsur kamu idaresinin stratejik ve operasyonel risk ve planlarını belirlerken dikkate alınması gereken unsurlardır. Sürdürülebilir katma değerin hesaplanmasında idarenin kullandığı kaynağın ne kadar olduğu, bu kaynakların getirisinin ne olduğu, farklı idarenin bu kaynak ile ne kadar getiri oluşturacağı, idarenin değer oluşturan ve oluşturmayan girdilerinin neler olduğu, idarenin ne kadar sürdürülebilir kaynak oluşturduğu önem arz eder (Aracı, Yüksel, 2016).

Performans denetimi bakımından sürdürülebilirlik unsuru, faaliyet sonuçlarının kullanım açısından sürdürülebilir olması ve aynı süreçlerde diğer idare ve ilgililer tarafından tekrar kullanılabilirliğini ifade eder. Kamu kurumlarının proje ve programlarının oluşturduğu dışsal fayda sürdürülebilirlik ile ilgilidir. Şöyle ki söz konusu faaliyet çerçevesinde ortaya çıkan know-how (uzmanlık, fiziksel potansiyel, teknik bilgi vb.) ilgili kamu kurumu ile birlikte diğer kamu kurumlarına ve paydaşlara fayda sağlıyor ise sürdürülebilirlik unsuru bakımından kriter olarak değerlendirilebilir. Diğer performans denetim unsurları ile ilişkili olan sürdürülebilirlik girdilerin atıl kullanımının önüne geçilmesini denetimde sağlamaya yarayan unsurdur. Denetimde faaliyet sonucunda ortaya çıkan çıktının kullanım ömrü, bu sonuçlardan diğer idarelerin yararlanma durumu, bu sonuçlardan yararlanmayı engelleyecek manialar tetkik edilir. Bu unsur incelenirken analiz yöntemlerinden performans ölçümü ve raporlanması, verimlilik analizi, program ve uygulama sonuçları değerlendirmesi kullanılabilir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016).

Sürdürülebilirlik unsuruna bir performans denetim matrisinde uygulanmasına örnek verebiliriz. Bir kamu idaresinin sağlık hizmetlerini etkili yürütüp yürütmediği denetiminde bilgi sistemleri bakımından şöyle bir denetim matrisi oluşturulabilir:

Tablo 3.8. Sürdürülebilirlik Denetim Matrisi

Unsur	Denetim Sorusu	Kriter-Kontrol	Performans Göstergeleri	Test-Analiz
Sürdürülebilirlik	Bilgi Yönetim Sistemi (BYS) yeterli mi?	Sağlık hizmetleri ile ilgili doküman bulunmalıdır.	BYS'deki (Hasta kayıtları ile ilgili)eksiklik sayıları ve oranları.	İlgili birimlerde görüşme yapılacak elde edilen bilgi ve belge sonuçları birlikte analiz edilecektir.

Kaynak: Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi'nden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

3.4.6. Uyumluluk

Performans denetimi çerçevesinde etkililik ve verimlilik ile yakın ilişkili olan uyumluluk unsuru, idarenin iş ve işlemlerinin yürütümünde mevcut örgütlenmesinin yeterliliğini ölçen, mevcut mevzuat ve iş yapış şeklinin idarenin hedeflerini gerçekleştirmesi için yeterli olup olmadığının değerlendirmesine imkân veren unsurdur. Uyumluluk unsuru bakımından değerlendirme yapabilmek için kullanabileceğimiz yöntemler performansın ölçümü ve raporlanması, zamanlılık analizi, program ve uygulama sonuçları değerlendirmesi, kalite analizidir. Söz konusu unsurun test edilmesi için faaliyetin gerçekleştirme şeklinin mevzuat ile uyumlu olup olmadığı, sonuçların, çıktıların kalite bakımından yeterli olup olmadığı, süreçlerin tekamülünün faaliyet sonuçlarını zamanında, istenen kalite ve miktarda gerçekleştirmeye imkân verip vermediği sorularına cevap aranır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016).

Uyumluluğa unsuruna denetim matrisinde yer verecek olursak şu şekilde örneklendirebiliriz.

Tablo 3.9. Uyumluluk Denetim Matrisi

Unsur	Denetim Sorusu	Kriter-Kontrol	Performans Göstergeleri	Test-Analiz
Uyumluluk	Personel nitelik ve nicelik olarak yeterli mi?	Sağlık Hizmet Süreçlerinin İyileştirilmesine yönelik işlemler yapılmalıdır.	1- Yıllara göre eğitim ve sertifika durumları 2- Verilen veya ihtiyaç duyulan hizmete göre personel sayıları	İlgili birimlerde görüşme yapılarak ve belge incelenerek; kalite analizi, performans ölçümü ve raporlanması, zamanlılık analizi, program ve uygulama sonuçları değerlendirilmesi yöntemleri ile birlikte analiz edilecektir.

Kaynak: Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi'nden yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

3.5. PERFORMANS DENETİMİNDE KANIT TOPLAMA TEKNİKLERİ

Denetim bulgularının oluşturularak denetim raporunun ortaya çıkması denetim kanıtları ile mümkündür. Rapora esas toplanan her türlü bilgi belge denetim kanıtıdır. Raporun sıhhati de denetim kanıtlarının anlamlı, güvenilir, geçerli ve yeterli kanıtlar ile mümkündür. Kanıtları fiziksel kanıtlar, belgeye dayalı kanıtlar, sözel ve analitik kayıtlar olarak sınıflandırabiliriz. En çok başvurulanan kanıt toplama teknikleri mülakat, anket, gözlem, belge incelemesi, kıyaslama, örnek olay incelemeleri ve odak gruplardır. (Köse, 2014: 456)

Mülakat: Diğer adıyla görüşme sosyal bilimlerde sık başvurulanan tekniktir. Bilgi alınacak kişi ile doğrudan yüz yüze konuşma şeklinde yapılır. Mülakata daha önce hazırlanmış soru kılavuzu ile başlamak mülakatın sağlıklı yürütümü için faydalıdır (Seyidoğlu, 2003: 39-42). denetimlerde denetlenen birimin yöneticileri, çalışanları ve diğer konunun uzmanları ile yapılan görüşme yaygın kullanılan veri toplama tekniği olup performans denetimlerinde ve diğer denetim türlerinde sıklıkla başvurulanan bir tekniktir.

Anket: Bilgisine başvurulacak kişilere yöneltilen soru listesinin onlar tarafından cevaplanarak yapılan veri toplama yöntemidir (Seyidoğlu, 2003: 39-42). Özellikle günümüzde cep telefonunda olan programlar veya mail yoluyla bilgi alınacak kişilere sorular hızlı bir şekilde iletilebilmektedir. Ancak sık başvurulanan yöntem olması ve katılımcının dikkatsiz doldurması durumu söz konusu olabileceğinden güvenilirlik analizine ihtiyaç duymaktadır. Kamu kurumları performans denetimlerinde özellikle çalışanların ve hizmetten yararlanan vatandaşların memnuniyetini ölçmek için önemli bir işleve sahiptir.

Gözlem: Yürütülen iş ve işlemlerin denetçi tarafından doğal akışında izlenmesidir. Böylece denetçi aracısız doğrudan denetlediği faaliyet, süreç, birim hakkında bilgi sahibi olur. Gözlemin denetim kanıtı olarak kullanılabilmesi için

denetim amacına hizmet etmesi, denetçi tarafından planlı bir şekilde yapılması, gözlem sonuçlarının sistematik bir şekilde kaydedilmesi ve tutarlılık bakımından kanıtlanabilir olması gerekir (Seyidoğlu, 2003).

Belge İncelemesi: Kamu idareleri, fiziki ortamda ve elektronik ortamda yürüttükleri faaliyetlerin kayıtlarını tutarlar. Bu kayıtların tutulmasında özellikle teknolojinin de gelişmesiyle otomasyon programları sıklıkla kullanılır. Denetçi tarafından bu kayıtların incelenmesi önem arz eder. Örneğin taşınır ile ilgili denetim yapan denetçi kamu idaresinde kullanılan taşınır mal programını incelemek durumundadır. Çünkü hemen hemen bütün işlemler ilgili program üzerinden yürür. Belge incelemesi yöntemi en yaygın olarak kullanılan veri toplama yöntemlerindendir.

Kıyaslama (Benchmarking): Bir idarenin iş tutma tarzının, süreçlerinin, çıktılarının benzer sektörde ve benzer performans göstergelerinde, sektöründe öncü veya istikrarlı idareler ile karşılaştırılarak performansı artırmaya yönelik bir faaliyettir. Denetçiler de bu kanıt toplama yöntemi ile denetledikleri birimin performansını, benzer diğer kamu idare birimleri ile kıyaslayarak ilgili idarenin performans durumunu ortaya koyabilirler (Köse, 2014). Kıyaslama ilk kez 1979 yılında Canon ve Xerox markalarının fotokopi makinelerinde kalite ve maliyet karşılaştırmasında kullanılmıştır. Kıyaslama özellikle rakip firmalar ve sektör liderleri ile yapıldığında, elverişli sonuçlar ortaya koymaktadır. Kamu kesiminde kıyaslama özele göre farklılık arz etmektedir. Benzer mal ve hizmet sunumunda bulunan kamu idarelerinin arasında rekabet oluşturarak hizmet kalitesinin arttırılması hedeflenir. Örneğin Sağlık Bakanlığı hastaneleri ile üniversite hastaneleri arasında kıyaslama yapılabilir. Ancak bunun yapılabilmesi için kıyas olarak alınacak kamu idaresinin veri paylaşması gerekir. Bu uygulamada her zaman mümkün olmayabilir. Bunun için Maliye Bakanlığı bünyesinde performans bilginin takibine yönelik performans esaslı bütçe modülünün etkin kullanımı fayda sağlayabilir (Yenice, 2014: 505-520). Kamu sektörü bağlamında kıyaslama kullanmanın temel amaçları şunlardır:

-Farklı kamu sektörü kuruluşları/politika sistemlerinde nasıl ve hangi sonuç elde edildiği ile ilgili genel bir fikir edinmek,

-Belirli kamu sektörünün süreçlerini, kuruluşlarını, politikalarını karşılaştırmak,

-Nasıl ve hangi sonuçlarla neler yapılabileceğine dair fikirler üretmek,

Kamu sektörü kıyaslamasının birkaç türü vardır, bunlardan en belirginleri şunlardır:

-Benzer kuruluşlarla karşılaştırıldığında, kaynakların çıktı ve sonuçlar bakımından verimli ve etkin bir şekilde kullanıp kullanmadığı değerlendirilir.

- Süreç kıyaslaması ile kuruluşların işlem ve prosedürlerinin farklı çıktılara yol açması muhtemel olduğundan sonuçlar analiz edilir ve karşılaştırılır.

-Yerel kıyaslama ile bir ülkedeki benzer kuruluşlar performans veya süreçler bakımından karşılaştırılır.

-Uluslararası kıyaslama yapılarak farklı ülkelerdeki varlıklar karşılaştırılır (Ling, Dijk, 2009: 21).

Örnekleme: Denetimde incelenen ana kütlenin tamamını almak her zaman mümkün olmaz. Bunun yerine örnekleme tercih edilir. Denetlenen birimde her zaman sahanın tamamını kapsayacak şekilde incelemeye almak pratik olmadığı gibi buna zaman, denetçi sayısı vb. nedenlerde imkân da olmaz. Bütünün tamamı yerine onu temsil edebilecek bir bölümü alınarak ana kütle ile ilgili bulgu ortaya çıkar. Buna örnekleme metodu diyebiliriz. Örneklemenin iki temel şartı örneğin temsil kabiliyetinin olması ve örnek büyüklüğünün yeterli olmasıdır. Tesadüfi ve yargısal örnekleme olarak ikiye ayrılır. Tesadüfi örneklemede denetçi tecrübesine göre örneklem seçer. Yargısal örneklemede rassal hareket edilmez. İstatistiki ve diğer bilgilere göre örneklem seçilir (Seyidoğlu, 2003: 39-42).

Odak Gruplar: Belirli bir konuyu müzakere etmek için bir araya gelen konu ile ilgili bilgi ve tecrübe sahibi kişilerden oluşan tartışma grubudur. Tartışmaya katılan kişiler homojen özelliklere sahip olup belirli konuda bilgi edinmek amacıyla bir araya getirilir. Daha çok kamu idaresinin ürettiği mal ve hizmetlerden yararlananların görüşlerini denetim kanıtı olarak kullanmak için elverişli bir yöntemdir. (Köse, 2014: 456) İncelenen alan ile ilgili teknik bilgisi ve uzmanlığı olan kişilerin bir araya getirilmesi ile de spesifik konu hakkında derinlemesine bilgi elde etme imkânı verir. Bu yöntemde kurum içi veya kurum dışı teknik uzmanların görüşlerine de başvurulabilir. Genellikle yarı yapılandırılmış bir şekilde 6-12 kişilik grupların toplanması ile oluşturulur. Odak gruptan hedeflenen amacın hasıl olması için tecrübeli bir moderatöre ihtiyaç vardır. Sosyal bilimlerde sıklıkla kullanılan bu yöntem denetimde kullanıldığında denetçi odak grup toplantısını yönetebilir ve oluşturacağı denetim kanıtları ile ilgili veri elde eder (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016). Odak guruplar en çok aşağıdaki şu durumlarda veri toplama için elverişli olup keşfetmek, kılavuzluk yapmak, programları rafine hale getirmek, önerilen program veya kurumun etkinliği ile ilgili katılımcıların amaçlarını, beklentilerini, görüşlerini tanımlamak ve anlamak, uygulanan bir program ile ilgili deneyimleri dokümente etmek, farklı görüşleri tanımlamak olarak sıralanabilir (Ling, Dijk, 2009: 54).

Sayılan bu yöntemler dışında, delphi tekniği, ayrık seçim modelleme, gelecek araştırması, ekonomik değerlendirme, topraklanmış teori, etki değerlendirmesi, kilit bilgi görüşmeleri, mantık modelleri, etki değerlendirmesi, ağ analizi, kanıt toplamak için online araçlar kullanma, süreç haritalama, kantitatif teknikler, paydaş katılımı, standart maliyet modellemesi, geri ödeme çerçevesi sayılabilir (Ling, Dijk, 2009: 27-192).

3.6. PERFORMANS DENETİMİNDE ANALİZ YÖNTEMLERİ

Performans denetimlerinde toplanan verinin sağlıklı analiz edilmesi önem arz eder. Çeşitli analiz yöntemleri olmakla birlikte en çok başvurulmuş ve dünyada iyi uygulamalar arasında yer alan denetçilerin kullanabileceği altı yöntem ön plana çıkmaktadır. Bunlar temel analiz yöntemleri olarak performansın ölçümü ve raporlanması, kıyaslama; çıktı/süreç odaklı analiz yöntemi olarak verimlilik analizi, zamanlılık analizi, kalite analizi; sonuç odaklı analiz yöntemi olarak program ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi olarak sayılabilir. Bunlar arasında temel analiz yöntemleri performansın ölçümü ve raporlanması ve kıyaslamadır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016).

Performansın Ölçümü ve Raporlanması Yöntemi; Performans ölçümü faaliyetlerin, programların belirlenen ölçütler baz alınarak verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunun düzeyini belirlemektir. Ölçmek hayatımızın bir parçasıdır. Bir konuyu anlamak ve konu hakkında bilgi sahibi olmak için ölçmek çok işlevsel bir araçtır. Bu itibarla kamu sektörü denetiminde de önemlidir. Performans ölçümü kamu hizmetlerinin ne kadar ihtiyacı karşılayacak şekilde sunulduğunu ortaya koymak bakımından sistematik bilgi toplama, analiz etme olup özetle kamu idarelerinin makul maliyet ile kaliteli üretim yapıp yapmadığını ortaya koymaktır. Kamu sektöründe piyasa mekanizması söz konusu olmadığından performans ölçümünü bu yönüyle kamuda özendirici işleyiş yoktur. Burada motivasyon kaynağı kamu harcamaları artarken vatandaşın kamudan beklediği hizmetlerin de artması, yine bilinçlenen vatandaşın kaynakların nereye harcadığı ile ilgili hesap verebilirlik bakımından daha fazla sorgulayıcı olmasıdır. Performans ölçümü ve raporlanmasında unsurlar ekonomiklik, verimlilik, etkinlik, tutarlılık, sürdürülebilirlik ve uyumluluktur. Özellikle girdiler, çıktılar, sonuçlar, performans hedefi, performans göstergesi ölçüm için gerekli olan, kamu idaresinin sahip olması gereken verilerdir. Bu veriler elde edildikten sonra ölçüm süreci şu aşamalardan oluşur; ölçülecek programların

belirlenmesi, amacın ifa edilmesi, performans göstergelerinin belirlenmesi, ulaşılacak hedefleri belirleme, izleme ve performans raporlamasıdır (Demirbaş, 2001).

Performans ölçümünde toplanan veriler sonucunda;

1.Nereye varmak istiyoruz ?

2.Hedeflediğimiz sonuçlar ile gerçekleşen sonuçlar uyumlu mudur?

3.Başarı kriterimiz nedir ve bu kritere göre neredeyiz?

4.Başarıyı kaynaklarımızı etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde tedarik edip kullanabiliyor muyuz?

5.Gerek çalışanlarımızın gerekse de hizmetten yararlanan vatandaşların memnuniyet oranları nedir?

Gibi sorulara cevap bulunarak kamu idaresinin gerçek performansına ulaşılmaya çalışılarak performansın gelişime katkı sağlanır. Yine en önemli fonksiyonlarından biri hesap verme sorumluluğunun gelişimine verdiği katkıdır. Hesap verme sorumluluğu dışında kamu idaresinin sağlıklı karar almasına da katkı sağlar. İdarede yapılacak kalite çalışmaları, dönemsel gözden geçirmeler, bütçe hazırlık sürecinde ölçümlerden istifade edilmesi, yöneticilerin ve çalışanların başarısını ölçme gibi alanlarda faydası görülür (Candan, 2007).

Kıyaslama Yöntemi; Performans denetiminde analiz yöntemi olarak önemli işleve sahiptir. İlk kez 1979 yılında Xerox ve Canon marka fotokopi makinelerinin fiyat, kalite, maliyet bakımından karşılaştırılması suretiyle yapılmış, Xerox marka fotokopi makinelerinin kalite ve maliyet bakımından geliştirmesi gereken yönlerinin olduğu tespit edilmiştir. Kamu kesiminde kıyaslama özel sektöre nazaran farklılık arz eder. Şöyle ki, kamu sektöründe fiyat olmayıp aynı nitelikte mal ve hizmet üreten kamu kurumlarının hizmet kalitesinin arttırılmasına odaklanılır. Kamu sektöründe kıyaslama hizmeti veren tek kuruluş varsa zor olabilmektedir. Bu durumda yurt dışı örnekleri imkân dahilinde kıyaslanabilir. Ancak çok sayıda aynı hizmeti veren eğitim kuruluşları, belediyeler gibi kamu kurumları bakımından kıyaslama yapılabilir.

Burada da veri elde etme problemi yaşanabilir. Kıyaslama yapılacak kamu kurumu ile ilgili faaliyet raporunda kıyaslanacak konular ile ilgili sınırlı bilgi varsa ve ilgili kurum bilgi paylaşmıyor ise kıyaslama zorlaşmaktadır. Bu zorluklarla birlikte öz değerlendirme dediğimiz kurumların alt birimleri ile birlikte değerlendirme çalışmaları rakip olma güdüsünden ziyade tecrübe paylaşımı ve gelişme alanlarını tespit etme işlevsel bir yere sahiptir (Küçük, 2014: 505-520).

Kıyaslama yönteminin kullanılabilmesinin ön koşulları vardır; denetim yapılacak faaliyet, program veya projenin gerçekleşme durumunun, çıktılarının ölçülebilir olması elzemdir. Bundan sonraki aşama kıyaslama yapılabilecek uygulamaların mevcut olması, nihai olarak da kıyaslama yapılacak faaliyet, proje vb. ile döneminin benzer olmasıdır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016).

Çıktı/süreç odaklı analiz yöntemi olarak verimlilik analizi, zamanlılık analizi, kalite analizi; verimlilik analizi üretilen çıktı, verilen hizmetler ile ne kadar kaynak/bütçe kullanıldığının ortaya konulduğu analizdir. Zamanlılık analizinde işin yapılma süresi önemlidir. Kaynakların zamanında kullanımı, hizmetin ihtiyaçlara cevap verecek sürede gerçekleştirilmesi bu yöntemin belirleyici özelliğidir. Örneğin ambulansın çağrılara zamanında ulaşması, toplu ulaşım araçlarının beklenen zamanda durağa ulaşması ve geçiş sıklığının yeterli olması kamu hizmetinin zamanında verilmesi ile ilgilidir. Bir hizmet en uygun maliyet ile ve de en yeni ekipman ile sunuluyor olabilir. Ancak zamanında verilmeyen hizmet bütün bu unsurları anlamsız hale getirebilir. Adalet hizmetleri ile ilgili “*Geç gelen adalet, adalet değildir.*” sözünde olduğu gibi hizmetin zamanında sunulması önemlidir. Bir diğer analiz yöntemi olan kalite, gerek özel sektör gerekse de kamu sektörü bakımından gittikçe önemi artan, ve hizmetin miktarı kadar niteliğine odaklanılan analiz unsurlarından biridir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016). Performans denetiminde kalite analizi yönteminde kamu idarelerinin hizmet sunumunun önceden belirlenmiş kalite standartlarına uygun olmasını ifade eder. Tüm kamu sektöründe kaliteli hizmet ve mal üretimi önem arz etmekle birlikte sağlık sektöründe daha da önemlidir. Zira sağlık

hizmetinin ikinci kalitesi olmaz. Sağlık Bakanlığı Sağlıkta Kalitenin Geliştirilmesi ve Değerlendirilmesine Dair Yönetmeliğe istinaden çıkarılan Sağlıkta Kalite ve Akreditasyon Setleri, sağlıkla ilgili performans denetiminde standart ölçüt olarak alınabilir. Söz konusu standart belirleme tüm sektörlerde yaygınlaşmaktadır. Bu yönde yerel yönetimlerde de yerel yönetimler standartları oluşturma çalışmaları yapılmaktadır.

3.7. PERFORMANS DENETİMİNİN BÜTÇE İLE İLİŞKİSİ

Kamu sektöründe performans yönetimi, denetimi, üretilen hizmetlerin ne kadar kaynak ile üretildiği, faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve hesap verebilirlik yeni kamu mali yönetiminin getirdiği kavramlar olup gerek bütçe altyapısı gerekse de iş yapma kültürü bakımından farklı bir organizasyona ihtiyaç duyar. Performans denetimi yapabilmek için performans bütçelemeye ihtiyaç olup olmadığı önem arz eder. Performans denetimi performans yönetiminin bir parçasıdır. Performans yönetiminde; stratejik hedeflerin belirlenmesi, bu hedeflere ulaşma ile ilgili gerçekleştirmelerin ortaya konulması, veri toplama sistemlerinin kurulması, mevcut performansın değerlendirilmesi, performans bilgilerini hesap verebilirliği artırmak için kullanmak başlıca unsurlar arasında yer alır. Performans ölçümü ve kıyaslama performans denetiminin temel analiz yöntemleridir. Kamu mali yönetiminde sistematik işleyişe bakıldığında planlama, bütçeleme, uygulama, izleme ve değerlendirme, denetim kademeleri mevcut olduğundan her bir basamak performans yönetimine uygun alt yapıya sahip ise bütçeleme performans bütçeleme, denetim ise performans denetimi olarak etkileşim içerisinde aşamalarda yer alır. Performans bütçenin söz konusu olması için amaç ve hedeflerin belirlenmiş olması, kaynakların bu doğrultuda dağıtılması, hedef ve amaçlara göre yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının ölçülmesi yapılarak bütçe uygulamasında yer alması gerekir. Performans bütçe uygulamasında olmazsa olmaz performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesidir. Örneğin bir önceki yılda bir belediye ne kadar itfaiye, zabıta, koruyucu sağlık hizmetleri verdi ise bu bilgilerin bütçe dokümanında yer alması suretiyle mevcut yılda

bu performansa göre ödenek ayrılması söz konusu olur. Bunun için de performans denetimi önemli bir işleve sahiptir. Özellikle ülkemiz performans esaslı bütçelemede de görüldüğü üzere, ödenek miktarlarının doğru belirlenmesi, kriterlerin sıhhatli belirlenerek performans bilgisinin doğru edinilmesi ve performans değerlendirmesinin objektif yapılması sorun oluşturmaktadır. Kamu mali yönetiminde 1980'lerden 2000'li yıllar arasında performans bütçe ile ilgili beklenti yüksek olsa da kamu kesiminde performans ölçümünün zor olması ve maliyetlerin belirlenmesindeki zorluklar, performans göstergelerinin sağlıklı belirlenememesi bu bütçe türüne ilgiliyi azaltmıştır ancak bütçe süreçlerinde yer alması da performans bilgisinin üretilmesi bakımından performans göstergeleri önemli yere sahip olmaya devam etmektedir. Performans bütçenin olması performans bilgisinin üretilmesine katkı sağlasa da ve de performans denetiminin uygulanması bakımından yararlı olsa da temel şart değildir. Performans bütçe olmadan da performans denetimi yapılabilir. Bütçelemede kaynakların performans göstergelerine bağlanması kolay değildir ve OECD ülkelerinde çok az örneği vardır. (Nangır, 2014: 521-533)

3.8. PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARI

Denetim uygulamalarını ülkelerin yönetim kontrol sistemleri üzerinden ikili bir ayrıma tabi tutulan Kuzey ve Güney Modeline göre ele alabiliriz. Kıta Avrupası denilen güney modelinde Fransa, Portekiz, İspanya gibi ülkeler var iken Anglo-Sakson denilen Kuzey Modelinde İngiltere, ABD, Yeni Zelanda gibi ülkeler vardır. Güney Modelinde üç taraflı ön kontrol anlayışı her bir kurumun kendi personel ve denetim elemanlarınca değil, ayrı bir kurum tarafından yerine getirilir. Örneğin Fransa'da bu kurum Maliye Bakanlığı'dır ve bu sistemde temel gerekçe bağımsızlığın daha iyi sağlanacağı anlayışıdır. Kuzey Modelinde yönetim sorumluluğu esas olup her bir kurumun kendi personeli denetim elemanları vasıtasıyla iç mali kontrol sistemleri yürütülür. Performans denetimi uygulamaları bakımından Kuzey Modelinde gelişim daha iyi sağlanmış iken Güney Modelinde gelişim sınırlı kalmıştır. Kıta Avrupası

ülkesi Fransa örnek alınarak kamu idare teşkilatı oluşturulmuş Türkiye’de özellikle 5018 sayılı Kanun vasıtasıyla kamu mali yönetim sistemi bakımından Kuzey Modeline doğru yönelme olduğu görülmektedir. (Gönülaçar, 2021)

3.8.1. Güney Modelinde Performans Denetimi Uygulamaları

Roma Hukuku geleneğine dayanan bu grup ülkelerde devletin tüzel kişiliği önemlidir ve üstün bir varlık olarak kabul edilir. Merkezîyetçi yapı hakim olup idare hukuku ve oluşmuştur. Avrupa’nın güney ülkeleri olan Fransa, İtalya, İspanya, Yunanistan gibi ülkeler bu grupta yer alır. Bu ülkelerde kamu idarelerinin kontrolü işlem esaslı olup önleyici mahiyettedir. Bu grupta mevzuat önemli olup kamu idarelerinin mevzuata uygun hareket etmesi önem arz eder. Mevzuat Anayasa, kanun, kanun hükmünde kararname, yönetmelik gibi gerek meclisin gerekse de ilgili kamu idaresinin düzenlemelerinden oluşmakta olup normlar hiyerarşisine göre ilgili kamu idarelerinin belirlenen bu mevzuata uygun hareket etmesi esastır. Bu itibarla bu gelenekte performans denetiminden daha ziyade uygunluk denetimi gelişmiştir. Maliye Bakanlığı gibi bir idare diğer idarelerin de kontrolü bakımından ağırlıklı yere sahiptir. Kamu idarelerine kendi bütçelerine ilişkin sorumluluk verilmemesi nedeniyle performans denetimleri önemini kaybetmekte ve başarılı bir şekilde yürütülememektedir. Kamu idareleri bünyesinde teftiş kurulları mevcut olup denetimler bu kurullarda yer alan müfettişler eliyle yerine getirilmektedir. Teftiş birimleri hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluğu bakımından denetimlerini gerçekleştirirler. Yasama adına denetim yapan dış denetim birimleri Sayıştaylar mahkeme şeklinde örgütlenmiştir. Hesap yargılaması ve kamu zararı çıkarma yaygındır. Hukuka uygunluk esas olduğu için performans denetimine gereken ehemmiyet verilememektedir. Bütçenin uygulama öncesi ve uygulama sonrası kontrole tabi tutulması söz konusu olmakla birlikte aynı komisyon tarafından incelendiği için uygulama sonrası kontrol etkin olmamaktadır. Bu itibarla da performans denetimleri yeterince gelişmemiştir (Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 94-98).

Ancak denetimdeki değişim ve gelişim ile birlikte Kıta Avrupası ülkelerinde de performans denetimi yaygınlaşmaktadır. Ülkemiz gibi birçok ülke kamu yönetimine örnek olmuş Fransa’da performans denetim çalışmaları yapılmaktadır. Fransa Sayıştay’ı parlamentoya kurumsal performansla yönelik raporlar da göndermektedir. Yönetmelik kontrolün geliştirilmesi bakımından yapılan performans denetimi ve bunun dışında mali denetime yönelik Sayıştay’a verilen ödenek üçte iki düzeyindedir. Bunun dışında kamu idarelerinin de performans denetimi ile ilgili görevleri vardır. Bakanlıklar performans yönetim sistemini kurmakla görevli olup Sayıştay’ın denetim ve değerlendirmesine imkân sağlamaktadır. Her bakanlık verimlilik etkinlik ekonomiklik gibi performans denetim unsurları bakımından kriterlerin değerlendirilebilmesine imkân verecek şekilde performans göstergelerini ve performans raporlarını hazırlarlar. Buna göre bütçe kaynakları performans unsurları bakımından Sayıştay tarafından değerlendirilir. Son dönemde performans denetimi kapsamında kamu idarelerinin programlarının sonuçlarını analize yönelik değerlendirme teknikleri geliştirilerek idari düzenlemelere gidilmiştir. Bunun yanı sıra rehberler kılavuzlar çıkarılarak eğitimler ile birlikte üniversite bünyelerinde komisyonlar kurulmuştur. Genel olarak hem iç denetim yapan müfettişler hem de Sayıştay tarafından performans denetiminin yapıldığı söylenebilir (Özen, Öztornacı, 2015).

Diğer Kıta Avrupası ülkelerinden farklı olarak Almanya’da kamu idarelerinin performansını artırmak amacıyla 1920’lerde kurulmuş Federal Performans Komiserliği mevcuttur. Bu ülke Sayıştay’ı 4 çeşit performans denetimi yapmaktadır: Etkinlik Denetimi ve Program Değerlendirmeleri, Maliyet-Fayda Analizi, Devam Eden Program Denetimi, Enine Kesit Denetimi olarak sayılabilir. Bütün bu denetimler ilgili kamu idarelerinin faaliyetlerinin etkili, ekonomik ve verimli yürütölüp yürütölmediğinin değerlendirilmesine hizmet etmektedir (Özen, Öztornacı, 2015).

3.8.2. Kuzey Modelinde Performans Denetimi Uygulamaları

Kuzey Modeli ya da bir başka deyişle Anglo-Sakson geleneğine sahip İngiltere, ABD, Yeni Zelanda gibi ülkelerde Güney Modelindeki devlet anlayışından farklı olarak devlet topluma hizmet eden araçtır. Kamu idarelerinde iş ve işlemler ayrıntılı mevzuat yerine örf ve geleneklere göre yürür. Bu itibarla ayrı idare hukuku da gelişmemiştir. Kamu maliyesi hukukun değil ekonominin bir alt dalı olarak konumlanmıştır. Kamu idarelerinin iş yürütümünde kılavuzlar, rehberler önemli yere sahiptir. İç kontrol bakımından her kamu idaresine sorumluluk verilmiş olup sistem esaslı iç kontrol mevcuttur. Kamu idarecileri bütçe ile kendilerine verilen kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili esnekliğe sahip olup bu kaynakları etkili, ekonomik ve verimli kullanmak durumundadır. Yönetim sorumluluğunu ifade eden bu durumda performans denetimi de uygulama alanı bularak önemli bir yere sahip olmuştur. Kıta Avrupası'nda olduğu gibi merkeziyetçi yapı yerine adem-i merkeziyetçi bir yapı mevcuttur. Her kamu idaresinde üst yöneticiye bağlı görev yapan iç denetçiler düzenlilik denetiminin yanı sıra performans denetimini de yapmaktadırlar. Yasama adına dış denetim kurumları Sayıştaylar ofis tipi örgütlenmiş olup Genel Denetçi olarak isimlendirilen başkanın yönetiminde özellikle performans denetimine yönelik parlamentoya sunulan rapor önemli bir yere sahiptir. Ofis tipi Sayıştay'ın yargılama ve müeyyide uygulama gibi yetkileri olmadığından performans denetimine daha fazla ağırlık verebilmektedirler. Bütçe uygulama öncesi ve sonrası komisyonlar farklı olup uygulama sonrası Kamu Hesapları Denetim Komisyonu'nun kendisine gelen dış denetimce raporlanmış performans denetim raporlarını inceleme imkânları vardır. Yürütme organının kontrolü bakımından kamu idaresine tanınan esneklik idarelerin etkin ve verimli çalışmasına, bu doğrultuda hesap verme sorumluluğunun gelişimine, tabiatıyla da performans denetim uygulamalarına alan açmıştır. Kıta Avrupası'nda teftiş elemanları merkeziyetçi yapıda oldukları için daha fazla bağımsız oldukları söylenebilse de iç kontrolün bir parçası olmakta sıkıntılar yaşanması, hesap ve işlem odaklı olması nedeniyle performans denetiminin yeterince gelişimine imkân

vermemiştir. Her bir kamu idaresinde yer alan iç denetçilerin üst yönetimle daha yakın olması ve kurumu daha iyi tanınması birlikte çözüm üretmeye, hesap ve işlem denetiminden ziyade verimli ve etkin çalışma imkânının ortaya çıkmasına imkân vermiştir. Ancak Kuzey Modelinde denetçilerin bağımsızlığı sorun olabilmektedir (Demirbaş, Çetinkaya, 2018: 99-104).

Yukarıda bahsetmiş olduğumuz hususlar Anglo-Sakson Modeli uygulamasına en güzel örnek olan İngiltere uygulamalarını yansıtmakta olup bunun dışında ABD örneğini de performans denetimi bakımından verebiliriz. ABD’de genel müfettişe bağlı iç denetçiler kamu idareleri içerisinde performans denetimini icra ederken dış denetim olarak 1921 yılında kurulmuş olan ABD Sayıştay’ı (GAO) yürütmektedir. Bu dış denetim birimi dışında 50 eyalette yüksek denetim birimi mevcuttur. GAO parlamentoya bağlı olup federal hükümetlerin tüm faaliyet, program ve projelerinin incelenmesi ile görevlidir. GAO’nun gerçekleştirmiş olduğu denetimlerin %90’ı performans denetimi ile ilgilidir (Özen, Öztornacı, 2015).

3.8.3. Türkiye’de Performans Denetimi Uygulamaları

Ülkemiz idari teşkilatını Osmanlı Devleti son dönemi 1800’lü yıllardan bil itibar Fransa idari teşkilatı örnek alınarak oluşturmuştur. Kıta Avrupası’na (Güney Modeli) uygun idare hukuku gelişmiş, yürütme içerisinde teftiş kurulları, dış denetim olarak da kurul tipi yargılama ve yaptırım uygulama yetkisi olan Sayıştay varlığını sürdürmüştür. Avrupa Birliği’ne uyum çerçevesinde Konsey Düzenlemesi hükümlerini içeren 2001 yılında hazırlanan Ulusal Plan ülkemiz denetim sistemi ile ilgili denetim birimleri arasında koordinasyon sağlanması, iç mali kontrol sisteminin gelişmesi, denetim birimi ve bağımsızlığını geliştirecek mekanizmaların işlerlik kazanması, denetim standartlarının oluşturulması, denetim personelinin bilgi ve tecrübelerinin geliştirilmesi, denetim sonuçlarının etkinliğini artırmaya yönelik sistemin geliştirilmesi önerilmiştir. Bu bağlamda 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girmiş, Anglo-Sakson Modeline geçiş öngörülmüş, 3046 sayılı Bakanlık Teşkilat yasalarına ve belediye norm kadrolarına göre oluşturulan teftiş kurullarının yanı sıra 5018 sayılı

Kanun ile iç denetim birimleri de kurularak ikili denetim yapısı oluşturulmuştur. Bu çerçevede güncellenen Sayıştay Kanunu Güney Modeline uygun teşkil edilmiştir. Bu düzenlemeler öncesinde performans denetimi bakımından teftiş kurullarının çalışmaları olmuştur. Bu bağlamda Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu bir kısmı Sayıştay ile birlikte aile hekimlikleri, acil servisler gibi konularda performans denetimleri gerçekleştirmiştir.

Sayıştay performans denetimleri açısından gelişim yavaş olmuştur. 1996 yılında performans denetim yetkisi verilmekle birlikte ilk 8 yılda deprem ve gemilerin denizleri kirletmesi ile ilgili üç performans denetimi yapılmış, buna mukabil 2001 yılında İngiltere Sayıştay'ı 53, ABD Sayıştay'ı 786 performans denetimi yapmıştır (Okur, 2020: 103). 2010 yılında yürürlüğe giren Sayıştay Kanunu ile performans denetim yetkisi verilmiş ancak, yasanın denetimin genel esasları ile ilgili otuz beşinci maddesinde denetim tanımında etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kaynakların kullanımının değerlendirilmesi olarak tanımlandıktan sonra Sayıştay'ın yerindelik denetimi yapamayacağı ve idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alamayacağı düzenlemesi performans denetiminin alanını sınırlandırmıştır. Bu hükme istinaden Sayıştay denetimleri kurumsal göstergeler üzerinden kurumsal performans denetimi ile sınırlı uygulanabilmektedir. Sayıştay Başkanlığı'nın 2020 faaliyet raporuna göre 2019 yılında 395 düzenlilik denetiminin yanı sıra 36 kamu idaresi için performans denetim raporu düzenlenmiştir. Günümüzde de performans denetimleri yeterli düzeye ulaşmamıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2020: 103).

İç denetim birimlerinin yaptığı performans denetimleri açısından bakılacak olursa 2008-2020 İç Denetim Koordinasyon Kurulu Raporlarına göre performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi gibi daha çok katma değer sağlayacak denetim türlerine ağırlık verilmesinin gerekliliği vurgulanmasına rağmen denetimlerin sistem ve uygunluk denetimi ağırlıklı olarak yürütüldüğü, performans denetimlerinin ise sınırlı kaldığı görülmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021).

3.8.4. Türkiye’de Performans Denetimi Bakımından Denetim Birimlerinin İncelenmesi

3.8.4.1. İç Denetim Birimleri

IIA (The Institute of Internal Auditors) tarafından 1947 yılında bir kurumu inceleme ve değerlendirme olarak tanımlanan iç denetim, mali varlık ve bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine odaklanmış iken sonraki yıllarda danışmanlık ve değer katılması fonksiyonları da amaçlar içerisinde yerini almıştır. IIA tarafından 1999 yılında bir kurumun çalışmalarına değer katan ve onu geliştiren bağımsız ve objektif bir faaliyet olarak tanımlanmıştır (Alıcı, 2016: 185-200).

Türkiye’de 2003 yılında resmi gazetede yayımlanan, 2005 ve 2006 yıllarında tüm maddeleriyle yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun ile iç kontrol başlığı altında kamu idarelerinde iç denetçi çalıştırılmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. İç kontrol tanımı yapılırken iç denetimi de içine alan kontroller bütünü şeklinde ifade edilmiştir. Anglo-Sakson ülkeleri geleneğinde olan iç denetim ise uluslararası tanıma uygun olarak, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomik, etkili ve verimli kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmış olup tanım muhteviyatında performans denetiminin de yapılacağını ifade etmektedir.

Kanunun iç denetçinin görevleri başlıklı 64 üncü maddesinin b fıkrasında kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını inceleme görevi ile d fıkrasında yer alan harcama, mali iş ve işlemlere yönelik uygulamaların kalkınma planı, stratejik plan, performans programına uygunluğunu denetleme görevleri performans denetimi görevinin kanun ile iç denetçilere verildiğini göstermektedir (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003). İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin iç denetim uygulamaları başlıklı 8 inci maddesinde iç denetim uygulamalarının performans denetimini kapsadığı belirtilmiş, bu denetim türü yönetmelikte “*Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen*

faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Dünya Bankası Kurumsal Gelişim Fonu Hibesi ile İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi hazırlanmıştır. Bu rehber performans denetiminin ne olduğu, unsurları ve analiz yöntemleri, olgunluk analizi, yaklaşım ve metodolojisi başlıklarını içermektedir. Bunun dışında Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi Vaka Çalışmaları da yayımlanmıştır.

2020 yılı Kamu İç Denetçileri Faaliyet Raporu’na göre 2020 yılı içerisindeki denetimlerde sistem ve uygunluk denetimlerinin ağırlıklı olarak icra edildiği, performans denetimlerinin ise sınırlı kaldığı belirtilmiştir. Raporda, performans denetimi gibi katma değeri yüksek denetim türüne ağırlık verilmesi gerekliliğinden bahsedilmiştir. 2020 yılında Tarım ve Orman Bakanlığı’nda Anahtar Performans Göstergeleri Performans Denetim Raporları, Kocaeli Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü’nde Bilgi Sistemleri Ve Bilgi Teknolojilerinin Yönetilmesi” süreci, Finansman İşlemlerinin Yönetilmesi süreci, Kurum Performansının Yönetilmesi” süreci (HES, GES ve BES Tesisleri), Yatırımlarla İlgili Hizmetlerin Yürütülmesi süreci ile ilgili Performans Denetim Raporu, Düzce Üniversitesi’nde Düzce Üniversitesi COSO 2017 Kurumsal Risk Yönetimi Süreci, Üniversite İç Kontrol Sistemi Süreci, Üniversite Kurum Kültürünün Yapısal Bileşenleri ile ilgili Performans Denetim Raporları, Erzincan Üniversitesi’nde Taşınmazların Kiraya Verilmesi ve Yönetimi ile ilgili Performans Denetimi Raporu, Galatasaray Üniversitesi’nde akademik teşvik ve Yabancı Dil Kursları Süreci ile ilgili Performans Denetim Raporlarının düzenlendiği, bazı idarelerde performans denetimi eğitimlerinin verildiği, performans denetimi sayılarının oldukça sınırlı olduğu görülmektedir (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2021). Bir önceki yılda da 523 denetimden sadece 14’ünün performans denetimi olduğu, yıllar itibariyle de performans denetim sayısının düşük kaldığı görülmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021).

Diğer yandan performans denetimi ile ilgili daha fazla çalışma yapılan İç Denetim Birim Başkanlıkları bulunmaktadır. Tarım ve Orman Bakanlığı İç Denetim Birim Başkanlığı buna örnek verilebilir. Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarına ait süreçler ayrı denetimler ile değerlendirildiğinde birbiri ile bağı ve üst politika belgeleri ile bağı zayıf kalmaktadır. Yine performans denetimlerinde denetim dönemi ile faaliyet raporlarının yayımlandığı dönem farklılık arz ettiğinden zamanlılık problemi ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla, performans göstergelerinin izlenebilmesi ve erken müdahale edilebilmesini sağlamak için Tarım ve Orman Bakanlığı İç Denetim Birim Başkanlığı tarafından danışmanlık kapsamında anahtar performans göstergeleri ile politika belgelerindeki sayısal hedefler ile ilişkilendirilmiştir. Böylelikle performans göstergelerinin üst politika belgelerine uyumunun sürekli izlenmesi sağlanmıştır. Bakanlık Strateji Geliştirme Başkanlığı'na gelen veriler üçer aylık dönemler halinde iç denetim birimine intikal ettirilmiştir. Performans göstergelerinin anlık takibini sağlayacak, trend analizi ve kıyaslamaya imkân verecek, Performans Denetim Modülü geliştirilmiştir. Böylelikle performans denetimlerinin dinamik bir şekilde yürütülmesi sağlanmıştır. Söz konusu yazılım ile birimlerin performans gerçekleştirmeleri, sıralamaları ortaya konulmakta, bu da performansa yönelik farkındalığın artmasına vesile olmaktadır. Kurumsal karne olarak da değerlendirilerek birimler arası rekabet ile performans yarışı da sağlanabilmektedir (Sarıkaya v.d., 2020). Tarım ve Orman Bakanlığı dışında Sağlık Bakanlığı İç Denetim Başkanlığı da yoğun bakımlar, evde sağlık gibi konularda performans denetimi gerçekleştirmiştir.

3.8.4.2. Bakanlık Teftiş Kurulları

Kıta Avrupası geleneğine uygun teşkil edilen teftiş kurulları 1800'lü yılların sonundan itibaren varlığını sürdürmektedir. 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girdiği dönemde kaldırılması düşünülse de bu gerçekleşmemiş, 2011 yılında bakanlıkların teşkilat kararnameleri ile unvan değişiklikleri gibi farklı düzenlemeler olsa da varlığını devam ettirmiş, 2018 yılında yayımlanan 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı

Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile tekrar farklı isimlerde düzenlenmiştir. Bakanlıkların teşkilat kararnameleri 1984 yılında yayımlanan 3046 sayılı bakanlıkların kuruluş ve görev esasları hakkında kanuna göre düzenlenmekte idi. Bu kanunun ismi 2018 yılında Bakan Yardımcılarının Mali Hakları ve Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun olarak değiştirilmiştir. Bu düzenleme öncesinde bakanlık teftiş kurulları bu kanunda düzenlenmekte idi ancak 2018 yılında bunu düzenleyen madde yürürlükten kaldırılmıştır. Önceki düzenlemede bu kanunda bakanlık teftiş kurullarının yasal dayanağı olan 3046 sayılı Kanun'un amacı kamu hizmetlerinin etkili, ekonomik ve verimli düzenlenmesi olduğundan performans denetimi yapmaya zemin oluşturmakta idi. 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nde teftiş kurullarının performans denetimi yapmasına yönelik, Gençlik ve Spor Bakanlığı Rehberlik ve Denetim Başkanlığı görevleri arasında doğrudan sayılmış, diğer bakanlıklarda görevler arasında giren faaliyet ve işlemlerle ilgili teftiş, inceleme ve soruşturmaları ve denetimleri yapmak olarak sayılmıştır. Bazı bakanlık teftiş kurulu yönetmeliklerinde de performans denetimi yapmak sayılmıştır. Bu itibarla performans denetimi yapma imkânı iç denetim birimlerinin yanı sıra teftiş birimlerinde de yapılmasına engel bir durum görünmemektedir. Ancak iç denetim birimleri 5018 sayılı Kanun ile ihdas edilmeden önce performans denetimi ile ilgili çalışmalar bazı teftiş birimlerinde yürütülmüş olmakla birlikte iç denetim ihdas edildikten sonra ve iç denetçi atamaları yapılmasını müteakip iç denetimler yaygınlaşmaya başladıktan sonra teftiş birimleri açısından performans denetimleri daha da ikinci plana itilmiştir. Ağırlıklı olarak inceleme, ön inceleme, soruşturma görevleri ifa edilmiştir. Örneğin Kültür ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı 2019 yılı Faaliyet Raporu'na bakıldığında, % 67 İnceleme Raporu, % 26 Soruşturma Raporu, % 7 Ön İnceleme Raporu düzenlendiği görülmüştür. Performans denetimi olmamakla birlikte rehberlik faaliyetleri kapsamında kamu hizmetlerinde kalite, etkinlik ve verimliliğin artırılmasına yönelik teftiş yapıldığı belirtilmiştir (Kültür ve Turizm Bakanlığı, 2021). Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından 2008 yılında aile hekimliği uygulaması, 2009

yılında eğitim ve araştırma hastanelerinin yönetimi ile uzmanlık eğitimi ve araştırma faaliyetleri, 2010 yılı üremeye yardımcı tedavi merkezlerinin faaliyetleri, 2011 yılında hastane acil sağlık hizmetleri konularında performans denetim raporları düzenlenmiştir. Ancak teftiş birimleri bakımından da performans denetim uygulamalarının çok sınırlı düzeyde kaldığı söylenebilir.

3.8.4.3. Mahalli İdare Teftiş Kurulları

Mahalli idare teftiş kurulları ile ilgili büyükşehir belediye ve belediye kanunlarında düzenleme bulunmamaktadır. Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik ve eki cetvellere göre belediyelerde müfettiş istihdamı mümkündür. Yönetmeliğin 12 inci maddesinde ekteki norm kadro standartları cetvellerine göre müfettiş unvanlı personel istihdam edilebileceği belirtilmiştir. Buna göre hem büyükşehir belediye, hem de diğer belediyelerde bu düzenlemeye istinaden müfettiş ataması yapılmaktadır. Örneğin yönetmelik Ek-1’de yer alan tasnif cetveline bakıldığında 7.500.000 nüfus üzeri büyükşehir belediyeleri için 45 müfettiş istihdamı yapılabileceği görülmektedir. Kadro ihdas ve iptalleri belediye meclis kararı ile olmaktadır.

Performans denetimleri bakımından teftiş kurulu yönetmeliklerinde doğrudan düzenleme bulunmamaktadır. Belediye teftiş kurulları yönetmeliklerinde müfettişlerin etkin, verimli, ekonomik bir denetim sistemi çalışma anlayışı ile hareket edeceği, iş ve işlemlerin performans bakımından risk esasları çerçevesinde değerlendireceği ifadeleri bulunmakla birlikte yerel yönetim teftiş kurullarının performans denetimi yapmadığı bilinmektedir. Yine yönetmelikte müfettişlerin çalışma anlayışının performans denetim unsurları arasında yer alan etkin, verimli, iktisadi olacağı, sadece eleştiren ve hata arayan olmayacağı şeklinde olacağı vurgulanmıştır.

3.8.4.4. Devlet Denetleme Kurulu

Devlet Denetleme Kurulu (DDK) 1982 Anayasası'nın 108 inci maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre yargı organları dışında idarenin hukuka uygun, düzenli ve verimli bir şekilde yürütümü ve gelişimi amacıyla Cumhurbaşkanlığı'na bağlı olarak inceleme, araştırma, denetleme ve soruşturma faaliyetlerini yürütür. Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Kararname Numarası: 5) ile Devlet Denetleme Kurulu düzenlenmiştir. Kararnamede de idarenin verimli çalışmasına yönelik denetim ve araştırma yapma görevi sayılmıştır. Devlet Denetleme Kurulu'nun Teşkilât Görev ve Çalışma Düzeni Hakkında Yönetmelik'te araştırma görevi yerindelik, karlılık, verimlilik, etkinlik bakımından inceleme ve değerlendirme olarak tanımlanmıştır. Bu çerçevede Devlet Denetleme Kurulu'nun performans denetimi yapabileceği söylenebilir. Türkiye'de Sosyal Yardımlar ve Sosyal Hizmetler Alanındaki Yasal ve Kurumsal Yapının İncelenmesi, Aile, Çocuk, Özürlü, Yaşlı ve Diğer Kişilere Götürülen Sosyal Hizmetlerin Düzenli ve Verimli Yürütümü ile İlgili Rapor (2009), Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları ile İlgili Verimlilik Raporu (2009), Türk Hava Kurumu ile ilgili cezai, hukuki, idari ve mali değerlendirmeleri içeren rapor (2021), Sağlık Endüstrisi, İlaç ve Tıbbi Cihaz Sektörleri Raporu (2021) gibi raporların Devlet Denetleme Kurulu tarafından düzenlendiği, bu ve benzeri raporlara göre verimliliğe yönelik değerlendirmeler olmakla birlikte performans denetimlerinin kuzey ülke örneklerinde olduğu gibi yapıldığını söylemek mümkün değildir.

DDK, Türk idare sistemine Avrupa'da kamu denetçiliği (ombudsmanlık) uygulaması yaygınlaşması örnek alınarak oluşturulmuştur. Bu itibarla parlamenter sistemi döneminde performans denetiminden ziyade vatandaş şikayet ve taleplerine yönelik Başbakanlığa bağlı faaliyetlerini yürütmekte idi. Kurul raporlarının yaptırım gücü bulunmamakta idi. Sadece tespitleri adli kurumlara iletmekte idi. Ancak Cumhurbaşkanlığına bağlı yeni teşkilatlanmada soruşturma yetkilerine haizdir ve

yaptırım gücü vardır (Karakılçık, Küçük, 2020). Ancak performans denetimlerine yönelik çalışmalar bulunmamaktadır.

3.8.4.5. Sayıştay

Dış denetim uzun yıllar uygunluk ve mali denetim olarak uygulanmıştır. Bu denetimler özünde kamu girdilerine odaklanmaktadır. Bu kaynaklar ile nereye ulaşıldığı kamu kaynaklarının sınırlı olması ve vatandaşın devletten olan hizmet talebinin artması ile kamu çıktıları da önemli hale gelmiştir. Kamu çıktıları ile ilgili yaşam kalitesini yükseltecek şekilde çıktıların kullanılıp kullanılmadığı performans denetiminin konusudur. Dış denetimde AB ülkelerinde Kuzey ve Güney modeli ön plana çıkmıştır. Güney Modeli mevzuata uygunluk ve hesap yargısının yapıldığı, Kuzey Modeli ise kaynakların hedefler ile uyumlu etkin kullanılıp kullanılmadığı ile ilgili denetim sistemidir. İngiltere, Danimarka ve Finlandiya gibi kuzey ülkelerinde yargı yetkisi olmayan ofis tipi dış denetim birimleri mevcuttur. Fransa, Türkiye ve İtalya gibi ülkelerde Sayıştay'lar yargı yetkisine haiz kurul tipi olarak teşkil edilmiştir. Yargısal yetkileri olan güney ülkeleri denetim bulgularını yargılama ile sonuçlandırmaktadır. Ofis tipi Sayıştaylarda raporlar meclise gönderilmekte ve bulgular mecliste sonuçlandırılmaktadır. Kamusal müdahale ve devletten beklentilerin değişmesi dış denetim birimlerini de etkilemiştir. Bu itibarla düzenlilik denetimi dışında performans denetimi yapan dış denetim birimleri artmıştır. Anglo-Sakson ülkelerinde sıklıkla uygulanan performans denetimleri Fransa gibi Kıta Avrupası örneğinde başı çeken ülkede de ağırlıklı olarak uygulanmaya başlanmıştır. (Yılmaz, 2021)

Ülkemizde Sayıştay, 1982 Anayasası'nın yargı başlıklı üçüncü bölümünde 160'ıncı madde ile düzenlenmiştir. Özetle denetim ve sorumluların hesaplarını, işlemlerini kesin hükme bağlama görevi verilmiştir. Anayasa'nın bu maddesine istinaden 832 sayılı Sayıştay Kanunu mevcut idi. Performans denetimi 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na yapılan ekleme ile düzenlenmiş, böylece ilk defa performans denetimi yetkisi verilmiştir. Buna göre verimlilik ve etkinlik

değerlendirmesi başlığında Sayıştay'ın kamu kaynaklarının verimli, etkin tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkili oldukları 4149 sayılı Kanun'un 1.maddesi ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 10 uncu maddesine eklenmiş idi. İngiltere Ulusal Denetim Ofisi ile de işbirliği projesi gerçekleştirilmiştir. 1999 yılında ise Sayıştay'da performans denetim grubu kurulmuştur. Bu çerçevede 1996-2009 yıllarını kapsayan dönemde; Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç ve Tedavi Malzemeleri Tedariki ve Kullanımı, Vakıflar Genel Müdürlüğü Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Bakım, Onarım ve Güvenliği, Ormanların Korunmasına Yönelik Faaliyetler iv) Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi, E-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetlerin Performansı, E- Devlete Geçişte Kamu Kurumları İnternet Siteleri, Trafik Güvenliğinin Sağlanmasına Yönelik Faaliyetlerin Performansı, Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele Faaliyetlerinin Yeterliliği, Trafik Güvenliğinin Sağlanmasına Yönelik Faaliyetlerin Yeterliliği, Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu denetimleri yapılmıştır (İpek, 2018:650-671).

Ancak görüldüğü üzere plan bütçe komisyonuna sunulması gerektiği belirtilen performans denetim raporları ile ilgili meclis iç tüzüğü ile nasıl yol izleneceği gibi devamı düzenlemeler yapılmadığından performans denetimleri sınırlı kalmıştır (Demirbaş, 2001). Daha sonra 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine bütçe hazırlığı yönüyle 2005, bütçe uygulama yönüyle 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu yerine 2010 yılında yasalaşan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda performans denetimi ile ilgili düzenlemelere yapılmıştır (Kaçer, 2019: 37,39). Ancak kamu harcamalarında etkinliğin sağlanması istenen düzeye gelmemiş, Sayıştay performans denetimleri performans bilgisinin denetimi ile sınırlı kalmıştır (Yılmaz v.d., 2018: 55).

5018 sayılı Kanun'unun dış denetimi düzenleyen 68 inci maddesinde “*Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi*” ifadesine yer verilmiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda

performans denetimi “*Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi*” olarak tanımlanmış, 36’ncı maddede Sayıştay denetimlerinin düzenlilik ve performans denetimlerini kapsadığı belirtilmiştir. Ancak Sorumluluk ve Sorumluluk halleri başlıklı 7’nci maddede yer alan “*Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz.*” ifadesi ülkemiz gibi idari teşkilatı Kıta Avrupası’na uygun oluşturulmuş, mevzuatın ayrıntılı kazuistik bir şekilde düzenlendiği ve mevzuata uyumun önemli olduğu kamu mali yönetiminde performans denetimine atfedilen önemi büyük ölçüde engelleyici mahiyettedir. Bununla birlikte 2012 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 35 inci maddesine eklenen “*b) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde; yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarelerce belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen, yönetsel bakımdan gerekliliği, ölçülülüğü, (...) (1) uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez. Denetim raporlarında, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemez.*” hükmü İNTOSAİ performans denetimi standartlarına göre sınırlandırıcı mahiyette olduğundan performans denetiminden ziyade performans ölçümüne imkân veren, kamu idarelerinin VET değerlendirmesini ilgili idarelerin performans göstergeleri ile sınırlı değerlendiren bir denetim yapılmasına imkân vermiştir. Kurumsal performans ölçümü diyebileceğimiz bu sınırlı denetimin performans denetimlerine yönelik motivasyon kaybı getireceği açıktır. Bu gelişmelerin akabinde 2009 yılında başlatılan ve 2011 yılında sonuçlandırılan altı adet performans denetimi raporunun, Sayıştay Genel Kurul Kararı ile meclise gönderilmesine gerek görülmemiştir. 2013 yılında yayımlanan Sayıştay Performans Denetim Rehberi’nde performans bilgisinin denetimi ifadesine yer verilmiş, 1999 yılında oluşturulan performans denetim grubu kaldırılmıştır (İpek,

2018:650-671).

Sayıştay Başkanlığı 2020 Yılı Faaliyet Raporu'na göre; 2019 yılında 395 kamu idaresi raporu dışında 36 performans denetim raporu düzenlendiği, performans denetimine yönelik 2017 yılında 304 bulgu, 2018 yılında 990 bulgu, 2019 yılında 21 bulgunun tespit edildiği, 2019 yılındaki azalmanın Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunca alınan karar gereğince performans denetimi yapılan kamu idaresi sayısının önemli oranda azalmasından kaynaklandığı, performans denetim rehberinin güncelleneceği hususlarına yer verildiği görülmektedir. Performans denetimlerinde performans programı ve faaliyet raporları ile ilgili hataların tespit edildiği, eğitsel ve kapasite artırıcı faaliyetlere ihtiyaç bulunduğu, stratejik yönetim anlayışı ve uygulamaları açısından kamu idarelerine bakıldığında, merkezi yönetim kapsamındaki idarelerine kıyasla yerel idarelerde daha çok hata tespit edildiği, en çok tespit edilen hataların ise stratejik planlama sürecine ilişkin temel dokümanların (Stratejik Plan, Performans Programı ve Faaliyet Raporu) zamanında ve mevzuata uygun olarak hazırlanmaması ile performans bilgisi üreten veri kayıt sistemlerinin olmaması ile ilgili olduğu anlaşılmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2020). Görüldüğü üzere son dönemlerde de kuzey Avrupa ülke örneklerinin aksine performans denetimleri performans bilgisi ile sınırlı az sayıda uygulanmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE PERFORMANS DENETİMİNİN DENETÇİLERİN GÖRÜŞLERİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

4.1. ÇALIŞMANIN GENEL AMACI

Çalışmada, performans denetimini ortaya çıkaran nedenler (kamu harcamalarında artış, hesap verme sorumluluğunun artması, denetimin muhasebe odaklı olmaktan çıkıp yönetim odaklı bir meslek haline gelmesi vb.) ile performans denetiminin ne olduğu ve önemi, yeni kamu mali yönetim sisteminin ne gibi yenilikler getirdiği, bu yeniliklerin mali disiplin ve sürdürülebilir bütçe dengesine katkısının neler olduğu, bu bağlamda denetimde ne tür değişikliklerin olduğu ele alınarak performans denetimin Türkiye’de (genel bütçeli, özel bütçeli idareler ve mahalli idareler) uygulanabilirliği incelenmiştir. Bu doğrultuda yeni bütçe sistemi ile birlikte stratejik planlar, performans programları, denetim birimlerinin kurumsal kapasiteleri de dikkate alınarak performans denetiminin uygulanabilirliği ile ilgili sonuçlar üzerinden değerlendirme yapılarak öneriler getirilmesi hedeflenmiştir.

Tezimiz denetimin değişen rolü ve performans denetiminin uygulanabilirliğini konu edinmesi bakımından şu sorulara cevap aranmıştır.

1.Dünya’da ve buna paralel olarak Türkiye’de denetimin rolü neden ve ne yönde değişti?

2. Performans denetimi çalışmaları ne düzeyde ve nasıl işliyor, Türkiye’de uygulanabilir mi?

1929 Büyük Buhran sonrası modern yaklaşımın (müdahaleci yaklaşım) hakim

olması ile kamusal ihtiyaçların artması, ekonomik ve sosyal amaçların kamu harcamalarını arttırması ile kamu kesiminin büyümüş ve rolü değişmiştir. Kamu harcamalarının artması ve kaynak kullanımında ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin önem kazanması ile dünyada ve Türkiye’de mali reformlar gündeme gelmiştir. Türkiye’de AB ye tam üyelik yolunda; AB Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, NATO, OECD, Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gerek uygulanan, gerekse üye ülkelere referans olarak gösterilen bir denetim sistemine geçmek amacıyla kamuda da denetimin rolünün değişmesi gündeme gelmiştir. Kamu hizmetlerine olan talebin çeşitlenerek artması, devletin sosyoekonomik kalkınma alanında aktif rol almaya başlaması, kamu harcamalarında artış, sivil toplumun güçlenmesi, kamu kaynaklarını yönetenlerin hesap vermelerine yönelik talebin artması, kaynakların daha rasyonel kullanımı zorunluluğu ve bu itibarla da muhasebe odaklı bir fonksiyon olarak tanımlanan denetim günümüzde yönetim odaklı bir meslek haline gelmiştir. Girdilerin kontrolüne odaklanan tek yönlü yaklaşımdan çıktılar ve sonuçlarla ilgili hesap verebilirliğe doğru kaydı ve gelişmiş sistemlerin sağladığı verimlilik artışına dayalı kazanım fırsatları da performans denetlenmesi için bir gerekçe oluşturmuş ve performans denetiminin önemi artmıştır. Bu gelişmeler incelenmiş olup sorulara cevap bulunmaya çalışılmıştır.

Araştırmada sorulara bağlı olarak temel hipotezi, **“Yeni kamu mali yönetim sistemi ve denetimin değişen rolü bağlamında Türkiye’de performans denetimi uygulanabilir.”** olarak belirlenmiştir. Söz konusu hipotez çalışmada ayrıntılı analiz edilmiştir. Bu doğrultuda yeni bütçe sistemi ile birlikte stratejik planlar, performans programları, denetim birimlerinin kurumsal kapasiteleri de dikkate alınarak performans denetiminin uygulanabilirliği ile ilgili değerlendirme yapılarak öneriler getirilmek suretiyle hipotez test edilmiştir.

Çalışmamıza özgün değer katan en önemli husus, bu çalışmanın, performans denetiminin uygulanabilirliği ile ilgili sonuçlar üzerinden değerlendirme yaparak öneriler getiren çalışmaların bu kapsamda sınırlı düzeyde yapılmış olmasıdır.

Performans denetimi, kamu kesimi büyüklüğünün artmış olması ile birlikte daha da önemli hale gelmiştir. Bununla birlikte dünyada 1998 yılındaki OECD Konseyi toplantısında kurumsal yönetim ilkelerinin ortaya çıkması ile başlayan Türkiye’de 2003 yılında Sermaye Piyasası Kurulu’nca kurumsal yönetim ilkelerinin yayımlanması ile gelişen süreç kamu sektöründeki mali yönetim alanında birincil, ikincil ve üçüncül düzey mevzuat çalışmaları ile kurumsal yönetim ve bu bağlamda performans denetimi alanında da uygulama alanını ortaya çıkaran gelişmeler olmuştur. Ancak bu gelişmeler özellikle Kuzey Modeli olarak bilinen (ademi merkeziyetçi yaklaşım) ülkelerde daha fazla uygulanan denetim gelişmeleri olup 2003 yılında yayımlanan ve 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kanun ile de hedeflenen yapıdır. 5018 sayılı Kanun’un iç denetim başlıklı 63. Maddesinde; *“Denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir.”* şeklinde tanımlanarak performans denetimine zemin oluşmuştur. Bu yönüyle Güney ülke modelini (merkeziyetçi yapı) benimsemiş Türkiye’de performans denetiminin uygulanabilirliğinin incelenmesi tezin önem ve özgün değerini artırmaktadır. Diğer yandan performans denetiminin uygulanabilirliği bütçe sistemi ile de yakından ilgilidir. Türkiye’de Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile birlikte 2006 yılından itibaren Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine, 2020 yılında program bütçeye geçilmiştir. Bu çerçevede performans denetimi uygulamalarının incelenmesi çalışmanın özgün değerini artırmaktadır. Karlılık, verimlilik, etkinlik gibi kavramlar bakımından kamu ve özel kesimin ele alınması ve bu bakımdan performans denetiminin uygulanabilirliğinin incelenmesi de önem arz etmektedir.

4.2. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ VE KAPSAMI

Bu araştırmada nitel araştırma yöntemi kapsamında doküman incelemesi ve derinlemesine mülakat yöntemi kullanılmıştır. Örneklem tipi olarak amaç odaklı örneklem tipi tercih edilmiştir. Araştırmanın evrenini 5018 sayılı Kanun'a göre uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler oluşturmaktadır. Bu kapsamda bakanlıklar, genel müdürlükler, sosyal güvenlik kurumları, üniversiteler ve belediyelerde çalışan, performans denetimi yapmış veya performans denetimi uygulamaları ile ilgili eğitim almış, mesleki tecrübeleri konuya ilişkin bilgileri olan İç Denetçiler ve Müfettişler, Sayıştay Başkanlığı'nda çalışan Sayıştay Denetçileri ile derinlemesine mülakatlar yapılarak ayrıntılı bilgiye ulaşılmaya çalışılmıştır. Mülakat araştırmacının araştırdığı konu ile ilgili o konuda bilgi ve tecrübesi fazla olan, o konu ile ilgili iştigal eden kişiler ile doğrudan iletişim kurmasıyla sağladığı veri toplama tekniğidir. İki kişi arasında diğer bir kişiden bilgi almak gayesi ile yapılır. Mülakat bir konu hakkında yapılandırılmış bir soru formuna istinaden konuya dair hususların ayrıntılı konuşulabildiği bir yöntem ile yapılabilmektedir. Mülakat yöntemi, gözlem ve anket çalışmasını birleştiren bir veri toplama tekniği olarak değerlendirilebilir. Mülakatta gözlem konuyu aydınlatma bakımından bazen sorulara verilen cevaptan daha tesirli olabilmektedir (Özdemir, 2016: 143). Mülakat çalışmasında derinlemesine bilgiye ulaşmak mümkündür. Anket çalışmalarında ulaşılan bilgiler yüzeysel ve sınırlı kalabilmektedir. Bu itibarla mülakat tekniğine başvurulmuştur. Yapılandırılmış, yarı yapılandırılmış ve yapılandırılmamış olarak uygulanabilir. Yarı yapılandırılmış görüşmede önceden sorulması planlanan sorular ile ilgili görüşme formu hazırlanır. Görüşme formu benzer konularda değişik katılımcıların bilgi ve görüşlerinin alınmasını sağlar. Konuyu kapsayıcı tarzda sorular sorulur.

Ülkemizde Avrupa Birliği ile uyum çerçevesinde yeni kamu mali yönetim sistemi ile birlikte mali disiplin (harcama sınırları) ve bu bağlamda Orta Vadeli Program, Stratejik Planlama, Performans Programları, Performans Esaslı Bütçeleme,

Tahakkuk Esaslı Muhasebe, Faaliyet Raporları, İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim, Dış Denetim ve Sayıştay'ın denetim kapsamının genişletilmesi şeklinde mevzuat çalışması yapılmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde kurumsal plan ve bütçe sistemiyle uyumlu performans denetiminin uygulanabilirliği daha da önem kazanmıştır (Kuzu, 2013: 104-106). Bu nedenle çalışmanın kapsamına 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri dikkate alınmıştır.

4.3. PERFORMANS DENETİMİ BAĞLAMINDA TEMEL POLİTİKA BELGELERİNİN İNCELENMESİ

Performans denetimlerinde kriterin olması önem arz eder. Bu anlamda temel politika belgeleri denetimlerde esas alınacak en üst kriter olarak dikkate alınmalıdır. Hali hazırda kamu mali yönetim sistemimizde yer alan temel politika ya da üst politika belgeleri Kalkınma Planı, Orta Vadeli Program, Yıllık Program ile Sektörel ve Tematik Strateji Belgeleridir. İdarelerin hazırlayacağı stratejik planların ve performans programlarının üst politika belgelerine uygun olması gerekir.

4.3.1. Kalkınma Planları

Planlı kalkınma 1961 Anayasası'nın 161 inci maddesi ile ilk defa düzenlenmiştir. Buna göre devlet, ülkenin dengeli kalkınması için kaynakların verimli şekilde kullanımın planlamasını gerçekleştireceği belirtilmiştir. Kalkınma Planları ülkemizde 1963 yılından bil itibar beş yıllık dönemler halinde yayımlanarak uygulanmıştır. 2011 yılında DPT yerine bu görev Kalkınma Bakanlığı'na verilmiş, 2018 yılında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile birlikte planlama görevi Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. 1963-1967 yıllarını kapsayan birinci beş yıllık kalkınma planı ile başlayan planlı kalkınma süreci 11. Kalkınma Planı (2019-2023) ile devam etmektedir. Kamu

kesimini doğrudan, özel kesimi dolaylı olarak planlanmaktadır. Tüm planlarda büyüme ve istikrar temel amaçtır. Bununla birlikte bölgeler arası gelişmişlik farkının giderilmesi ve refah düzeyinin artması da amaçlar arasında yer almıştır (Pehlivan, 2018: 128). Ekonomi, sağlık, sosyal güvenlik, eğitim gibi alanları kapsamaktadır. 5018 sayılı Kanun'un Amaç başlıklı 1 inci maddesinde, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasının kalkınma planları doğrultusunda düzenleneceği vurgulanmıştır. Kalkınma planlarında doğrudan performans denetimi yer almasa bile denetimler yürütülürken kalkınma planındaki hedefler dikkate alınır. Bazı kalkınma planlarında doğrudan performans denetimine yönelik ifadeler yer almaktadır.

8. Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005) 9. bölümde, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması bağlamında verimlilik, etkinlik, tutumluluk unsurları doğrultusunda performansın arttırılacağı, kamu hizmetlerinin sunumunda kalite anlayışının dikkate alınacağı, strateji oluşturma kapasitesinin geliştirileceği, 9 uncu Kalkınma Planında kaynakların performans programına göre tahsis edileceği, kamu idarelerinde performans kültürü oluşturma çerçevesinde ölçme ve değerlendirme sistemlerinin iyileştirileceği vurgulanmıştır. 11.Kalkınma Planında (2019-2023) kamuda stratejik yönetimden hareketle performans denetimi bağlamında verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik unsurları dikkate alınarak hesap verebilirliğin kuvvetlendirileceği, Performans Denetim Rehberlerinin güncelleneceği ve stratejik yönetime dair ikincil mevzuat ve kılavuzların rehberine uygun hale getirileceği belirtilmiştir. Özellikle performans denetiminin ağırlıkla uygulandığı İngiltere'de kamu harcama gözden geçirmeleri önemli bir yere sahiptir. Bu şekilde çok sayıda verimsiz ve etkin olmayan harcama kalemlerinden tasarruf edilmiştir. Anglo-Sakson ülkelerinde bu şekilde örnekleri görülen harcama gözden geçirmeleri 11. Kalkınma Planında yer almıştır. *“Harcamaların etkililik, ekonomiklik ve verimlilik durumlarının raporlanmasını sağlayacak şekilde harcama gözden geçirmeleri yapılacaktır.”* ifadesine yer verildiği görülmektedir. Bu itibarla bu plan döneminde performans denetimine önem verildiği söylenebilir. Bu plan döneminde insan kaynakları çalışma

grubu tarafından hazırlanan raporda da stratejik planlar ile uyumlu performans esaslı insan kaynakları değerlendirme sisteminin kurularak uygulanması hususları yer almıştır (Okur, 2020: 173-178). Esasen uygulama Sağlık Bakanlığı'nda uygulanmaya başlanmış idi. Bakanlıkta sağlık tesislerinde çalışan memur ve sözleşmeli personel performanslarına göre Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik hükümleri doğrultusunda ek ödeme almaktadır.

11. Kalkınma Planı (2019-2023) çerçevesinde oluşturulan Kamu Harcamalarında Etkinlik Çalışma Grubu Raporunda, ülke örneklerinde performans denetimi uygulamalarından bahsedilmiş, ülkemiz uygulamasında Sayıştay'ın performans denetiminin kapsamının daraltıldığı, performans bilgisinin denetimi ile sınırlı olduğu, İNTOSAI'ye göre Sayıştay'ın performans denetiminin konularını ve kapsamını belirlemesinin tavsiye edildiği vurgulanmıştır (Yılmaz v.d., 2018).

4.3.2. Orta Vadeli Program

Orta Vadeli Program, gelecek üç yıllık dönemde takip edilecek politikaların ve kaynakların tahsisinin ne şekilde olacağına yön veren belge olup bütçe hazırlama sürecinin başlangıcıdır (Pehlivan, 2018: 129). Kamu idarelerine Cumhurbaşkanının politikası konusunda mesaj verme özelliği taşır. Kamu idareleri kendi görev alanına giren hususlarda bu belgeyi esas alarak kendi politika dokümanlarını oluşturur (Edizdoğan, Çetinkaya, 2019: 242). 5018 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesinde, bütçe hazırlık sürecinin kalkınma planları, stratejik planlar doğrultusunda makro politikalar ve ekonomik büyüklükleri, üç yıla dair gelir gider tahminlerini, bütçe denge ve borç durumu ile idarelerin ödenek tavanlarını ihtiva eden orta vadeli programın en geç eylül ayının ilk haftası sonuna kadar resmi gazetede yayımlanması ile başlayacağı hüküm altına alınmıştır.

2017-2019 yıllarına ait Orta Vadeli Programda, performans denetiminin merkezi uyumlaştırmasından sorumlu idareler arasındaki koordinasyonun güçlendirileceği, kamu personeline yönelik performans ölçüm sisteminin

geliştirileceği, performansa dayalı stratejik yönetimin yaygınlaştırılacağı ifade edilmiştir. 2018-2020 yıllarını kapsayan Orta Vadeli Programda, kamu kaynaklarının etkin kullanımını takip etmek bakımından kolaylık sağlayacak program bazlı performans bütçelemeye ilişkin çalışmaların sonuçlandırılacağı vurgulanmıştır. Yine aynı programda, sunulan hizmetlerin çabukluğu ve niteliği ölçülerek performans değerlendirmesi yapılacağı ve sonuçların kamuoyuyla paylaşılacağı, kamu mali sisteminin kurumsal yapısının güçlendirileceği belirtilmiştir. 2022-2024 yıllarını kapsayan Orta Vadeli Programa bakıldığında, kamu maliyesi bölümünde kamu kaynakları ile kamu hizmetleri arasındaki ilişkiyi kuvvetlendiren, hesap verebilirliği güçlendiren, bir yıldır uygulanan performans esaslı program bütçe sisteminin geri dönüşler doğrultusunda çıktı ve sonuç odaklı bütçeleme anlayışının geliştirilmesinin sağlanacağı vurgulanmıştır. Daha önceki yıllara ait programlarda da performansa yönelik ifadeler yer verildiği görülmüştür. Görüldüğü gibi üst politika belgelerinde performans denetimine yönelik teşvik edici ifadeler yer verilmiştir (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022).

4.3.3. Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı

Yıllık program, 2019 yılı ile birlikte Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı ismi ile yayımlanmıştır. 5018 sayılı Kanun'da da bu isimle yerini almıştır. Beş yıllık kalkınma planlarında yer alan hedef ve amaçların yıllık uygulamasına dair bilgilerin yer verildiği yıllık program, Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından hazırlanır. Bu şekilde beş yıllık perspektif ile ele alınan büyüme yatırımlar, istihdam ve performans denetimleri bakımından önem arz eden kamu hizmetlerine yönelik hedefler yıllık programda yer alır. 2021 yılında uygulamaya başlanan performans esaslı program bütçe ile yıllık programda öngörülen hedeflere ulaşmak gayesiyle gerçekleştirilecek faaliyet, program ve projelere dair ödenek tahsis edilir.

2021 yılı Cumhurbaşkanlığı yıllık programına göre, hedefler başlığında makro ekonomik göstergeler ve diğer kamu hizmetleri ile ilgili performans göstergelerinin oluşturulduğu, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Strateji ve Bütçe Başkanlığı ve ilgili kamu

idarelerine verimlilik, etkinlik ve ekonomikliği sağlamak amacıyla harcama gözden geçirmelerin yapılması görevinin verildiği, bu şekilde verimsiz harcamaların elemesinin yapılarak oluşacak mali alanın öncelikli harcama alanlarına tahsis edilmesinin sağlanacağı, kamu personelinin veriminin ve memnuniyetinin arttırılacağı, 2020 yılı Ekim ayı itibarıyla KİT'lere ilişkin bir stratejik plan, 16 performans programı ve 18 performans değerlendirme raporu onaylandığı görülmektedir (2021 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı , 2021). 2022 yılı yıllık programında da benzer ifadeler yer verildiği, sağlık sisteminin denetim ve performans etkinliğinin arttırılması için etkinlik analizlerinin yapılacağı gibi performansa, etkinliğe yönelik ifadeler yer verildiği görülmektedir (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022). Buradan hareketle performans denetiminin politika dokümanlarındaki hedefler için önemli bir işleve sahip olabileceği söylenebilir.

4.4. SEKTÖREL VE TEMATİK STRATEJİ BELGELERİ

Kamu idareleri, kendi stratejik planlarını, hedeflerini oluştururken, mutlaka sektörel ve tematik strateji belgelerini dikkate almak durumundadır. Türkiye’de çeşitli sektör ve temalar ile ilgili bazı yılları kapsayan strateji belgeleri yayımlanmıştır.

Bunlara örnek verecek olursak, Karayolu Trafik Güvenliği Strateji Belgesi (2021-2030), Ulusal Kırsal Kalkınma Stratejisi (2021-2023), Ulusal Akıllı Şehirler Stratejisi ve Eylem Planı (2020-2023), Verimlilik Stratejisi ve Eylem Planı (2015-2018), Öğretmen Strateji Belgesi (2017-2023), Erişilebilir Ulaşım Strateji Belgesi ve Eylem Planı (2021-2025) gibi belgelerdir (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022). Bu belgelerde, stratejiler, hedefler, tedbirler ortaya konulmuş durumdadır. Performans denetimi yapılan idare ve süreçler bu belgelerin ihtiva ettiği hususları kapsıyor ise dikkate alınmaları gerekir.

4.5. KAMU İDARELERİNİN STRATEJİK PLANLARI, PERFORMANS PROGRAMLARI VE FAALİYET RAPORLARININ İNCELENMESİ

5018 sayılı Kanun gereği bütçe ile kendisine ödenek tahsis edilen kamu idareleri düzenleyici ve denetleyici kurumlar dışında stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu hazırlamak zorundadır. Kanunun 9 uncu maddesine göre kamu idareleri belirli kalitede hizmet vermek, performanslarını ölçmek ve değerlendirmek amacıyla kaynak tahsislerini stratejik planlara ve yıllık hedefleri performans göstergelerine dayandırmak durumundadır. Aynı kanunun 41 inci maddesine göre de ödenek tahsis edilmiş her bir harcama yetkilisinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde faaliyet raporu hazırlamak zorunda olduğu, üst yöneticinin de söz konusu birim faaliyet raporlarını esas alarak idare faaliyet raporlarını hazırlayarak kamuoyuna açıklayacağı hüküm altına alınmıştır. Yine kanunun 9 ve 41 inci maddelerine istinaden Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik kamu idarelerince hazırlanacak stratejik planlar, performans programları ve faaliyet raporlarına ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere yayımlanmıştır.

4.5.1. İdarelerin Stratejik Planları

5018 sayılı Kanun'un 3/n maddesinde stratejik plan *“Kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren planı”* şeklinde tanımlanmıştır. Kamu idareleri kalkınma planlarını, programları ve mevzuatı esas alarak, performanslarını önceden belirledikleri göstergeler üzerinden ölçmek, hedefler saptamak amacıyla stratejik plan hazırlar.

İdareler, stratejik planları ile bütçelerini ilişkilendirilmek, kaynak tahsis önceliklerini bu plan ile belirlemek, plan ile geleceğe yönelik projeksiyon ortaya

koymak durumundadır. Kamu kaynaklarının stratejik önceliklere göre dağıtımına yön veren belge niteliğinde olan plan beş yıllık hazırlanır (Edizdoğan, Çetinkaya, 2019: 245). Misyon, vizyon ve amaçlar değiştirilmeden hedef kartları üzerinden güncelleme yapılabilir. Kamu idareleri, üniversiteler, mahalli idareler vb. ayrı ayrı stratejik planlama kılavuzları Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından yayımlanmıştır. İdareler için hazırlanan kılavuzlara göre, neredeyiz sorusuna cevap aranarak durum analizi yapılır. Bu kapsamda üst politika belgeleri, mevzuat, güçlü zayıf yönler ile fırsat ve tehditleri belirleyen GZFT ya da İngilizce kısaltması ile SWOT analizi vb. yapılır. Hedefler açık, somut, ölçülebilir ve sonuç odaklı olmalıdır. Performans göstergeleri, öngörülen hedeflere ulaşma derecesini belirlemek için kullanılır. Ölçülebilirliğin sağlanması için göstergelerin girdi, çıktı, sonuç, kalite ve verimlilik unsurlarını ihtiva etmesi gerekir. Sadece girdi veya çıktı göstergelerinin tek başlarına hedeflere ne düzeyde erişildiğinin ölçülmesi için kullanılamayacağı ve verimlilik, kalite veya sonuç göstergeleriyle birlikte kullanıldığında, hedefle bağlantısının güçlü bir şekilde kurulacağı kılavuzda ifade edilmiştir (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2009: 14-47).

İdarelerin stratejik planlarına bakıldığında, stratejik planlarda performans göstergelerinin ağırlıklı olarak çıktı odaklı belirlendiği, sonuç kalite ve verimlilik bakımından göstergelerin yeterli olmadığı görülmektedir (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2022). Sayıştay tarafından yapılan denetimlerde stratejik planlar mevcudiyet bakımından yayımlanmış olması, zamanlilik bakımından yasal süreler çerçevesinde oluşturulması, mevzuata uygun olarak sunulması, ilgililik bakımından amaçlar ve hedefler arasında mantığın bulunması, hedef ve göstergelerin ölçülebilir olması, hedeflerin sarı ve net bir şekilde tanımlanması kriterleri açısından değerlendirilir. Özellikle 2010-2014 dönemi stratejik planları ile ilgili belediyelerde yapılan Sayıştay denetimlerinde tamamına yakınında bulgu tespit edilmiştir. Buna göre mevzuatın öngördüğü şekil ve muhteva şartlarına haiz olmaması, sunum kriteri ile ilgili maliyetlendirmelerde sorunların bulunduğu, maliyet ve kaynak tablosuna yer verilmediği, performans göstergelerinin olmaması ya da çıktı ve sonuç odaklı

olmaması sayılabilir. Amaç ve hedeflerin gerçekçi olmaması, ölçülebilir olmaması, bunları yerine getirecek birimlerin belirlenmemesi, katılımcılığın olmaması gibi bulgular da tespit edilmiştir (Demirbaş, Engin, 2016: 41-46). Su ve kanalizasyon idarelerinin stratejik planlarının incelendiği çalışmada, esas faaliyetlerin amacına uygun olmayan, ölçmenin imkânsız olduğu, uygulanabilir olmayan göstergelerin bulunduğu, yönetmelikler ile kurulması zorunlu kılınan Kent Bilgi Sistemi, Coğrafi Bilgi Sistemleri, SCADA (Veri Toplama ve Kontrol Sistemi) Sistemlerinin bazı su kanalizasyon idarelerinde kurulmadığı, öngörülebilir mahiyette olmadığı halde tahmini gösterge belirlendiği tespit edilmiştir (Alicı, Özaslan, 2018: 39-42).

Mahalli idarelerce stratejik plan yapma ve idari faaliyetlerini buna göre icra etme yaklaşımı genel itibariye benimsenmiş olmakla birlikte, stratejik planının işlevinin ve mantığının tam manasıyla anlaşılması, sahiplenilmesi ve benimsenmesi süreci devam etmektedir (Coşkun, Almalı, 2020: 32). Mevzuat olarak stratejik planlama yapımı idareler açısından zorunlu olmakla birlikte denetim fonksiyonunun yeterli düzeyde çalıştırılmaması, yapılan planların etkinliğinin ve verimliliğinin düzeyinin ortaya konulamamasına neden olmaktadır. Bu itibarla bazı idarelerin stratejik planları idareler arası farklılık olmasına rağmen kopyala yapıştır yöntemiyle oluşturulabilmektedir. Planlamanın etkin olabilmesi için stratejik planlama sürecine siyasi, kurumsal ve üst yönetim bakımından önem verilmesi, yeni yönetim anlayışının getirdiği katılımın stratejik planlamanın her aşamasında sağlanması icap etmektedir (Yıldırım, Tahtalıoğlu, 2016: 192-193).

İdare çalışanlarının planı yeterince anlamaması ve içselleştirmemesi planın uygulanması bakımından en önemli sorunlardandır. Üst yönetimin plan konusunda yeterli bilgiye sahip olmaması, günlük rutin işlere yoğunlaşmaları uygulamayı zorlaştırmaktadır. En önemli sorunlardan biri ise uzun vadeli yatırım gerektiren alanlarda bütçelemeye yaşanan öngörülül olamama, belirsizlik, bütçenin kurum stratejileri ve plan ile oluşturduğu uyumsuzluktur (Güler, Agun, 2020: 66).

İdarelerin hazırlamış olduğu stratejik planların kalkınma planları, yıllık programlar ile uyumlu olması gerekir. Eğitim alanı açısından bakıldığında, eğitime erişim bakımından uyum olduğu, bütünsel gelişim süreci bakımından uyum olmakla birlikte alt kategoriler bakımından uyum olmadığı, alt yapı temasına göre yeterince uyum olmadığı, öğretim süreci bakımından uyumun az olduğu, rehberlik hizmetleri bakımından uyum düzeyinin düşük olduğu, kurumsal yapı bakımından tam uyum olduğu bulgularına ulaşılmıştır (Toprakçı, Bakır, 2019: 122-124).

4.5.2. İdarelerin Performans Programları

Performans Programı Hazırlama Rehberine göre performans programı “*Bir kamu idaresinin program dönemine ilişkin performans hedeflerini, bu hedeflere ulaşmak için yürütecekleri faaliyetler ile bunların kaynak ihtiyacını ve performans göstergelerini içeren programdır.*” Kamu idareleri beş yıllık hazırlanan stratejik planlara uygun olarak yıllık performans programı hazırlarlar. Stratejik planların uygulanması performans programı ve bütçe ile mümkün olur. 5018 sayılı Kanun’a göre idareler, program bütçeye uygun olarak faaliyeti program ve projeleri ile ilgili ne kadar bütçeye ihtiyaç bulunduğunu, amaç, hedef ve performans göstergelerinin neler olduğunu bu programda belirtirler. Performans Programı, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik çerçevesinde üst politika belgeleri ve stratejik plana uygun hazırlanması gerekir. Söz konusu programları izlemek için veri analiz sistemi kurularak bunların sonuçları idare faaliyet raporunda gösterilmelidir. Cumhurbaşkanınca uygun görülen performans göstergeleri ile ilgili bütçeleme yapılarak performans denetimleri bu göstergeler üzerinden yapılır. Ancak uygulamada kamu idarelerinin performans göstergeleri ile ilgili kaynak ihtiyacı tespitinde doğru tutarı belirleyemediği ilave bütçe talepleri ve faaliyet sonuçlarından anlaşılmaktadır. Özellikle kaynak ihtiyacının daha detaylı analizlere, performans denetim sonuçlarına göre de değerlendirilmesi gerekir. Bunun için de düzenli performans denetimlerine ihtiyaç vardır. Bakanlara performans programı ile ilgili kamuoyunu bilgilendirme

görevi 5018 sayılı Kanun ile verilmiştir. Bu da hesap verebilirliğin gereğidir. Stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etme ve sonuçlarını konsolide etme görevi kamu idarelerinde mali hizmetler birimlerine verilmiştir. Performans Programlarının hazırlanma şekli Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından hazırlanan Bütçe Hazırlama Rehberinde yer alır. Buna göre idare hakkında bilgiler dışında performans bilgileri ile ilgili temel politika ve öncelikler, amaç ve hedefler, idare performans bilgisi, idarenin toplam kaynak ihtiyacı programda yer alır. Yine rehberde göre performans programının ayrıca düzenlenme nedenleri; kamu idareleri için şeffaflık ve hesap verebilirliğin vasıtası olarak düşünülmesi, bütçe teklifinde olmayan performans göstergelerinin izlenebilmesi, bütçe dışı kaynakların izlenmesine imkân vermesi olarak sayılabilir. İç Denetçilere de kamu idarelerinin harcamalarının stratejik plan ve performans programına uygunluğunu denetleme ve değerlendirme görevi verilmiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından 2009 yılında yayımlanan Performans Programı Hazırlama Rehberi, idarelerin program hazırlarken yol gösterici mahiyettedir. Rehberde performans hedefi, performans göstergesi, faaliyet, kaynak, girdi, çıktı ve sonuç gibi performans ile ilgili tanımlara yer verilmiştir. Özellikle performans ölçümünde önemli bir yere sahip olan performans göstergesi *“Kamu idarelerince performans hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını ya da ne kadar ulaşıldığını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan ve sayısal olarak ifade edilen araçlardır.”* şeklinde tanımlanmıştır (Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2009). Gösterge türleri girdi, çıktı, sonuç, verimlilik, etkililik, kalite göstergeleri olarak sayılabilir. Göstergeler performans hedefine ulaşıp ulaşılmadığını ölçebilmeli, performans hedefini tüm yönleriyle kapsamalı, ölçülebilir, ulaşılabilir ve güvenilir veri sunabilmeli, diğer idarelerin hem geçmiş hem gelecek benzer göstergeleri ile karşılaştırılabilir olmalı, verilerinin elde edilmesi ve ölçülme maliyetleri makul olmalıdır. Performans denetiminin temelinde ölçme vardır. Bu da ancak performans göstergelerinin ölçümü ile mümkündür. Performans denetiminin faydalı neticeler vermesinde göstergelerin hedefi tüm yönleriyle kapsıyor olmasının ve gösterge

değerlerinin doğru olmasının önemi büyüktür. Bu olmadığı takdirde denetim sonuçları kurum idarecilerinin karar alma sürecine fayda sağlamayacaktır. Bu itibarla gösterge kalitesi performans denetiminin kalitesini doğrudan etkiler (Karaaslan, 2015: 94-102). 6085 sayılı Kanun'un 36. maddesinde performans denetimi tanımlanırken “*İdarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi*” ifadesi kullanılmıştır. Göstergelerin ölçülebilirliği bakımından örnek verecek olursak; üniversitenin araştırma altyapısının geliştirilmesi ve etkin kullanımı hedefi için akredite olan laboratuvar sayısı (5) adet performans göstergesinin konulması ölçülebilirdir. Ancak doktora eğitiminin niteliğini arttırmak hedefi için doktora derslerinin kalitesindeki artış hedefi ölçülebilir değildir. Kalitedeki artışın ölçme şekli ile ilgili bilgi mevcut değildir (Sayıştay Başkanlığı, 2014: 20-21).

Performans programı ile bütçe arasında tam bağlantı kurulamaması ile ilgili kamu idarelerinde sorunlar olabilmektedir. Bu bakımdan karşılaştırma yapabilmek için analitik bütçe sınıflandırmasından yararlanılabileceği, mevcut kodlarda ekonomik kodlardan önce performans program kodu alanında proje ve faaliyet kodlarını ihtiva eden düzey ve gerekliliklere göre hane yapısı oluşturulmak suretiyle bütçe-performans programı ilişkisinin daha sağlıklı kurulabileceği yönünde tespitler içeren çalışmalar mevcuttur (Dumanoglu, 2011: 62).

4.5.3. İdarelerin Faaliyet Raporları

Yeni kamu mali yönetim sistemi ile birlikte kamu idarelerinin üst yöneticilerinin idare faaliyet raporu, harcama yetkisi verilen her bir harcama biriminin başındaki harcama yetkilileri tarafından birim faaliyet raporu hazırlaması hesap verebilirliğin sağlanmasına yönelik getirilmiş yeniliklerdendir. İdare faaliyet raporları birim faaliyet raporları dikkate alınarak hazırlanarak üst yönetici tarafından kamuoyuna açıklanır. Mahalli idarelerden büyükşehirleri örnek verecek olursak, üst yönetici büyükşehir belediye başkanıdır. Belediyeler ile ilgili norm kadro yönetmeliğine göre yaklaşık otuz daire başkanlığı kurulabilmektedir. Bu daire başkanlıklarına ve denetim birimlerine harcama yetkisi verilmiştir. 5018 sayılı

Kanun'un 31 inci maddesine göre de bütçe ile ödenek tahsis edilen her bir harcama biriminin en üst yöneticisi harcama yetkilisidir. Otuza yakın daire başkanlığı tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak üst yönetici sıfatıyla belediye başkanı idare faaliyet raporunu hazırlamaktadır. Kuşkusuz kamuoyunun bilgilendirilmesi ve idarelerin performansının takibi bakımından faaliyet raporlarının hazırlanması kıymetlidir. İdare faaliyet raporları yıllık olarak hazırlanır ve raporda yer alan bilgilerin doğru ve tarafsız olması, yıllar itibariyle karşılaştırmaya imkân verecek şekilde olması, performans sonuçlarını yansıtmaması gerekir. Merkezi yönetim ve sosyal güvenlik kurumlarının genel faaliyet raporu, idare faaliyet raporları esas alınarak Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından hazırlanır. Mahalli idarelerin genel faaliyet raporu ise Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından hazırlanır.

Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının mevzuata ve rehberlere uygun şekilde hazırlanması performans denetiminin uygulanabilirliği bakımından önem arz eder. Kamu idarelerinin hazırlamış olduğu stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarında mevzuata ve rehberlere uygunsuzluğun yanı sıra birbirleri arasında da uyumsuzluk olabilmektedir. Örneğin stratejik planda yer alan hedefler ile faaliyet raporundaki gerçekleştirmeler arasında uyumsuzluk olabilmektedir. Kamu idarelerinde ilgili birimler performans denetimi denetim planı ve programına alınmadan önce özellikle başta stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları incelenerek olgunluk analizine tabi tutulmalıdır. Olgunluk analizi belirli seviyenin üzerinde ise performans denetimi ilgili birimde yapılabilir.

Performans Programı, Kamu İdarelerince Hazırlanacak Stratejik Planlar ve Performans Programları ile Faaliyet Raporlarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte, faaliyet raporları süreci birim faaliyet raporu, idare faaliyet raporu ile bunların şekli ve kapsamı, mahalli idareler genel faaliyet raporu, genel faaliyet raporu, faaliyet raporlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulması ile görüşülmesi ve kamuoyuna açıklanması başlıklarında ele alınmıştır. Yine yönetmelikte faaliyet raporu ile ilgili mevzuata uygun hazırlanması, stratejik plan ve performans programının

neticelerini ihtiva edecek şekilde yıllık olarak hazırlanması, hesap verme sorumluluğunu yansıtacak şekilde hazırlanması, raporda yer alan bilgilerin eksiksiz, güvenilir ve tarafsız olması, yıllar itibariyle karşılaştırmaya imkân vermesi gibi ilkeler yer almaktadır.

Faaliyet raporları hazırlanmasının temelinde farklı birçok kuruluş veya şahısların farklı gayeler için bu raporlarına ihtiyaç duyması yatmaktadır. Faaliyet raporları, performans ve mali denetimin yapılabilmesi, toplanan vergilerin nasıl kullanıldığının izahı, yatırımcıların ilgili idarenin faaliyetleri ile ilgili bilgi sahibi olması gibi birçok alana hizmet eder. Faaliyet raporların içeriğinde en önemli hususların başında mali tablolar yer almakta olup önceki yıllar ile analizi ve istatistiki bilgilerin yer alması önemlidir. Avrupa Birliği ülkelerinde bir önceki yıllarla karşılaştıran faaliyet raporları bulunmakla birlikte bunun yeterli olmadığı ve ağırlıklı olarak en az 5 yıl karşılaştırmalı hazırlanmasının daha aydınlatıcı olacağı eğilimi vardır. İdarenin stratejik plan ve performans programı kapsamında icra edilen faaliyet ve projelerin gerçekleşme verileri ile hedeflerden sapmaların nedenleri, faaliyete son verilen süreçlere ilişkin bilgilerin yer alması idarenin fotoğrafının net çekilmesi bakımından önemlidir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Hacettepe Üniversitesi'nin 2009 yılı faaliyet raporları buna uygun örnekler olmakla birlikte çoğu idare faaliyet raporunun bu şekilde içeriğe sahip olduğunu söylemek güçtür. Diğer yandan kurumca yürütülen sosyal faaliyetlerin raporda yer alması önemlidir. İdarelerin faaliyet raporlarına bakıldığında 5 yıllık finansal tabloların ve kısa açıklamaları ile dış denetim görüşlerinin yer aldığı raporlar mali bakımdan yeterli görülmekle birlikte yeni kamu mali yönetim sistemi ilke ve gerekçesi bakımından yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu itibarla, daha etkin raporlama bakımından eğitimlerin verilerek yasal düzenlemelerde daha somut standartlara yer verilmesi faaliyet raporlarının önemini arttıracaktır (Benli, Varol, 2011: 72-77).

Kamu mali yönetiminde bütçe merkeze alınarak tanımlama yapıldığından kamu idarelerinde üretilen mali bilgilerin faaliyet raporlarında yer alması yerine bütçe

bilgilerinin yer alması kafi görülmektedir. 5018 sayılı kanunun 3 üncü maddesinde kamu mali yönetimi tanımı yapılırken harcama odaklı bir tanım yapılmıştır. Oysaki kamu harcamaları kadar kamu gelirleri de önemlidir. Yine gelirler kâfi gelmediğinde finansman ihtiyacı nedeniyle borç ve öz kaynak yönetimi ile harcama sonucu oluşmuş varlıkların idaresi de kamu mali yönetimi sisteminin içerisinde yer almaktadır.

Oysa mali yönetim sadece kamu adına harcamaların yapılması ile ilgili değildir. Kamu mali yönetimi aynı zamanda bu harcamaları finanse edecek gelirlerin toplanması ile ilgilidir. Dahası, harcanan kaynaklarla oluşmuş olan varlıkların yönetimi ve gelirler yetmediğinde kamunun finansmanı amacıyla ortaya çıkan yükümlülüklerin (borç) yönetimi ile nakit ve öz kaynak yönetimi de kamu mali yönetiminin kapsamına dahildir. 265 kamu idaresinin faaliyet raporları ile ilgili yapılan araştırma sonucunda, faaliyet raporlarının ulaşılabilir olması temel ilkesine rağmen örneğin % 7'sinde faaliyet raporuna ulaşamadığı, faaliyet raporuna ulaşılan 246 idarenin % 61'inin faaliyet raporunda sadece bütçe gelir, gider ve ödenek bilgilerinin görüldüğü, varlık, yükümlülük, nakit akışını ihtiva eden temel mali tabloların raporda yer almadığı, özellikle mahalli idarelere kıyasla özel bütçeli idarelerde bu oranın yüksek olduğu gözlemlenmiştir (Koçdemir, 2020: 254-257). Bu itibarla ülkemizde yasal mevzuatı düzenleyen metinlerin İngilizce çevirisinde hesap verme (accountability) raporu olarak tanımlanan faaliyet raporlarının hesap verme işlevini yerine getirebilmesi için yeni kamu mali yönetim sistemi ilkelerine uygun olarak geliştirilmesine ihtiyaç vardır.

4.6. KAMU KESİMİNDE ÇALIŞAN DENETİM ELEMANLARI İLE YAPILAN MÜLAKAT SONUÇLARI

Bakanlıklar, genel müdürlükler, sosyal güvenlik kurumları, üniversiteler ve belediyelerde çalışan, ağırlıklı olarak performans denetimi yapmış olanlar ile performans denetimi yapmamakla birlikte performans denetimi uygulamaları ile ilgili

eğitim almış (sınırlı sayıda), mesleki tecrübeleri konuya ilişkin bilgileri olan İç Denetçiler ve Müfettişler, Sayıştay Başkanlığı'nda çalışan Sayıştay Denetçileri ile derinlemesine mülakatlar yapılarak ayrıntılı bilgiye ulaşmaya çalışılmıştır. Özellikle 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra performans denetimlerini dış denetim birimi Sayıştay dışında kamu idarelerinde İç Denetçiler yaptığından ve İç Denetçilerin bir kısmının Müfettiş kökenli olmasından dolayı araştırmanın amacına uygun bir şekilde veri elde edebilmek için İç Denetçiler ile mülakat yapılmasına ağırlık verilmiştir. Mülakatlara bakanlık ve genel müdürlüklerde çalışan 17 İç Denetçi (ağırlıklı olarak iç denetçilik öncesi müfettişlik yapmış) ve müfettiş, sosyal güvenlik kurumunda çalışan 1 İç Denetçi, belediyelerde çalışan 8 İç Denetçi, üniversitelerde çalışan 5 İç Denetçi, Sayıştay Başkanlığı'nda çalışan 2 Sayıştay Denetçisi olmak üzere toplam 33 denetim elemanı ile görüşme gerçekleştirilmiştir. Bu çalışma kapsamında yarı yapılandırılmış görüşme formunda **Ek-1'de** yer alan 10 soru katılımcılara yöneltilmiştir. 10 uncu soru genel ve kapsayıcı bir soru olup konu ile ilgili başkaca sorun ve önerilerin neler olduğu sorulmuştur. Katılımcılara yöneltilen sorulardan 7' nci soru için Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi'nden, 9 uncu soru için Türk İdare Denetim Sistemindeki Değişim (Şahan, 2019) konulu tezden yararlanılarak, diğer sorular tarafımdan geliştirilmiştir. Görüşme formunda dikkate alınması gereken ilkelere uyulmuştur. Özelden genele kolay anlaşılabilir sorular oluşturulmuş, katılımcıyı yönlendirmekten kaçınılmıştır.

1. Performans Denetimi için Temel Politika Belgeleri (Kalkınma Planları, Orta Vadeli Programlar, Orta Vadeli Mali Planlar, Yıllık Programlar) ile Kamu Kurumlarının Stratejik Planları, Performans Programları, Faaliyet Raporları ve diğer performans göstergeleri yeterli midir sorusu:

Kamu idarelerinde performans denetiminin uygulanabilirliği bakımından temel politika belgeleri ile idarelerin hazırlamış olduğu plan, program ve raporlar önemli bir yere sahiptir. Bunlar yeterli düzeyde olduğu takdirde idarelerin performans denetiminin yapılabilmesi için gerekli olan olgunluk düzeyi yüksek çıkmaktadır.

Denetim elemanları soru ile ilgili özetle; temel politika belgelerinde (TPB) makro amaç ve hedeflerin anlaşılır şekilde belirtilmiş olduğunu, kurumların stratejik plan vb. dokümanlarında ise TPB ile yeterince uyum sağlanamadığını, amaç ve hedefler arasında kopukluk bulunduğunu, hedeflere ilişkin performans göstergelerinin spesifik, ölçülebilir ve gerçekçi şekilde belirlenmediğini, temel politika belgelerinin T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı'na uzman çalışma ekiplerince hazırlandığını, resmi verilerin kullanıldığını, bu itibarla yeterli olduğunu değerlendirdiğini, ancak bazı kamu kurumlarında stratejik planların, performans programlarının, faaliyet raporlarının ve diğer performans göstergelerinin hazırlanmasında yetersiz kalındığını düşündüğünü, stratejik planların ve performans programlarının hazırlanmasında süreçte rol alan personelin katılımcı bir anlayış yerine çoğu kez (benzetme uygunsa) masa başında karar verdiğini, bu durumun amaç, hedef, ilgili tarafın belirlenmesi vb. adımlarda hatalı karar verilmesine neden olduğunu, performans denetimi için soruda bahsedilen belgelerin elzem olduğunu ancak yeterli olmadığını, performans denetiminde sağlıklı sonuç almak için bunların titizlikle uygulamasının gerektiğini, dolayısıyla performans yönetiminin kağıt üzerinde kalmaması, realize olması gerektiğini, performans göstergelerinin yeterli olmadığını, kurumların stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarında yer alan verilerin genellikle üstünkörü hazırlandığını, özellikle performans göstergelerinin ölçülebilir olmaktan uzak olduğunu, performans denetimini tamamen mevcut göstergelere dayalı yapmak için yeterli göstergelerin nicelik ve niteliğine kısa vadede ulaşamayacağını, plan ve programlara dayanarak denetimi gerçekleştiren kişinin göstergeleri inisiyatif olarak belirlemesi gerektiğini, denetim yapılacak alana yönelik standartlarda eksiklik bulunduğunu, sağlıkta kalite standartları gibi denetlenen sektöre özgü standartlar ve ölçütlerin olması ve iç denetçilerin konuya özgü önerilerinin dikkate alınması gerektiğini, idarelerin varoluş gayelerine uygun hazırlanmasının önünde engeller olduğunu, idarelerin sonuç odaklı göstergeler belirlenmesinde isteksiz olabildiğini, denetim için daha detaylı göstergelerin hazırlanması gerektiğini, DPT döneminde daha sağlıklı planlama yapıldığını, bu alanda yetişmiş kariyer meslek

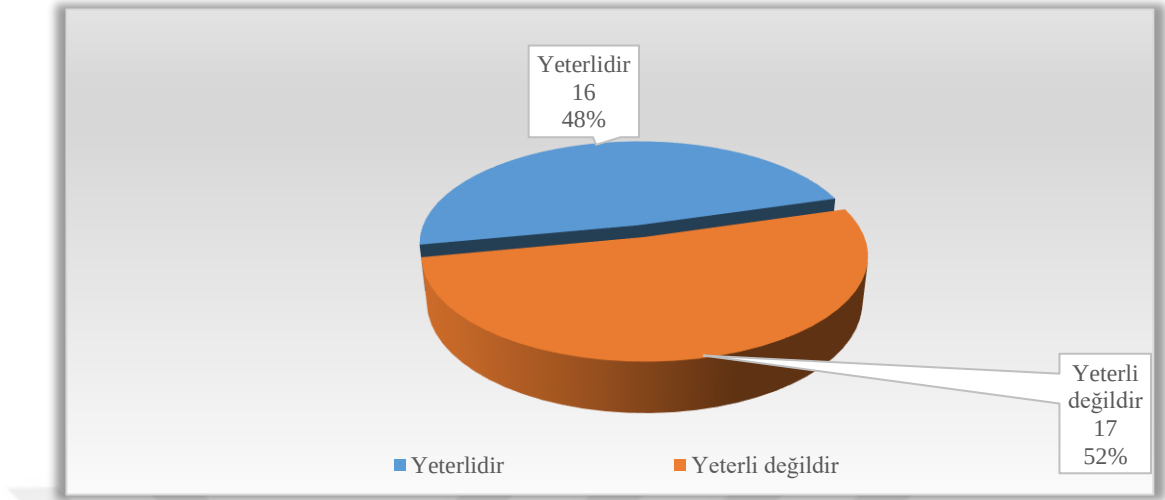
mensubu uzmanlara ihtiyaç bulunduğunu, performans denetimi (PD) yaparken kriter bulmakta zorlanıldığını, üst belge anlamında daha rehberlik edici çalışmalara ihtiyaç bulunduğunu, sektör ve bölgelerin reel durumuna göre performans göstergelerinin belirlenmesi ve izlenmesi gerektiğini, başka bir görüşte Türkiye özelinde gerek mevzuat gerekse de bu tür planlı yönetim faaliyetlerinin dayanakları olan stratejik dokümanlar ve onların dayandığı üst politika belgelerinin profesyonelce hazırlanan, gereksinimleri şüpheyi mahal vermeyecek şekilde rasyonelce ortaya koyan başarılı belgeler olduğunu, dolayısıyla mezkur üst politika belgelerine dayanan performans göstergeleri yeterli olmakla birlikte daha ölçülebilir, rasyonel ve iyileşmeyi ortaya koyucu bir şekilde geliştirilmesinin yararlı olacağını, kurumların politika belgelerine tam uyumunun sağlanamadığını, sağlıklı ve istenen düzeyde bir performans denetimi için yukarıda sayılan belgeleri tamamlayıcı ve açıklayıcı alt belgelere ve çalışmalara da ihtiyaç duyulduğunu, temel politika belgeleri yeterli olmakla birlikte kurumları düzenlemeleri yeterli olmamasının performansa ilişkin düzenlemelerin bir bölümün (personeli ilgilendiren bölümünün) kanunla yapılması gerektiğinden yasal dayanağının yoksun olmasından kaynaklandığını, bu tür dokümanları (stratejik planlar, performans programları, Faaliyet Raporları ve diğer performans göstergeleri vb.) hazırlayanların kamuda performans bilgisine sahip olmamalarının önemli bir sorun olduğunu, öncelikli stratejik amaç ve hedeflerin belirlenmesinde kurumların ciddi anlayış eksikliğinin bulunduğunu, kurumlar kendilerini ve bu tür dokümanı hazırlayanlar da kurumları tanımadıkları için neyin stratejik amaç olduğunu sağlıklı olarak ortaya koyamadıklarını, bunun sonucunda da performans göstergelerinin hatalı tanımlandığını ve ölçmenin bir faydasının olmadığını, dolayısıyla bu konuda denetimin de fayda sağlamaktan uzak olduğunu ve yapılamadığını, denetçilerin konuyla ilgili eğitim ve daha da önemlisi örnek uygulamalar noktasında yetersizliğinin var olduğunu, bazı idarelerde temel politika belgeleri ile kurumsal plan, program ve göstergelerin uyumlu olduğunu, bu tür plan ve programların anayasal ve yasal zorunluluk olarak algılanmaktan öte gerçekten amaçlarına hizmet etmek için hazırlanırlarsa bir derecede yeterlilik sağlayabileceklerini, kurumlarda performans

denetim bilgisi/ kültürü/ entelektüel bilgi birikiminin maalesef yeterli düzeyde olmadığını, kurumlarda iş tanımı tam yapılamadığı için gerçek performansı ölçecek/ortaya koyabilecek bir tanımlama ya da sınıflamamanın mümkün olmamasından arzu edilen hedefe ulaşılamadığını, mevcut performans göstergelerinin, prosedürleri yerine getirmek amacıyla üretilmiş, nicel ve kısıtlı göstergelerden oluştuğunu, performans ölçümü ve göstergelerinin yıllar içinde gelişmesini beklediklerini, teorik alt yapı belirli bir düzeye geldikten sonra daha makul göstergelerin üretilip kullanılabileceğini, strateji geliştirme başkanlıklarının çalışmaları neticesinde temel politika belgeleri hazırlandığını, ancak bu belgeler ve programların çoğu zaman ilgili kurum tarafından zorunlulukları yerine getirmek amaçlı, kimi zamanda politik kaygılarla hazırlandıklarından ulaşılamaz hedefler belirlendiğini, sonuç olarak da performans göstergelerinin ya oluşturulmadığını ya da uygulanamadığını, Türkiye’de kamu kurumlarınca yayınlanan stratejik plan, performans programları ve faaliyet raporları incelendiğinde birçoğunun birbirine benzerlik gösterdiğini, bu kapsamda istatistiki bilgilerin yeterince analiz edilmediğini, yayınlanan plan, program ve raporlamaların geçmiş dönem plan, program ve raporlamalarıyla mukayese edilmediğini, yalnızca cari dönem üzerinden değerlendirme ve planlama yapılmasının da önemli bir eksiklik olduğunu, bu hususlar dikkate alındığında performans denetimiyle görevlendirilen denetçinin kaynak sayısının fazla olduğunu ancak içerik olarak yetersiz veri tabanıya karşı karşıya olacağını, bu durumun yapacağı değerlendirme ve analizleri olumsuz etkileyebileceğini, performans göstergelerinin faaliyet raporlarında net ve analiz edilmeye uygun bilgileri içermediğini, performans göstergeleri konusunda eksiklikler bulunduğunu, hatta performans göstergesi olmayan süreçlerin olduğunu, performans denetiminin aslında VET denetimi olduğunu, bahsedilen belgelerin performans ölçümü için genel itibariyle yeterli olduğunu, ancak performans denetimi için yeterli olmadığını, bir başka denetim elemanı söz konusu politika belgelerinin nicel olarak yeterli olduğunu ancak nitelik olarak yetersiz olduğunu, çoğu kurumda bu rapor ve belgelerin yasal bir zorunluluk olduğu için hazırlandığını, bürokratik angarya işler

olarak görüldüğünü ve öyle hazırlandığını, ayrıca politika belgeleri arasında olması gereken ilişkilerin konular itibariyle olsa da sayısal olarak gerçekçi bir şekilde kurulamadığını, Sayıştay rehberinin bulunduğunu, faaliyet raporunun performans programı ile karşılaştırıldığını, tematik strateji belgelerinin bulunduğunu, onların da faydalı olduğunu, kurumun beyan etmiş olduğu faaliyet raporu ve performans programına göre bakıldığını, bakanlık olarak da uyguladıklarını, üniversitenin stratejik planını baz alarak denetimleri gerçekleştirdiklerini, en son yapılan ve bu yıl süresi dolan ve yenilenme çalışmalarına başlanılan stratejik planın uzman bir kurumdan yardım alınarak yapıldığını, bu nedenle daha önce yapılan planlardan daha kapsamlı, gerçekçi, paydaşların tümünü kapsayan ve anlaşılabilir, performans göstergeleri de öncekilere nispeten ölçülebilir olduğu için denetim yaparken yeterli olduğunu, performans göstergelerine eklenmesinin uygun olacağını değerlendirdikleri bazı hususlara da raporlarında yer verdiklerini, yönetici gösterge kartları ile ilgili işler yaptıklarını belirtmişlerdir.

Denetçilerin soruya verdiği yeterlidir veya yeterli değildir cevabına göre aşağıdaki grafikler oluşturulmuştur.

Şekil:4.1. Performans Denetimi için Temel Politika Belgeleri(Kalkınma Planları, Orta Vadeli Programlar, Orta Vadeli Mali Planlar, Yıllık Programlar) ile Kamu Kurumlarının Stratejik Planları, Performans Programları, Faaliyet Raporları ve diğer performans göstergeleri yeterli midir sorusuna verilen cevapların dağılımı



33 katılımcının cevapları değerlendirilerek kategorize edildiğinde 16 katılımcı yeterli, 17 katılımcı yetersiz olarak soruyu yanıtlamıştır. Buna göre %48 yeterli, %52 yetersiz cevabı verilmiştir. Görüldüğü gibi bu konuda fikir birliği yoktur. Yaklaşık yarı yarıya farklı görüş verilmiştir. Performans denetimi için temel politika belgeleri ve diğer ilgili belgelerin yeterliliği büyük önem arz eder. Bu itibarla ideal düzeyde PD yapabilmek için katılımcıların daha yüksek oranda bu belgeleri yeterli görmesi beklenirdi.

2-Bütçe sisteminde karşılaşılan sorunlar (plan-bütçe ilişkisinin kurulamaması, kurumun ölçebildiği performansın her zaman sonuç odaklı olamaması vb.) idarenizde performans denetiminin uygulanabilirliğini etkilemekte midir sorusu:

Kamu idarelerinde stratejik planın bütçedeki karşılığı yeterli olmayabilir. Bununla birlikte performansın sonuç odaklı olmaması ölçümünü de zorlaştırabilir. Bu konularla ilgili katılımcılar yöneltilen soruya; özellikle performans göstergelerinin uygun şekilde belirlenmemesinin performans denetimi için gerekli koşul ve ortamın bulunmadığı şeklinde değerlendirildiği ve iç denetim birimlerinin (İDB) performans denetimine yönelimini olumsuz etkilediği, plan-bütçe ilişkisinin performans

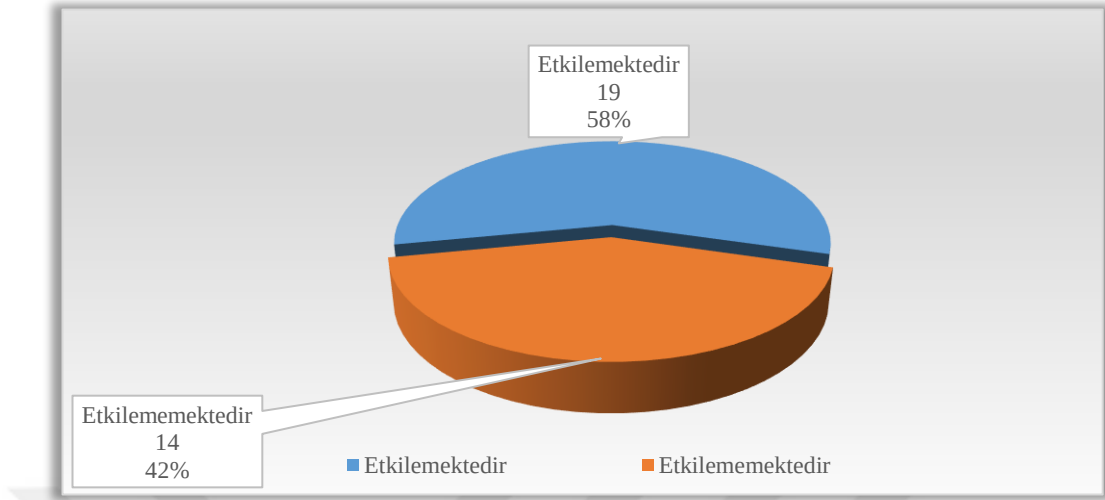
denetiminin yalnızca ekonomiklik boyutu ile ilgili olduğu, hiç kurulmasa da diğer boyutlarla ilgili denetim yapılabileceği, daha fazla katma değer sağlayan boyutunun etkililik olduğu, denetime tabi kurumların ölçülebilir hedeflerinin olmamasının performans denetimi için her zaman ve her kurum için sorun olduğu, performans denetiminin uygulanmasında bir engel oluşturmakla birlikte denetimin etkinliğini ve verimliliğini daha fazla olumsuz etkilediği, performans denetiminin amacı ve özünde zaten varsa bu şekilde plan-bütçe ilişkisinin kurulacağı, idarelerde iş ve işlemlerin bütçe üzerinden yürüdüğü, bütçe uygulamasının önemli olduğu, performansın çıktı olarak belirlendiği ancak verimliliğin dikkate alınmadığı, örnek vermek gerekirse HES, BES gibi yatırımların bütçede ciddi yer tuttuğu ancak bunların verimliliği ile ilgili yıllara sari proje bazlı PD yapılmasının gerektiği, stratejik hedef ve performans programının net olarak belirlenmemesinin bütçe ilişkisinin sağlıklı kurulamamasına neden olduğu, stratejik amaç ve hedefin net olarak belirlenmemesinin plan bütçe ilişkisinin sağlıklı kurulamamasına sebebiyet verdiği, bu olumsuzluğun bir sonucu olarak sağlıklı verilere ulaşılabilecek, gerçekçi değerlendirmeye yapmaya imkân tanıyacak bir performans denetimi yapmayı son derece güçleştirdiği, stratejik planların bilhassa üst yönetici ve onların çalışma ekibince nihayete erdirilmesi, söz konusu yöneticilerin üst yöneticinin değişmesine bağlı olarak değişimleri neticesinde kurumsal hafızanın da zaman içerisinde tahribata uğramasının idarelerin vizyonunu muğlak kıldığı, özellikle mahalli idarelerde seçimler akabinde belediye başkanı ve/veya siyasi partinin değişmesi akabinde yönetici erkin de değişmesi ve geçmişle gelecek arasında kurumsal hafızayı taşıyacak olan kadroların idare içinden değil de idareler arası nakil yoluyla değişmesinin stratejik planları dolayısıyla da göstergeleri ve hatta hizmetin kalitesini, niteliğini olumsuz yönde etkilediği, 2018 yılında tatbik olunmaya başlanan Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile üst düzey kadroların Cumhurbaşkanlığı (CB) ile gelmesi ve gitmesinin kurumsal hafızayı önemli ölçüde etkileyeceği, bu hususun da ister istemez stratejik planlara ve performans denetimine tesir edeceği, buna bağlı olarak da performansın ölçülmesinin zorlaşacağı, plan bütçe ilişkisi bakımından ilerleme olmakla birlikte istenen düzeyde olmadığı, bunun da

performans denetimini etkilediği, idarelerin yıl içerisinde planda olmayan veya plana tam uyumlu olmayan faaliyet veya projeler yürütebildiği, performans göstergeleri ile ilgili hedefleri yerine getirmek için ne kadar kaynak gerekir sorusunun cevabının her zaman sağlıklı hesaplanamayabileceği, bunun da performans denetiminin uygulanabilirliğini olumsuz etkilediği, gerçekleştirilen denetimlerde belirli bir birimde performans denetimi yapıldığından, performans denetiminin uygulanabilirliğini etkileyebilecek bütçe sisteminden kaynaklanan bir olumsuzluk yaşanmadığı, stratejik amaç ve hedefin net olarak belirlenmemesinin plan bütçe ilişkisinin sağlıklı kurulamamasına yol açtığı, maliyetleme sürecinin etkin yapılamamasının da ciddi bir sapmaya neden olduğu, bunlardan dolayı performans denetiminin istenen sonuçları vermediği, denetimlerinde genellikle plan bütçe ilişkisi kurmakta zorlandıkları, performans denetimi ve sonucunda bunu ekonomik değeri olarak raporlamakta zorlandıkları, plan bütçe sisteminin uygun olmadığı, plan-bütçe ilişkisi kurulamadığı takdirde birimlerin performans hedeflerine bakış açısının olumsuz etkilendiği, bu durumun performans denetimine yaklaşımı da aynı şekilde olumsuz etkilediği, plan ile bütçe ilişkisi çoğu zaman uydurulmaya çalışıldığı için performans denetimi ile sağlıklı sonuçlar üretmenin kolay olmayabileceği, özellikle performans göstergelerinin hazırlanmamış olmasının veya ölçülebilirlikten uzak olmasının performans denetimlerinde denetçileri olumsuz etkilediği, her bir harcama biriminin, hem kendi kurumundaki diğer harcama birimlerinden hem de diğer kamu idarelerindeki benzer birimlerden; yürüttüğu hizmetin farklılığı, bütçesi, personel sayısı, veri envanterinin farklılığı dikkate alındığında performans denetim uygulamalarında yapılabilecek karşılaştırmalı analiz açısından denetim etkinliğini düşürebildiği, iç denetim mesleğinin ve denetimin standartlarının belirlenmiş olmasının yetkinlik ölçütlerindeki temel göstergelerin benzer olmasının denetimin denetleyen tarafı açısından uygulanabilirliğini ve benzerliğini arttırdığı, bütçe sistemi ile performans denetimi arasında doğrudan bir ilişki olduğu, ölçülemeyen hiçbir şeyin yönetilemeyeceği, bunun neticesinde değerlendirilemeyeceği, bütçe rakamları ile planlama arasında ilişki kurulamadığında performans denetimi için yeterli veri çekilemeyeceğinden kritik bir

çok sayısal değerlendirme yapılamayacağı, planlama ve bütçe arasında etkin bir ilişkinin kurulmasının performans denetimi değerlendirmelerini daha anlamlı kılacağı ve yönetime daha etkin raporlama yapılabileceği, personel ve diğer bazı giderler haricinde performans programı ile bütçenin entegre olduğu, kurumun gerçek performansının ölçülebilmesi için öncelikle plan ve bütçelerin gerçekçi bir şekilde hazırlanması gerektiği, keyfi olarak bütçe aktarımlarının yapılmaması gerektiği, performans hedeflerinin kendisinin performansı ölçülmek istenen faaliyet ile ilgili olması ve performansı ölçebilecek nitelikte olması gerektiği, bütçe kanununa bakıldığında dört kod olduğu, harcama yaptığında bu dört alana girildiği, fonksiyonel olarak hangi kapsama girdiğinin önemli olduğu, bütçenin Cumhurbaşkanlığına devredildiği, program bütçeye geçildiği, bağlantının kurulduğu, yatırım ve sermaye transferi kalemlerinin olduğu, Kalkınma Bakanlığı ile mutabakat olduğu, bir de cari bütçenin olduğu, aktarma yapılabildiği, PD yapmaya elverişli olduğu, bu sistemin ilk başladığı yıllar için söylenebileceği, ancak şu anda sistemin artık nispeten oturmuş olduğu, şu anda kurumlarında performans denetimi yapılmasını engelleyen bir durum söz konusu olmadığı şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

Denetçilerin soruya “etkilemektedir” veya “etkilememektedir” cevabına göre aşağıdaki grafik oluşturulmuştur.

Şekil:4.2. Bütçe sisteminde karşılaşılan sorunlar (plan-bütçe ilişkisi kurulamaması, kurumun ölçebildiği performansın her zaman sonuç odaklı olamaması vb.) idarenizde performans denetiminin uygulanabilirliğini etkilemekte midir sorusuna verilen cevapların dağılımı



Katılımcıların 19'u etkilemekte cevabı verirken, 14'ü etkilememekte cevabını vermiştir. Buna göre etkilemekte diyenler % 58, etkilememekte diyenler %42 olarak gerçekleşmiştir. Bu sonuçlara göre, bütçe sisteminde karşılaşılan sorunların performans denetiminin uygulanabilirliğini etkilediği söylenebilir.

3-Performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler ve rehberler yeterli midir sorusu:

Performans denetimi ile ilgili birincil, ikincil ve üçüncül mevzuat düzenlemeleri ile Sayıştay Başkanlığı ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından rehberler yayımlanmıştır. Özellikle ülkemiz gibi Kıta Avrupası ülkelerinde kamu mali yönetiminde mevzuat düzenlemeleri önemlidir. Ancak gerek söz konusu mevzuat düzenlemelerinin gerekse de rehberlerin yeterliliği performans denetiminin uygulanabilirliğini etkileyecektir. Bu itibarla denetim elemanlarına bu doğrultuda soru yöneltilmiş ve açıklamalar alınmıştır. Denetim elemanları özetle; performans denetimi daha dinamik bir denetim türü olduğundan, yasal düzenlemelerin daha esnek ve güncel duruma göre güncellenmesi gerektiği, PD konusunda kamu iç denetimi olarak henüz başlangıç seviyesinde olduğu, rehberlerin daha iyi anlaşılabilmesine yönelik eğitimlerin hem İDKK hem kurumlar tarafından daha yoğun şekilde verilmesi

gerektiği, performans denetim rehberi kullanılarak daha fazla denetim yapılmasının teşvik edilmesi gerektiği, sonrasında rehberi kullananlardan geri dönüşler alınarak güncelleme yapılması gerektiği, mevcut durumu güncellenmeye ihtiyaç duyulduğu, diğer denetim türlerinden farklı olarak mevzuat ile açıkça sınırlarının ne olduğunun düzenlenmediği, denetim unsurları bakımından etkinlik verimlilik gibi kavramlar ile denetim yapıldığından uygulamaya yönelik daha fazla rehber ve düzenlemeye ihtiyaç olduğu, İDKK tarafından çıkarılan rehberin, çıkarıldığı dönem itibariyle dünyada ilk olma özelliği taşıdığı, dünyada yaşanan gelişmeler ve değişimlerle rehberin revizyona ihtiyacı olduğu, performans denetimi özelinden daha ziyade iç denetim sisteminin yapısı ve konumu ile ilgili belirsizliklerin yasal düzenlemelerle giderilmesi gerektiği, performans denetim rehberleri yol gösterici olmakla birlikte her kurumun çalışma alanına özgü alt rehberlerin gerekli olduğu, performans denetimi diğer denetim türlerinden farklı olarak nispeten göreceli biçimde daha soyut kavramlar içerdiğinden performans denetim rehberinden farklı ve uygulamaya yönelik alt rehberler çıkmasının ve bu denetim şeklinin yaygınlaştırılmasının gerektiği, mevcut düzenlemeler ile PD yapılabileceği ancak geliştirmeye devam edilmesi gerektiği, kültürel değişimin de gerektiği, bu anlamda zihinsel sıkıntı olduğu, denetim elemanlarının daha fazla PD'ye istekli olması gerektiği ve bu yönde kendilerini geliştirmesi gerektiği, Gerek İDKK'nın gerekse de Sayıştay'ın çıkarmış olduğu PD rehberlerinin mevcut olduğu, İDKK'nın PD rehberinin daha iyi olduğu, fakat uluslararası uygulamalar ile birlikte geliştirilmesi gerektiği, PD'nin mevzuatta uygulanabilirliğini artıracak iyileştirmeler yapılabileceği, bizim gibi Kıta Avrupası kültürüne sahip ölkelerde mevzuat ile zorunlu kılınmaz ise kültüre dayalı gönüllü performans denetimi yapmanı zor olduğu, yasal düzenlemelerde performans denetimi yapılmasını sağlayacak zorunlulukların yeterli olmadığı, rehberler ile ilgili Sayıştay ve iç denetim koordinasyon kurulunun rehberlerinin mevcut olduğu, genel itibariyle yeterli olmakla birlikte gelişime açık olduğu, performans denetiminin kurumun işleyişine dair düzenleyici işlem olan yönetmelikte yapılabilecek denetim türlerinden olduğu, genel itibariyle performans denetiminin uygulanmasına ilişkin prosedürlerin

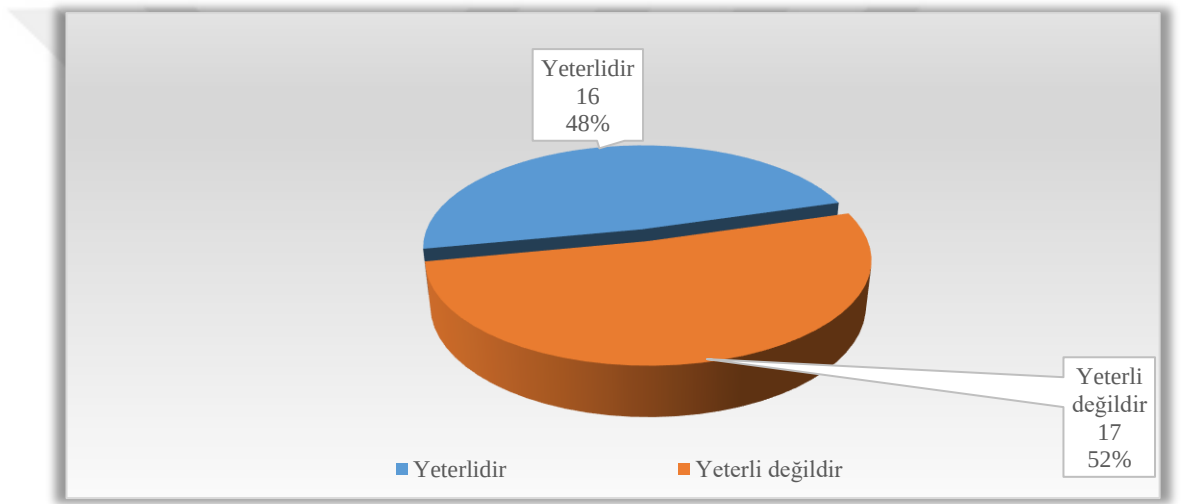
“Performans Denetim Rehberi” çerçevesinde izlendiği, bu itibarla hem düzenleyici işlem hem de yol ve yöntem belirlemesi açısından “Performans Denetim Rehberi”nin yeterli olduğu, mevzuatın ve rehberlerin daha iyi anlaşılmasına yönelik eğitimlerin arttırılmasının performans denetimi için daha faydalı olacağı, özellikle de uygulamalı eğitim yetersiz olduğu, İDKK tarafından hazırlanan rehberin genel esasları belirlediği, farklı alanlarda farklı rehberlerin gerekli olduğu, yasal düzenleme olarak 5018 sayılı Kanun’daki bazı hükümler dışında yeterli olduğu, denetim rehberlerinin güncel olmadığına denetimlerde görüldüğü, performans denetiminin temelde iç denetim birimlerinin görev tanımları içinde yer aldığı, ancak teftiş kurulu modelindeki yönetsel denetim birimlerinin de performans denetimi yapabildiği, bu noktada iç denetim birimleri ile teftiş modelindeki denetim birimlerinin denetim alanında çakışmasının söz konusu olabileceği, 5018 sayılı Kanun’un 68. maddesinin b bendine göre, Sayıştay’ın performans denetiminin kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirileceği, mezkur Kanun’un 9. maddesine göre, Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergelerinin, kuruluşların bütçelerinde yer alacağı, performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceği, bu çerçeve içerisinde performans denetiminin performans ölçümü düzeyine indirgendiği, bu noktada performans denetimini sınırlayan bu düzenlemenin değiştirilmesi gerektiği, bu bağlamda yukarıda ortaya konulan noktalarda yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı, genel olarak rehberlik çalışmasının yeterli olmadığı, ayrıca rehberlik çalışmalarının görünürlüğünün düşük düzeyde olduğu, yasal düzenlemelerin iç denetçiler açısından sorun teşkil etmediği, Sayıştay Denetçileri için ise yasal düzenlemeye ihtiyaç olduğu, İç Denetçilere yönelik İDKK tarafından hazırlanmış olan rehberin faydalı olduğu, vaka çalışmalarına ilişkin rehberlerin konu bazlı çoğaltılmasının gerekli olduğu, keza vaka çalışmaları rehberleri sayesinde ideal performans göstergesi ve hedefine ilişkin fikir sahibi olunduğu, iç denetim anlamında, kurum bazında yapılan incelemelerde, oluşturulan taşra performans göstergelerinin gerçek performansı ölçmekten ve

dolayısıyla yıldan yıla toplam performansı artırıcı olmaktan uzakta olduğu, ayrıca göstergelerin dinamik bir yapıdan uzak statik durumda olduğu ve güncellenmediği, üst yasal mevzuatın iş görecektek durumda olsa bile alt düzey uygulamalarda sorunlar yaşandığı, rehberlerde zaman zaman çelişen unsurların olduğu, eksik olan hususun özellikle birim sayısı az ya da ilk defa performans denetimini gerçekleştirecek denetçiler açısından uygulama birliğinin oluşması ve yetkinlik kazanılması açısından Türkiye’de yapılmış performans denetimlerine ilişkin ortak bir platformun eksikliğinin bulunduğu, İDKK’nın yayınlamış olduğu performans denetimi rehberinin içeriğinde performans denetimiyle ilgili literatüre uymayan hususların (Olgunluk analizlerinin onaydan önce yapıp olgunluk düzeyinin yeterli olması durumunda denetime başlanması gibi) bulunduğu, Sayıştay Başkanlığı’nın yayınlamış olduğu rehberin literatüre daha uygun olduğu ancak söz konusu rehberin de günümüz şartlarına göre iyileştirilmesi gerektiği, Sayıştay bağlamında yasal düzenlemelerin evrensel anlamda bir performans denetimine yetki vermediği, sadece performans göstergelerinde belirtilen hedeflere ulaşma derecesini ölçme yetkisi verdiği, PD ile ilgili en son 2014 tarihli rehberin bulunduğu, güncellenmesi gerektiği, her bakanlığın hazırlaması gerektiği, Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu’nun da performans denetim rehberinin olduğu, PD ile ilgili Sayıştay Kanunu’na yerindelik denetimi yapamayacağı ile ilgili maddeler eklendiği, aslında bunun kısmen siyasi meşruiyet anlamında doğru olduğu, bürokrasinin yetki aşımı yapmaması gerektiği, karar alıcılara destek mahiyetinde olması gerektiği, PD’nin sınırlarının olması gerektiği, bütün planın programın birbirini etkilediği, hedeflere niye uyulmadığının sorulmasının sorun olmadığı, sınırlandırmanın bu ölçüye, dengeye göre olması gerektiği, iç denetimin ülkemize AB uyum programı sürecinde ve zamana yaygın olarak kamu kurumlarında gerekli kadrolar ihdas edilerek, yasal dayanakları oluşturularak yerleştirildiği, mevzuatın da ağırlıklı olarak çeviriler ile oluşturulduğu, “kes, yapıştır” uygulamanın doğru olmadığı, Bakanlık Müfettişi kökenli olarak daha önce de denetim elemanı olduğu, iç denetimin gerçekten iyi bir denetim şekli olduğunda da şüphesinin olmadığı, ancak aynı zamanda her ülkenin de nevi şahsına münhasır sosyal, kültürel, tarihinden

gelen birçok kavramla var olduğu, bu nedenle yasal düzenleme ve rehberlerin çevirip kullanılmasının doğru olmadığı, kendi ülkemize uygun ve kurumlarımızda uygulanabilir hale getirilmesi gerektiği şeklinde cevaplar vermişlerdir.

Denetçilerin soruya verdiği yeterlidir veya yeterli değildir cevabına göre aşağıdaki grafik oluşturulmuştur.

Şekil:4.3. Performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler ve rehberler yeterli midir sorusuna verilen cevapların dağılımı



Katılımcıların 16'sı (%48) yeterli görürken, 17'si yetersiz (%52) görmüştür. Bu sonuca göre, yasal düzenlemeler ve rehberlerde yeterliliğin artırılması gerekmektedir.

4-Denetimi yapan birimlerin kapasitesi (bütçesi, personel güvencesi ve özlük hakları, performans denetimlerini gerçekleştirebilecek nitelikte uzman denetim elemanları yetiştirilmesi, teknolojik alt yapısı vb.) performans denetimi yapmak için yeterli midir sorusu:

Kamu idareleri bakımından performans denetimi yapmaya elverişli koşullar olmakla birlikte denetimi yapacak birimler bu anlamda yeterli değilse performans

denetiminden beklenen fayda sağlanamaz. Bu açıdan denetimi yapan birimler bakımından yeterliliğin olup olmadığı denetim elemanlarına sorulmuştur.

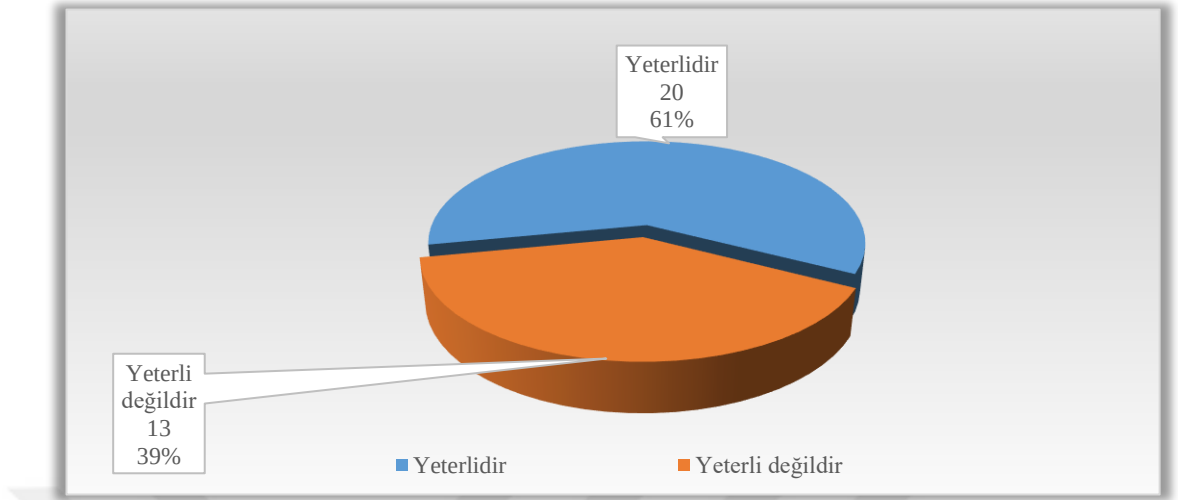
Soru ile ilgili katılımcılar; kamu iç denetiminin 2007 yılında kurulduğunu, mevcut iç denetçilerin büyük çoğunluğunun daha önce çeşitli kamu kurumlarında denetim elemanı olan kamu denetim tecrübesi fazla olan denetçiler olduğunu, İç Denetçilerin iç denetim kurulduktan sonra düzenli bir şekilde iç denetim ve performans denetimi konusunda eğitim aldıklarını, iç denetim birimlerinin kapasitelerinin idare türlerine göre farklılık gösterdiğini, bakanlıklar ve bunların ilgili/ilişkili kuruluşu niteliğindeki özel bütçeli kuruluşlarda, sosyal güvenlik kurumlarında iç denetçi kapasitesinin (sayı ve yetkinlik olarak) belli ölçüde yeterli olduğunu, bu idarelerde -en azından- başlangıç seviyesinde PD gerçekleştirilmesinin mümkün görüldüğünü, üniversiteler ve mahalli idarelerde bu düzeyde olmadığını, bir başka görüşte performans denetimi gerçekleştirilmesinin diğer iç denetim faaliyetlerinin ötesinde bir yetkinlik gerektirmediğini, eğitimler ve destekleyici dokümanlar ile denetime yönelik önem ve yetkinliğini arttırılması gerektiği, mesleki güvence ve özlük hakları hususunda yeterli özendirilmenin gerektiğini, yeterliliğin arttırılması gerektiğini, denetim alanında kurumlar arası işbirliği ve bilgi paylaşımının gerektiğini, denetim elemanlarının ileri yaş olmasının olumsuz etkilediğini, emekliliği yaklaşan çok denetim elemanı olduğunu, teknik kökenli denetçilerden analitik düşünme anlamında fayda elde edildiğini, iç denetim mesleğine kabulde daha zorlayıcı sınavlar ile daha seçerek personelin daha erken yaşta alınması gerektiğini, denetçi yardımcılığı ile yetişme döneminin olması gerektiğini, uzman denetim elemanı ve teknolojik alt yapının yetersiz olduğunu, bir çok kurumda etkin ve yeterli düzeyde denetim yapılabilmesine imkân tanıyan verilerin kayıt ve kontrolünde zafiyetlerin bulunduğunu, denetimin ifa edileceği birimler ve faaliyetlerin baştan sona dek mevzuatla ve kurumun/idarenin misyon ve vizyonuna uygun bir şekilde kurgulanmamasının denetçi yeterliliği/yetkinliğini anlamsız ve noksan kılabileceği, iç denetim birimleri, Sayıştay ve teftiş kurullarında genel itibariyle personel güvence ve

bütçesinin yeterli olmakla birlikte iyileştirmeye açık olduğunu, mesleğe yarışma sınavı ile girmiş, yaş itibarıyla de ileri yaşta olmayan meslek mensuplarının yeterli olmakla birlikte daha fazla eğitim ve desteğe ihtiyacı olduğunu, özellikle bakanlıklarda bu anlamda personelin yetkin olduğunu, tüm idarelerde bu yetkinliğin istenen düzeyde olmayabileceğini, PD için mali bir kazanç sağlayan ekstra bir sertifika geliştirilebileceğini, bunun teşvik edici bir uygulama olacağını, tüm kurumların kilit performans göstergelerini İÇDEN yazılım programı ile entegre eden bir yazılımın geliştirilerek performans denetiminin yapılmasının daha kolay ve sonuç odaklı hale getirilebileceğini, ihtiyaç olan alanda uzman desteği alınabilme olanağının bulunduğunu, bazı idarelerde konu ile ilgili eğitim alınmasının üzerinden on yılı aşkın sürenin geçtiğini, söz konusu denetimler için de idare tarafından yeterli bütçe ve ödenek ayrılmadığını, bu sebeple eldeki imkânlar ölçüsünde denetimleri yaptıklarını, söz konusu hususları da raporumuz da denetimin kısıt ve engelleri olarak yazdıklarını, birimlerinde performans denetimini yapacak yeterli, eğitilmiş ve tecrübeli elemanların mevcut olduğunu, teknolojik alt yapı olarak da şu anda iyi bir seviyede bulunmadığını, teftiş kurulu modelindeki denetim birimlerinden performans denetimi yapanların çok az olduğunu, Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu'nun performans denetimi yaptığını ancak son yıllarda yapmadığının bilindiğini, iç denetim birimleri için hazırlanan performans denetim rehberinin 2016 tarihli olduğunu, ve kuruluş tarihlerine göre geç bir tarih olduğunu, Sayıştay'ın bir dönem son derece etkili performans denetimleri yaptığını, sonrasında bir durgunluk dönemine girdiğinin görüldüğünü, ayrıca Türkiye'de performans denetimine gereken önemin verilmediğini ve hatta istenmediğinin gözlemlenebildiğini, denetim kapasitesinin artırılmasının (denetçinin bilgi düzeyi, denetim becerisi, bilgi teknolojilerinden yararlanma becerisinin) sürekli geliştirilmesi ihtiyacının olduğunu, denetimi yaparken de gelişimin sağlanabileceğini, genel olarak denetçilerin bilgi ve deneyimlerinin yeterli olduğunu, teknolojik altyapı bakımından performans denetimine engel bir sorun olmadığını, özellikle yeni kurulan ve denetçi sayısının az olup denetim tecrübesinin az olduğu birimlerde, denetime ayrılacak kaynak, denetim dışında yapılacak yönetsel görevler, üst yönetimin farklı

alanlardaki denetim beklentileri gibi hususlar dikkate alındığında, etkin olarak performans denetimi yapmaya engel olabildiğini, denetçilerde fayda maliyet analizi, swot analizi, mali tablo analizi, proje yönetimi, istatistik gibi konularda bilgi eksikliğinin bulunması durumunda da performans denetimindeki başarısının düşebileceğini, mali denetim ve kamu zararı denetimi yanında evrensel nitelikte bir performans denetimi için daha çok kaynak gerektiğini, nitelikli insan gücünün olduğunu, doğru planlama yapılması gerektiğini, kurumsal kapasitenin geliştirilmesi gerektiğini, etkinlik için PD eğitimlerinin gerekli olduğunu, ülke genelinde değerlendirme yapılırsa bütçe, personel güvencesi, özlük hakları, teknolojik alt yapının yeterli olduğunu, nitelikli uzman konusunda kapasite kullanılırsa yeterli olduğunu, kurumlarda performans denetiminin de diğer iç denetim türlerinde olduğu gibi iç denetçiler tarafından yapılmasının esas olduğunu, ancak genel olarak emek vermenin, çaba sarf etmenin zor geldiğini ifade etmişlerdir.

Denetçilerin soruya verdiği “yeterlidir” veya “yeterli değildir” cevabına göre aşağıdaki grafik oluşturulmuştur.

Şekil:4.4. Denetimi yapan birimlerin kapasitesi (bütçesi, personel güvencesi ve özlük hakları, performans denetimlerini gerçekleştirebilecek nitelikte uzman denetim elemanları yetiştirilmesi, teknolojik alt yapısı vb.) performans denetimi yapmak için yeterli midir sorusuna verilen cevapların dağılımı



Katılımcıların 20'si (%61) yeterli görürken, 13'ü yetersiz (%39) görmüştür. Bu sonuca göre, denetim yapan birimlerinin kapasitesi belirli düzeyde olmakla birlikte geliştirilmesine ihtiyaç vardır.

**5-Denetim yapılan birimler performans denetimine uygun mudur?
Performans yönetim sistemi olgunluk analizi bulunmakta mıdır sorusu:**

Performans denetiminin etkili olarak uygulanabilmesi için idarelerin performans yönetim sisteminin olgunluğu çok önemlidir. Örneğin idarelerin stratejik plan ve performans göstergesinin olup olmadığı, izleme ve raporlama sisteminin varlığı, üst yönetimin desteği olgunluk analizi için dikkate alınır. Ekonomiklik, etkililik, verimlilik gibi unsurlar bakımından irdelenir. Eğer bunlar yoksa idarenin olgunluk düzeyi düşüktür ve performans denetimi icra etmek için denetim ekibinin performans göstergesi belirlemesi gerekir. Bununla birlikte iyi bir raporlama ve izleme sistemi yok ise sağlıklı veri elde etmek güçleşir ve denetçi tecrübesinin ve bilgisinin yüksek olması önem arz eder.

Konu ile ilgili denetim elemanları; ilk yapılan performans denetimlerinde, kısmi yetersizliklerle karşılaşılsa bile, kamu idarelerin personel kapasitesi, tecrübesi ve çabuk uyum kabiliyeti sayesinde performans denetimlerine çok kısa bir sürede

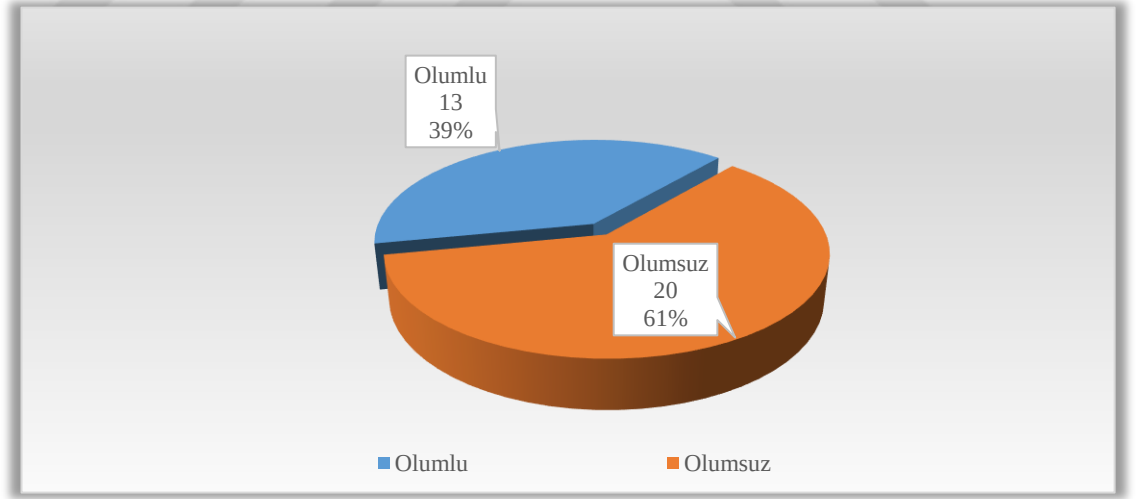
uyum sağlayabildiğini, her yıl bir önceki yıldan daha iyi seviyelere ulaşıldığını, keza mevcut performans yönetim sistemi olgunluk seviyesinin performans denetimleri ve iç denetimin danışmanlık faaliyetleri sonucunda her geçen yıl daha yüksek seviyelere çıktığını, bir denetçinin kendi idaresinde memurların ve işçilerin performansının sistem üzerinden ölçüldüğünü, süreç performanslarının excel üzerinden takip edildiğini, kamu idarelerinin neredeyse tamamında Performans Yönetim Sistemi'nin (PYS) oluşturulmadığını, bu durumun, doğal olarak denetçiler tarafından gerçek anlamda PD gerçekleştirilmesini engellediğini, daha olgun performans yönetim sistemine sahip birimlerde daha etraflı şekilde gerçekleştirilebileceğini, denetim programına denetime uygun süreçler alınarak olgunluk analizinin kendi idaresinde yapıldığını, olgunluk analizinde PD yapmaya uygun skollama çıktığını, bu analizin PD rehberine göre yapıldığını, olgunluk düzeyinin yeterli çıktığını ve akabinde denetimlerin yürütüldüğünü, bütçe, stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu gibi temel belgeler ile yasal kuruluş amaçları doğrultusunda istenen rapor ve belgeleri ciddiyetle tutan her kurumun denetime elverişli olduğunu, performans denetimine konu edilen birimlerin olgunluk analizlerinin yapılmakta olduğunu, performans denetimine esas olgunluğa ulaştıklarını değerlendirdiğini, bir başka denetçi kurumların bazı birimlerinin uygun bazı birimlerinin ise yeterli olgunluk düzeyinde olmadığını, birim bazında veya süreç bazında değerlendirme gerektiğini, genel itibari ile performans denetimine uygun süreçlerin programa alındığını, bu noktada denetim öncesi sürece ilişkin olgunluk analizi yapıldıktan sonra denetim faaliyetinin yürütüldüğünü, teknik bir kurumda çalışan denetçi bakımından ölçülebilir göstergelerin olduğunu, performans göstergelerinin konusunu oluşturan ve faaliyette bulunan her birimin denetime tabi tutulmasının olanaklı olduğunu, çalıştığı idarede performans yönetim sistemi olgunluk analizinin bulunmadığını, bir başka denetçi açısından birimlerde performans denetimi yapılmadığı/yapılamadığı gibi performans yönetim sistemi olgunluk analizi gibi bir çalışmanın da bulunmadığını, kamu idarelerinde performans yönetim sisteminin istenen düzeyde olduğunu söylemenin güç olduğunu, özellikle 5018 sayılı Kanun'dan sonra idarelerde buna yönelik çalışmalar

belirli seviyeye gelse de ideal performans denetimi gerçekleştirecek alt yapının henüz hazır olmadığını, bir başka denetçi bakımından, denetimin konu bazlı olmak üzere birimlerin işleyiş süreçlerinin değerlendirilmesinde yol gösterici olmak üzere uygulandığını, kurumun diğer ilgili birimleri tarafından performans yönetim olgunluk analizlerinin yapılmış olduğunun göz önünde bulundurulduğunu, denetim yapılan birimlerin performans denetimine uygun olmadığını, kurumun genel olarak başarılı olup olmadığını ve belirlemiş olduğu hedeflere ne derece ulaştığını ortaya koyan performans yönetim sisteminin bazı eksikleri olmakla beraber yeterli olduğunu, stratejik planlar, performans programları ve performans göstergeleri performans denetimi için bir kolaylık sağlamakla birlikte yüzde yüz bir uygunluktan söz edilemeyeceğini, nispeten sayısal verilerin fazla olduğu ve yazılım üzerinden raporlama yapılabilen süreçlerde uygulanabilirliğin yüksek olduğunu, her birimin performans denetimine yaklaşımının farklı olduğunu, birimlerin denetim neticesinde performanslarının düşük çıkacağı endişesinin en büyük sorun olduğunu, idarelerin olgunluk düzeyinin yapılan denetimler ile yükseldiğini, performans göstergeleri konusunda eksiklikler bulunduğunu, performans göstergesi olmayan süreçler konusunda performans denetiminin yapılması sırasında karşılaştırma yapmada ve/veya değerlendirmelerde sorunlar çıktığını, en başta üst yönetimin bakış açısının olumsuz olması ve denetlenen birimlerde gösterilecek direncin uygulanabilirliği etkilendiğini, tamamlanan raporlarda tespit edilen ve öneri geliştirilen hususlara yönelik mevcut mevzuat sisteminin uyumlu olmadığını, performans denetiminde denetim öncesi seçilecek ölçütlerin idarelerce de kabul edilmesinin önemli olduğunu, performans göstergelerinin çoğu zaman sonuç odaklı olmamasından (ya ulaşılamaz hedefler konması, ya da %100 hedefe ulaşılmış olma kaygısı) dolayı birimlerin performans denetimine çoğu zaman uygun olmadığını, İDKK rehberine göre olgunluk analizlerinin onaydan önce yapılıp olgunluk düzeyinin yeterli olması durumunda denetime başlanması gerektiği halde olgunluk analizlerinin yapılamadığını, sadece bir performans denetimi yapmanın ünitelerin bütün işleri için mümkün olmadığını, bununla birlikte, örneğin emeklilik bağlama gün sayısı, emeklilik maaşının doğru

hesaplanması gibi kriterler çerçevesinde bütün faaliyet ve çalışmaları ölçmese de temel düzeyde performans ölçümü yapmanın mümkün olduğunu, kararlılık olduktan sonra uygun olduğunu, stratejik yönetimin unsurlarının olduğunu, stratejik planlama ile başladığını, faaliyet raporları ve performans programlarının olduğunu, PD yapılması yönünde CB kararnamelerinin bulunduğunu, bunun da stratejik yönetimin parçası olduğunu, kurumumuzda performans denetimi yapmak için özellikle performans göstergelerinin tanımlandığını, stratejik planda amaç ve hedeflerde yer alan ve performans denetimi yapılmasına uygun olan alanların seçildiğini, olgunluk analizinin de oluşturulduğunu belirtmişlerdir.

Denetçilerin soruya verdiği olumlu veya olumsuz yanıtlara göre aşağıdaki grafik oluşturulmuştur.

Şekil:4.5. Denetim yapılan birimler performans denetimine uygun mudur? Performans yönetim sistemi olgunluk analizi bulunmakta mıdır sorusuna verilen cevapların dağılımı



Katılımcıların 13'ü (%39) olumlu yanıtlarken, 20'si (%61) olumsuz yanıt vermiştir. Bu sonuca göre, denetim yapılan birimlerin performans denetimine uygunluğunun ve performans yönetim sistemi olgunluk analizinin yeterli olmadığı anlaşılmaktadır.

6- Performans denetiminin uygulanmasını zorlaştıran hususlar nelerdir sorusu:

Performans denetimi yapılmasına yönelik bir kısım düzenlemeler yapılmakla birlikte yeterince performans denetimi yapılmadığı görülmektedir. Bunun sebeplerini ortaya koymaya yönelik denetimin uygulanmasını zorlaştıran hususların neler olduğu denetim elemanlarına yöneltilmiştir. Verilen cevapların performans denetiminin Türkiye’de uygulanabilirliği ile ilgili meseleye de katkı sağlaması amaçlanmıştır.

Denetim elemanları performans denetimini zorlaştıran hususları; kamu idarelerinin PYS’yi hayata geçirememiş olması, yönetim tarafından PD’ye geçilmesi konusunda kararlılık gösterilmemesi, İDKK tarafından iç denetçileri PD’ye yönlendirme konusunda gerekli adımların yeterli şekilde atılmamış olması, kamu idarelerinde stratejik plan, performans programlarındaki hedeflere ilişkin performans göstergelerinin (PG) doğru, gerçekçi, spesifik ve ölçülebilir şekilde belirlenmemesi, İDB’lerin ve iç denetçilerin idarelerinde PD uygulanması halinde üst yönetimle sorun yaşayabilecekleri yönünde endişelerinin bulunması (üst yönetimle karşı karşıya gelme çekincesi), İDB’lerin kurumsal pozisyonlarının yeterince güçlü olmaması, İDB’lerin ve iç denetçilerin kendilerini PD için hazır (bilgi ve yetkinlik olarak) hazır hissetmemeleri, PD rehberindeki bazı belirsizlikler (denetim yapılacak alan ve konularda performans göstergelerinin yeterli olmaması halinde PD rehberinde iç denetçilerin PG oluşturmasını öngören açıklamaların Kamu İç Denetim Standartlarıyla uyumu konusunda tereddüt bulunması) ile 5018 sayılı Kanun’da PD’nin dolaylı olarak tanımlanması, kamuda PD için iyi uygulama örneklerinin yeterince yaygınlaşmamış olması, Sayıştay PD raporlarının kamu idareleri ve iç denetçiler tarafından olumlu, değer katıcı bulunmaması, bazı teftiş kurulları /rehberlik denetim başkanlıklarının PD’yi sahiplenme yaklaşımları, iç denetim-teftiş görev ayrımının net olarak hayata geçirilememesi, hesap verebilirlik anlayışının yeterince gelişmemesi ve önemsenmemesi, performans yönetimindeki ve anlayışındaki yetersizlikler, kamu yönetiminin ve denetim birimlerinin yeterince şeffaf olmaması, kamu yöneticilerin

performans göstergelerinin smart olmaması, kurumların varoluş gerekçelerine uygun hazırlanmamış olması, politika belgeleri arasında güçlü bağın kurulamaması ve yönetim farkındalığının yeterli olmaması, kamuoyunda yeterli farkındalığın oluşmamasının denetime olumsuz yaklaşımları, denetimi yapan birimlerin kapasitesinin yetersizliği, bir kısım yöneticilerin performans denetimini kendi takdir alanlarına müdahale olarak görmeleri, kamu yönetiminde ve denetim birimlerinde ehliyet ve liyakat eksikliği, üst yönetimin performans denetimi hakkındaki bilgi seviyesi, denetlenen birimlerin asli işlerinin yanında denetimi yük olarak görmeleri, organizasyonlarda performans yönetimi/denetimi anlayışının yeterince gelişmemiş olması, tüm yönetim kademelerinde performans denetiminin işlevselliğine olan inancın artırılmasına yönelik adımların atılmaması, performans denetimini olanaklı kılan çıktılara önem veren kontrol anlayışının organizasyonlarda yeterli düzeyde yaygınlaşmamış olması, stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu gibi dokümanların hazırlanma sürecinde performansa ilişkin göstergelerin mevzuata uygun, gerçekçi, doğru tespit edilmemesi, stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu gibi dokümanlarda organizasyonun amaç ve hedeflerinin açık bir şekilde tanımlanmamış olması, performans denetimlerinde kullanılacak verilerin doğru, ulaşılabilir, güvenilir, uygun veriler olmaması, organizasyonun tamamını kapsayacak, performans denetimi yapılmasına olanak tanıyacak yeterli bir veri kayıt sisteminin olmaması, performans denetimlerinin uygulanmasında bilişim teknolojisi olanaklarından yeterli düzeyde kullanılmaması, performans denetimi yapılırken kurumların olgunluk seviyesinin kısmen düşük olması, çapraz denetim eksikliği sebebiyle veri güvenliğinin düşük olması, kurumun büyüklüğü, idarenin performans denetine aşına olmaması, disiplinler arası istişareyi gerektiren konuları içermesi, iç denetçiler için performans denetimine dair teşvik edici ve yönlendirici uygulamaların ve eğitimlerin azlığı, performans denetimine dair tecrübe eksikliği, performans denetimi için iyi uygulama örneklerinin yeterince yaygınlaşmamış olması, birimlerin performans denetimine ilişkin veri ve kaynaklarını düzenli ve zamanında oluşturamamasından dolayı bilgi ve belgelerin tam ve zamanında gelmemesi,

kurumlarda performans yönetimi anlayışının henüz yerleşmemiş olması, temel performans göstergelerinin sağlıklı olarak ortaya konulmamış olması, ölçüm için BT’ den yeterince istifade etmeyi olanaklı kılacak entegre sistemlerin mevcut olmaması, performans denetimi yapabilecek denetim elemanının nicel olarak yetersizliği, üst yönetici ve birimlerin denetim neticesinde tespit edilecek performans düşüklüğü konusunda endişe duyması, performans gösterge ve hedeflerinin yetersiz olması, kıyaslama yapabilmek için diğer kurumların veri paylaşımında isteksiz olması, süreçlere ilişkin kılavuzların yetersiz olması, politik kaygılarla hazırlanmış orta vadeli programlar veya yıllık programlar, sürekli değiştirilen makro amaçlar (bu durum stratejik program ve planların sürekli yenilenmesine neden olmakta), sonuç odaklı olmaktan uzak performans göstergeleri, idarelerin var olan performans göstergelerine göre hiç ölçüm ve değerlendirme yapmamaları olarak sıralamışlardır.

Bunların yanı sıra denetim elemanları; 2007 tarihindeki kamu yönetim sisteminde sadece klasik denetim sistemi mevcut iken, kamu yönetim sistemine 2007 yılından itibaren iç denetimin dâhil olduğunu, idareler klasik denetime alışık olduğundan yeni uygulanmaya başlanan performans denetimine uyum sağlamalarının zaman alabileceğini, diğer denetimlere göre PD’nin de daha çok kişinin işbirliği ve ekip çalışması ile daha fazla katkı sağlandığını, denetim elemanlarının ekip çalışmasına yatkınlığının daha fazla iyileştirilmesi gerektiğini, PD yapılan süreç ve birimler ile ilgili istenen verilerin sağlıklı bir şekilde temin edilmesinin kolay olmadığını, PD yapılacak süreç ile ilgili uygun veya yeterli kriter olmamasının da bir başka sorun olduğunu, bilgi paylaşımında yaşanan güçlükler, performans göstergeleri ve ölçülebilir hedeflerin olmaması, insan kaynağı yetersizliklerinin zorlaştırıcı unsurlar olduğunu, performans göstergelerinin girdi, çıktı, kalite, sonuç ve verimlilik unsurlarını içerecek şekilde gerçek performansı ortaya koyacak şekilde oluşturulmuş olması gerektiğini, bu olmadığı takdirde PD yapmanın zorlaştığını, iç denetçi olarak bazı denetimlerde 10 performans göstergesi eklediklerinde denetlenen birimin bu durumdan hoşnut olmayabildiğini, örneğin birim 330 km hedef koyup 400 km yol yapmayı başarı olarak görür iken sizin başka idarelerle kıyas yaparak daha az personel

ile çok daha fazla yol yapıldığını ortaya koymanız durumunda birimin buna hazırlıklı olmayabildiğini, bu bakımdan etkin hizmet verilmekle birlikte verimli hizmet verilme bakımından iyileştirme ihtiyacı olabildiğini, Sayıştay bakımından ise yerindelik denetimi yapamadıklarından denetimlerin şekilsel kaldığını, göstergelerin anlamsız ve muğlak oluşu, ölçülmesi mümkün olmayan göstergelerin varlığı veya iyileşmeyi, performans okumayı olanaksız kılan bir kurgu ile performansın takip edilmesinin denetimi zorlaştıracak, PYS'nin kamuda istenen düzeyde olmadığını, devlet idare teşkilatı ve personel mevzuat yapısının PD için gerekli olgunluk düzeyinde olmadığını, kamu yönetiminde ve politikada yeterli düzeyde ilgi olmadığını, PYS kültürünün istenen düzeyde olmadığını, PD denetimini teşvik etmeye yönelik yeterli mevzuat düzenlemesinin olmadığını, kamu idarecilerine atanmada liyakat, performans her zaman birincil öncelik olmayabildiğini, harcamaların total bazda kayıt altına alındığını ama ayrıntılara yer verilmediğini, bu nedenle de performans denetiminin yüzeysel kaldığını, oysaki AB projeleri gibi her bir harcamanın alt başlıklarda ayrıntılı amacının belirtilmesinin daha iyi olacağını, performans denetimini zorlaştıran en önemli hususun yeterli bütçe ve ödenek sağlanamaması olduğunu, bunun yanında güncel teknolojik alt yapı ve cihazların sağlanmasının da önemli olduğunu, performans denetim sonucu düzenlenen raporun ilgili birimlere ulaştırılması ve buradaki bulgu ve öneriler doğrultusunda idare tarafından gerekli işlemlerin yapılmasının gerektiğini, kimsenin haberi olmayan ve gereği yapılmayan denetim nedeniyle denetim ekibinin demoralize olduğunu, Türk kamu yönetiminde hesap verilebilirlik, şeffaflık, mali saydamlık gibi kavramlarının içselleştirilmesinin gerektiğini, personelin yeterliliğinin değerlendirilmesinin, hazırlanacak stratejik planlarda yol haritasının çıkarılması açılarından performans denetiminin etkinliğinin önem taşıdığını, denetim sonuçlarına ilişkin aksiyon alınmasına yönelik meri mevzuatın yeterince destek olmadığını, kurum genelinde birimlerde uygun veri analizi yapmak için gerekli verileri sunan etkin raporlama sistemi bulunmadığını, birimlerin bilgi teknolojileri alanında (genelde yazılım programları) entegrasyonunun zayıf olduğunu, performans göstergeleri konusunda eksiklikler bulunmakta hatta performans göstergesi olmayan süreçler

konusunda performans denetiminin yapılmasında sırasında karşılaştırma yapmada ve/veya değerlendirmelerde sorunla karşılaşıldığını, İDKK'nın yayınlamış olduğu performans denetimi rehberinin içeriğinde performans denetimiyle ilgili literatüre uymayan hususların (olgunluk analizlerinin onaydan önce yapılıp olgunluk düzeyinin yeterli olması durumunda denetime başlanması gibi) bulunduğunu, yasal mevzuatın elverişli olmaması, temel politika belgelerinin faaliyetler yürütülürken dikkate alınmaması, personelin yeterli bilgi ve nitelikte olmaması gibi zorlaştıran hususların bulunduğunu, amaç ve hedeflerde smart özellikler arandığını, ulaşılabilir ve maliyet etkin olabileceğini, bunlar sağlıklı olmadığı takdirde denetimin zorlaşacağını, en etkin stratejik planın o kurumun personelinin hazırladığı plan olduğunu, yeterli mali kaynağın olup olmadığının ve hedefler ile uyumlu olup olmadığının önemli olduğunu, sürdürülebilir olması gerektiğini, katılımcılık ile belirlenmesi gerektiğini, PD uygulamakta zorlanmadıklarını, rektörün bu işlere gerçekten emek harcayan, elinden gelenin en iyisini yapan bir üst yönetici olduğunu, en önemli hususun bu olduğunu, bir kurumda stratejik plan gerçekçi olarak hazırlanmamış, performans göstergeleri doğru seçilmemiş, veriler de doğruyu yansıtmıyorsa performans denetimi yapmanın çok da bir anlamı olmayacağını, yapsanız bile elde edeceğiniz verilerin gerçeği yansıtmayacağını, planlar yapılırken amaç ve hedeflerin gerçekçi, bütçeye uygun, ulaşılabilir olması gerektiğini, yani idarenin çapını bilmesi gerektiğini, ulaşamayacak hedefler belirlemenin performans denetimini anlamsız kılacağını iletmışlerdir.

7-Performans denetim unsurları (ekonomiklik, verimlilik, etkinlik/etkililik, tutarlılık, sürdürülebilirlik, uyumluluk) ve analiz yöntemleri (kıyaslama, performans ölçümü ve raporlanması, program ve uygulama sonuçları değerlendirmesi, verimlilik analizi, zamanlılık analizi, kalite analizi) uygulanabilir midir sorusu:

Performans denetim unsurlarından ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik en yaygın kullanılan unsurlardır. Kurumların ihtiyacına göre daha fazla unsur belirlenebilir. Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberi'nde bu üç

unsurun yanı sıra tutarlılık, sürdürülebilirlik, uyumluluk unsurlarına yer verilmiştir. Söz konusu unsurlar ile birlikte analiz yöntemlerine de yer verilmiştir. Gerek unsurlar bakımından, gerekse de analiz yöntemleri bakımından uygulanabilirlik denetim elemanlarına sorulmuştur. Kamu idarelerinde denetim unsurlarını analiz yöntemleri ile ne kadar ortaya koyabildiğimizin belirlenmesi açısından verilen cevaplar önem arz etmektedir.

Denetim elemanları konu ile ilgili özetle; denetçilerin mümkün olduğunca, ilk başlarda sübjektif değerlendirmeye mahal verebilecek analiz unsurları ve yöntemleri yerine objektif kıstaslara ve verilere dayalı analiz unsurlarını ve yöntemlerini tercih etmelerinin daha faydalı olacağını, idarelerin olgunluk düzeyi ve performans denetimine uyumu arttıkça denetçilerin tüm performans denetim unsurlarını ve analiz yöntemlerini etkin kullanabileceğini, operasyon kıyaslamalarının 3 aylık periyotlarla yapıldığını ve izlendiğini, 3-E ve diğer unsurların denetim olarak değil iç kontrol gereği yönetimin bir fonksiyonu olarak uygulandığını, kamu idarelerinin şu anki PYS olgunluk seviyesi ile birlikte değerlendirildiğinde PD denetim unsurlarının ve analiz yöntemlerinin oldukça güç olduğunu, performans yönetim sisteminin olgunluğuna göre bu unsur ve yöntemler arasında seçim yapılması gerektiğini, tüm unsurlar ve yöntemlerin aynı denetimde uygulanamadığını, denetim rehberinde de olduğu gibi bahse konu unsurlar dışında ilave unsurlara ihtiyaç duyulabildiğini, bütçe, stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu gibi temel belgeler ile yasal kuruluş amaçları doğrultusunda istenen rapor ve belgeleri ciddiyetle tutan/sunan her kurumda bahsedilen unsurlar ve yöntemlerin uygulanabildiğini, uygulanabilirliğin birim veya sürecin performans yönetimi sistemi ile büyük oranda ilişkili olduğunu, idareden idareye de uygulanabilirliğin artacağını veya azalacağını, idarelerin veri sistemlerinin ve performans göstergelerinin yeterli olmaması durumunda bu unsurlar bakımından PD denetimi yapmanın zorlaşacağını, bu itibarla analiz etmenin de zorlaşacağını, uygulamada bu unsurların birbiri ile bağlantıları ve sınırları net olmadığından ayrı ayrı ölçmenin güç olabildiğini, denetim yapılan organizasyonun performans denetiminin unsurlarında denetimden faydalı sonuçlar üretilmemesi yönünde bazı durumlarla

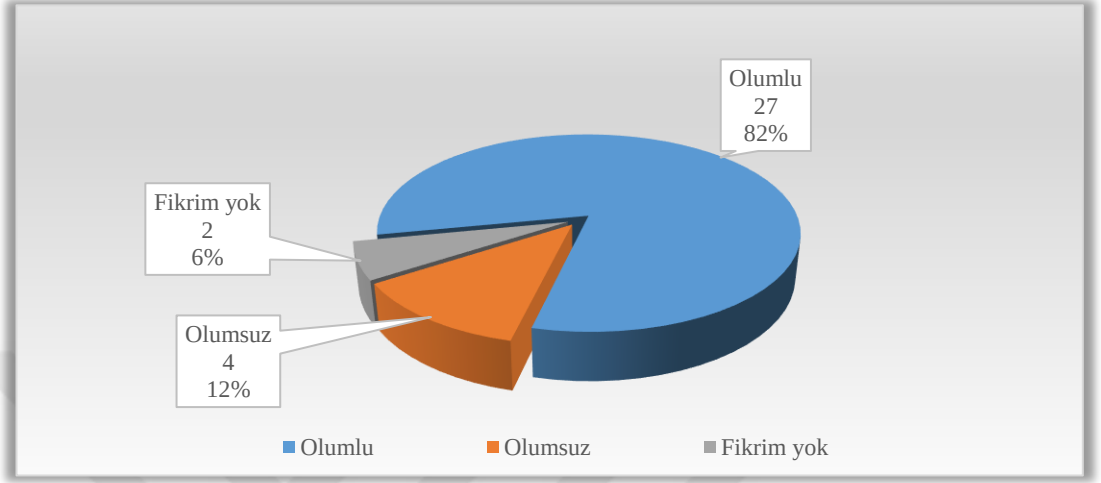
karşılaştığını, performans denetiminde ölçülecek olan çıktılarda, geleneksel olarak, mal veya hizmetlerin kalitesi ihmal edilerek, üretimin miktarı ile ilgilenilmesi, üretilen mal ve hizmetlerin kalitesinin göz ardı edilerek sadece maliyetlerin ve niceliklerin ölçümünün yapılması, üretilen mal ve hizmetten yararlananların değerlendirme dışı bırakılması durumlarında performans denetimin ölçümünün en zor yönleri olduğunu, ayrıca mal ve hizmetlerden yararlananların o hizmeti değerlendirmesini istemenin ölçümlerin zor yönlerinden birisi olduğunu, hizmetten yararlananların ihtiyaçların tanımlanması ve kurumsal hedeflerle ilgili göstergelerin kurulmasını da gerektirdiğini, idare özelinde anılan denetim ve analizleri destekleyecek mahiyette bir kurguya göre planlanmış bir yönetim modeli özelinde anılan faaliyet ve denetim yollarının yararlı olacağını, genel olarak kamu idarelerinde gerek mevzuat, gerek idari yapı gerekse de olgunluk düzeyi dikkate alındığında belirli ölçüde uygulanabilir olmakla birlikte ideal düzeyde olmadığını, ayrıntılı kayıt olması durumunda yeterli olduğunu, niceliğe nitelikten daha fazla önem verilmesi, hizmetten yararlananların görüşlerinden yeterince istifade edilmemesi sorununun mevcut olduğunu, ekonomiklik, verimlilik, etkinlik/etkililik, tutarlılık terimleri birbirinin yerine kullanılmakta olduğundan analizin güçleştiğini, aynı şekilde yöntemlerden kıyaslamayı da benzer kurum bulmanın zor olması ve kurumların bilgi paylaşımlarının sınırlı olması nedeniyle uygulamasının güçleştiğini, denetim unsurlarından en zor olanın ekonomiklik olduğunu, diğerlerinin daha kolay uygulanabildiğini, analiz yöntemlerinden en zor olanın ise kıyaslama olduğunu (diğer kurumların veri paylaşımında isteksiz davranması), kıyaslamanın daha ziyade aynı kurumun benzer faaliyetlerini yürüten bölgesel birimleri arasında mümkün olabildiğini, mevzuat alt yapı desteği bulunmadığından ötürü performans denetim unsuru ve özellikle analiz yöntemlerinin yaptırım gücünün bulunmadığını, performans göstergeleri konusunda eksiklikler bulunduğunu, hatta performans göstergesi olmayan süreçler konusunda performans ölçümü ve raporlanması analiz yönteminin kullanılması sırasında karşılaştırma yapmada ve/veya değerlendirmelerde sorunların bulunduğunu, uygulanabilir olduğunu, yoksa her kurum ve/veya birim kendini başarılı göreceğini ve herhangi bir

değerlendirmeye ihtiyaç duymayacağını, üst makama veya kamuoyuna aksini iddia edecek bir dayanak vb. de sunulamayacağını, ayrıca bu unsur ve yöntemlerin belirli bir bilgi birikimi ile oluşmuş değerlendirme araçları olduğunu, aksi görüşlerin tembellikten kaynaklandığını, örneğin program amacının yoksulluğun azaltılması, kırsal kalkınma olarak belirlendiğinde bu amaca yönelik hedefler konulduğunu, çıktı miktarı konulduğunu, bunun verimliliğinin de hesaplanması gerektiğini, bütün sonuçların kırsal kalkınmayı sağlayacağını, bu sonuçların analiz edilebilir olduğunu, bilgi sistemlerinin de önemli olduğunu, E-Devlet uygulamaları ile daha kolay olduğunu, stratejik liderliğin kamu kurumlarında önemli olduğunu, nitelikli yetişmiş lider insanlara ihtiyaç olduğunu, bu yöntem ve unsurların uygulanabilir olduğunu, ama neyi nerede ve nasıl kullanacağınızı bilmeniz gerektiğini, ağırlıklı olarak ekonomiklik, etkinlik, uyumluluk ve tutarlılık unsurlarını; kıyaslama, performans ölçümü ve verimlilik analiz yöntemlerini kullandıklarını, bunların denetim yaptığı alanlar için yeterli olduğunu, ancak yeterli olunmayan, parasal unsurlar içeren ve teknik bilgiler gerektiren performans değerlendirme ve denetimlerinde uzmanlardan ve işin mutfağında olanlardan yardım almanın kesinlikle gerektiğini, “kıyaslama” analiz yönteminin doğru kullanılması gerektiğini, neyi neyle kıyaslayacağınızın önemli olduğunu, sizin kurumunuzla birebir aynı başka bir kurumun bulunmadığını, ne olursa olsun mutlaka ayrışan bir tarafı olduğunu, o yüzden kıyaslama analiz yönteminin riskli olduğunu, iyi değerlendirmek gerektiğini, kurumun periyodik bir kıyaslamasının yapılabileceğini ancak başka kurumlarla kıyaslamının doğru olmadığını beyan etmişlerdir.

Denetçilerin soruya verdiği olumlu veya olumsuz yanıtlara göre aşağıdaki grafik oluşturulmuştur.

Şekil:4.6. Performans denetim unsurları (ekonomiklik, verimlilik, etkinlik/etkililik, tutarlılık, sürdürülebilirlik, uyumluluk) ve analiz yöntemleri (kıyaslama, performans ölçümü ve raporlanması, program ve uygulama sonuçları

değerlendirmesi, verimlilik analizi, zamanlilik analizi, kalite analizi) uygulanabilir midir sorusuna verilen cevapların dağılımı



Katılımcıların 27'si (%82) olumlu yanıtlarken, 4'ü (%12) olumsuz yanıt vermiştir. 2 kişi (%6) fikri olmadığını beyan etmiştir. Bu sonuca göre, performans denetim unsurları ve analiz yöntemlerinin uygulanabilirliğinin oranı yüksek çıkmıştır.

8-Performans denetiminin karar alma süreçlerine etkisi ile üst yönetime etkisini nasıl değerlendiriyorsunuz sorusu:

Kamu idarelerinde yapılan tüm denetim türleri bakımından üst yönetim desteği ile denetim sonuçlarının ilgili karar süreçlerinden geçerek yerine getirilmesi denetimin fayda sağlaması açısından kritik öneme sahiptir. Bu itibarla performans denetiminden beklenen faydanın sağlanması için idarenin en üst yönetiminden en alt kademesine kadar karar alma süreçlerini etkilemesi, rapor doğrultusunda hareket edilerek gerekli tedbirlerin alınması gerekir. Bu açıdan kamu idarelerindeki durumu görmek adına denetim elemanlarından soruya verilen cevaplardan çıkarım yapılacaktır.

Denetim elemanları soru ile ilgili özetle; teorik olarak PD uygulamaları ve sonuçlarının, üst yönetimin karar ve stratejilerini yönlendirme konusunda en önemli, elverişli ve yüksek seviyedeki argüman olmasının beklendiğini, ancak ülkemizde PD

uygulamalarının yaygınlık ve gelişmişlik düzeyi ve bu uygulamaların yönetimler tarafından değerlendirilmesinin beklenen etkiyi sağlayamadığını, denetim raporları üst yönetici onayından geçip harcama yetkilisine gereği için gönderildiğinden getirilen önerilerin sahiplenildiğini, iletişim başarılı şekilde sürdürülüyorsa üst yönetimi olumlu etkileyebildiğini, PD sınırlı uygulandığını, buna rağmen uygulanan idarelerde planlamadan faaliyetlerin yürütümüne kadar idarenin nasıl yol yürüyeceğine ışık tuttuğunu, idarelerde kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımına yönelik dikkat ve hassasiyet oluştuğunu, denetimin yönetimin bir fonksiyonu olduğu düşünüldüğünde performans denetimin çıktılarının üst yönetime sunacağı katma değer tartışılmaz önemde olduğunu, ancak performans denetiminin çıktılarının karar alma süreçlerine etkisinin üst yönetimin yönetim ve denetim kanallarını ne kadar aktif kullandığı ile doğru orantılı olduğunu, her üç ayda bir koordinasyon toplantılarında performans analiz ve denetim sunumu yapılan bakanlığın mevcut olduğunu, üst yönetici için kaynakların tahsisinde etkili olabildiğini, normal denetimlerden farklı olarak danışmanlık misyonunun daha ağır bastığını, denetçinin gelişime açık yönleri daha net ortaya koyup idarenin dikkate alabileceği öneriler getirebildiğini, bir denetçi tarafından barajlar ile ilgili kendi kendine ne zaman yeterli olur diye detaylı analiz yapıldığında üst yönetimin analiz sonuçlarından etkilendiğini, PD sonucunda verimliliğe daha fazla dikkat edildiğini, iç denetim bakımından PD'nin üst denetim nezdinde etkisini artırmaya yönelik zorunlu tutacak düzenlemelerin olumsuz sonuçlarının olabileceğini, ancak zorunluluk ile ilgili dış denetim Sayıştay'a misyon yüklenebileceğini, performans denetiminin esas amaç olarak kaynakların yönetilmesi noktasında kaliteyi arttırmak, yönetim uygulamalarının daha iyi olmasını sağlamak ve belirlemek amacıyla yöneticileri desteklemek, kamudaki hesap verme sorumluluğuna katkı sunmak, kamuda devamlı ilerlemeyi ve yenilikçi gayretleri ortaya çıkarması gibi hedeflerle yararlanılan bir denetim mekanizması olduğunu, bu itibarla performans denetiminin karar alma süreçlerinde üst yönetime giderlerin minimumda hizmetlerin kalitesinin maksimumda tutulması, yönetim süreçlerinin gelişiminin sağlanması, en etkin metotlarla kurumsal hedeflere ulaşılması ve yapılacak

olan iyileştirmeler hususunda ışık tutarak yüksek performansa ulaşılmasının sağlaması gibi faydalarının olacağını, çalışılan kurum özelinde performans denetiminin sonuçlarının; idarenin karar alma süreçlerine katkısının olduğu ve st yönetime süreçlerin etkili, ekonomik ve verimli yürütülmesi düzeyi hakkında sağlıklı veriler sunduğunu, kamu yönetimi paradigmalarındaki değişiklik akabinde belki de denetim türleri arasında karar alma erklerini ve süreçlerini en çok etkilemesi gereken denetim türünün performans denetimi olması gerektiğini, diğer denetim türlerine göre gelişmeyi veya duraksamayı, başka bir deyişle iyileştirilebilir alanları en iyi gözlemlemeyi mezkr denetim şeklinin açıkça ortaya koyduğunu, bu sebeple performans denetiminin karar alma süreçlerine ve st yönetime yardımcı bir fonksiyon üstlenmesi gerektiğinin açık olduğunu, beklenen etkiyi sağlayacak düzeyde PD yapılamadığını, denetimi gerçekleştirilen faaliyet denetim yapılan süreçte st yönetimin de sorunlu alan olarak değerlendirdiği faaliyet ile ilgili PD'nin st yönetim karar mekanizmalarında bir çok açıdan etkili olduğunu, performansın gerçekleşmesi konusunda olumlu sonuçlara ulaşılmış ise, hedeflere ulaşıldığından dolayı teşvik edici, olumsuz sonuçlara ulaşılmış ise yeni hedefler belirleme konusunda motivasyonu kırıcı etki oluşturduğunu, yerel yönetimlerde st yönetimin ilk hedefi ve amacının tekrar seçilmek olduğundan performans denetim sonucunun dikkate alınmadığını, karar alma sürecinde seçmen tepkisine daha çok önem verildiğini, performans denetim sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması durumunda etkili olabileceğini, st yönetime süreç iyileştirme, maliyet tasarrufu sağlama hususunda faydalı olduğunu, performans denetimi sonucunda elde edilen bulgu ve önerilerin st yönetim tarafından dikkate alındığını, yapılan denetimlerin ilk başta st yönetim tarafından sahiplenilmesine rağmen daha sonraki süreçte kurum öncelikleri arasında kendisine gerekli ve yeterli bir alan bulamadığını, denetim ve sonuçlarının ilgili birimlerce paylaşılmaması, izlenmemesinin karar alma süreçlerine ve st yönetime etkisini sınırlandırdığını, ideal anlamda denetim sisteminden, daha başarılı bir kamu yönetimi oluşmasına katkı yapması beklendiğini, ancak Türkiye'de genel olarak denetimden gerektiği gibi yararlanılmadığını, denetimler neticesinde muhtemel olumsuz sonuçlara ilişkin st

yönetimin bakış açısının önem kazandığını, şayet üst yönetici tarafından denetim raporu sahiplenilirse, kurumda ciddi düzeyde performans artışı beklenmesinin doğal olduğunu, performans denetimi sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması söz konusu olduğunda, itibar veya siyasi risklere yönelik hassasiyetlerin göz önünde bulundurulmasının gerektiğini, bazı kurumlarda üst yöneticinin farkındalığı yüksek olduğu için iç denetimin oldukça verimli çalıştığını ve katma değer üretebildiğini, bununla birlikte bazı kurumlarda üst yönetim sahiplenmedikten sonra iç denetçiler ne kadar yetkin insanlar olsalar bile efektif bir şekilde değerlendirilemediklerini, kamunun verdiği hizmetlerin tamamı fiyatlandırılmadığı için ayrıca sosyal devlet yaklaşımı ağır basabildiği için performans denetiminin kamuda etkin uygulanmasının bazı kısıtları bulunduğunu, bu kısıtlar çerçevesinde birçok alanda verimli çalışmalar yapılabildiğini, performans denetiminin karar alma süreçlerine katkı sağlayabilmesinin alttan yukarı değil de yukarıdan aşağı yönlü bir kabul olması halinde (maalesef) fayda sağlayabileceğini, performans denetimi yapılması sonucu, idareler hedeflerini tutturmak için ellerindeki bütün olanakları etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanmaya çalıştığını, hedeflerde sapma olması durumunda, sapmanın sebeplerinin performans denetimi ile ortaya çıkarıldığını ve gelecek yıllarda hedef belirlerken ve planlama yapılırken denetim sonuçlarının kullanıldığını, ayrıca üst yöneticilerin performans denetim sonuçları ile idarelerin genel işleyişi hakkında bilgi sahibi olduklarından, aksayan yönleri göz önüne alarak hedeflerin tutturulabilmesi için ek tedbirlerin alınmasının kolaylaştığını, performans denetimleri ile idarelerin üst yöneticileri tarafından sürekli izlendiklerini, kontrol edildiklerini hissettiklerinden hedeflerin belirlenmesi ve hedeflerin tutturulması için daha dikkatli ve titiz davranmaya özen gösterdiklerini, üst yönetim alt birimlerin performansı hakkında gerçekçi bir bilgiye sahip olduğunda alabileceği önlemler ve ileriye dönük aksiyonlar ile ilgili daha başarılı olacağını, olumlu olarak katkısı olduğunu, stratejik ortam ile ilgili olduğunu, burada iç denetimin danışmanlık yönünün önemli olduğunu, doğru sonuçlar ortaya koyan bir performans denetiminin, denetim sonuçlarını dikkate alan bir üst yönetim tarafından değerlendirilerek, denetim sonuçlarına göre hareket

etmesi ve bir eylem planı ortaya koymasının doğru bir işleyiş olduğunu, ülkemizdeki kurumlarda ne kadar uygulanabileceğini bilmediklerini, ama kendi kurumlarında dikkate alındığını ve gerekli düzenlemelerin yapıldığını, örneğin araştırma merkezlerinde bir mevzuat oluşturularak belli bir süre içinde herhangi bir çalışma yapmayan merkezin kapatılması, merkezlerin faaliyet raporlarının bir düzene oturtulması, eksikliklerin giderilmesi, bazı performans göstergelerinin eklenmesi, ölçülemeyecek olanların çıkartılması vb. kararlar alındığını vurgulamışlardır.

9- Neo-liberal politikaların da etkisiyle kamu mali yönetiminde değişim olmuştur. BM, DB, IMF gibi ABD kökenli olsun; ister AB ve OECD gibi Avrupa kökenli olsun, bu değişiklikler genellikle politika transferi niteliğinde, bir başka deyişle “olduğu gibi aktarım” şeklinde olmuştur. Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sisteminde Anglo-Sakson Model benimsenmiştir. Anglo-Sakson ülkelerinde (Kuzey Modeli) performans denetimi daha çok uygulama alanı bulmaktadır. Türkiye’nin idari teşkilatında Fransa’nın idari yapısının örnek alındığı ve Kıta Avrupası (Güney Modeli) yönetim yapısına sahip olduğu dikkate alındığında, Türk kamu mali yönetim sisteminde performans denetiminin uygulanabilirliğini nasıl değerlendiriyorsunuz sorusu:

Avrupa birliğine uyum çerçevesinde güney ve kuzey ülkeleri iç kontrol sistemlerini revize etmiştir. Ancak ülkemiz Kıta Avrupası teşkilat yapısına sahip iken kamu mali yönetiminde Anglo-Sakson Model tercih edilmiştir. Buna yönelik iç denetim birimleri kurulmuştur. Ancak Sayıştay Kıta Avrupası örneklerinde olduğu gibi işlevini sürdürmüştür. Genel kültür de yeterli dönüşüm olmamıştır. Performans denetimi Kuzey Modelinde yaygın uygulanmaktadır. Bu itibarla her ne kadar dönüşüm devam etse de Güney Modeli idari teşkilatından tamamen vazgeçmemiş olduğu dikkate alındığında performans denetiminin uygulanabilirliğinin bu bakımdan değerlendirilmesi denetim elemanlarından istenmiştir. Konu ile ilgili denetim elemanları; Türkiye’nin idari teşkilatında Fransa’nın idari yapısının örnek alınmış olmakla birlikte özellikle 2003 yılından sonraki kamu yönetimi reformları ve bu arada

5018 sayılı Kanun'la getirilen Kamu Mali Yönetimi Sistemi ile birlikte Anglo-Sakson yönetim yapılarına doğru değişim yaşandığını, özellikle 2018 yılı temmuz ayından sonra Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesinden sonra bu dönüşümün iyice hızlandığını, ülkemiz kamu idare yapısının şu an itibarıyla Anglo-Sakson Modele daha yakın olduğunu, Türk kamu mali yönetim sisteminde PD'nin uygulanabilirliğinin model uyumsuzluğundan/dönüşümünden daha çok zihniyet dönüşümünün yavaş ilerlemesiyle ilgili olduğunu, 5018 sayılı Kanun'la getirilen kamu mali yönetim sisteminin bütün unsurlarıyla yerleştirilmesi/hayat geçirilmesi konusunda (tüm aktörlerin eşgüdüm içinde) kararlılıkla çalışılması halinde, PD'nin uygulanması konusundaki mevcut kısıtların da büyük ölçüde ortadan kalkmış olacağını, kamuda iç denetim birimlerinin hayata geçirilmesinin üzerinden 10 yıldan fazla süre geçtiğini, bu süre zarfında en az yapılan denetim türünün performans denetimi olduğunu, bunun sebeplerinden birinin de performans denetiminin alt yapısını oluşturan sistemin mantalitesinin idarede ve denetimi yapan denetçilerde tam oturmadığı/anlaşılamamasından kaynaklandığını, kuzey ülkelerinde özellikle ofis tipi dış denetim modellerinin benimsendiğini, yasal mevzuatlarının yazılı ve kazuistik olmadığını, demokrasi geleneği çok üst seviyede olan ülkeler olduğunu, ülkemizde dış denetimin köklü bir geçmişe sahip olduğu için benimsenmiş durumda olmakla birlikte iç denetim ve bu arada performans denetimi gibi denetim modellerinin henüz tam olarak içselleştirilmiş, benimsenmiş durumda olmadığını, bununla birlikte kamunun geneli için geçerli olmamakla birlikte üst yönetimin yönetim ve denetim kanallarını aktif kullandığı kurumlarda performans denetiminin hem uygulanabilirliğini hem de karar alma mekanizmalarında ciddi katkı sunduğunun gözlemlenebileceğini, bununla birlikte tam bir performans denetimi için Türk kamu mali mevzuat sistemimizde performans unsurlarını da kapsayacak bir mevzuat düzenlemesi gerektiğini, alınan modelin performans denetimlerine etkisinin sınırlı olduğunu, kurumların performans denetimi önündeki temel sorunların iç denetimin yapısı, konumu ve yeterli düzeyde özendirme olmamasından kaynaklandığını, performans denetiminin üst yönetimin desteği olduğu sürece uygulanabileceğini, performans denetiminde uygulanabilirliğin

denetlenen kısımda üst yöneticiye, kurum kültürüne, kurum iş yapış şekline bağlı iken denetleyen kısmında ise deneticinin yetkinliğini arttıracak ilave rehber, eğitim programları, çalıştay gibi düzenlemelere bağlı olduğunu, sorunun temelinde soruda belirtilen hususun yattığını, altyapı sağlıklı kurgulanmadığından uygulamanın şekilsel kaldığını, kanun olsa bile kağıt üzerinde kaldığını, AB yasalarına uymuş gibi yapıldığını ancak özünde içselleştirme olmadığından uygulamanın başarısız olduğunu, bürokratik vesayetin de olumsuz anlamda etkilendiğini, Anglo-Sakson denetim sisteminde sınıflandırmanın iç denetim ve dış denetim olarak ikiye ayrıldığını, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Anglo-Sakson denetim sisteminden kamu denetim sistemine aktarılmaya çalışılan "iç denetim" ve "dış denetim" olgularının, kavram olarak değilse de fonksiyon itibariyle Türk denetim sisteminde (farklı isim ve şekilde) önceden var olan yapılar olduğunu, kamusal denetimde, Anglo-Sakson sistemdeki "iç denetim/iç denetçi" ve "dış denetim/dış denetçi" kavramlarının, Kıta Avrupası ve Türk denetim sistemindeki karşılığının "kontrol/kontrolör" ve "teftiş/müfettiş" terimleri olduğunu, dolayısıyla ülkemizin bu denetim sistemiyle yapı itibariyle paralellik gösterdiğini, Kıta Avrupası (Güney Modeli) yönetim yapısında kamu idarelerinin emredici kurallara göre işlediği, teftiş birimlerinin idarenin her işleminin mevzuata uygunluk kontrolünden geçirildiği göz önünde bulundurulduğunda, ülkemizde performans denetiminin tam anlamıyla uygulanabilirliğini zorlaştıran bir husus olarak karşımıza çıktığını, performans denetimi adı altında başlatılan bir denetim faaliyetinin (geleneksel denetim anlayışı alışkanlıklarının da etkisiyle) bir süre sonra uygunluk denetimine evrilebildiğini ve performans denetiminden beklenen çıktılara ulaşılmasını olumsuz surette etkileyebildiğini, 2004 yılında yasalaşmasa da birer birer kanunlara zerk edilen Kamu Yönetimi Reform Yasa Tasarısı ve onun felsefi yapısının 2018 yılında CB Hükümet Sistemi ile sınamaya tabi tutulduğunu, 5018 sayılı Kanun ile tatbik edilen İç Denetim Sistemi ve bu denetim sisteminin denetimlerinde kullandığı performans denetiminin zaman içerisinde yeterince tatbik edilemediğini, teftiş kurullarının ise adından ödün vererek rehberlik etme vasfını da alarak bu değişime ayak uydurmaya çalıştığını, ancak

çift başlı denetim anlayışında önce çıkan iç denetim ve 5018 sayılı Kanun yaklaşımının CB Hükümet Sistemi ile geri plana atıldığını, bilhassa iç denetimin etkinliğinin azaltılması, İç Denetim Genel Tebliği'nde yer alan ve İç Denetçilerin bağımsız ve tarafsızlığını sağlayan denetim planı ve programının üst yönetici tarafından kabul edilmese de yeni yılda yürürlüğe gireceği yönündeki hükmün mülga kılınmasının önemli bir mesaj olduğunu, Türkiye'de Anglo-Sakson Modeli kapsamındaki performans denetiminin uygulanabilirliğine ve geleceğine söz konusu değişiklikler ve aksiyonlar nedeniyle olumsuz baktığını, Avrupa Birliği'ne uyum çerçevesinde güney ve kuzey ülkelerinin iç kontrol sistemlerini revize ettiğini, ancak ülkemiz Kıta Avrupası teşkilat yapısına sahip iken kamu mali yönetiminde Anglo-Sakson Modelin tercih edildiğini, buna yönelik iç denetim birimlerinin kurulduğunu, ancak Sayıştay'ın Kıta Avrupası örneklerinde olduğu gibi işlevini sürdürdüğünü, genel kültürde de yeterli dönüşüm olmadığını, bu itibarla uygulanabilirliğin olumsuz etkilendiğini, mevzuatın, yasaların büyük önem arz ettiği Kıta Avrupası denetim anlayışı yerine; rehberlerin, kılavuzların, uygulama ve prosedürlerin daha etkin olduğu ve ön plana çıktığı Anglo-Sakson anlayışa geçmenin bazı zorlukları da beraberinde getirdiğini, hemen her adımı yasalar ve mevzuatla belirlenen yönetim anlayışında birçok kurumun performans denetimine mesafeli yaklaştığını, bununla birlikte mali hesap verilebilirliğin yerleşmesiyle birlikte yapılan kamu harcamalarında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin de daha ön planda tutulmaya başlandığını ve performans denetimine yönelimin de artmaya başladığını, Anglo-Sakson Modele geçiş yapılmış olmakla birlikte henüz yeni modelin tam olarak içselleştirildiğinin söylenemeyeceğini, iç denetim zaman zaman teftiş çizgine paralellik gösterdiğinden performans denetiminin bireyin denetimi ve giderek uygulama denetimi şeklinde algılandığını, Türk kamu yönetimi denetim tarihinin teftiş kökenli olduğunu, iç denetim ve performans denetimi gibi kavramların yeni olduğunu, oturması için zaman ve çaba gerektiğini, Türkiye'de çoğu kamu kurumunun performans denetimini içsel saiklerle hayata geçirmeyeceğini, performans denetiminin kamuda hayata geçmesinin Sayıştay'ın yaptığı performans denetimleri içselleştikten sonra olacağını, Türk kamu

yönetimi ve idare hukukunun Fransız menşeli olması ve yönetim ve denetim kültüründe de rijit ve yaptırım odaklı olmasının hem iç denetimin hem de bu denetim türlerinden olan performans denetiminin uygulanmasını zorlaştırdığını, performans denetiminin temel yasası 5018 sayılı Kanun olmakla birlikte, Türkiye’de Kıta Avrupası yönetim yapısı etkin olduğu için performans denetiminin uygulanabilirliğinin zorlaştığını, performans denetimi bir şekilde 5018 sayılı Kanun ve diğer mevzuat ve rehberler doğrultusunda yapılsa da, bütçeleme ve ekonomik değere dönüştürme, politika belirlenmesi ve üst yönetimi etkileme ve yönlendirme konusunda etkin ve uygulanabilir olmadığını, bunun da Kıta Avrupası yönetim yapısına sahip olmamızdan kaynaklandığını, soruda gayet güzel ifade edildiğini, Türkiye’nin 1980’li yıllardan itibaren Anglo-Sakson Modeline yöneldiğini, ancak idari yapıyı tam dönüştüremediğini, Türkiye’nin özgün koşulları dikkate alınmadan yapılan “olduğu gibi aktarım” şeklinde yapılan politika transferlerinin, uygulanma noktasında aksaklıklara, zihniyet çatışmalarına neden olduğunu, bunun hemen her alanda görebildiğini, performans denetimine karşı oluşan direnç de bu açıdan bakılabileceğini, aslında Kuzey ve Güney Modellerinin birbirinden etkilendiğini, örneğin ABD Kara Avrupa’da uygulanan teftiş modelinden etkilenecek 1970’li yıllardan itibaren genel müfettişlik sistemini kurguladığını, Kıta Avrupası’nın Kuzey Modelinden etkilenecek iç denetim sistemini oluşturduğunu, dolayısıyla iki modelin birbirinden etkileneceğinin, iyi uygulama örneklerinden yararlanmalarının olağan karşılanması gerektiğini, sonuç olarak performans denetiminin uygulanabilir olduğunu, bunun için mevzuat değişimi ve diğer düzenlemelerin yapılmasının yeterli olmadığını, bunun yanı sıra yönetimde mantalite değişiminin olması ve denetim sisteminin de buna uygun şekilde geliştirilmesi gerektiğini, benzer sorunların her iki modelde de yaşanmakta olduğunu, Türkiye’deki temel sorunun şeffaflık ve hesap verilebilirlik kavramlarında olduğunu, bunlar yerine getirildikten sonra performans denetiminin hangi model benimsenirse benimsensin uygulanabilir olacağını, ancak yine de Anglo-Sakson Modelinin (Kuzey Modeli) daha özgürlükçü ve “devleti insana hizmet eden bir araç” olarak gören bir yapıya sahip olması sebebiyle, Kıta

Avrupası'ndaki (Güney Modeli) “Devleti üstün bir varlık” olarak gören bir yapıya nazaran performans denetiminin Kuzey Modelinde çok daha iyi ve amaca uygun uygulama alanı bulacağını, Türkiye’de her ne kadar performans denetimi uygulamalarına yer verilse de mevcut mevzuat yapısının Kıta Avrupası (Güney Modeli) yönetim yapısına göre şekillendirilmiş ve idare hukuku geleneğinin yine bu Kıta Avrupası’na göre (Güney Modeli) içselleştirildiğini, bu durumun performans denetiminin uygulanması, idarelerce kabulünü olumsuz etkilediğini, performans denetiminin başarısını düşürdüğünü, Türk kamu mali yönetim sisteminin daha devletçi, merkeziyet ağırlıklı bir modeli sunduğunu, hukuka uygunluk temelli olduğunu, performans denetimine sınırlılıklar getirdiğini, Kıta Avrupası Modelinin hesap ve işlem odaklı olduğunu, performans konusunun geride kaldığını, üçüncü tarafın kontrolünün iç denetçilerin bağımsızlığını sınırlandırıcı etkisinin ülkemizde var olduğunu, İDDK’nın Maliye Bakanlığına bağlı olarak faaliyet göstermekte olup bağımsız ve özerk bir yapıya henüz kavuşmadığını, bu hususun iç denetçilerin bağımsızlığını azaltan ciddi etkileri bulunduğunu, her ne kadar dünyada Anglo-Sakson (Kuzey Modeli) performans denetimi daha çok uygulama alanı bulsa da performans denetiminin genel olarak işlevi ve amacı aynı olduğundan Türk kamu mali yönetim sisteminde performans denetiminin uygulanabilirliği hususunda tereddüt görmediğini, 2007 yılından itibaren iç denetim sisteminin kurulması ve fiilen işletilmesiyle yıllar içerisinde azımsanmayacak ölçüde iç denetim kapasitesinin oluştuğunu, performans denetimleri her ne kadar Türk kamu mali yönetim sistemine yeni girse de oluşan iç denetim kapasitesi sayesinde hızla ülke genelinde uygulanmasının yayıldığını, üst yöneticilerin performans denetimlerini benimsediği ve desteklerini sürdürdüğü süreçte performans denetiminin her geçen yıl daha da gelişecek ve Türk kamu mali yönetim sistemini geliştireceğini, idari yapı için tüzel kişilik tek olmakla birlikte özellikle merkezi idare için kurumsal ve/veya birim olarak hesap verme sorumluluğunun sağlanması yönünde ilerlediğini, bu bağlamda performans denetiminin hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesini destekleyici bir unsur olduğunu, bununla birlikte idare üst yönetimi ile alt kademe personeli arasında bazen çatışmalar yaşanabileceğini,

üst yönetim performansına odaklanırken alt kademenin mevzuata uygun hareket etmeye çalıştığını, stratejik yönetimin artık genelleştiğini, Kıta Avrupası'nda da uygulandığını, uluslararası standartlarının da olduğunu, etkili bir şekilde uygulandığını, kalkınma ajanslarında uyguladıklarını, iyi yöneticiler ile rahatlıkla uygulandığını, makul güvence sağlanabildiğini, bu şekilde bir uygulamayı doğru bulmadıklarını, örnek alınabileceğini ama birebir uygulamanın yani taklit etmenin doğru sonuç vermediğini, öncesinde böyle bir uygulamanın ne kadar yapılabilir ve sürdürülebilir olduğunun araştırılması gerektiğini, o yüzden de etkin bir şekilde uygulama alanı bulmadığını, performans denetimi dediğimiz şeyin aslında ağırlıklı olarak “bir şeyin sürdürülebilir” olmasını ifade ettiğini, bunun her sektörde her alanda en önemli kavram olduğunu, bunun çok geniş bir konu olduğunu, sayfalarca yazıp söylenecek şeylerin olduğunu, işin en başı olan eğitim sistemine kadar gideceğini, insanlara öğretilmesi gereken şeyin çapının ve kapasitesinin ne olduğu ile ilgili olduğunu, bunun bir kurum için de geçerli olduğunu, ama kurumları insanlar yönettiği için işin eğitime kadar gittiğini, yapılan araştırmalarda insanların % 95'inin rasyonel karar alamadıklarının ortaya çıktığını, aslında performans sisteminin Türk kamu mali sisteminde uygulanabileceğini ancak sürdürülebilirlik, tutarlılık, ekonomiklik, verimlilik gibi kavramların bizim insanımıza yabancı olduğu için (eğitim sisteminin düşünme değil tamamen test çözme odaklı olması nedeniyle) uygulanmakta zorlandığını, en büyük sebebin bu olduğunu, zaman içinde bu kavramların belki oturacağını, her şeyden önce rasyonel karar almanın ne olduğu, kaynakların rasyonel dağıtımının nasıl yapılması gerektiği, neyin israf neyin gerekli olduğu ve sürdürülebilirliğin (aslında çok basit bir anlatımı var bunun, biz buna “bereket” derdik eskiden) nasıl sağlanacağı konularında kurum yöneticilerini eğitmek ve çeviri yapılarak birebir alınan yasal mevzuatın bize uygun hale getirilmesi için çalışma yapmakla başlanabileceğini beyan etmişlerdir.

10-Yukarıdaki sorular dışında, 5018 sayılı Kanun ve diğer düzenlemeler ile birlikte yeni kamu mali yönetiminde denetimdeki değişimi dikkate alarak

Türkiye’de kamu kurumlarında performans denetiminin uygulanabilirliği konusunda eklemek istediğiniz sorunlar ve öneriler var mıdır sorusu:

Yukarıda yöneltlen dokuz soru dışında denetim elemanlarının kendi bilgi ve tecrübesi kapsamında bildikleri her türlü sorunlar ve öneriler ile ilgili hususları öğrenmek maksadıyla onuncu soru yöneltilmiştir. Sorunlar ve öneriler ile ilgili denetim elemanları özetle; 1995’lerden sonra ve 5018 sayılı Kanun ile denetimin etkinliğinin ve performans denetiminin alt yapısının oluşturulmaya çalışıldığını, iç denetimde performans denetim uygulamalarının daha az tercih edildiğini, bunun sebeplerinin etraflıca araştırılması gerektiğini, bir iç denetçinin kendi yaptığı 2012 yılı çalışma sonuçlarına göre denetçilerin performans denetimine yönelimlerinin üst yönetim ile ilişkisine ve bu denetim türü ile ilgili pratik bilgi düzeylerine bağlı olduğu, PD başarı faktörleri için iç denetçilerin mesleki güvence ve bağımsızlığının tam olması, kamu kurum ve kuruluşlarında performans yönetimine geçilmesi, iç kontrol sisteminin kurulmasının tamamlanması, PD uygulanmasına yönelik eğitimlerin verilmesi, sistem denetimi ile birlikte PD uygulamalarına yer verilmesinin teşvik edilmesinin sağlanması gerektiğini, geleneksel kamu yönetiminden, yönetimin performansının ölçüldüğü, yöneticilerin hedeflere ulaşma derecesine göre sorumluluklarının/başarılarının belirlendiği bir anlayışa geçişin hızlandırılması suretiyle PD’nin etkinliği artırılmasına zemin hazırlanması gerektiğini, bütüncül yaklaşımla hareket edilmesi gerektiğini, kamu mali yönetim sisteminin tüm unsurları ve aktörleri (iç kontrol, PYS, risk yönetim sistemi, iç denetim ve dış denetim) etkin şekilde hayata geçirilmesi gerektiğini, kamu kurumlarında kısmen uygulanan performans değerlendirme sistemi ve performans denetimlerinin yaygınlaşabilmesi için yönetim sistemi içinde performans unsurlarının (etkililik, verimlilik, ekonomiklik, sürdürülebilirlik, kalite vb.) daha fazla ön plana çıkarılması gerektiğini, performans denetimlerinin soruşturmacı bir yaklaşımla yürütülmesi gerektiği ya da yürütüldüğü yönündeki mevcut çift taraflı algının yıkılması ve performans denetimi önündeki bürokratik direncin kırılmasının gerektiğini, stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu gibi dokümanlar hazırlanırken performansa ilişkin göstergelerin

mevzuata uygun, gerçekçi, doğru tespit edilmiş, spesifik ve ölçülebilir göstergeler olarak belirlenmesi, amaç ve hedeflerin açık bir şekilde tanımlanmış olması gerektiğini, kamu üzerinde kamuoyu denetiminin desteklenmesi gerektiğini, bilgi edinme hakkının kullanılmasının yaygınlaştırılması gerektiğini, böylelikle halkın kendisine hizmet sunmakla yükümlü kamu yönetimini izleme ve değerlendirme fırsatı bulacağını ve bu konuda bilinçleneceğini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun 5018 sayılı Kanun'un yerine getirmesini istediği görevleri çok etkin olarak yerine getiremeyecek bir yapı ile teşekkül ettirildiğini, bu itibarla yeniden yapılandırılması gerektiğini, iç denetim birimlerinin kurumsal kapasitesinin güçlendirilmesinin gerektiğini, iç denetim birimleri ile dış denetim birimi olan Sayıştay arasında dayanışma, işbirliği, güven sağlanarak denetimlerdeki mükerrerliğin önlenmesi, etkin denetimin yapılması açısından koordinasyonun sağlanması gerektiğini, performans denetimlerinde kullanılacak verilerin doğru, ulaşılabilir, güvenilir, uygun veriler olmasının denetimlerin etkin şekilde yürütülmesini sağlayacağını, idarelerin her bir birimini ve dolayısıyla idarenin tamamını kapsayacak yeterli bir veri kayıt sistemi olmasının da büyük önem taşımadığını, performans denetimlerinin kurumlara ve yöneticilerine geleceğe yönelik şekilde ışık tutmak şeklinde anlaşılması gerektiğini, alınacak yeni kararların oluşturulmasında önemli bir bilgi kaynağı sağlayacak tarzda programlanması ve gerçekleştirilmesi gerektiğini, performans denetimleri kapsamında kalite, iletişim, etik, katılım gibi hususların da değerlendirmeye alınması gerektiğini, performans denetimlerinin uygulanmasında bilişim teknolojisi olanaklarından daha fazla yararlanılması gerektiğini, performans denetiminin rehberler ve düzenlemelerde belirli sertifika derecesi sahibi kimselerin yapabileceği bir denetim olarak kısıtlandığını, bu durumun yaygın şekilde uygulanamamasına sebep olduğunu, PD gerçekleştirmek için iç denetçilerin teşvik edilmesi gerektiğini, denetim sonrası deneyimler ve rehberle ilgili geri bildirimlerin alınması gerektiğini, tam bir performans denetimi için Türk kamu mali mevzuat sistemimizde performans unsurlarını da kapsayacak bir mevzuat düzenlemesi gerektiğini, şuan için mevzuatın izin verdiği hususun performans ölçümüne dair bir yöntem olduğunu, Tarım ve Orman Bakanlığı

bünyesinde kurumsal karne yaklaşımına bağlı olarak e-denetçi yazılımı ile yönetimin tüm kademelerine dijital performans analiz ve denetim raporları sunulduğunu, uygulanan bu teknik ile farkındalık düzeylerinin arttığını, göstergelerin daha smart hale gelmeye başladığını ve veri güvenliğinin arttığının görüldüğünü, İDKK'ya çok rol düştüğünü ancak İDKK'nın Hazine ve Maliye Bakanlığı'na değil, en üst yürütme organına ya da Sayıştay ile birlikte meclise bağlanması gerektiğini, daha tarafsız ve bağımsız olmasının sağlanması gerektiğini, eğitimlerin artırılması gerektiğini, PD ve BT denetiminin katma değeri yüksek denetim türleri olduğunu, bu alanda daha fazla fayda sağlanabileceğini, Denetçi Yrd. sistemi olması gerektiğini ve personel niteliği, liyakatinin iyi olması gerektiğini, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali yönetim ve kontrol sistemimiz bütünüyle etkinlik, verimlilik, saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları üzerine inşa edildiğini, 5018 sayılı Kanun ile benimsenen yeni denetim anlayışında “şeffaf ve hesap verebilir, katılımcı ve paylaşımcı, kamuoyu denetimine açık, çok yıllık bütçeleme, stratejik planlama ve performans esaslı yönetim, sonuç ve hedef odaklı, yerel ve yerinden yönetim ağırlıklı, yönetime değer katan sistem odaklı” bir yapı oluşturulmaya çalışıldığını, 5018 sayılı Kanun, kamu mali yönetimi ve kontrolüne ilişkin getirdiği düzenlemeler ile denetim işlevinin, gerek uluslararası standartların temel alınması, gerek hesap verebilirliğin, kaynakların kullanımında, etkililik, ekonomiklik ve verimliliğin sağlanması, kurumların faaliyetlerinde amaçlara uygunluğun da dikkate alınması, denetim sonuçlarının raporlar aracılığıyla TBMM'ye sunulması ve kamu kurumlarının performans göstergeleri temelinde performanslarının ölçülmesi gibi amaç, kapsam, süreç, ilke ve değerler bağlamında mevzuat açısından dönüşüme uğradığını, bu minvalde performans denetiminin uygulanabilir olduğunu, üst yöneticilerin sürekli değişmesi, onlarla birlikte kariyer ilkesini geçersiz kılacak şekilde aşağıdan yukarıya değil de idarelerin/kurumların ihtisas alanları dışında çalışan kişilerin üst düzey yönetici kadrolarına getirilmesinin esasında stratejik yönetimi ve performansı kurumsal hafıza özelinde yok eden aksiyonlar olduğunu, diğer taraftan yönetim sisteminin değişimi ve teftiş kurullarının yine hukuka uygunluk denetimi özelinde güçlenmesinin de önemli

bir mesaj olduğunu, bilhassa Hazine ve Maliye Bakanlığı özelinde dejavu mahiyetinde 2011 yılı öncesine dönülmesinin de bir işaret mahiyetinde olduğunu, liyakat ve kariyer ilkeleri ile beraber idarelerin uhdesinde yetiştirdiği görevlilerce kurumsal aidiyet ile vizyonlarına yürümesi gerektiğini, aksi tutum ve çabaların ne kadar sistematik ve mükemmel olsa da stratejik planları, performans göstergeleri ve diğer dokümanları kağıt üzerinden öteye taşıyamayacağını, PYS sisteminin kamuda yerleşmesi, bu sistemi zorunlu kılan mevzuat düzenlemelerinin yapılması, bütçenin performans ile ilişkisinin güçlendirilmesinin gerektiğini, performans denetimi sonucu kurum veya faaliyet etkinliğinin artırılacağı yönünde denetim bilincinin artırılmasının gerektiğini, her kurum tarafından düzenli olarak performans denetiminin yapılmasına yönelik düzenleyici işlemlerin yapılmasıyla birlikte takibinin sağlanması ve denetim sonucu izleme faaliyetinin daha etkin hale getirilmesinin gerektiği, söz konusu denetimi yapmak için kurumlarda yeterli veri, altyapı çalışmalarının tam anlamıyla bitirilememiş olması ve iç kontrol sisteminin henüz tamamlanmamış olmasının önemli sorun olduğunu, bu denetimi gerçekleştirecek denetçilere yönelik eğitimlerin, uygulama örneklerini de içerecek şekilde artırılması, performans denetimine dair yönlendirmelerin yapılması, performans denetiminin unsurları olan iç ve dış denetim arasında işbirliğinin artırılması, kurumlar bazında da risk yönetimi, iç kontrol faaliyetlerinin tamamlanması, performans denetimine dair göstergelerin ve verilerin gerçekçi ve doğru olması, bilgi sistemlerinden olabildiğince faydalanılmasının performans denetiminin uygulanabilirliğinin artırılmasında faydalı olacağını, uygulamalı eğitimlerin faydalı olacağını, kurumlar için ortak/ferdi kurumsal performansların belirlenmesi, bunların bütçelerle olan ilişkisinin yeniden gündeme getirilmesi, bütçeleme sürecinde bilhassa ödenek dağıtımında performansın dikkate alınmasının performans denetimi öne çıkaracağını, performans denetimi yapanlara yönelik maaş farklılaştırması sağlayacak kamu performans denetçisi sertifikasının verilebileceğini, üst ve orta düzeydeki yöneticilerin performans hedeflerini takip etmedikleri için performans denetiminin de etkili olmadığını, performans hedeflerini bir kenara ne zaman ki yöneticiler dahsboardlar vasıtasıyla verileri (su kanalizasyon

idarelerinde kayıp kaçak oranı, toplu taşıma şirketinde sefer zayi oranı, ilçe belediyesinde emlak vergisi tahakkuk tahsilat oranı gibi) takip etmeye başlar ise performans denetiminin o günden sonra etkili olmaya başlayacağını, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nun yapısının kuvvetlendirilmesi, üyelerinin önemli bir kısmının kurulda sürekli görev yapan üye olması, kurulun üst yöneticileri ziyaret ederek iç denetimi anlatması, bu şekilde üst yönetimin iç denetime gerekli desteği vermesi durumunda iç denetçilerin motivasyonu aratacağını, devlet ve üst yönetim yapısı, denetime bakış ve denetim anlayışının performans denetiminin etkinliğini düşürdüğünü, performans denetiminin de bir denetim türü olmasından dolayı denetim esnasında denetleyen ve denetlenen birimler açısından sıkıntı olmadığını ancak denetimin sonuçlarının bütçeye etkisi, ekonomik değere çevrilmesi, üst yönetim tarafından benimsenmesi ve sorun tespiti ve çözümü aşamasında önemsenmemesinin performans denetiminin etkinliğini azalttığını, Türkiye'nin temel sorunlarının başında uygulamanın geldiğini, evrensel standartlarda düzenlemeler yapıldığını ancak iş uygulamaya geldiğinde gerekenin bir türlü yapılamadığını, bunun için öncelikle uygulamaya ağırlık verilmesi, uygulamadan geri dönüşler çerçevesinde sistemin güncellenmesi gerektiğini, dolayısıyla kamu yönetiminde ehliyet ve liyakat sahibi, bu değişime uyum sağlayabilen kadrolara ağırlık verilmesinin temel bir öneri olarak ortaya çıktığını, performans programlarında mümkün olan her süreç için performans göstergelerinin merkezi olarak belirlenmesi gerektiğini, mecbur tutulan bu göstergeler sayesinde performans denetimine bakış açısının olumlu yönde değişerek daha çok sahiplenilerek kurumlar arasında kıyaslama yapabilmesine imkân sağlanacağını, performans denetiminin gelişen ve değişen dünyada bir zaruri bir ihtiyaç olduğunu, kamu sektörünün de bunu daha nitelikli ve sistemli bir şekilde uygulanmasının gerektiğini, şimdilik kamunun süreçlerinin her bir alanına uygulanmanın oldukça zor olduğunu, yeterli olgunluk düzeyine ulaşıncaya kadar çalışmalara devam edilmesinin gerektiğini, kamuda performans denetiminin yeterli düzeyde yapılabilmesi için mantalitenin değişmesine ve geliştirilmesine gereksinim olduğunu, idari yapıımızda şeffaflık ve hesap verilebilirlik sağlandıktan sonra performans denetiminin çok daha önem

kazanacağını ve uygulanabileceğini, bu şekilde belki de bazı kavramların (sümen altı etme, -mış, -muş gibi yapma, kervan yolda dizilir, bugün git yarın gel, vs.) ortadan kalkmış olacağını, İç Denetim Koordinasyon Kurulu'nca üst yöneticilere göreve başladıklarında farkındalık eğitiminin verilmesi, bu sayede üst yöneticilerde bu konuda bakış açısının oluşmasının sağlanması, üst yöneticilere performans denetimlerinin önemi hususunda Sayıştay raporlarında yer verilmesinin sağlanması, yerel yönetimlerde merkezi yönetim vesayetinin azaltılması, yönetimlerin idari gücünün artırılması, kurumlarda bilgi teknolojileri altyapısının güçlendirilmesi, entegre raporlama sisteminin oluşturulması, performans denetimlerinin yapılabilmesi için ilk olarak iç kontrol sisteminin etkin bir yapıda oluşturulması, arkasından birimlerin yürüttükleri faaliyetlere ait girdilerin kaydının sistematik ve sınıflandırmaya uygun girilmesi, veri sınıflandırması yapılması gerektiğini, bunun için kamu yönetim anlayışında sadece hukuksal alanda değil sosyolojik boyutuyla da gerçek bir dönüşümün şart olduğunu, kamuda performans denetiminin tam anlamıyla Anglo-Sakson biçimiyle olmasa da uygulanabileceğini, hatta Türkiye'nin şu andaki mevzuat ve etik anlayış yapısıyla Anglo-Sakson devlet yapısının yarardan çok zarar getireceğini, üst yönetici ve yöneticilerin uyacağı dışardan belirlenmiş mevzuat ve prosedürler olmadan ne yapabileceklerinin öngörülemez olduğunu, bunun için öncelikle mevzuat anlamında hesap verme sorumluluğunun ve cezai sorumlulukların netleştirilmesi, etik olarak da yöneticilerin ve toplumun kamu kaynağı kullanma sorumluluk ve bilincinde olması gerektiğini, stratejik yönetim uygulamasının kaçınılmaz olduğunu, geleneksel yönetimin kalmadığını, kaynakların nasıl kullanıldığını vatandaşın bilmek istediğini, bireysel, kurumsal performansın önemli olduğunu, mevzuata uygunluk denetimi ve PD'nin çakışabileceğini, hiç iş yapmayanın çalışanı engelleyebildiğini, stratejik yönetim ile insanların önünü açmak gerektiğini vurgulamışlardır.

SONUÇ

Kamu mali yönetimi, kamusal kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanılması hedefiyle birlikte stratejik amaçlara ulaşmayı amaçlayan, hesap verebilirlik, şeffaflık ve açıklık ilkelerini benimsemiş bir süreçtir. Kamu mali yönetiminin mali disiplini sağlamak, kaynak dağıtımında etkinliği sağlamak, kaynak kullanımında etkinliği sağlamak gibi amaçları vardır. Ekonomik, siyasi, sosyal alanlarda olduğu gibi Türkiye’de, Osmanlı Devleti döneminden günümüze gelinceye kadar kamu mali yönetiminde değişimler yaşanmıştır. Buna paralel olarak denetimde de mali ve uygunluk denetiminden performans denetimine doğru değişimler olmuştur. Bu bağlamda 2003 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir. 5018 sayılı Kanun ile yeni kamu yönetim yapısı (New Public Management) kapsamında gelişen kamu mali yönetimi (New Public Financial Management) mali disiplin (ödenek tavanları), kaynakların stratejik amaçlara göre önceliklendirilmesi (stratejik planlar), kaynakların etkili, ekonomik, verimli kullanımını temin etmek, kullanılan kaynakların hesabının verilmesi (izleme ve değerlendirme, düzenlilik denetimi ve performans denetimi, yasama denetimi) olarak dört temel esasta şekillenmiştir.

Kamu mali yönetim sistemindeki değişim, kamu yönetimindeki değişim ile birlikte olmaktadır. Dünya’da postmodernizme, sanayi toplumundan bilgi toplumuna, fordist üretim tarzından postfordist üretim tarzına, piyasa anlayışının egemen olduğu neoliberal anlayışa evrilme süreci kamu yönetimini de dönüştürmüştür. Yeni kamu işletmeciliğinde sınırlı kaynakların etkin, ekonomik, verimli kullanılması önem kazanmıştır. Yönetişim ve Yeni Kamu Yönetimi kavramları ön plana çıkmıştır. Bürokratik katı hiyerarşiye dayanan kapalı yönetim tarzı yerine, hizmetten yararlanan vatandaşların yönetim sürecine katıldığı, kaynak kullanımı ile ilgili göstergelerin hesap verebilirlik ve şeffaflık çerçevesinde açıklandığı, performansın daha da önemli hale geldiği değişim süreci yaşanmıştır. Yönetimdeki değişimlere bağlı olarak denetimde de muhasebe odaklı denetimden kurum odaklı denetime, kaynakların etkili,

ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığına yönelik performans denetimine doğru değişim devam etmektedir.

Özellikle Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) gibi kuruluşların yönlendirmesi ile çoğu ülke yukarıda bahsettiğimiz yönde kamu yönetiminde yapılandırma sürecine girmiştir. 1980'lerin sonundan itibaren gelişmiş veya gelişmekte olan çoğu ülke kamu mali yönetim reformları yapmışlardır. Türkiye'de bu çerçevede 2003 yılında kanunlaşan 5018 sayılı Kanun'da denetim ile ilgili köklü değişimler olmuştur. Performans denetimi, hesap verebilirlik ve saydamlık gibi ilkelere kavramlara yer verilmiş, 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile dış denetim kurumu Sayıştay tekrar düzenlenmiş, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği gibi mevzuat düzenlemeleri söz konusu reformlar kapsamında yapılmıştır. Kamu mali yönetimindeki değişim stratejik yönetimin önem kazanması, orta vadeli harcama sistemi ve performans bütçe anlayışının yaygınlaşması, mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının öne çıkması, denetim ihtiyacının ön plana çıkması ve küresel düzeyde kamu mali yönetimindeki gelişmeler doğrultusunda gerçekleşmiştir. Yeni kamu mali yönetimi bütçelemeye, muhasebeleştirmeye, raporlamaya ve denetime yönelik yenilikler getirmiştir. İlkeler bakımından hesap verebilirlik, katılımcılık, saydamlık, etkinlik, cevap verebilirlik, hukukun üstünlüğü ön plana çıkmıştır.

Avrupa Birliği kapsamındaki ülkelerin yönetim kontrol yapılarını Kuzey (Anglo-Sakson) ve Güney (third party ex-ante control approach - üç taraflı ön kontrol yaklaşımı, Kıta Avrupası) sistemi olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Kuzey Modeli; İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin benimsediği 'yönetim sorumluluğuna dayanır. (management responsibility) Bu modelde, iç mali kontrol sistemi özellikle onay aşaması (exante) her kurumun kendi bünyesindeki personeli vasıtasıyla yürütülmesi esastır. Kıta Avrupası Modeline örnek olan Fransa, Portekiz ve İspanya

gibi ülkelerde    taraflı  n kontrol modeli benimsenmiştir. Bu yaklaşımda, iç mali kontrol sistemi kurum bünyesindeki personel tarafından değil, kurum dışı başka bir kurum tarafından yürütülür. Özellikle iç kontrol sisteminin onay aşaması Fransa'da olduğu gibi başka bir kurum olan Maliye Bakanlığı tarafından yerine getirilir. Başka bir kurum olmasındaki temel neden bağımsızlık ve tarafsızlığın daha iyi sağlanacağı kabulüdür. Kuzey Modeli siyasetin etkisinin az olduğu ülkelere uygun iken Güney Modelinin siyasetin müdahalesine açık ülkelere daha uygun olduğu söylenebilir. Üç kontrol, bir organizasyonda bütün faaliyetlerin olması gerektiği gibi çalıştığına dair makul bir güvence sağlamak amacıyla yürütülen faaliyetler bütünüdür.    kontrolün bileşenlerini kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izlemedir.

Türkiye, Kıta Avrupası ekolünde olmasına rağmen kamu mali yönetiminde 5018 sayılı Kanun ile Kuzey Modelini uygulamaya başlamıştır. 5018 sayılı Kanun'da kontrol başlığı altında iç denetim düzenlenmiştir. Bunun dışında dış denetim ayrı başlıkta düzenlenmiştir. Her ne kadar kontrol ve denetim kavramları aynı anlamda kullanılsa da denetim meslek mensupları tarafından belirli amaç için icra edilen, yöntemleri olan bir faaliyettir. 5018 sayılı Kanun'da kontrol başlığı altında iç denetim düzenlenmiştir. Bunun dışında dış denetim ayrı başlıkta düzenlenmiştir. Her ne kadar kontrol ve denetim kavramları aynı anlamda kullanılsa da denetim meslek mensupları tarafından belirli amaç için icra edilen, yöntemleri olan bir faaliyettir.

Dünya  lkelerinde kamu sektörünün ekonomideki payı 1/3 ile 1/2 arasında değişmektedir. Kamu harcamalarının GSYH içindeki payı yıllar itibarıyla artmıştır. Özellikle Avrupa  lkelerinde eğitim, sağlık sosyal yardımların başı çektiği kamu harcamaları b t  e içinde önemli bir yere sahiptir ve bazı ülkelerde GSYH'nin %50'sinden fazladır. Bu harcamaları etkili ve ekonomik yapmanın yanı sıra, yönetimin bütününde meydana gelen değişimler denetim sahasına da yansımış, performans denetim kavramı ortaya  kmıştır. Maliyet azaltma, verimlilik artırma hedefiyle başlayan süreç, yönetimde stratejik planlama, toplam kalite yönetimi,

vatandaş memnuniyeti, verimlilik, etkinlik gibi yönetim anlamında öne çıkan kavramlar performans denetimini de kaçınılmaz kılmıştır. Bu gelişmeler sonucunda kamu harcamalarında etkinlik arayışı artmıştır. Özellikle sağlık ve sosyal güvenlik başta olmak üzere kamusal harcamaların oluşturduğu ek mali baskı ile kamu mali yönetiminde mali alan daralmış, performans odaklı yaklaşımlar ön plana çıkmıştır. 1960'lardan itibaren gelişen performans denetimi anlayışı, kaynaklarının etkin verimli kullanımı daha önemli hale geldiğinden birçok ülkeye yayılmış, hesap verme sorumluluğu ve saydamlık önemli hale gelmiştir.

Roma Hukuku geleneğine dayanan bu grup ülkelerde devletin tüzel kişiliği önemlidir ve üstün bir varlık olarak kabul edilir. Merkezîyetçi yapı hakim olup idare hukuku ve oluşmuştur. Avrupa'nın güney ülkeleri olan Fransa, İtalya, İspanya, Yunanistan gibi ülkeler bu grupta yer alır. Bu ülkelerde kamu idarelerinin kontrolü işlem esaslı olup önleyici mahiyettedir. Bu grupta mevzuat önemli olup kamu idarelerinin mevzuata uygun hareket etmesi önem arz eder. Mevzuat Anayasa, kanun, kanun hükmünde kararname, yönetmelik gibi gerek meclisin gerekse de ilgili kamu idaresinin düzenlemelerinden oluşmakta olup normlar hiyerarşisine göre ilgili kamu idarelerinin belirlenen bu mevzuata uygun hareket etmesi esastır. Bu itibarla bu gelenekte performans denetiminden daha ziyade uygunluk denetimi gelişmiştir. Yasama adına denetim yapan dış denetim birimleri Sayıştaylar mahkeme şeklinde örgütlenmiştir. Hesap yargılaması ve kamu zararı çıkarma yaygındır. Hukuka uygunluk esas olduğu için performans denetimine gereken ehemmiyet verilememektedir. Ancak denetimdeki değişim ve gelişim ile birlikte Kıta Avrupası ülkelerinde de performans denetimi yaygınlaşmaktadır. Ülkemiz gibi birçok ülke kamu yönetimine örnek olmuş Fransa'da performans denetim çalışmaları yapılmaktadır.

Kuzey Modeli ya da bir başka deyişle Anglo-Sakson geleneğine sahip İngiltere, ABD, Yeni Zelanda gibi ülkelerde Güney Modelindeki devlet anlayışından farklı olarak devlet topluma hizmet eden araçtır. Kamu idarelerinde iş ve işlemler ayrıntılı

mevzuat yerine örf ve geleneklere göre yürür. Bu itibarla ayrı idare hukuku da gelişmemiştir. Kamu idarelerinin iş yürütümünde kılavuzlar, rehberler önemli yere sahiptir. İç kontrol bakımından her kamu idaresine sorumluluk verilmiş olup sistem esaslı iç kontrol mevcuttur. Kamu idarecileri bütçe ile kendilerine verilen kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili esnekliğe sahip olup bu kaynakları etkili, ekonomik ve verimli kullanmak durumundadır. Her kamu idaresinde üst yöneticiye bağlı görev yapan iç denetçiler düzenlilik denetiminin yanı sıra performans denetimini de yapmaktadırlar. Yasama adına dış denetim kurumları Sayıştaylar ofis tipi örgütlenmiş olup Genel Denetçi olarak isimlendirilen başkanın yönetiminde özellikle performans denetimine yönelik parlamentoya sunulan rapor önemli bir yere sahiptir. Ofis tipi Sayıştay'ın yargılama ve müeyyide uygulama gibi yetkileri olmadığından performans denetimine daha fazla ağırlık verebilmektedirler. Anglo-Sakson modeli uygulamasına en güzel örnek olan İngiltere uygulamalarını yansıtmakta olup bunun dışında ABD örneğini de performans denetimi bakımından verebiliriz.

Ülkemiz idari teşkilatını Osmanlı Devleti son dönemi 1800'lü yıllardan bil itibar Fransa idari teşkilatı örnek alınarak oluşturmuştur. Kıta Avrupası'na (Güney Modeli) uygun idare hukuku gelişmiş, yürütme içerisinde teftiş kurulları, dış denetim olarak da kurul tipi yargılama ve yaptırım uygulama yetkisi olan Sayıştay varlığını sürdürmüştür. 2003 yılında 5018 sayılı Kanun kabul edilmiş, Anglo-Sakson Modeline geçiş öngörülmüş, 3046 sayılı bakanlık teşkilat yasalarına ve belediye norm kadrolarına göre oluşturulan teftiş kurullarının yanı sıra 5018 sayılı Kanun ile iç denetim birimleri de kurularak ikili denetim yapısı oluşturulmuştur. Bu çerçevede güncellenen Sayıştay Kanunu Güney Modeline uygun teşkil edilmiştir. Bu düzenlemeler öncesinde teftiş kurulları bakımından performans denetimlerini Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı (bir kısmı Sayıştay ile birlikte olmak üzere) yapmıştır. Sayıştay'ın yaptığı performans denetimleri açısından gelişim yavaş olmuştur. Sayıştay'a 1996 yılında performans denetim yetkisi verilmekle birlikte performans denetim grubu oluşturulmuş ve sınırlı sayıda performans denetimi yapılmıştır. 2010 yılında yürürlüğe giren Sayıştay Kanunu ile performans denetim

yetkisi verilmiş ancak, yasanın denetimin genel esasları ile ilgili otuz beşinci maddesinde denetim tanımında etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kaynakların kullanımının değerlendirilmesi olarak tanımlandıktan sonra Sayıştay'ın yerindelik denetimi yapamayacağı, idarenin takdir yetkisini kullanmasını kısıtlayıcı ve yok edici karar alamayacağı düzenlemesi performans denetiminin alanını sınırlandırmıştır. Bu hükme istinaden Sayıştay denetimleri kurumsal göstergeler üzerinden kurumsal performans denetimi ile sınırlı uygulanabilmekte olup oluşturulan performans denetim grubu kaldırılmıştır. Günümüzde de Sayıştay'ın yapmış olduğu performans denetimleri yeterli düzeye ulaşmamıştır.

İç denetim birimlerinin yaptığı performans denetimleri açısından bakılacak olursa performans denetimi gibi daha çok katma değer sağlayacak denetim türlerine ağırlık verilmesinin gerekliliği vurgulanmasına rağmen denetimlerin sistem ve uygunluk denetimi ağırlıklı olarak yürütüldüğü görülmektedir.

Çalışmada, performans denetimini ortaya çıkaran nedenler (kamu harcamalarında artış, hesap verme sorumluluğunun artması, denetimin muhasebe odaklı olmaktan çıkıp yönetim odaklı bir meslek haline gelmesi vb.) ile performans denetiminin ne olduğu ve önemi, yeni kamu mali yönetim sisteminin ne gibi yenilikler getirdiği, bu yeniliklerin mali disiplin ve sürdürülebilir bütçe dengesine katkısının neler olduğu, bu bağlamda denetimde ne tür değişikliklerin olduğu ele alınarak performans denetimin Türkiye'de (genel bütçeli, özel bütçeli idareler ve mahalli idareler) uygulanabilirliğini incelenmiştir. Bu doğrultuda yeni bütçe sistemi ile birlikte stratejik planlar, performans programları, denetim birimlerinin kurumsal kapasiteleri de dikkate alınarak performans denetiminin uygulanabilirliği, ağırlıklı olarak performans denetimi yapmış olanlar ile performans denetimi yapmamakla birlikte performans denetimi uygulamaları ile ilgili eğitim almış (sınırlı sayıda), mesleki tecrübeleri konuya ilişkin bilgileri olan denetim elemanları ile mülakat yapmak suretiyle incelenmiştir. Dünyada ve buna paralel olarak Türkiye'de denetimin rolü neden ve ne yönde değiştiği ele alınmak suretiyle Türkiye'de performans

denetiminin uygulanabileceği ve uygulanması gerektiği sonucuna varılmış, buna yönelik aşağıda çeşitli öneriler getirilmiştir. Çalışmamıza özgün değer katan en önemli husus, ağırlıklı olarak Kuzey Modeli ülkelerinde uygulanan ve gelişmiş olan performans denetiminin uygulanabilirliği bakımından, Güney Modeline örnek ülkemiz uygulamaları ile ilgili olarak sonuçlar üzerinden değerlendirme yaparak öneriler getiren bir çalışma olmasıdır.

Türkiye açısından, kamu mali yönetim sistemindeki değişim süreci, kamu mali yönetiminde kontrol ve denetim, kamu mali yönetiminde performans denetimi, temel politika belgeleri, kamu idarelerinin hazırladığı belgeler, yapılan mülakatlar ile birlikte değerlendirildiğinde aşağıdaki sonuç ve önerilere ulaşılmıştır:

1) Performans Denetimi için temel politika belgeleri (kalkınma planları, orta vadeli programlar, yıllık programlar) ile kamu kurumlarının stratejik planları, performans programları, faaliyet raporları ve diğer performans göstergelerinin yeterli hale getirilmesi, kurumların stratejik plan vb. dokümanlarında ise TPB ile yeterince uyum sağlaması, performans göstergelerinin spesifik, ölçülebilir ve gerçekçi şekilde belirlenmesi, performans çıktı göstergelerinin geliştirilmesinin yanı sıra sonuç, kalite ve verimlilik göstergelerini de içerecek şekilde performans göstergelerinin revize edilmesi, stratejik planların ve performans programlarının hazırlanmasında süreçte rol alan personel/ekiplerin katılımcı bir anlayış ile hazırlanması, denetim yapılacak alana yönelik sağlıkta kalite standartları gibi standartların belirlenmesi, gerek temel politika belgelerini hazırlayacak merkezi birimde gerekse de ilgili idarelerde belgeleri hazırlayacak personelin uzmanlaşmasının sağlanması, Türkiye’de kamu kurumlarınca yayınlanan stratejik plan, performans programları ve faaliyet raporları incelendiğinde birçoğunun birbirine benzerlik gösterdiği, bu kapsamda istatistiki bilgilerin yeterince analiz edilmediği, yayınlanan plan, program ve raporlamaların geçmiş dönem plan, program ve raporlamalarıyla mukayese edilmediği, yetersiz veri tabanı bulunduğu, çoğu kurumda bu rapor ve belgelerin yasal bir zorunluluk olduğu için hazırlandığı, bürokratik angarya işler olarak görüldüğü ve öyle hazırlandığı, politika belgeleri

arasında olması gereken ilişkilerin konular itibariyle olsa da sayısal olarak gerçekçi bir şekilde kurulamadığı hususları dikkate alınarak bu yöndeki eksikliklerin giderilmesi sağlanmalıdır.

2) Bütçe sisteminde plan-bütçe ilişkisi kurulamaması, kurumun ölçebildiği performansın her zaman sonuç odaklı olamaması gibi sorunların giderilmesi, plan-bütçe ilişkisinde ekonomiklik unsuruna göre değerlendirme önem arz ettiğinden, bu yönüyle ilişkinin sağlıklı kurulması ve buna yönelik verilerin ve raporlamaların sağlıklı tutulması gerekmektedir.

3) Performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler ve rehberlerin yeterli hale getirilmesi, yasal düzenlemelerin daha esnek ve güncel duruma göre güncellenmesi, uygulamaya yönelik daha fazla rehber hazırlanması ve düzenleme yapılması, her kurumun çalışma alanına özgü alt rehberlerin hazırlanması, PD'nin mevzuatta uygulanabilirliğini artıracak iyileştirmeler yapılması, bizim gibi Kıta Avrupası kültürüne sahip ülkelerde PD, mevzuat ile zorunlu kılınmaz ise kültüre dayalı gönüllü performans denetimi yapmanın zor olduğu hususu dikkate alınarak yasal düzenlemelerde performans denetimi yapılmasını sağlayacak zorunlulukların bulunması, performans denetiminin temelde iç denetim birimlerinin görev tanımları içinde yer aldığı, ancak teftiş kurulu modelindeki yönetsel denetim birimlerinin de performans denetimi yapabildiği, bu noktada iç denetim birimleri ile teftiş modelindeki denetim birimlerinin denetim alanında görev çakışmasının söz konusu olabileceği dikkate alınarak görev tanımlarının netleştirilmesi ya da tek çatı altında hizmet vermesinin sağlanması, Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminin performans ölçümü düzeyine indirgendiği dikkate alındığında, bu noktada performans denetimini sınırlayan düzenlemenin değiştirilmesi, iç denetimin ülkemize AB uyum programı sürecinde ve zamana yaygın olarak kamu kurumlarında gerekli kadrolar ihdas edilerek, yasal dayanakları oluşturularak yerleştirildiği, mevzuatın da ağırlıklı olarak çeviriler ile oluşturulduğu, bu itibarla olduğu gibi aktarım yerine her ülkenin de nevi şahsına münhasır sosyal, kültürel, tarihinden gelen birçok kavramla var olduğu

ve Güney ve Kuzey Modeli ayrımının olduğu dikkate alınarak mevzuatın kendi ülkemize uygun ve kurumlarımızda uygulanabilir hale getirilmesinin temin edilmesi uygun olacaktır.

4) Denetimi yapan birimlerin kapasitesi (bütçesi, personel güvencesi ve özlük hakları, performans denetimlerini gerçekleştirebilecek nitelikte uzman denetim elemanları yetiştirilmesi, teknolojik alt yapısı vb.) performans denetimi yapmak için geliştirilmelidir. Performans denetimi görevinin mevcut denetim birimleri arasında ağırlıklı olarak iç denetim birimlerine verildiği, kamu iç denetiminin 2007 yılında kurulduğu, mevcut iç denetçilerin büyük çoğunluğunun daha önce çeşitli kamu kurumlarında çalışan denetim elemanlarından (ağırlıklı olarak denetmen) oluştuğu, geleneksel denetim birimleri arasında denetim ve soruşturma tecrübesine fazlasıyla sahip müfettişlerin ise yeni durumda ağırlıklı olarak soruşturma yapar hale geldiği, bu grup denetim elemanlarının KPSS’de belirli puan aldıktan sonra mesleğe yarışma sınavı ile girip üç yıl yardımcılık sonrası yeterlilik sınavı ile bu mesleğe girdikleri, iç denetime bu kadrolardan yapılan atamalar ile birlikte mühendis, veteriner gibi teknik kadrolardan iç denetçi adayı belirleme eğitimine alınarak bu eğitim sonucunda yapılan sınav neticesinde iç denetçi sertifikası kazananların iç denetçilik kadrosuna atandığı, geleneksel yönetimden yeni kamu mali yönetimine geçiş sürecinde teftiş ve iç denetim ikili yapısının görev alanlarının çakıştığı ve yeni duruma uyumda sorunların bulunduğu dikkate alınarak tek denetim birimi olarak birleştirilmesi, bu tek birimde teknik denetim elemanlarına da yer verilmek suretiyle mesleğe kabulün yarışma sınavı ve yardımcılık süreçlerinden sonra yeterlilik sınavı ile olması, PD denetimi yapacak kadroların daha nitel hale getirilmesi, denetim kaynaklarının daha rasyonel kullanılması sağlanmalıdır.

5) Denetim yapılan birimler performans denetimine uygun hale getirilmeli, performans yönetim sistemi olgunluğu yeterli olmalıdır. Kamu idarelerinde performans yönetim sisteminin istenen düzeyde olmadığı, özellikle 5018 sayılı Kanun’dan sonra idarelerde buna yönelik çalışmalar belirli seviyeye gelse de ideal

performans denetimi gerçekleştirecek alt yapı için çalışmaların devam etmesi gerektiği görülmektedir. İdarelerin stratejik plan ve performans göstergesinin olup olmadığı, izleme ve raporlama sisteminin varlığı, üst yönetimin desteği idarede performans denetimi yapabilmek için önem arz eder. Performans göstergelerinin çoğu zaman sonuç odaklı olmamasından (ya ulaşılamaz hedefler konması, ya da %100 hedefe ulaşılmış olma kaygısı) dolayı performans denetimi yapmak güçleşmektedir. Diğer yandan idarelerde ideal PD yapabilmek için kamu yöneticileri kritik öneme sahiptir. Yönetici seçiminde kariyer ve liyakat ilkelerinin dikkate alınması, bu bağlamda görevde yükselme veya diğer liyakate yönelik sınavların akabinde bu görevlendirmelerin yapılması gerekir. Aksi takdirde seçim veya başka yollarla idarelerde yönetici değiştiğinde ve yerlerine tecrübesiz, kurum hafızasına sahip olmayan yöneticiler geldiğinde performans denetimi yapmak da güçleşecektir.

6) Kamu idarelerinde PYS'nin tam olarak hayata geçirilememiş olması, İDKK tarafından iç denetçileri PD'ye yönlendirme konusunda tavsiye ve sınırlı eğitimler dışında gerekli adımların yeterli şekilde atılmamış olması, stratejik plan, performans programlarındaki hedeflere ilişkin performans göstergelerinin (PG) doğru, gerçekçi, spesifik ve ölçülebilir şekilde belirlenmemesi, denetçilerin PD uygulanması halinde üst yönetimle sorun yaşayabilecekleri yönünde endişelerinin bulunması, kamuda PD için iyi uygulama örneklerinin yeterince yaygınlaşmamış olması, Sayıştay performans denetimlerinin kurumsal performans göstergeleri üzerinden sınırlı düzeyde yapılması, bazı teftiş kurulu /rehberlik denetim başkanlıklarının PD'yi sahiplenme yaklaşımları, iç denetim-teftiş görev ayrımının net olarak hayata geçirilememesi, hesap verebilirlik anlayışının yeterince gelişmemesi ve önemsenmemesi, kamu yönetiminin ve denetim birimlerinin yeterince şeffaf olmaması, yönetim farkındalığının yeterli olmaması, kamuoyunda yeterli farkındalığın oluşmaması, bir kısım yöneticilerin performans denetimini kendi takdir alanlarına müdahale olarak görmeleri, denetlenen birimlerin asli işlerinin yanında denetimi yük olarak görmeleri, performans denetimlerinde kullanılacak verilerin doğru, ulaşılabilir, güvenilir, uygun veriler olmaması, organizasyonun tamamını kapsayacak, performans

denetimi yapılmasına olanak tanıyacak yeterli bir veri kayıt sisteminin olmaması, performans denetimlerinin uygulanmasında bilişim teknolojisi olanaklarından yeterli düzeyde kullanılmaması, iç denetçiler için performans denetimine dair teşvik edici ve yönlendirici uygulamaların ve eğitimlerin azlığı, performans denetimine dair tecrübe eksikliği, performans denetimi için iyi uygulama örneklerinin yeterince yaygınlaşmamış olması, üst yönetici ve birimlerin denetim neticesinde tespit edilecek performans düşüklüğü konusunda endişe duyması, performans gösterge ve hedeflerinin yetersiz olması, kıyaslama yapabilmek için diğer kurumların veri paylaşımında isteksiz olması, süreçlere ilişkin kılavuzların yetersiz olması, devlet idare teşkilatı ve personel mevzuat yapısının PD için gerekli olgunluk düzeyinde olmaması, kamu yönetiminde ve politikada yeterli düzeyde ilgi olmaması, PD denetimini teşvik etmeye yönelik yeterli mevzuat düzenlemesinin olmaması, performans denetim sonucu düzenlenen raporun ilgili birimlere ulaştırılması ve buradaki bulgu ve öneriler doğrultusunda idare tarafından gerekli işlemlerin yapılmaması, Türk kamu yönetiminde hesap verilebilirlik, şeffaflık, mali saydamlık gibi kavramlarının yeterli düzeyde içselleştirilmemesi, idarelerde uygun veri analizi yapmak için gerekli verileri sunan etkin raporlama sistemi bulunmaması, birimlerin bilgi teknolojileri alanında (genelde yazılım programları) entegrasyonunun zayıf olması gibi hususlar performans denetiminin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bu tespitler doğrultusunda gerekli düzenleme ve tedbirlerin alınması PD uygulamasını kolaylaştıracaktır.

7) Performans denetim unsurları (ekonomiklik, verimlilik, etkinlik/etkililik, tutarlılık, sürdürülebilirlik, uyumluluk) ve analiz yöntemlerinin (kıyaslama, performans ölçümü ve raporlanması, program ve uygulama sonuçları değerlendirmesi, verimlilik analizi, zamanlılık analizi, kalite analizi) uygulanabilirliğinin artması için performans yönetim sistemi kamu idarelerinde daha etkin uygulanmalı, bilgi teknolojileri etkin kullanılmalı ve idareler denetim kanıtı olabilecek verileri sağlıklı üretebilmelidir.

8) Performans denetiminin karar alma süreçlerini olumlu yönde etkilediği, kamu idarelerine katma değerinin yüksek olduğu, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin kamu idarelerinde yerleşmesine katkı sağladığı, kamu kaynaklarının sınırlı olması ve mali alan oluşturma ihtiyacı nedeniyle kaynakların etkin, verimli, ekonomik kullanımını temin etmeye yönelik araçlardan biri olduğu, bu itibarla performans denetimi uygulamalarının yaygınlaşarak devam etmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

9) Neo-liberal politikalar etkisi, BM, DB, IMF, AB ve OECD gibi kurumların yönlendirmesi ve etkisi ile kamu mali yönetiminde değişim olmuştur. Bu değişiklikler genellikle mevzuat düzenlemelerinde aynen aktarım şeklinde olmaktadır. Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sisteminde Anglo-Sakson Model benimsenmiştir. Anglo-Sakson ülkelerinde (Kuzey Modeli) performans denetimi daha çok uygulama alanı bulmaktadır. Türkiye’nin idari teşkilatında Fransa’nın idari yapısının örnek alındığı ve Kıta Avrupası (Güney Modeli) yönetim yapısına sahip olduğu bilinmektedir. Performans denetimleri Güney Modelinde de yaygınlaşmaktadır ancak Türkiye’de mevzuat düzenlemelerinin aynen aktarım şeklinde olması, genel kamu yönetimi sistemi Güney Modeli şeklinde teşkil edilmiş iken, kamu mali yönetim sistemi ve iç denetim sisteminin Kuzey Modeline uygun şekilde teşkil edilmesi, buna mukabil dış denetim görevi icra eden Sayıştay’ın Güney Modeline uygun teşkil edilmesi, genel kültürde yeterli dönüşüm olmaması ve yeni sistemin tam olarak benimsenmemesi, Kıta Avrupası (Güney Modeli) yönetim yapısında kamu idarelerinin emredici kurallara göre işlemesi ve performans denetimi yapılması ile ilgili ülkemizde emredici düzenlemelerin bulunmaması, her işlem mevzuata uygunluk kontrolünden geçirildiğinden uygunluk denetimi ağırlıklı yapının devam etmesi, denetim kültürünün yönetim yapısına uygun olarak rijit ve yaptırım odaklı olması performans denetiminin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bu hususlarda gerekli düzenleme, iyileştirme ve uyumlaştırma çalışmalarının yapılması gerekmektedir.

10) 2007 yılında kamu mali yönetim sistemimize dahil olan ve performans denetimi yapacak denetim birimleri arasında kurgulanan iç denetim birimlerinin

yaptığı denetimlerde, performans denetiminin sistem ve uygunluk denetimine kıyasla daha az tercih edildiği anlaşılmıştır. Bu denetim türünün daha etkin hale getirilmesi için kamu kurum ve kuruluşlarında performans yönetimine geçilmeli, kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sisteminin kurulması ikmal edilmeli, gerek kamu yöneticilerine gerekse de denetim elemanlarına performans denetimi uygulamaları eğitimleri artırılmalı ve teşvik edici düzenlemeler yapılmalıdır.

Bununla birlikte klasik kamu yönetiminden performans yönetim sistemine geçilmeli, kamu yönetici ve görevlilerinin performansına göre kariyer ve liyakat ilkeleri gözetilerek terfi ve tenziline karar verilmelidir. Performans denetimlerinin daha sağlıklı uygulanabilmesi bakımından kamu idaresinde performans unsurlarının (etkililik, verimlilik, ekonomiklik, sürdürülebilirlik, kalite vb.) mevzuatta ve uygulamada daha fazla yer edinmesi sağlanmalıdır. Kamu idarelerinin vatandaş tarafından denetiminin önünü açacak tarzda faaliyet raporlarının doğru ve güvenilir içerikte hazırlanarak, bilgi edinme kanalları geliştirilerek ve de idari yargı sistemi daha da etkin hale getirilerek kamu idarelerinin hesap verebilirliği arttırılmalıdır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu 5018 sayılı Kanun ile kendisine verilen görevleri daha efektif yerine getirmesi bakımından en üst yürütme makamına bağlı olarak yapılandırılmalıdır. Denetim birimleri arasındaki iletişim ve koordinasyon güçlendirilmelidir.

KAYNAKÇA

AFONSO, A., & FURCERİ, D.: 2010 “Government Size, Composition, Volatility and Economic Growth”, **European Journal of Political Economy**, 26(4).

AGELL, J., & OHLSSON, H. T.: 2006 “Growth Effect of Government Expenditure and Taxation in Rich Countries”, **A Comment. European Economic Review**, 50(1), 211-219.

AĞCAKAYA, S., TÜĞEN, K., & UZUNALI, E.: 2021 **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi**, Bursa, Ekin.

AKBULUT, Ö. Ö., ÖZGEN, H. M., FINDIK, D., SEYMENOĞLU, Ö., & ALMIŞ, O.: 2012 “Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim”, Ankara, **Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü**.

AKSOY, M.: 2008 **Kamuda İç Kontrol-İç Denetim**, Ankara, Muhasebat Kontrolörleri Yayın No:26.

AKSOY, M., GEÇGEL, B., & ÖZ, Y.: “Sayıştay Hesap Yargısı”, (Çevrimiçi) https://www.sayistay.gov.tr/files/827_Sayistay_Hesap_Yargisi.pdf, 23.04.2021

AKTAN, C. C.: 2009 “Performans Yönetimi:Organizasyonlarda Performans

Değerlendirme ve Ölçme”, **Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 30-31.

AKYEL, R.: 2010 “Yönetimde İç Kontrol, İç Denetim ve Dış Denetim Fonksiyonlarının Birbirleri ile İlişkileri ve Türk Kamu Yönetiminde Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, 1-22.

AKYEL, R., & SÖYLER, İ.: “Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mali Disiplin Açısından Değerlendirilmesi”,(Çevrimiçi)
http://www.maliyesempozyumu.org/wpcontent/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_28_161_174.pdf, 09.01.2021.

AL, H.: 2007 “Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları: Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş”, **Amme İdaresi Dergisi**, 45-61.

ALAGÖZ, A.: 2008 **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Önemi ve Denetim Komiteleri**, Konya, Tablet Yayınları.

ALANTAR, D.: “The Medium Term Expenditure Framework in Turkey”, (Çevrimiçi)
https://www.pempal.org/sites/pempal/files/attachments/mtef-turkey_eng.pdf,
05.12.2020.

ALDRIDGE, C., & L.COLBERT, J.: 1994 “Management’s Report on Internal Control, and the Accountant’s Response”, **Managerial Auditing Journal**, 21-

28.

ALICI, O. V.: 2016 “Kamu Yönetiminde İç Denetim Mekanizmasının Reorganizasyonu”, **Toros Üniversitesi İİBF Sosyal Bilimler Dergisi**, 185-200.

ALICI, O. V., & ÖZASLAN, R. K.:2018 “Su ve Kanalizasyon İdarelerinin Performans Göstergelerinin Uygulanabilirliğinin Analizi”, **Strategic Public Management Journal**, 35-51.

ALTUĞ, F.: 2004 **Kamu Bütçesi**, Bursa, Ezgi Yayınevi.

ALTUNTAŞ, N.: 2007 “Türkiye’de Reform Yönetimi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,2007

ARACI, H., & YÜKSEL, F.:2016 “Sürdürülebilirlik Performansının Ölçülmesi:BİST Sürdürülebilirlik Endeksindeki İşletmelerin Sürdürülebilir Katma Değerinin Hesaplanması”, **Int. Journal of Management Economics and Business, ICAFR 16 Special Issue**, 788-789.

ARCAGÖK, M., & ERÜZ, E.: 2006 **Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Sistemi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.

ARENS, A. A., JELDER, R., & BEASLY, M.: 2012 **Auditing And Assurance Services**, New Jersey, Prentice Hall.

ARSLAN, A.:2004 “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Maliye Dergisi**.

ARSLAN, M.: 2015 **İç Denetim Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul, Marmara Belediyeler Birliği.

ARSOY, A.: 2008 “Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 10(2).

ASOSAI.: 2002 **ASOSAI Performans Denetim Rehberi**, Ankara, Sayıştay Başkanlığı.

AVCI, M.: 2005 **Türkiye’de ve Dünyada Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi**, Uludağ Üniversitesi SBE, Bursa.

AZALTUN, M.:1999 **Otel İşletmelerinde İç Kontrol**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi.

B.DUNCON, J., L.FLESHER, D., & H.STOCKS, M.: 2009 “İnternal Control Systems İn US Churches”, **Accounting and Accountability Journal**, 142-164.

BARRO, B.: 1991 “Economic Growth in a Cross-Section of Countries”, **Quarterly Journal of Economics**, 106(2), 407,443.

BATIREL, Ö. F.: 2007 **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul, İstanbul Ticaret

Üniversitesi.

BAYAR, N.: 2011 **Mali Kurallar ve Mali Disiplin**, Ankara, Maliye Uzmanları Eğitimi.

BENLİ, S., & VAROL, S.:2011 “Mali Sistemde Faaliyet Raporlarının Önemi”, **Denetim**, 70-77.

BERGH, A., & KARLSSON, M.: 2010 “Government Size and Growth: Accounting for Economic Freedom and Globalization”, **Public Choice**, 142(1-2), 195-213.

BOEX, J., MARTÍNEZ-VAZQUEZ, J., & MCNAB, R.: 1999 “Andrew Young School of Policy Studies Multi-Year Budgeting”, **A Review of International Practices and Lessons for Developing and Transitional Economies**, 1-37.

BOVENS, M.: 2005 **The Concept of Public Accountability**, In: Ferlie, E., Lynn Jr., L.E. and Pollitt, C., Eds., The Oxford Handbook of Public Management, Oxford University Press, Oxford, 182.

BULUTOĞLU, K.:1988 **Kamu Ekonomisine Geçiş**, İstanbul, Filiz Kitabevi.

BÜLBÜL, M.: “Kurumsal Risk Yönetimi”, (Çevrimiçi)
https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/08/bolu_kurumsal_risk_yonetimi_mehmet_bulbul.pdf, 05.01.2021.

CANDAN, E.:2006 “Eski ve Yeni Kamu Mali Yönetim Sisteminin Mukayeseli Olarak

Değerlendirilmesi ve 5018 Sayılı Kanun ile Öngörülen Esaslar ve Getirilen Yenilikler”, **Vergi Dünyası**.

CANDAN, E.:2007 **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

CANSIZ, H.: 2002 **Kamu Mali Yönetiminde Şeffaflık**, Manisa, C.B.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü.

CERİTLİ, İ.: 2012 **Türk Kamu Yönetiminde Şeffaflaşma ve Hesap Verebilirliğe Yönelik Pozitif Dönüşüm, Dirençler ve Zayıflıklar: Geleceğin Gelenekle Dansı**, Ankara, Şeffaf ve Hesap Verebilir Kamu Yönetimi Sempozyumu.

CHAO, J., & LEE.C.:2005 “Government Size and Economic Growth in Taiwan: A Threshold Regression Approach”, **Journal of Policy Modeling**, 27, 1051-1066.

COLOMBIER, C.:2009 “Growth Effects of Fiscal Policies: An Application of Robust Modified Estimator”, **Applied Economics**, 41(7), 899-912.

Comittee of Sponsoring Organizations of Treadway Comission: “Enterprise Risk Management”, (Çevrimiçi) <https://www.coso.org/Pages/erm.aspx>, 05.01.2021

COSO.: 2013 **The 2013 COSO Framework and SOX Compliance**, Florida, COSO.

COŞKUN, B., & ALMALI, V.: 2020 “Belediyeler ve Stratejik Planlama: Van ve

Muğla Büyükşehir Belediyelerinin 2015-2019 Yılları Stratejik Planlarının Karşılaştırmalı Olarak Analizi”, **Strategic Public Management Journal**, 15-32.

COŞKUN, A.: “Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması”, (Çevrimiçi) http://www.maliyesempozyumu.org/wpcontent/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_15_267_298.pdf, 05.05.2021

CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI: 2009 “Performans Programı Hazırlama Rehberi”, Ankara, Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı.

CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI: 2020 “2021 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu Teklifi ve Bağlı Cetveller”, Ankara, Cumhurbaşkanlığı Bütçe ve Strateji Başkanlığı.

CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI: “Kamuda Stratejik Yönetim”, (Çevrimiçi) <http://www.sp.gov.tr/tr/html/56/Kamuda+Stratejik+Yonetim/>, 15.01.2021.

CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI: 2021 **Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu**, Ankara, Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı.

CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI: 2021 **2021 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı**, Ankara, Cumhurbaşkanlığı Strateji ve

Bütçe Başkanlığı.

CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI: 2022 **2022 Yılı**
Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı, Ankara, Cumhurbaşkanlığı Strateji ve
Bütçe Başkanlığı.

CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI: 2021 **Orta Vadeli**
Programlar (2006-2023), Ankara, Strateji ve Bütçe Başkanlığı.

CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI: “Kamuda
Stratejik Yönetim” (Çevrimiçi) <http://www.sp.gov.tr/tr/stratejik-plan>:
<http://www.sp.gov.tr/tr/stratejik-plan>, 05.01.2022

CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI: “2021-2023 Orta
Vadeli Mali Plan”,
(Çevrimiçi)[https://www.sbb.gov.tr:https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploa](https://www.sbb.gov.tr:https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2020/10/2021-2023-Donemi-Orta_Vadeli-Mali-Plan.pdf)
[ds/2020/10/2021-2023-Donemi-Orta_Vadeli-Mali-Plan.pdf](https://www.sbb.gov.tr:https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2020/10/2021-2023-Donemi-Orta_Vadeli-Mali-Plan.pdf), 01.01.2022

CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI: “2022-2024
Orta Vadeli Program”,
(Çevrimiçi)[https://www.sbb.gov.tr:https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploa](https://www.sbb.gov.tr:https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2021/09/Orta-Vadeli-Program-2022-2024.pdf)
[ds/2021/09/Orta-Vadeli-Program-2022-2024.pdf](https://www.sbb.gov.tr:https://www.sbb.gov.tr/wpcontent/uploads/2021/09/Orta-Vadeli-Program-2022-2024.pdf), 01.01.2022

CUMHURBAŞKANLIĞI STRATEJİ VE BÜTÇE BAŞKANLIĞI: “Stratejik Plan”
(Çevrimiçi) <http://www.sp.gov.tr/tr/stratejik-plan>, 05.01.2022

ÇETİN, İ.: 2018 “Kamu Mali Yönetiminde 3E Kuralı”, **Türk İdare Dergisi**, 524-525.

ÇÖZELGEN, Ö.: 2006 “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana Gelen Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 137-138.

DEMİRBAŞ, T.: 2001 **Sayıştay Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması**, Ankara, Sayıştay Başkanlığı.

DEMİRBAŞ, T., & ÇETİNKAYA, Ö.: 2018 **Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim**, Bursa, Ekin.

DEMİRBAŞ, T., & ENGİN, R.: 2016 “Sayıştay’ın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi”, **Sayıştay Dergisi**, 27-60.

DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI.: 2000 **Kamu Yönetiminin iyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, Devlet Planlama Teşkilatı.

DİNAPOLİ, T. P.: “Office of the New York State Comptroller”, (Çevrimiçi) <https://www.osc.state.ny.us/files/stateagencies/guidance/pdf/agencies-ictf-docs-int-control-stds.pdf>, 01.07.2021

DIŞİŞLERİ BAKANLIĞI AVRUPA BİRLİĞİ BAŞKANLIĞI: “2001 Yılı Ulusal Programı”, (Çevrimiçi) https://www.ab.gov.tr/_195.html, 03.01.2021

DUBLİN, KEİTH; JOHN PİTZER VE ETHAN WEİSMAN,: 2004 “Measuring The Size Of The Public Sector”, **What Does The IMF’s Government Finance Statistics Manual 2001 Contribute, 24th CEIES Seminar**, Vienna, Luxembourg: Office for Official Publications of The European Communities.

DUMANOĞLU, S.: 2011 “Belediyelerde Performans Programı-Bütçe İlişkisi Sorunu ve Bir Çözüm Önerisi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 45-64.

EDİZDOĞAN, N., & ÇETİNKAYA, Ö.: 2019 **Kamu Bütçesi**, Bursa, Ekin.

EDİZDOĞAN, N., ÇETİNKAYA, Ö., & GÜMÜŞ, E.: 2019 **Kamu Maliyesi**, Bursa, Ekin.

EFENDİOĞLU, B. H., & UZEL, M.: 2017 “Coso Alaaddin'in Sihirli Lambası Mı ? Tüm Yönleriyle Coso Bazlı İç Kontrol Sistemi”, **Mali Çözüm Dergisi** , 209-226.

EGELİ, H., & DAĞ, M.: 2013 “Türkiye'de Orta Vadeli Harcama Sisteminin Bütçe Uygulamalarına Yansımaları:Ampirik Bir Analiz”, **Finans Politik Ekonomik Yorumlar**, 42-43.

EĞİLMEZ, M.:2009 **Küresel Finans Krizi**, İstanbul, Remzi Kitabevi.

EĞİLMEZ, M.: “Tarhuncu Ahmet Paşa’nın Bütçesi”, (Çevrimiçi)

<https://www.mahfiegilmez.com/2018/09/tarhuncu-ahmet-pasann>

[butcesi_15.html](#), 02.01.2021

EJDER, L.:2007 “Stratejik Plan ve Performans Bütçe Tekniği Açısından Türkiye’de Bütçeleme Sürecinin Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**.

EKİCİ, S.: 2014 **Kamu ve Özel Kesimde Performans Ölçümü, Performans Değerlendirmesi, Performans Denetimi**, Ankara, Maya Akademi.

ENGİN, R.: 2015 “Belediyelerde Performans Denetimi ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ERDOĞAN, M.: 2012 **Denetim**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi.

ERDOĞAN, Ö.:1994 **Cumhuriyet Dönemi Türk Bütçeleri (1924-1993)**, İstanbul, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Seri: 36.

ERGUN, T.: 2004 **Kamu Yönetimi: Kuram,Siyasal, Uygulama**, Ankara, TODAİE Yayınları.

ERÜZ, E.:2006 **5018 Sayılı Kanuna Göre Performans Esaslı Bütçeleme**, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

ERYILMAZ, B., & BİRİCİKOĞLU, H.: 2011 “Kamu Yönetiminde Hesap Verebilirlik ve Etik”, **İş Ahlakı Dergisi**, s.26

EUROPEAN COMMISSION: 2000 “2000 Regular Report;From the Commission on Turkey's Progress Towards Accession”, Brussels, European Commission.

EUROPEAN COURT OF AUDİTORS: “Performance Audit Manual” (Çevrimiçi)

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF, 19.04.2021

FÖLSTER, S., & HENREKSON, M.: 2001 “Growth Effects of Government Expenditure and Taxation in Rich Countries”, **European Economic Review**, 45(8), 1501-1520.

GİLLES, R.: 2003 **Government Expenditure by Main Function: EU Countries Compared**, Statistics in Focus.

OECD: “Government at a Glance 2013”, (Çevrimiçi) https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/gov_glance-2013-27-en.pdf?expires=1607168744&id=id&accname=guest&checksum=F9D3AD3E05BB9205167B47F5AB88BE51, 05.12.2020

GÖKMEN, D.: 2009 **Kamu İdarelerinde İç Denetim**, Alp Yayınevi.

GÖNEN, S.: 2007 “Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve İç Kontrol Sisteminin Etkinliğinin Arttırılmasına Yönelik Bir Uygulama”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

GÖNÜLAÇAR, Ş.: “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”
<https://www.academia.edu/https://www.academia.edu/5352334/%C4%B0%C>

GÖREN, İ.: 1999 **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim**, İstanbul, Kamu Mali Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminer.

GÜLŞEN, M. A., & ÇİÇEK, U.: 2018 “Türkiye’de Kamu Kesimi Kaynak Tahsisinde Etkinliğin Sağlanması Amacıyla Mali Alan Oluşturma Çabaları”, **Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi**, 107-118.

GÜLER, M., & AGUN, B. H.: 2020 “Türk Kamu Yönetiminde Planlama ve Plan-Bütçe İlişkisi” **Journal of Politics, Economy and Management**, 53-69.

GÜREDİN, E.: 1998 **Denetim**, İstanbul, Beta.

GÜREDİN, E.: 2014 **Denetim ve Güvence Hizmetleri**, İstanbul, Türkmen Kitabevi.

GÜRKAN, N. Z.: 2010 “Türk Kamu Mali Yönetiminde İç Denetim ve İç Denetim Algısı”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

GÜVEN, A., & ALAN, Ç.: 2018 “Türkiye’de Yerel Yönetim Yasaları Çerçevesinde Yönetişim Anlayışının İncelenmesi”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 840-847.

HAMEE, F.: 2005 **Fiscal Transparency and Economic Outcomes**. International

Monetary Fund Working Papers.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI: 2020 **Kamu Net Borç Stoku**, Ankara, Hazine ve Maliye Bakanlığı.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI: 2021 **Hazine Nakit Gerçekleşmeleri**, Ankara, Hazine ve Maliye Bakanlığı.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI: “İDKK Faaliyet Raporları”,
<https://www.hmb.gov.tr/https://www.hmb.gov.tr/idkk-faaliyet-raporlari>,
12.12.2021

HEİER, J. R., DUGAN, M. T., & SAYERS, D. L.: 2005 “A Century of Debate for Internal Controls and Their Assessment: A Study Of Reactive Evolution”, **Accounting History**, 39-70.

HİGHTOWER, R.: 2009 **İnternal Control Policies and Procedures**, New Jersey, John Wiley, Sons İnc.

HSİEH, E., & LAİ, K.: 1994 “Government Spending and Economic Growth: The G7 Experience”, **Applied Economics**, 26, 535-542.

İBİŞ, C., & ÇATIKKAŞ, Ö.: 2012 “İşletmelerde İç Kontrol Sistemine Genel Bakış”, **Sayıştay Dergisi**, 95-121.

İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU: 2016 **Performans Denetim Rehberi**,

Ankara, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU: 2020 **2019 Yılı Genel Faaliyet Raporu**, Ankara: Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İÇ DENETİM KOORDİNASYON KURULU: 2021 **2020 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu**, Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

İLKORKOR, Y. E.: 2013 “Kamu Hizmetlerinde Etkinliği Sağlama” **İdarecinin Sesi**, 31-35.

İPEK, E. A.: 2018 “1996-2017 Döneminde Sayıştay Performans Denetiminin Kamu Mali Yönetim Sistemindeki Rolünün Değerlendirilmesi” **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 650-671.

JAMES, E., & LASSEN, D.: 2003 **Fiscal Transparency Political Parties and Debt in OECD Countries**, Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes.

JAMES, S., & CICCONE, A.: 2000 **International Differences in Financial Transparency**, Centre for Research in International Finance Conference.

JOHN WILLIAMSON.: “What Washington Means by Policy Reform”, (Çevrimiçi)
http://www.papelesdesociedad.info/IMG/pdf/john_williamson_what_washington_means_by_policy_reform-2.pdf, 09.01.2021

KAÇER, F.: 2019 “Kamu Mali Yönetimindeki Değişim ve Sayıştay'ın Performans Denetim Yetkisinin Gelişimi”, **Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 29-47.

KALKAN, A., & ALPARSLAN, A.: 2009 “Şeffaflık, İletişim ve Hesap Verebilirliğin Yerel Yönetim Başarılarına Etkileri”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, 1(1).

KAMİL, T.: 1997 **Devlet Bütçesi**, Ankara, Turhan Kitabevi.

KAMU İHALE KURUMU.: 2022 **Kamu Alımları izleme Raporu 2021**, Ankara, Kamu İhale Kurumu.

KARAASLAN, H.: 2015 “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Göstergeler”, **Strategic Public Management Journal**, 88-107.

KARAKILÇIK, Y., & KÜÇÜK, Ü.: 2020 “Devlet Denetleme Kurulu ve Yerel Yönetimlere İlişkin Denetim Yetkileri:Yasal Düzenlemeler Üzerinden Bir Değerlendirme”, **Sosyal Bilimler Dergisi**, 977-988.

KARTALCI, K.: 2007 **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi**, Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.

KEBELİ, A.: 2020 “Kamu İç Denetimiinde Performans Denetiminin Yeri”, **Denetışim**, 20(10), 5-34.

KESKİN, D. A.: 2009 “Kamu ve Özel Sektörde İç Kontrol Sistemi ve

Değerlendirmesi”, **Denetişim**, 14-21.

KİRMANOĞLU, H.: 2017 **Kamu Ekonomisi Analizi**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım.

KOÇDEMİR, M.: 2020 “Mali Bilgi Sunumu Açısından Türkiye'deki Kamu İdareleri Faaliyet Raporlarının Analizi”, **Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 246-272.

KOPİTS, G., & CRAİG, J.: 1998 **Transparency in Government Operations**, 1-42, IMF Occasional Paper.

KÖSE, H.: 2014 **Performans Denetimi**, H. Kırıl içinde, İç Denetim (s. 456), Ankara, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

KUBALI, D.: 1998 **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler, Metodoloji, Uygulamalar, İnceleme**, Ankara, Sayıştay Başkanlığı.

KURT, M., & UĞURLU, Ö. Y.: 2007 “Yeni Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımının Gelişiminde Avrupa Birliği'nin Rolü:İlerleme Raporları İçerik Analizi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi** , 87.

KUZU, A.: 2013 **Veri Toplama Yöntem ve Araçları**, A. A. Kurt içinde, Bilimsel Araştırma Yöntemleri (s. 102-109), Eskişehir, Anadolu Üniversitesi.

KÜÇÜK, E.:2014 **Kamu Hizmetlerinde Performans Göstergelerinin Oluşturulması**, H. Kırıl içinde, İç Denetim (s. 505-520), Ankara, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

KÜLTÜR VE TURİZM BAKANLIĞI.: “2019 Yılı Teftiş Kurulu Faaliyet Raporu”, (Çevrimiçi) <https://teftis.ktb.gov.tr/TR-263175/faaliyet-raporu-2019.html>, 19.12.2021

LAM, F., PEREIRA, A., & SİCILIANO, A.: “Practical Trade Customs Strategies”, (Çevrimiçi)<https://www.mayerbrown.com/:https://www.mayerbrown.com/media/files/news/2014/06/first-sale-under-severe-pressure-in-the-eu/files/practical-trade--customs-strategies-614/fileattachment/practical-trade--customs-strategies-614.pdf>, 21.07.2021

LAMBA, M.:2006 “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunun Türk Bütçe Sistemine Getirdiği Yenilikler ve Kamu Mali Yönetimine Olası Etkileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar, Afyonkarahisar Kocatepe Üniversitesi.

LİNG, T., & DİJK, L. V.: 2009 **Performance Audit Handbook**, Cambridge, Rand Europe.

LYNCH, L. V., & BELT, B.: 2014 **A Basic Framework for Internal Control**, Burns &McDonnell, White Paper, Engineering, Architecture, Construction, Environmental and Consulting Solutions, Kansas, Burns &McDonnell,

White Paper, Engineering, Architecture, Construction, Environmental and Consulting Solutions.

MAROTO, A., & RUBALCABA, L.: “Structure, Size and Reform of the Public Sector in Europ”, (Çevrimiçi) <https://nifu.brage.unit.no/nifuxmlui/bitstream/handle/11250/226559/d14Size.pdf?sequence=1&isAllowed=y>, 15.02.2022

MENDONÇA, H., & CACÍEDO, T.: 2015 “Size of Government and Economic Growth in the Largest Latin American Country”, **Applied Economics Letters**, 22(11), 904-910.

MOELLER, R.: 2009 **Brink’s Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**, United States of America: John Wiley&Sons Inc .

MOĞOL, T.: 2012 **Devlet Bütçesi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi.

MORRIS, J. J.: 2011 “The Impact Of Enterprise Resource Planning(ERP) Systems on the Effectiveness of Internal Controls Over Financial Reporting”, **Journal of Information Systems**, 129-157.

MUTER, N.: 2000 “Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması: Genel Değerlendirme, Türk Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Bu Yapılanmada Performans Yönetimi ve Denetiminin Yeri”, **15. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, Akdeniz Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü.

NANGIR, E.: 2014 **Performans Bütçeleme Uygulamada Olmadan Performans Denetimi Yapılabilir mi?** H. Kırıl içinde, İç Denetim (s. 521-533), Ankara, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

NEJAD, G. H.: 2014 “Determining Criteria in Performance Auditing”, **International SAMANM Journal of Finance and Accounting**, 99-108.

Office Of The Auditor General of Canada.: “4000 Planning Phase”, (Çevrimiçi) https://www.oag-bvg.gc.ca/internet/methodology/performance_audit/manual/4000.shtm, 02.08.2021

OKUR, Y.: 2020 **Türkiye’de Kamu Denetimi: Değişim Süreci ve Performans Denetimi**, Ankara, Nobel.

OLEARY, C., ISELİN, E., & SHARMA, D.: 2006 “The Relative Effects of Elements of Internal Control on Auditors Evaluations of Internal Control”, **Pacific Accounting Review**, 18 (2), 69-96.

OSMANİCE: “Teftiş”, (Çevrimiçi) <https://www.osmanice.com/osmanlica-32027-nedir-ne-demek.html>, 03.04.2021

ÖĞRETİR, H.: 2017 **Maliye**, İstanbul, 4T Yayınevi.

ÖKMEN, M., YILMAZ, A., & BAŞTAN, S.: 2004 **Kamu Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Bir Yönetişim Faktörü Olarak Yerel Yönetimler: Kuramdan Uygulamaya Kamu Yönetimi**, Ankara, Gazi Kitabevi.

ÖMÜRGÖNÜLŞEN, U.: 1997 “The Emergence Of A New Aproach To The Public Sector:The New Public Management”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 517-565.

ÖMÜRGÖNÜLŞEN, U.: 2003 **Kamu Sektörünün Yönetimi Sorununa Yeni Bir Yaklaşım: Yeni Kamu İşletmeciliği**, M. Acar, & H. Özgür içinde, Çağdaş Kamu Yönetimi-I (s. 3-43). Ankara, Nobel Basım Yayın Dağıtım.

ÖNDER, İ., & TÜREL, O.: 1993 **Türkiye'de Kamu Maliyesi Finansal Yapı ve Politikalar**, İstanbul, Tarih Vakfı Yurt Yayınları.

ÖZBEK, Ç.: 2012 **İç Denetim**, İstanbul, Türkiye İç Denetim Enstitüsü.

ÖZDEMİR, A.: 2016 **Yönetim Biliminde İleri Araştırma Yöntemleri ve Uygulamalar**, İstanbul, Beta.

ÖZEN, A.: 2008 **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği**, Ankara, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.

ÖZEN, A., & ÖZTORNACI, E.: 2015 “Çeşitli Ülkelerde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 1-18.

ÖZER, M.: 2005 “Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi”, **Sayıştay Dergisi**, 59, 3-46.

ÖZMAN, B.:2013 “Türk Kamu Yönetiminde Performans Denetimi:Kaymakamların Performanslarına İlişkin Bir Araştırma”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Malatya, İnönü Üniversitesi

PEHLİVAN, O.: 2001 **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Derya Kitabevi.

PEHLİVAN, O.: 2018 **Devlet Bütçesi**, Trabzon, Celepler Matbaacılık.

PINAR, A.: 2017 **Maliye Politikası Teori ve Uygulama**, Ankara, Turhan Kitabevi.

PRETORİUS, C., & PRETORİUS, N.:2009 **Public Financial Management Reform Literature Review**, London, Departmnet for International Development.

R.BOWRİN, A.:2004 “Internal Control in Trinidad And Tobago Religious Organizations”, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 121-152.

RAMAMOORTİ, S.: “Internal auditing: history, evolution, and prospects”, (Çevrimiçi)<https://na.theiia.org/iarf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>, 21.04.2021

RODRİK, D.: 2006 “Goodbye Washington Consensus,Hello Wasington Confusion? A Review of the World Bank's Economic Growth in the 1990s:Learning from a Decade of Reform”, **Journal of Economic Literature**, 973-987.

SAĞLIK BAKANLIĞI TEFTİŞ KURULU BAŞKANLIĞI.: 2011 **Sağlık Bakanlığı**

Teftiş Kurulu Başkanlığı İnceleme ve Soruşturma Rehberi, Ankara.

SALTIK, N.: 2007 **İç Kontrol Standartları**, Ankara, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.

SARIKAYA, R., ORMAN, R., & ÖZGEL, Ç.: 2020 “Türk Kamu Sektöründe Sürekli Denetim Uygulaması:E-Denetçi”, **Denetişim**, 53-65.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI: “ISSAI Standartları”, (Çevrimiçi)
https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Standartlar/ISSAI_1003.pdf, 04.04.2021

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI: “Düzenlilik Denetimi”, (Çevrimiçi)
https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/D%C3%BCzenlilik_Denetimi.pdf, 10.04.2021

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI: 2021 “Sayıştay Başkanlığı Performans Denetim Rehberi”,(Çevrimiçi)https://www2.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Performans_Denetim_Rehberi.pdf, 13.07.2021

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI: 2020 **2020 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara, Sayıştay Başkanlığı.

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI: “Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)”,(Çevrimiçi)[https://www.sayistay.gov.tr/files/1018_ISSAI%202017%20\(1\).pdf](https://www.sayistay.gov.tr/files/1018_ISSAI%202017%20(1).pdf), 02.08.2021

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI: “ISSAI 300”, (Çevrimiçi)

<https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/11681132/files/ISSAI/ISSAI%20300-TR.pdf>, 29.08.2021

SERKAN, C.: 2003 “Türkiye’de Mali Şeffaflığı Sağlamaya Yönelik Bir Uygulama: Analitik Bütçe Sınıflandırması”, **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 141-142.

SEYİDOĞLU, H.: 2003 **Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı**, İstanbul, Güzem Can Yayınları.

SONGÜR, N.: 2015 “Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama ve Uygulamalara İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, **Strategic Public Management Journal** , 56-78.

STEWART, J., & WALSH, K.:1992 “Change in the Management of Public Services”, **Public Administration**, 70, 499-518.

STİGLİTZ, J.: 2000 **Economics Of The Public Sector, Third Edition**, New york/London, W.W. Norton Company.

SUSAM, N.: 2016 **Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar**, İstanbul, Beta.

ŞAHAN, Y.: 2019 “Türk İdari Denetim Sistemindeki Değişim”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ŞAYLAN, G.: 2016 **Postmodernizm**, Ankara, İmge Kitabevi.

T.A.LEE.: 1971 “The Historical Development of İnternal Control From the Earliest Times to the End of the Seventeenth Century”, **Journal Of Accounting Research**, 150-157.

TBMM, **1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu**, 09.06.1927 tarih ve 606 sayılı Resmi Gazete

TBMM, **1982 T.C. Anayasası**, 09.11.1982 tarih ve 17863 sayılı Mükerrer Resmi Gazete

TBMM, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, 24.12.2013 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete

TBMM, **6085 Sayılı Sayıştay Kanunu**, 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazete

T.C. BAŞBAKANLIK DPT. (ÖİK: 535). ***Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu.***
Ankara.

TEKGÜL, Y., & CİN, M. F.: 2015 “Neoklasik Paradigma Olarak Washington/Post Washington Uzlaşısının Yükselişi ve Düşüşü:Post Keynezyen Alternatif Yaklaşım”, **Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 247-262.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDİTORS: “Uluslararası İç Denetim Standartları”,

(Çevrimiçi) https://global.theiia.org/https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/Standards_2011_Turkish.pdf, 21.04.2021

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDİTORS: “Standards and Guidance”,
(Çevrimiçi) <https://na.theiia.org/https://na.theiia.org/standardsguidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>, 22.04.2021

TOPRAKÇI, E., & BAKIR, D.: 2019 “Eğitim Alanı Açısından 10.Kalkınma Planı, 2018 Yılı Programı ve MEB Stratejik Planının Uyumluluğunun İncelenmesi”, **Milli Eğitim**, 103-126.

TOSUN, M.:2007 “Türkiye’de Kamu Sektöründe Yeni Yönetim Felsefesi:Kaynak Kullanımında Etkinlik Açısından Değerlendirme”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 75-94.

TÜREDİ, H., & KARAKAYA, G.:2015 “Coso İç Kontrol Modeli ve Kontrol Ortamı”, **Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar**, 67-76.

Türk Dil Kurumu: “İnceleme”, (Çevrimiçi) <https://sozluk.gov.tr/>, 03.04.2021

TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ: “Kamu Sektörü Rehberi”, (Çevrimiçi) <https://www.tide.org.tr/page/30/Kamu-Sektoru-Rehberi>, 01.05.2021

U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFİCE: “Performance and

Accountability Report Fiscal Year 2020”, (Çevrimiçi)

<https://www.gao.gov/products/gao-21-4sp>, 02.05.2021

UYSAL, O.: 2010 “Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Etkinliği Bakımından Sayıştay'ın Rolü”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, Dokuz Eylül Üniversitesi

UZAY, Ş.: 1999 “İşletmelerde İç Kontrol Sistemini İncelemenin Bağımsız Dış Denetim Karar Sürecindeki Yeri ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Ankara, **Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları** No:132.

UZUN, A. K.: 2012 **İç Denetim**, M. Erdoğan içinde, Denetim (s. 81). Eskişehir, Anadolu Üniversitesi.

UZUN, A. K.: 2014 **İç Denetim Ne(Değil) dir?** H. Kıral içinde, İç Denetim (s. 58-59), Ankara, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

WARİNG, C. G., & L.MORGAN, S.: 2014 **Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu Sektörü Performans Denetimi**, H. KIRAL içinde, İç Denetim (s. 472), Ankara, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

WİKİPEDIA: “Washington Konsensüsü”, (Çevrimiçi)

https://tr.wikipedia.org/wiki/Washington_Konsens%C3%BCs%C3%BC,

13.12.2020

YAMAMURA, E.: 2011 “Decomposition of the Effect of Government Size on Growth”, **Economics Letters**, 112(3), 230-232.

YAMAN, A.: 2008 “Kamu İç Kontrol Sisteminin Başarı Faktörleri”, **Mali Hukuk**, 28-34.

YENİCE, E.:2014 **Kamu Hizmetlerinde Performans Göstergelerinin Oluşturulması**, H. Kırıl içinde, İç Denetim (s. 505-520), Ankara, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

YILDIRIM, H., & TAHTALIOĞLU, H.: 2016 “Türk Kamu Yönetimi Stratejik Plan Uygulamasında Sahiplenme ve Katılım Sorunları”, **Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 181-196.

YILMAZ, B. E.: “Ne Zamandır Borçluyuz?”, (Çevrimiçi) <https://www.binhanelifyilmaz.com/ne-zamandır-borçluyuz/>, 01.01.2020

YILMAZ, H. H.: 2015 **Mali Yönetim ve Kontrol:Teorik Çerçeve ve Uygulama**, 18-19 Mart 2015 Maliye Bakanlığı İç Denetçi Eğitimi (s. 18), Ankara, Maliye Bakanlığı.

YILMAZ, H. H.: “Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Sayıştay’ın Değişen Rolü”, (Çevrimiçi) https://www.researchgate.net/publication/323703786_Kurumsal_Performans_Denetimi_ve_Turkiye'de_Uygulanabilirliği_Yeni_Kamu_Mali_Yonetim_Si

[stemi ve Sayistay'in Degisen Rolu Performance Audit and Applicabilit
y in Turkey New Public Financial Management](#) , 26.12.2021

YILMAZ, H. H., BABAOĞLAN, T., & BALIKÇIOĞLU, E.: 2018 **On Birinci
Kalkınma Planı Kamu Harcamalarında Etkinlik Çalışma Grubu Raporu**,
Ankara, Kalkınma Bakanlığı.

YILMAZ, O.: 2002 “Bir Kamu Yönetimi Reformu için Strateji Seçenekleri”,
Planlama Dergisi-Özel Sayı, 26.

YÜKÇÜ, S., & ATAĞAN, G.: 2009 “Etkinlik, Etkililik ve Verimlilik Kavramlarının
Yarattığı Karışıklık”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler
Dergisi**, 2-3.

YÜREKLİ, Ö.: 2015 “Kamu Yönetim Sistemi ve Denetim Sistemi ve Yeniden
Yapılanması”, **Türk İdare Dergisi**, 257-288.

EK 1: Mülakat Formu

Değerli Katılımcı,

Bu mülakat formundan elde edilecek veriler İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Doktora Programında yürütülmekte olan **“Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Denetimin Değişen Rolü Çerçevesinde Türkiye’de Performans Denetiminin Uygulanabilirliğinin Denetçilerin Görüşleri Bağlamında Değerlendirilmesi ve Öneriler”** konulu tezin araştırma bölümünde kullanılacaktır. Bu nedenle, siz değerli katılımcıların bu soruları cevaplaması bilimsel çalışma için önem arz etmektedir.

Bu çalışma tümüyle akademik amaçlı hazırlanmış olup mülakat formu aracılığıyla toplanacak veriler sadece bilimsel amaçlarla kullanılacak olup raporlamada kişisel bilgiler kullanılmayacaktır. Mülakattaki sorulara vereceğiniz cevaplar sadece bu çalışmada kullanılacak olup üçüncü şahıslar ile paylaşılmayacaktır.

Katkılarınız ve katılımınız için teşekkür ederim.

Saygılarımla

Halil İbrahim ÇİFTÇİ

İstanbul Üniversitesi Maliye Bölümü Doktora Öğrencisi

Görüşme Yöntemi Çerçevesinde Yöneltilen Sorular	
Ad-Soyad	:(İsteğe bağlı)
Mesleki Unvan	:
Mesleki Süre	:
Mezuniyet	:
Çalıştığı İdare Bütçe Türü	:
Performans Denetimi ile ilgili eğitim alıp almadığı,	
akademik çalışma yapıp yapmadığı	
veya performans denetimi yapıp yapmadığı	:
1-Performans Denetimi için Temel Politika Belgeleri(Kalkınma Planları, Orta Vadeli Programlar, Orta Vadeli Mali Planlar, Yıllık Programlar) ile Kamu Kurumlarının Stratejik Planları, Performans Programları, Faaliyet Raporları ve diğer performans göstergeleri	

yeterli midir? Açıklama:
2-Bütçe sisteminde karşılaşılan sorunlar(plan-bütçe ilişkisi kurulamaması, kurumun ölçebildiği performansın her zaman sonuç odaklı olamaması vb.) idarenizde performans denetiminin uygulanabilirliğini etkilemekte midir?
3-Performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler ve rehberler yeterli midir? Açıklama:
4-Denetimi yapan birimlerin kapasitesi (bütçesi, personel güvencesi ve özlük hakları, performans denetimlerini gerçekleştirebilecek nitelikte uzman denetim elemanları yetiştirilmesi, teknolojik alt yapısı vb) performans denetimi yapmak için yeterli midir? Açıklama:
5-Denetim yapılan birimler performans denetimine uygun mudur? Performans yönetim sistemi olgunluk analizi bulunmakta mıdır?

6- Performans denetiminin uygulanmasını zorlaştıran hususlar nelerdir?

Açıklama:

7- Performans denetim unsurları(ekonomiklik, verimlilik, etkinlik/etkililik, tutarlılık, sürdürülebilirlik, uyumluluk) ve analiz yöntemleri (kıyaslama, performans ölçümü ve raporlanması, program ve uygulama sonuçları değerlendirmesi, verimlilik analizi, zamanlılık analizi, kalite analizi) uygulanabilir midir?

Açıklama:

8- Performans denetiminin karar alma süreçlerine etkisi ile üst yönetime etkisini nasıl değerlendiriyorsunuz?

Açıklama:

9- Neoliberal politikaların da etkisiyle kamu mali yönetiminde değişim olmuştur. BM, DB, IMF gibi ABD kökenli olsun; ister AB ve OECD gibi Avrupa kökenli olsun, bu değişiklikler genellikle politika transferi niteliğinde, bir başka deyişle “olduğu gibi aktarım” şeklinde

olmuştur. Türkiye’de 5018 Sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sisteminde Anglo-Sakson model benimsenmiştir. Anglo-Sakson ülkelerinde(Kuzey Modeli) performans denetimi daha çok uygulama alanı bulmaktadır. Türkiye’nin idari teşkilatında Fransa’nın idari yapısının örnek alındığı ve Kıta Avrupası(Güney Modeli) yönetim yapısına sahip olduğu dikkate alındığında, Türk kamu mali yönetim sisteminde performans denetiminin uygulanabilirliğini nasıl değerlendiriyorsunuz?

Açıklama:

10-Yukarıdaki sorular dışında, 5018 Sayılı Kanun ve diğer düzenlemeler ile birlikte yeni kamu mali yönetiminde denetimdeki değişimi dikkate alarak Türkiye’de kamu kurumlarında performans denetiminin uygulanabilirliği konusunda eklemek istediğiniz sorunlar ve öneriler var mıdır?

Açıklama:

ÖZGEÇMİŞ

Adı-Soyadı : Halil İbrahim ÇİFTÇİ

Yabancı Dil : İngilizce

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

- 2022, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı
- 2015, İç Denetçi, İstanbul Büyükşehir Belediye Başkanlığı
- 2011, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Teorisi Anabilim Dalı Yüksek Lisans
- 2006, Müfettiş, Sağlık Bakanlığı
- 2004, Denetmen, Maliye Bakanlığı
- 2002, İstanbul Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Bölümü