

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI**

**KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS
DENETİMİ: ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALI
BİR ANALİZ**

Yüksek Lisans Tezi

**Hazırlayan
Naseer Akram MAHAL**

**Danışman
Yrd. Doç. Dr. Ferhat AKBİY**

**Haziran 2017
KAYSERİ**

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI**

**KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ:
ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ**

Yüksek Lisans Tezi

**Hazırlayan
Naseer Akram MAHAL**

**Danışman
Yrd. Doç. Dr. Ferhat AKBİY**

**Haziran 2017
KAYSERİ**

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Tezin Sahibi

Naseer Akram MAHAL



YÖNERGEYE UYGUNLUK

“KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ: ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ” adlı Yüksek Lisans tezi, Erciyes Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesi’ne uygun olarak hazırlanmıştır.

Tezi Hazırlayan

Naseer Akram MAHAL

Danışman

Yrd. Doç. Dr. Ferhat AKBİY

Ana Bilim Dalı Başkanı

Doç. Dr. M. Fatih İLGÜN

KABUL VE ONAY SAYFASI

Yrd. Doç. Dr. Ferhat AKBEY danışmanlığında **Naseer Akram MAHAL** tarafından hazırlanan “**Kamu Mali Yönetiminde Performans Denetimi: Uluslararası Karşılaştırmalı Bir Analiz**” adlı bu çalışma, jürimiz tarafından Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü **Maliye** Anabilim Dalında **Yüksek Lisans** tezi olarak kabul edilmiştir.

20/06/2017

JÜRİ:

Danışman : Yrd. Doç. Dr. Ferhat AKBEY

Üye : Prof. Dr. A. Asuman AKDOĞAN

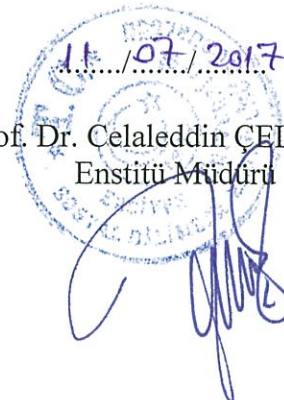
Üye : Yrd. Doç. Dr. Seda ÖZEKİCİOĞLU



ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun 11/07/2017 tarih ve 20 sayılı kararı ile onaylanmıştır.

Prof. Dr. Celaleddin ÇELİK
Enstitü Müdürü



TEŞEKKÜR

Bu tezi hazırlamam esnasında benden yardımlarını esirgemeyen, gösterdiği hoşgörölü ve yol gösterici davranışlarla bana rehberlik eden saygıdeğer danışman hocam **Yrd. Doç. Dr. Ferhat AKBey**'e gönölnden teşekkür ederim.

Kayseri, 2017



KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ: ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ

Naseer Akram MAHAL

**Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi, 2017**

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Ferhat AKBEY

KISA ÖZET

Dünyada son yüz yılda yaşanan ekonomik, siyasi ve toplumsal gelişmeler, denetim alanında da kendisini göstermiştir. Uzun zamanlardan beri yapılan klasik denetim türleri yani mali denetimler ve düzenlilik denetimleri artık beklentileri karşılamamaya başlamıştır. Kamu harcamalarının yasalar ve mevzuata uygunluğu yerine bu harcamaların verimli, etkin ve tutumlu olarak yapılıp yapılmadığı merak edilmeye başlanmıştır. Bu durum Performans Denetimi'nin ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Tez çalışmasının amacı; performans denetimi ve diğer denetim türleri hakkında bilgiler verdikten sonra, performans denetiminin çeşitli ülkelerdeki kamu mali yönetimlerinde etkin olarak uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek ve uygulamalar karşısında karşılaşılan olumlu ve olumsuz durumları değerlendirmektir.

Anahtar Kelimeler: Denetim, Mali Denetim, Düzenlilik Denetim, Performans Denetimi.

**PERFORMANCE AUDITING IN PUBLIC FINANCIAL ADMINISTRATION:
INTERNATIONAL COMPARATIVE ANALYSIS**

Naseer Akram MAHAL

Erciyes University, Graduate School of Social Sciences

Master Thesis, 2017

Supervisor: Yrd. Doç. Dr. Ferhat AKBAY

ABSTRACT

The economic, political and social developments of the last century in the world led to display the importance of the auditing field clearly. The traditional types of auditing have been in place for a long time, such as financial auditing and regular auditing, these types of auditing were unable to meet requirements or expectations. The question of whether public expenditures are implemented in accordance with the laws and regulations seems to have begun, and whether these expenditures are carried out efficiently, effectively and economically, all these led the performance audits to appear.

The aim of this thesis is to provide sufficient information on performance auditing and other types of auditing. As well as, to show whether the performance auditing is effectively executed in public financial management in different countries, with an emphasis on the positive and negative aspects of its implementation in those countries.

Key Words: Auditing, Financial Auditing, Regularity Auditing, Performance Auditing.

İÇİNDEKİLER

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ: ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK.....	I
YÖNERGEYE UYGUNLUK.....	II
KABUL VE ONAY SAYFASI	III
TEŞEKKÜR.....	IV
KISA ÖZET	V
ABSTRACT.....	VI
İÇİNDEKİLER	VII
TABLolar LİSTESİ.....	XII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM VE MALİ DENETİM

1.1. GENEL OLARAK DENETİM	4
1.1.1. Denetim Kavramı ve Denetimin Tarihi Gelişimi.....	4
1.1.1.1. Denetim Kavramı	5
1.1.1.2. Denetimin Tarihi Gelişimi.....	5
1.1.2. Denetimin İşlevi	7
1.1.3. Denetim Türleri	7
1.1.3.1. Devlet Erkleri Açısından Denetim Türleri	8
1.1.3.1.1. İdari Denetim.....	8
1.1.3.1.2. Yargı Denetimi	9
1.1.3.1.3. Yasama Denetimi	10
1.1.3.1.4. Yasama Adına Denetim	10
1.1.3.1.5. Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)	10
1.1.3.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri	11
1.1.3.2.1. İç Denetim	11

1.1.3.2.2. Dış Denetim.....	13
1.1.3.2.2.1. Bağımsız Denetim	14
1.1.3.2.2.2. Kamu Denetimi.....	15
1.1.3.2.2.3. Yüksek Denetim.....	15
1.1.3.3. Konusu ve Amacı Yönünden Denetim Türleri	16
1.1.3.3.1. Düzenlilik Denetimi.....	16
1.1.3.3.2. Mali / Finansal Denetim	17
1.1.3.3.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)	17
1.1.4. Denetim Standartları	18
1.2. MALİ DENETİM.....	19
1.2.1. Mali Denetim Kavramı ve Denetimin Tarihi Gelişimi.....	20
1.2.1.1. Mali Denetim Kavramı.....	20
1.2.1.2. Mali Denetimin Tarihi Gelişimi.....	20
1.2.2. Mali Denetimin Amaçları ve Mali Denetime Başvuru Gerekçeleri.....	21
1.2.3. Mali Denetim Türleri	22
1.2.3.1. Niteliği Yönünden Mali Denetim.....	23
1.2.3.2. Uygulandığı ve Kapsadığı Zaman Yönünden Mali Denetim	23
1.2.3.3. Konusu ve Amacı Açısından Mali Denetim.....	23
1.2.3.3.1. Finansal Denetim.....	24
1.2.3.3.2. Performans Denetimi	25
1.2.4. Mali Denetim Kriterleri	25
1.2.5. Mali Denetimde Yöntem	26
1.2.6. Mali Denetim Aşamaları.....	27
1.2.6.1. Düzenlilik.....	28
1.2.6.2. Uygunluk	28

İKİNCİ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİ VE PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

2.1. Performans Denetiminin Genel Özellikleri	30
2.1.1. Performans Denetiminin Tanımı	30
2.1.2. Performans Denetiminin Ortaya Çıkmasına Yolaçan Başlıca Nedenler ..	31
2.1.2.1. Devlet Yönetimi Anlayışındaki Gelişmeler, Kamu Harcamalarındaki Artış ve Halkın Sosyal ve Kültürel Olarak Gelişmesi	32

2.1.2.2. Denetim Anlayışındaki Değişimler	33
2.1.2.3. Küreselleşme, Bilgi Teknolojilerindeki Gelişme, Uluslararası İlişkiler	33
2.1.3. Performans Denetiminin Tarihsel Gelişimi	33
2.2. Performans Denetiminin Amaçları, Faaliyet Alanları ve Kapsamı	34
2.2.1. Performans Denetiminin Amaçları.....	34
2.2.2. Performans Denetiminin Faaliyet Alanları ve Sınırları	35
2.2.3. Performans Denetiminin İşlevleri ve Özellikleri	36
2.2.4. Performans Denetiminin Yapılmasını Gerektiren Nedenler.....	36
2.2.5. Düzenlilik Denetimi ve Performans Denetimi Arasındaki Farklar	37
2.3. Performans Denetiminin Unsurları.....	38
2.3.1. Verimlilik	39
2.3.2. Etkinlik.....	40
2.3.3. Tutumluluk	41
2.3.4. Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk İlişkisi	42
2.4. Performans Ölçümü.....	43
2.4.1. Performans Ölçümünün Tanımı ve İçeriği	43
2.4.2. Performans Ölçümünün Yararları.....	44
2.4.3. Performans Ölçüm Kavramları	44
2.5. Performans Denetiminin Uygulanması	45
2.5.1. Performans Denetimi İçin Gerekli Koşullar	45
2.5.1.1. Performans Yönetimi	45
2.5.1.2. Performans Denetimlerinin Mevzuat İle Desteklenmesi.....	46
2.5.1.3. Denetim Yapan Kurumların Bağımsızlığı.....	46
2.5.1.4. Performans Denetimi Alanında Uzman Personel	47
2.5.1.5. Diğer Koşullar	47
2.5.2. Denetim Süreci.....	48
2.5.2.1. Performans Denetiminin Planlanması	48
2.5.2.2. Performans Denetiminin Uygulanması.....	49
2.5.2.2.1. Denetim Programının Yapılması.....	49
2.5.2.2.2. Kanıtların Toplanması ve Kanıt Toplama Teknikleri.....	49
2.5.2.2.2.1. Mülakat (Görüşme).....	50
2.5.2.2.2.2. Anket.....	50

2.5.2.2.2.3. Belge İnceleme	50
2.5.2.2.2.4. Gözlem	51
2.5.2.2.2.5. Zaman Serileri	51
2.5.2.2.2.6. Örnekleme	52
2.5.2.2.2.7. Elektronik Denetim Kanıtları	52
2.5.2.3. Performans Denetiminin Değerlendirilmesi.....	52
2.5.2.4. Performans Denetiminin Raporlanması.....	53
2.5.3. Performans Denetiminin Zorlukları.....	53

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİNDE ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALAR

3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Performans Denetimi	49
3.2. Avrupa Birliği'nde Performans Denetimi	52
3.3. İngiltere'de Performans Denetimi	55
3.4. Pakistan'da Performans Denetimi	57
3.5. Irak'ta Performans Denetimi.....	60
3.6. Türkiye'de Performans Denetimi	63
3.6.1. Türkiye'de Sayıştay'ın Kuruluşu ve Cumhuriyet Öncesi Dönemde Sayıştay Denetimi	63
3.6.2. Türkiye'de Cumhuriyet Sonrası Dönemde Sayıştay Denetimi	64
3.6.3. Türkiye'de Sayıştay Tarafından Yapılan Performans Denetimleri	66
3.6.4. Türk Sayıştay'ı Tarafından Yapılan Performans Denetimlerine Yönelik Olumlu ve Olumsuz Eleştiriler	68
3.7. Ülke Örneklerinin Değerlendirilmesi	70
SONUÇ.....	72
KAYNAKÇA	80
ÖZGEÇMİŞ.....	90

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	Amerika Yeminli Mali Müşavirler Komitesi (American Institute of Certified Public Accountant's Committee)
AKÇT	Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
AP	Avrupa Parlamentosu
ASOSAI	Asya Sayıştayları Birliği (Asian Organization of Supreme Audit Institutions)
AT	Avrupa Topluluğu
ECOSAI	Ekonomik İşbirliği Ülkeleri Sayıştayları Örgütü (Economic Co-operation Organization Supreme Audit Institutions)
GAO	Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay'ı (General Accounting Office)
GKDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IIA	Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors)
INTOSAI	Yüksek denetim kurumları uluslararası organizasyonu (International Organization of Supreme Audit Institutions)
NAO	Ulusal Denetim Ofisi (National Audit Office)
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
VET	Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Performans Denetiminde Ülkelerin Avantaj ve Dezavantajları	70
---	----



GİRİŞ

Denetim kavramının tarihi çok eskilere dayanmaktadır. Dünyada denetim yapmakla görevli ilk denetim kuruluşunun oluşturulmasına kadar denetimler çeşitli şekillerde uygulanmaya çalışılmıştır. Denetim konusunda bir düzenin olmaması ve kamu mali sisteminin vazgeçilmezi olan vergilerin adil bir şekilde toplanması ve harcanması konusunda yaşanan problemler, denetim konusunda görev yapacak Sayıştayların kurulmasına sebep olmuştur.

Dünyada ilk denetim kurumları Avrupa’da kurulmuştur. Mali denetim ve düzenlilik denetimi ile görevlendirilen bu kurumlar uzun yıllar boyunca bu denetimleri gerçekleştirmişlerdir. Dünyadaki ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmeler sonucunda, değişen koşullar artık, olması gereken ile olanın denetimini yapan bu klasik denetim anlayışının yetersiz kalmasına sebep olmuştur.

Kamu harcamalarının nasıl ve ne şekilde harcandığından ziyade, bu harcamalar sonucu elde edilen çıktılar, harcamalar sonucu elde edilen fayda ya da zararın bilinmesi amacı ile performans denetimi kavramı ortaya çıkmıştır. Performans denetimleri ile yapılan kamu harcamasının ne derece etkin, verimli ve ekonomik olduğu incelenmektedir.

Performans denetiminde amaç; yapılan harcamanın, alınan fatura ile karşılaştırılması değil; “yapılan harcamalar gerçekten gerekli miydi? Harcama sonucu elde edilen mal ya da hizmet daha düşük bir bedel ödenerek elde edilebilir miydi? Kamu kurumunda gerçekleştirilen faaliyetler ne kadar verimli?” gibi konuların incelenmesidir. Çağdaş bir denetim yaklaşımı olan performans denetimlerinin sonucunda sağlanan fayda konusunda bilgi sahibi olan ülkeler performans denetimlerini uygulamaktadırlar.

Denetim ve performans denetimi konusundaki bu bilgiler ışığında, tez çalışmasında çeşitli ülkelerdeki kamu mali yönetimlerinde performans denetimleri ele alınmıştır. Bu bağlamda tez çalışmasının amacı, performans denetiminin faydalarını tekrar ortaya koymak ve performans denetimini başarılı bir şekilde uygulayan ülkeler ile performans denetimi konusunda istediği seviyeye gelemeyen ülkelerin karşılaştırmasını yapmaktır. Bu karşılaştırma sonucunda performans denetiminde başarılı ülkeler ile başarısız ülkeler arasındaki temel farklılık, ülkelerin gelişmişlik düzeyi ve özellikle denetçilerin eğitim seviyesine ve kalitesine dayandırılmaktadır.

Literatürde performans denetimi konusunda birçok çalışma mevcuttur. Özellikle T.C. Sayıştay'ı tarafından yapılan çeviriler ve verilen eserler performans denetimini birçok yönü ile ele almaktadır. Bunun yanı sıra performans denetimi ile birlikte mali denetim konusunu da ele alan ve performans denetimini uluslararası örneklerle değerlendiren özellikle Irak'ta performans denetimi uygulamalarını ele alan çalışma sayısı oldukça azdır. Bu çerçevede bu çalışmanın performans denetiminin faydalarının anlaşılmasına ve performans denetimi uygulamalarının gerekliliğine ve yaygınlaştırılmasına katkıda bulunabileceği düşünülmektedir.

Tez çalışması bu çerçevede üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, denetim konusunda teorik bilgilerden oluşmaktadır. Bu bölümde denetimin tanımı, tarihçesi, amacı, çeşitleri, yöntemleri ve teknikleri konularına yer verilmiştir. Birinci bölümün son kısmında ise mali denetim konusu hakkında detaylı bilgi verilmiştir.

İkinci bölümde performans denetimi konusunda detaylı bilgiler verilmiştir. Performans denetiminin tanımı ve anlamı, ne zaman ortaya çıktığı, ortaya çıkmasına sebep olan unsurlar, amaçları ele alındıktan sonra, performans denetimlerinin en önemli kısmı olan etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik unsurları incelenmiştir. Performans denetiminin diğer denetimlerden farkının tam olarak anlaşılması için, performans denetimi ve uygunluk denetiminin karşılaştırılmasına da yer verilmiştir. İkinci bölümün son konusu ise performans denetimleri uygulanırken karşılaşılan problemler konusudur.

Üçüncü yani son bölümde ise, performans denetimi uygulayan farklı ülkeler incelenmiştir. Bu ülkelerde denetimin kısa tarihi verildikten sonra performans denetimine geçiş süreçleri ve performans denetimi konundaki uygulamalar ele

alınmıştır. Performans denetiminde tecrübe sahibi ülkelerin başarılı olmasının sebepleri ile henüz bu denetimleri tam anlamıyla gerçekleştiremeyen ülkelerdeki sorunlar, başarısızlık sebepleri değerlendirilmiştir. Üçüncü bölümde Türkiye’de Sayıştay tarafından yürütülen performans denetimi çalışmaları, bu çalışmalardaki olumlu ve olumsuzluklar da detaylı olarak incelenmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM ve MALİ DENETİM

Tez çalışmasının bu bölümünde denetimin genel özellikleri üzerinde durulacaktır. Denetimle ilgili genel tanımlar verildikten sonra denetimin tarihte ilk ortaya çıkışından ve tarihsel süreç içerisinde gelişiminden bahsedilecektir. Birinci bölümün ikinci konusu ise mali denetimdir. İkinci konu olan mali denetim konusunda ise, mali denetimin tanımı ve özelliklerinden bahsedilecektir.

1.1. GENEL OLARAK DENETİM

Tez çalışmasının birinci bölümünün ilk konusu olan genel olarak denetim bölümünde, denetim kavramı ve denetimin tarihi gelişimi, denetimin işlevi, denetim türleri, denetim standartları konularına değinilecektir. Denetim türleri altbaşlığında ise devlet erkleri açısından, statüsüne göre ve amacına göre denetim türleri konuları ele alınacaktır. Denetim türleri arasındaki farkların anlaşılabilmesi için bu konuya geniş olarak yer verilecektir.

1.1.1. Denetim Kavramı ve Denetimin Tarihi Gelişimi

Bu bölümde denetim kavramından, denetim için yapılan farklı tanımlamalardan bahsedilecektir. Denetimin hangi ihtiyaçlar doğrultusunda ortaya çıktığının anlaşılabilmesi için denetimin tarihi gelişimi konusuna yer verilecektir. Denetimin tarihi

gelişimi bölümünde ise denetimin ilk ortaya çıkışı, İslam tarihinde ve Avrupa tarihindeki gelişimi konuları üzerinde durulacaktır.

1.1.1.1. Denetim Kavramı

Denetim; güvensizlik, baskı, otorite gibi kavramları çağrıştırdığı için itici bulunabilecek olmasına karşın, denetim sözcüğü gündelik yaşamın pek çok alanında değişik anlamlar yüklenerek sıkça kullanılan bir kavram, adına tam olarak denetim denmese bile, bireysel ve toplumsal ilişkiler içerisinde çok farklı şekillerde yaşam alanı bulabilen bir olgudur.¹ Denetim yalın bir ifadeyle, “olması gereken ile olanın karşılaştırılması, aradaki olumsuz farkların belirlenmesi ve düzeltici tedbirlerin alınmasıdır.”²

Genel olarak denetim, bir kurum veya kuruluşun ya da bir faaliyetin yapısı, işleyişi ve sonuçlarının önceden belirlenmiş kriterlere uygunluk derecesinin araştırılması ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir şekilde değerlendirilerek, sonuçların raporlanması ve ilgili kişilere iletilmesi süreci olarak tanımlanabilir. Denetim; kullandığı yöntemlerin sonuçlarından yararlanarak, hata ve yolsuzlukları, bunların sorumlularını ortaya çıkarmayı hedefler. Ayrıca denetlenen birimlerde hata ve yolsuzluk riskini en düşük seviyeye indirmek için çalışır. Denetim; mal ve hizmet üretiminde daha etkin olmayı hedefleyen; verimli, tutumlu ve ekonomik yöntemlerin uygulanması için çeşitli alternatifler geliştiren, daha iyi bir yönetim için yol gösteren bir eylemdir.³

1.1.1.2. Denetimin Tarihi Gelişimi

Denetimin kökeni çok eski tarihlere dayanmakta, insanların toplum halinde yaşamaya başlaması, paranın kullanılmaya başlaması ve ekonomik faaliyetlerin gelişmesi ile birlikte denetim vazgeçilmez bir olgu olarak hayatımızda yerini almıştır.⁴ Denetimin kökenlerini M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar dayandıran arşiv bilgileri bulunmaktadır. Bunun yanı sıra denetim mesleği konusunda Eski Mısır, Yunan ve

¹Ahmet **Ayanoğlu**, *Türk Bütçe Sistemi ve Bütçe Denetimi*, Seçkin Yayınları, Ankara 2013, s.72.

²İsmet **Mucuk**, *Modern İşletmecilik*, Der yayınları, İstanbul 1993, s.158.

³H. Ömer **Köse**, “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 33, Nisan-Haziran 1999, s.63.

⁴Paşa **Bozkurt**, “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, *Denetişim Dergisi*, Sayı 12, 2013, s.56.

Roma Medeniyetlerinde kamusal hesapların kontrolü ve sağlamalarına ilişkin kanıtlar denetimin çok eski zamanlarda da yapıldığını göstermektedir.⁵

İslam Tarihi ile ilgili kitaplarda da denetim yapıldığına dair bilgiler mevcuttur. Özellikle VII. yüzyıldan XII. yüzyıla kadar olan gelişme döneminde kamu denetimi kavramı ön plana çıkmıştır. İslam halifelerinin muhasebe ve denetim birimleri kurduklarına dair yazılı kanıtlar bulunmaktadır. Bu kanıtlara göre; devlet varlıklarından sorumlu kamu görevlileri, kaynakların uygun toplanmasından ve dağıtılmasından sorumlu tutuluyorlardı.⁶

Avrupa tarihinde ise; Sanayi Devrimi'nin ortaya çıkması ile gelişen endüstriler, işletmeler ve kamu yönetimi ile birlikte faaliyetlerin ve muhasebe kayıtlarının incelenmesi ve denetlenmesi gündeme gelmiştir. Bu dönemde günümüz denetimi ile benzer özellikler taşıyan bir denetim yapısı oluşturulmaya başlanmıştır. Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren ise; geniş ve karmaşık yapılı şirketlerin ortaya çıkması denetimin gelişimini hızlandırmıştır.⁷

Sanayi devrimi sonrası gelişen ve büyüyen kurumlarda yapılan denetim çalışmaları da zamanla gelişmeye ve değişmeye başlamıştır. Denetimin kapsamı ve niteliğindeki en köklü değişim yirminci yüzyılın ortalarından sonra yaşanmıştır. Kurumlardaki gelişmeler beraberinde faaliyetlerin ve muhasebe sistemlerinin büyümesi ve karmaşıklaşmasını beraberinde getirmiştir. Muhasebe ile ilgili kayıt ve işlemlerin çoğalması, bunların tek tek incelenmesini neredeyse olanaksız hale getirmiştir. Bu gelişmeler ile birlikte; kayıt ve işlemlerin tek tek incelenmesi yerine dönem sonu mali tablolara bakılarak kurum ve kuruluşlar değerlendirilmeye başlamıştır. Yine bu gelişmelere paralel olarak; denetçiler mesleklerinde belirli standartlara sahip olabilmek için organize olmaya başlamış ve denetimin geliştirilmesi için kurumsal bir altyapı oluşturulmuştur. Denetimin geliştirilmesine en büyük katkı, denetim faaliyetlerinin belirli mesleki ve bilimsel standartlara uygun olması amacıyla yapılan çalışmalarla sağlanmıştır. Gelişmiş ülkelerde ulusal denetim standartlarını oluşturulması,

⁵S. Tunahan **Baykara**, “Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 90, Temmuz-Eylül 2003, s.98.

⁶M. Akram **Khan**, “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 19, Ekim-Aralık 1995, s.15.

⁷Zuhal Tek, E. Mert Çetinkaya, “İç Denetim”, 15.11.2016, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf?0>

Uluslararası Denetim Standartlarının kabul edilmesi, çağdaş denetim türleri ve tekniklerinin tüm dünyada yaygınlaşması, yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren denetimin gösterdiği hızlı gelişme trendinin kanıtlarıdır.⁸

1.1.2. Denetimin İşlevi

Denetim faaliyetlerinin birçok işlev vardır. Denetim faaliyetinin, kamusal denetimde temel işlev, kaynak dağılımında etkinliği sağlamak, yolsuzluk ve usulsüzlükleri, hataları ve kötüye kullanımları önlemektir. Denetim faaliyetlerinin yapılmasıyla; yönetimin ve çalışanların yasal mevzuata uygun davranması ve kurum faaliyetlerinin bu çerçevede yürütülmesi sağlanır.

Denetimin ikinci işlevi ise kurum ya da kuruluşların faaliyetlerinde kalite ve performansın artırılmasıdır. Denetim, yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi, kurumsal amaç ve hedeflere ulaşılması açısından yönetime önemli katkılar sağlar.⁹

1.1.3. Denetim Türleri

Denetimi; denetim yapan kişi ya da kuruma, denetlenen kurumlara, denetçinin uyguladığı denetim tekniklerine, denetimin yapıldığı zamana, yapılan denetimin amacına, kapsamına ve konusuna, denetim yaklaşımlarına göre birçok şekilde sınıflandırabiliriz.

Temel olarak denetimi yapıldığı sektörler açısından kamusal ve özel denetim olarak ikiye ayırabiliriz. Kendi hesabına çalışan serbest meslek mensubu denetçi ya da denetim firmaları, kurumları tarafından özel sektör işletmelerinde yapılan denetimler özel denetim, kamuya hizmet etmek amacı ile oluşturulmuş, kamuya ait denetim birimleri tarafından, kamusal alanda yapılan denetimler de kamusal denetim olarak adlandırılabilir. Ancak günümüzde kamusal denetim ve özel denetim ayrımı büyük ölçüde değişikliğe uğramıştır. Özel sektör kamu adına denetim yapan kurum ya da

⁸H. Ömer Köse, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2007, s.21.

⁹Ekrem Candan, *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2007, s.14.

kişiler tarafından sürekli denetime tabi tutulmaktadır. Bunun yanı sıra özel denetim de kamusal denetimi destekleyici ve tamamlayıcı hizmetler sunmaktadır.

Kamusal denetimi, denetim yapan kurumun niteliğine göre; idari denetim, yargı denetimi, yasama denetimi, yasama adına denetim, kamu denetçiliği gibi alt sınıflara ayırabiliriz. İdari yapı açısından bakıldığında denetimi; iç denetim, dış denetim ve yüksek denetim olarak sınıflara ayırabiliriz. İç denetim ve dış denetim sınıflandırması hem kamu kesimi, hem de özel sektör için geçerlidir. Yüksek denetim ise, bağımsız ve uzman kuruluşlar tarafından genellikle devlet idaresi adına yapılan denetimdir. Yüksek denetim, denetim literatürüne sonradan eklenmekle birlikte, önemi her geçen gün artmaktadır.

Denetimi niteliği açısından; düzenlilik ve performans denetimi olarak ikiye ayırabiliriz. Düzenlilik denetimleri yasalara, mevzuata uygunluk denetimleri ve maddi doğruluk denetimlerinden oluşur. İkinci bölümde ayrıntılı olarak incelenecek olan performans denetimi ise, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) gibi ölçütleri esas alan denetim bir türüdür.¹⁰

1.1.3.1. Devlet Erkleri Açısından Denetim Türleri

Devlet erkleri açısından denetim türleri; idari denetim, yargı denetimi, yasa denetimi, yasama adına denetim, kamu denetçiliğinden oluşur. Bu denetim türleri gücünü ve yetkilerini devlet otoritesinden almaktadır. Devlet otoritesine dayanan bu denetim türlerinin yaptırım gücü de yüksektir.

1.1.3.1.1. İdari Denetim

İdari denetim; kamu yönetiminin, devlete bağlı kuruluşlarda çalışan kişiler tarafından veya kuruluşlar tarafından denetlenmesidir. Bu denetim türü; hiyerarşik denetim ve vesayet denetimi olarak ikiye ayrılabilir. Hiyerarşik denetim, alt kademe çalışanların, üst kademe yöneticiler tarafından sürekli olarak kontrol edilerek denetlenmesidir. Hiyerarşik denetim hemen hemen her kurumda uygulanmaktadır. Hiyerarşik denetimde,

¹⁰Köse, a. g. e, s.7-8.

üst kademedeki yönetici, alt kademenin veya astının yaptığı işleri, çalışmalarını hukuki sınırlar ve prosedürler çerçevesinde kontrol eder.¹¹

Vesayet denetimi ise; belediyeler, il özel idareleri, üniversiteler gibi yerinden yönetim kuruluşlarının, kendilerinin dışında başka bir kuruluş tarafından, yasaların öngördüğü sınırlar çerçevesinde denetlenmesidir. Vesayet denetimi, yerinden yönetim kuruluşlarının, görevlerini gerektiği gibi, yasalara, yönetmeliklere uygun olarak yapmalarını ve yönetimin bir bütün olarak uyumlu çalışmasını sağlama yönünden gereklidir.¹² Bunun haricinde vesayet denetimi, yerinden yönetim kuruluşlarında yasaların uygulanmasında ve yorumlanmasında teklik ve görüş birliği sağlanması açısından da önemlidir.¹³

1.1.3.1.2. Yargı Denetimi

Yargı denetiminin amacı, yönetimin uygulamalarında hukuk kurallarının dışına çıkmamasını sağlamaktır. Yargı denetimi, hukuk devletinin zorunlu bir sonucudur ve yargı organları tarafından yerine getirilir. Yönetimin yargısal denetimi; yönetim uygulamalarından doğan uyuşmazlıkları kesin çözüme bağlama yetkisinin, yönetimden ayrı ve bağımsız bir organa verilmesini amaçlar.

Yargı denetiminin diğer temel amacı, yönetilenler ve kamu görevlilerinin korunmasını sağlamaktır. Yönetimin hukuk kurallarına bağlı kalması ve halkın yönetim karşısında haksızlığa uğramaması için yargısal denetim, en etkin denetim yöntemidir. Yargı denetimi ayrıca, yönetimin elinde bulundurduğu devlet gücüne dayanan otoriteyi yönetilenlerin aleyhine kullanmaması; toplumun yararlarını gözetmesi; halka karşı sorumsuz hareket etmemesi gibi demokrasiyle ilişkili amaçların gerçekleştirilmesinde önemli bir role sahiptir.¹⁴

¹¹M. Emin **Doğan**, "Belediyelerin Denetimi", *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, Sayı 5, Eylül 1996, s.29.

¹²Murat **Akçakaya**, "Belediyeler Üzerindeki Vesayet Çıkmazı", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 38, Temmuz-Eylül 2000, s.190.

¹³Tahir **Aktan**, "Mahalli İdarelerde Vesayet Denetimi", *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı 9/3, Eylül 1976, s.15.

¹⁴**Köse**, a. g. e, s.11.

1.1.3.1.3. Yasama Denetimi

Demokrasilerde seçimle gelen yöneticiler halk adına hareket ederek çeşitli kararlar alırken siyasal organlarca kendilerine verilen yetkileri kullanırlar. Yetkinin gerçek anlamda sahibi olan siyasal organlar, bu yetkinin nasıl kullanıldığını denetleyerek gerekirse yetkiyi yeniden düzenlemek hatta yetkiyi geri almak hakkına sahiptirler. Başka bir ifade ile ulus iradesinin temsilcisi sıfatı ile hukuk kurallarını koyan siyasal organlar, bu hukuk kurallarını uygulamakla mükellef olan yönetimi sürekli olarak gözetim ve denetim altında tutarak asli görevlerini yerine getirmektedirler.¹⁵

Yasama denetimi, kanun çıkarma yetkisine sahip olan yasama organı tarafından yapılmaktadır. Yasama organı idareyi bazı şekil ve araçlar kullanarak denetler. Yasama organının, yürütmeyi yani hükümeti denetlemesi ile idarenin de denetimi yapılmış olur. Belirli özellikleri olan bu denetim yolunun esası siyasidir. Yasama denetiminde; soru, gensoru, genel görüşme ve meclis araştırması gibi yöntemler kullanılmaktadır.¹⁶

1.1.3.1.4. Yasama Adına Denetim

Günümüzde, yasama organlarının iş yoğunluğunun günden güne artması, denetim yapma olanaklarını sınırlandırmaktadır. Bu sebeple yasama adına denetim yapan kurumların önemi gün geçtikçe artmaktadır. Yasama adına denetim yapan kurumlar anayasalar tarafından belirlenirler. Anayasalarca denetim yetkisi verilen kurumların başında, daha çok halkın yönetimle ilgili şikâyetlerini çözümlemeyi amaçlayan Ombudsman kurumu ve kamu kuruluşlarında mali denetim yapma yetkisi ve görevi bulunan Sayıştaylar yer almaktadır.¹⁷

1.1.3.1.5. Kamu Denetçiliği (Ombudsmanlık)

Devlet ile vatandaşlar arasında bir nevi köprü görevi gören ve arabuluculuk yapan ombudsman ya da kamu denetçisi, bağımsız bir kamu görevlisi olarak, şikâyetçi olan vatandaşların şikâyetlerini dinlemekte; bu şikâyetlerle ilgili araştırma, inceleme ve

¹⁵ Köse, a. g. e, s.11.

¹⁶ Hüseyin Özer, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay Yayınları, Ankara 1997, s.31.

¹⁷ Köse, a. g. e, s.12.

soruşturma yapmakta; yaptığı çalışmaların sonuçlarını ilgililere ve kamuoyuna duyurmaktadır.

Kamu denetçisi, kamu görevlilerini insan hak ve özgürlüklerine saygılı olma konusunda eğitmek, kamu idaresinin hak ihlali yapmasını önlemek, kamu idaresinin hatalı iş ve fiillerini düzeltmek, daha iyi ve kaliteli kamu hizmeti sunmalarını sağlamak ve bunların yanı sıra vatandaş ve devlet arasında arabulucu olmak gibi görevler üstlenmektir. Diğer kamu denetimi yöntemlerine ilave olarak ombudsmanlık kurumu; vatandaş haklarının korunması ve insan hak ve özgürlüklerine saygılı, görevini layıkıyla yerine getiren bir yönetimin meydana getirilmesi bakımından ikincil bir garanti mekanizması olarak görev yapar.

Ombudsmanlık kurumu, klasik bürokrasi anlayışının aksine devlet ile vatandaşlar arasındaki uyuşmazlıklarda vatandaşın yanında yer alır. Ombudsmanlık kurumu vatandaşın hakkını savunan; vatandaş adına her türlü idari organı sorgulayan, her türlü bilgi ve belgeyi elde ederek, elindeki araçlarla idarenin çağdaş yönetim anlayışına uygun çalışmasını sağlamayı amaçlayan ve idareye yardımcı olan bir kurumdur. Bu sebeplerle ombudsmanlık kurumu tüm dünyada hızla yayılmakta ve uygulama alanı bulmaktadır.¹⁸

1.1.3.2. Statüsüne Göre Denetim Türleri

Statüsüne göre denetim türleri; iç ve dış denetim olarak iki bölümde incelenebilir. Dış denetim ise; bağımsız denetim, kamu denetimi ve yüksek denetim olarak üçe ayrılabilir.

1.1.3.2.1. İç Denetim

İç denetim, bir kurum ya da kuruluşa hizmet etmek amacıyla, kuruma bağlı çalışan, denetim görevi ile görevlendirilmiş denetçiler tarafından; olası yolsuzlukları, hataları, hileleri, verimsiz uygulamaları önlemek veya en az seviyeye indirmek amacıyla,

¹⁸Haydar **Efe** ve Murat **Demirci**, “Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 90, Temmuz-Eylül 2013, s.50.

kurumun sistemlerini ve prosedürlerini kontrol etmek ve değerlendirmek için yapılan denetim çalışmalarıdır.¹⁹

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (The Institute of Internal Auditors-IIA) tanımına göre “iç denetim; Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”²⁰ şeklinde ifade edilmektedir.

İç denetimin konusu mali nitelikteki faaliyetlerin yarısına mali nitelikte olmayan faaliyetlerden oluşur. İç denetim kurumda yapılan kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi amaçlar. Bu açılarından iç denetim, yönetim için çok önemli bir kontrol aracıdır. İç denetim faaliyeti, klasik denetim olarak bilinen mali tablolar denetimi ve uygunluk denetimi çalışmalarının yanı sıra, denetim literatürüne sonradan girmiş, faaliyet denetimi ve performans denetimlerini de kapsamaktadır. İç denetim bu görevler haricinde danışmanlık hizmeti de sunmaktadır.

İç denetim, rekabetin kıyasıya yaşandığı ve risklerin sürekli arttığı günümüz dünyasında, kurumların güçlü durabilmek ve sürdürülebilir bir başarı sergileyebilmek için ihtiyaç duydukları temel bir unsur haline gelmiştir. İç denetim kurumlarda yönetimin başarısını, güvenilirliğini ve hesap verebilirliğini güçlendiren bir görevleri yerine getirdiğinden, iç denetime verilen önem giderek artmaktadır. Pek çok ülkede hem özel kesim kuruluşlarında hem de kamu kesimi kuruluşlarında iç denetim yasal altyapıya kavuşmuştur. Yasal altyapısı olan iç denetim; uluslararası standartlarda uygulanan bir yönetim disiplini haline gelmiştir.²¹

Ulusal ve bölgesel kuruluşlarıyla, iç denetimin mesleki gelişimi ve uygulama alanlarının genişlemesi amacıyla çalışan IIA, 1941 yılında, özel sektör iç denetçileri tarafından kurulmuştur. Enstitü, iç denetim mesleğinin profesyonel olarak ve kaliteli olarak

¹⁹Mehri **Tufan** ve Mustafa **Derin**, “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 89, Nisan-Haziran 2013, s.3.

²⁰Hasan **Türedi**, Gencay Karakaya ve Mehmet İldem, “Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 96, Ocak-Mart 2015, s.63.

²¹Bayram **Aslan**, “Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77, Nisan-Haziran 2010, s.63-66.

yapılabilmesini sağlamak için standartlar oluşturmakta ve iç denetçilerin sertifikalandırılmasına ilişkin programlar yürütmektedir.²²

Ülkemizde ise 1995 yılında kurulmuş olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nde ülkemizi temsil etmektedir. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, mesleki toplantılar, eğitim ve iletişim seminerleri, uluslararası meslek standartlarının Türkçe'ye çevrilmesi, sertifikalı iç denetçi sınavı, kongreler gibi etkinlikler düzenlemekte; meslek bilinci ve etiğinin oluşturulmasına katkı sağlamaya çalışmaktadır.²³

1.1.3.2.2. Dış Denetim

Dış denetim, kurum veya kuruluşla ilgisi olmayan ve denetçilik faaliyetini profesyonelce yerine getiren kişi veya kurumlarca yapılan denetimlerdir.²⁴ Daha kapsamlı bir tanım yapılacak olursa dış denetim; denetlenen kurumun fonksiyonel ve örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi olmayan ve ondan bağımsız olan, denetim elemanlarınca ve kurumlarınca ilgili kurumun mali tabloları ile hesap ve işlemlerinin yasallığı, düzenliliği ve yönetimin verimlilik, tutumluluk ve etkinliği hakkında görüş bildirmeye yönelik olarak yapılan denetimdir.

Denetimi yapan kişiler, denetledikleri kuruma bağlı olarak çalışan kişiler değildirler. Dış denetimi yapan kişiler, denetledikleri kurumun üst yöneticisinden emir ve talimat almazlar. Denetim faaliyeti sırasında, denetim standartlarına bağlı olarak bağımsız davranır, herhangi bir etki altında kalmadan denetim sonuçlarını raporlandırırlar. Dış denetimin yapılmasında veya yapılmamasında denetlenen kurum yönetiminin herhangi bir inisiyatifi de yoktur.²⁵

Dış denetim temel özellikleri açısından iç denetimle benzerlikler gösterir. Sonuç olarak iki denetim türü de mali tablolar denetimi, faaliyet denetimi, uygunluk denetimi yapar ve denetim sonuçlarını ilgililere iletmek üzere raporlandırır. Ancak iç denetim bağlı

²²Semih **Zencirkıran**, “Uluslararası Muhasebe Ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 98, Temmuz-Eylül 2015, s.67.

²³Seyit **Koçberber**, “Dünyada Ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 68, Ocak-Mart 2008, s.76.

²⁴Necip **Polat**, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 49, Nisan-Haziran 2003, s74.

²⁵Atilla **Türkyılmaz**, “Belediyelerde Denetim”, *Denetişim Dergisi*, Sayı 15, 2014, s.22.

olduğu yönetim kademesinin talimatları ve istekleri doğrultusunda yapılırken; dış denetimde yönetim kademesinin herhangi bir talimatı ya da direktifi bulunmaz.²⁶

Dış denetimin en önemli olmazsa olmaz unsuru bağımsızlıktır. Dış denetim faaliyetlerinin temel standartları ve bağımsız niteliği, INTOSAI tarafından gerçekleştirilen IX. INTOSAI Kongresi'nde yer alan Lima Bildirisi ile güvence altına alınmıştır. Buna göre; ülkelerin yüksek denetim kurumlarının kuruluşu ve bağımsızlıklarının, ülkelerin anayasalarında yer alması, ancak, ayrıntılarının kanunlarla düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.²⁷ Dış denetim, bağımsız denetim, kamu denetimi ve yüksek denetim olarak üç farklı denetimden oluşmaktadır.

1.1.3.2.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim; denetim konusunda uzmanlaşmış denetçiler tarafından yapılan, denetlenen kuruluşa ait finansal tabloların tarafsız ve bağımsız bir şekilde kanıt toplama ve değerlendirme yöntemleri kullanılarak ve denetim standartlarına uyularak daha önceden belirlenmiş ilke ve kriterlere uygunluğu açısından değerlendirilmesi sonucu ulaşılan görüşlerin, işletme ilgililerine ve diğer kullanıcılara denetim raporu olarak iletilmesi şeklinde tanımlanabilir.²⁸

Bağımsız denetim, bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılmaktadır. Bağımsız denetim şirketleri tarafından yapılan denetlemede temel amaç; denetlenen kuruluşun finansal tablolarının; mali durumunu, faaliyet sonuçlarını ve mali durumundaki değişiklikleri yeteri kadar yansıttığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlendiği konusunda görüş bildirmektir.²⁹

²⁶Sacit **Yörüker** ve Baran **Özeren**, *Intosai Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2000, s.190.

²⁷Elif **Çakar**, “Bütçenin Dış Denetimi: Türkiye Ve Yabancı Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması Ve Değerlendirilmesi”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı 128, Ağustos 2008, s.7.

²⁸Adnan **Dönmez** ve Ayten **Ersoy**, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Bilgi Dergisi*, Sayı 36, 2006 s.70-71.

²⁹Ercan **Bayazıtlı**, “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”, *A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı 3-4, Haziran-Aralık 1991, s.145.

1.1.3.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan, kamu kurumları ve özel sektör işletmelerinin kamu hukuku yönünden denetimidir. Kamu denetiminin amacı; kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunmasıdır. Kamu denetimi kamu kuruluşlarının denetim yapmakla görevli, kendi personeline yapılabileceği gibi; diğer bir kamu kuruluşunda denetim yapmakla görevli denetçi tarafından da yapılabilir.

Kamu yönetiminin denetimi, klasik denetim anlayışına göre idari ve mali denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İdari denetim, kurumsal işleyişin idari yönlerden denetlenmesidir. Mali denetim ise mevzuata uygunluk ve maddi hata denetimidir. Çağdaş denetim anlayışı ve denetimdeki gelişmelerle birlikte bu ayrım yetersiz kalmıştır. Günümüzde kamu denetimine, mali denetim ve mevzuata uygunluk denetiminin yanı sıra performans denetimi ve faaliyet denetimi de eklenmiştir. Bütün bu denetimler kamu denetiminin alt dallarını oluşturmaktadır.

Kamu yönetiminin denetiminde faaliyet gösteren denetim kurumlarını üç gruba ayırabiliriz. Birincisi, ülkede yürütmeden bağımsız olarak çalışan en yüksek denetim organı olan Sayıştay'dır. İkincisi, yürütme organının içinde bulunmakla birlikte denetledikleri kamu kurumlarından bağımsız olan ve üst denetim kurumu olarak görev yapan dış denetim kurumlarıdır. Üçüncüsü ise, yürütmenin içerisinde olan, kurumun kendi bünyesinde oluşturduğu iç denetim sistemidir.³⁰

1.1.3.2.2.3. Yüksek Denetim

Yüksek denetim, gücünü ve kaynağını Anayasadan alan, denetimde görevli meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatlara sahip bulunduğu ve birçok ülkede yargısal yetkilere de sahip olan, bağımsız kuruluşlar tarafından hükümetler adına yapılan denetimdir.³¹ Yüksek denetim kurumları, birçok ülkede 15 ve 16. yüzyıllarda kurulmuştur. Yüksek denetim kurumlarının asıl işlevselliğini kazanması ise 19. yüzyılda olmuştur. Yüksek denetim kurumlarının başlıca görevi; kamu kaynaklarının doğru, verimli, ekonomik ve etkin kullanılmasını sağlamak ve kamu yöneticilerine ve

³⁰Özer, a. g. e, s.34-35.

³¹H. Ömer Köse, "Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento İle İlişkileri", *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 40. Seri, İstanbul 2001, s.29.

kamuoyuna kamu mali yönetimi hakkında tutarlı, bağımsız, doğru ve objektif bilgilerin iletilmesini sağlamaktır.³²

Kamu yönetimlerinde yüksek denetim görevini, denetlenen kurumun nitelikleri ve örgütleniş biçimleri her ne olursa olsun Sayıştaylar yerine getirmektedir. Sayıştaylar tarafından yapılan yüksek denetim, kamu kaynaklarının kısmen veya tamamen kullanıldığı tüm alanları kapsayacak şekilde yürütülmelidir. Diğer bir ifadeyle, Sayıştaylar tarafından yapılan yüksek denetim çalışmalarından beklenen; kamu kaynağının kullanıldığı her alanda yasamanın kontrol gücünü hâkim kılmaktır.³³

Yüksek denetim, uluslararası standartları olan ve uluslararası örgütlülüğe (INTOSAI) sahip olan bir faaliyettir. Yüksek denetimin ilkeleri, yöntem ve teknikleri bu örgüt düzeyinde belirlenmektedir.³⁴ Türkiye’de kamu yönetiminin bağımsız dış denetimi Türk Sayıştay’ı tarafından yapılır.³⁵

1.1.3.3. Konusu ve Amacı Yönünden Denetim Türleri

Konusu ve amacı yönünden denetim türleri; düzenlilik denetimi, mali denetim ve faaliyet denetimlerinden oluşur. Düzenlilik denetimi kurumda yerine getirilen faaliyetlerde yasalar ve kurallara uyulup uyulmadığını incelerken, mali denetim mali tabloların muhasebe ilkelerine uygunluğunu incelemektedir. Faaliyet denetimi ise düzenlilik ve mali denetimden farklı olarak olması gereken ve olanı değil, kurumda yürütülen faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmektedir.

1.1.3.3.1. Düzenlilik Denetimi

Düzenlilik denetimi, kamu idarelerinin hesap ve kayıtları ile mali tabloları ve raporlarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerin yasal mevzuata ve hukuki

³²Recep Çalışkan, “Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 32, 2015, s.58.

³³Metin Bayrak ve M. Alpertunga Avcı, “Yüksek Denetim Kuruluşlarının Denetim Kapsamı”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 86, Temmuz-Eylül 2012, s.102.

³⁴Köse, a. g. e, s.18.

³⁵Recai Akyel, “Bağımsız Kamu Dış Denetimi (Yüksek Denetim) İle İç Denetim Arasında Koordinasyon”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı 34, 2010, s.132.

düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir.³⁶

Düzenlilik denetimi mali konular ve olaylarla ilgilidir. Düzenlilik denetiminin kaynakları mali yapıdaki işlemlerdir. Düzenlilik denetimi, kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımı sonrasında, bu edinim ve kullanıma ilişkin belge ve kayıtların incelenmesi ve kontrol edilmesi ile gerçekleştirilir. Kamu idaresinde belge ve kayıtların yanı sıra hazırlanan mali tablolar da denetime tutulmaktadır. Düzenlilik denetimi, mali konularda yapılan denetimin yanı sıra denetlenen kurumun mali yönetim ve iç kontrol sisteminin değerlendirilmesini de kapsar. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ile kurumun iç kontrol sisteminin zayıf yönleri de saptanmaktadır. Bu çalışmalar, düzenlilik denetiminin yapıcı yönünü göstermektedir.³⁷

1.1.3.3.2. Mali / Finansal Denetim

Mali denetim veya finansal denetim, kurumların ya da işletmelerin mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuata uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını kontrol etmek için yapılan denetimdir. Kamu kesiminde mali denetim ise bütçe uygulamalarına dair kamu idaresinin mali karar ve işlemlerinin denetlenmesidir.³⁸

1.1.3.3.3. Faaliyet Denetimi (Performans Denetimi)

Faaliyet denetimi ya da performans denetimi; işletme ya da kurumların faaliyet sonuçlarının etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesidir. Faaliyet denetiminin konusu; işletmenin tüm fonksiyonları ile birlikte örgütsel yapısı, iç kontrol sistemi, iş ve hizmet akışından oluşmaktadır. Faaliyet denetimi; yönetimin kullanım yetkisinde olan kaynakların amaç ve hedeflere ulaşmak üzere ne derece etkin, verimli ve ekonomik olarak kullanıldığının araştırılmasını amaçlamaktadır. Bunlarla birlikte faaliyet

³⁶Selçuk **Kendirli**, M. Şakir Başaran, Hakan Turan, “Belediye İşletme Ve Şirketlerinin Dış Denetimi”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 16, 2014, s.35.

³⁶Mehmet **Ela** ve C. Mustafa **Türkyener**, “Türkiye’de Sayıştay’ın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Sayı 602, 2015, s.33.

³⁷“Mali Denetim”, 20.11.2016, https://tr.wikipedia.org/wiki/Mali_denetim.

denetimi; yönetimin başarısının belirlenmesine yönelik olarak yapılmakta ve yönetime kurumdaki aksaklıklarla ilgili somut çözüm önerilerinde bulunmaktadır.³⁹

1.1.4. Denetim Standartları

Denetçinin görevini yerine getirirken uyması gereken kurallar bütününe denetim standartları denir. Denetim standartları, mesleki sorumluluğun yerine getirilmesinde denetçiye yardımcı olur ve yürütmekte olduğu denetim işlemlerinin nasıl yapılması gerektiği konusunda denetçiye aydınlatır. Denetçinin yaptığı denetim faaliyetinin uygun ve kabul edilebilir olması için; denetçi mutlaka bu standartlara göre hareket etmelidir.⁴⁰

Denetim standartları, denetçilerin görevlerini yaparken uzun bir zaman süreci içinde edindikleri deneyim ve mesleki birikim sonucu oluşmuştur. Denetim standartları her geçen gün geliştirilmekte ve yenilenmektedir. İlk olarak 1948 yılında ABD’de AICPA (American Institute of Certified Public Accountant’s Committee) adında bir kuruluş, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” nı belirlemiş ve sonraki yıllarda bunların geliştirilmesine öncülük etmiştir. Denetim mesleğini geliştirmeyi amaçlayan bu tür meslek kuruluşlarını, yüksek denetim kurumları izlemiş ve yüksek denetim kurumlarının oluşturdukları uluslararası yüksek denetim örgütleri de kendi çalışma alanlarına özgü standartlar belirlemişlerdir.⁴¹

Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kuruluşu olarak adlandırılan INTOSAI’nin, üye ülke Sayıştayları arasında denetim usul, yöntem ve teknikleri yönünden bir birliktelik sağlamak amacıyla kurduğu, Denetim Standartları Komitesi aracılığıyla hazırlanan ve 1991 tarihinde INTOSAI Yönetim Kurulunca onaylanarak, Sayıştayların ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik, denetime ilişkin standartlar belirlenmiştir.⁴² INTOSAI Denetim Standartlarının yanı sıra, AICPA’nın belirlediği “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” da kısa sürede uluslararası bir nitelik kazanmıştır.

³⁹Recai **Akyel**, M. Bilada Özdemirci, İsmail Gülmez, M. Fahri Şimşek, Mehmet Seven, *Umumi Murakabe Heyeti’nden Sayıştay’a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2012, s.10.

⁴⁰Koray **Tuan**, “Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı 2, Aralık 2009, s.6.

⁴¹**Köse**, a. g. e, s.51.

⁴²Safiye **Kaya**, “Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 39, Ekim-Aralık 2000, s.22.

INTOSAI tarafından geliştirilen söz konusu denetim standartları dört ayrılmıştır. Bu standartlar; temel önermeler, genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarıdır. Denetim standartları içerisinde yer alan temel önermeler, denetçilerin özel standartları uygulayamadığı durumlarda görüş bildirme ve denetim raporu düzenleyebilmelerini sağlayacak tutarlı, sürekli varsayımlar ve mantıklı prensiplerdir.

Genel standartlar ise, denetçinin ve denetim kurumunun nitelikleri ile ilgilidir. Genel standartlar denetçi veya denetim kurumuna bağlı çalışan denetçilerin, mesleki açıdan denetim yapabilecek yeterliliğe sahip, denetim konusunda uzman, gerekli düzen ve titizliği gösterebilen, dikkatli ve bağımsız olması konularında kapsamlı ilkeler içermektedir.

Çalışma alanı standartları ise, denetçinin, denetim faaliyeti sırasında takip edeceği düzenli ve sistematik aşamaların genel olarak çerçevesini çizmekle ilgilidir. Çalışma alanı standartları içerisinde; denetimin planlanması, iç kontrol sisteminin incelenmesi, iç kontrol sisteminin etkinliğine göre toplanması gereken denetim kanıtlarının miktarının belirlenmesi, denetim kanıtlarının toplanması ve toplanan kanıtların değerlendirilmesinden oluşur.

Raporlama standartlarında ise, düzenlenen mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyum ve tutarlılığın değerlendirilmesi, mali tablolarda yer alan açıklamaların doğruluğu ve denetim sonucunda denetçinin rapor veya görüş oluşturmada sağlıklı yargılara ulaşmasına yardımcı olacak çeşitli ilkeler bulunmaktadır.⁴³

1.2. MALİ DENETİM

Tez çalışmasının ilk bölümünün ikinci konusu olan mali denetim bölümünde, ilk olarak mali denetim kavramı üzerinden durulacak, mali denetimin tanımı ve mali denetimin tarihi gelişiminden bahsedilecektir. Mali denetim ile ilgili üzerinde durulacak diğer konular ise; Mali denetimin amaçları ve mali denetime başvurulmasının sebepleri, mali denetim türleri konularıdır.

⁴³Köse, a. g. e, s.52-53.

1.2.1. Mali Denetim Kavramı ve Denetimin Tarihi Gelişimi

Çalışmanın bu bölümünde mali denetim kavramı ve mali denetimin tanımı üzerinde durulacaktır. Mali denetim için yapılan çeşitli tanımlamalardan bahsedilecektir. Mali denetimin ortaya çıkış sebeplerinin anlaşılabilmesi için mali denetimin tarihi gelişimi konusuna değinilecektir.

1.2.1.1. Mali Denetim Kavramı

Mali denetim; gelir, gider ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun ve mali tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesi faaliyetidir.⁴⁴ 6085 Sayısı Sayıştay Kanunu'na göre ise mali denetim; “Kamu idarelerinin, hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimdir.”⁴⁵ Kısaca mali denetim, kamu mali yönetiminde hesap ve işlemlerin, ilgili mevzuat, yasa, yönetmelik ve standartlara uygun olup olmadığının, mali denetime özgü kriterlere göre değerlendirilip, sonuçların ilgililere ve yöneticilere raporlanmasıdır.⁴⁶

1.2.1.2. Mali Denetimin Tarihi Gelişimi

Mali denetim, paranın değişim aracı olarak kullanılmaya başladığı ilkçağdan itibaren tüm devlet yapılarında uygulanmıştır. O tarihlerdeki mali denetim, kamu gelirlerinin düzenli toplanmasını, gelir kayıplarının önlenmesini, giderlerin usulüne uygun olarak yapılmasını amaçlamıştır. Bu amaçlara yönelik olarak çeşitli yaptırımlar da uygulanmıştır. Örneğin; Mısır ve Roma İmparatorluğunda para, idam, sakatlama ve hapis cezaları verilirdi. Yunan medeniyetinde ise denetime karşı gelen denetimi kabul etmeyen memurlara hapis cezası verilir, tanrı için bağış yapmaları istenir ve ülke dışına çıkmaları yasaklanırdı. Mali işlere bakan memurların hesap ve işlemlerinde farklılık ya da hata olması durumunda memurlar yargılanırlar ve suçluluğu tespit edilenlere, hesaplardaki açığı kapatma cezası ve para cezası uygulanırdı. Para cezasını kabul

⁴⁴Kamu İç Denetim Rehberi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, Ankara 2013, s.177.

⁴⁵“Sayıştay Kanunu, (6085 S.K)”, Resmi Gazete, 27790 (Aralık 2010), s.10707.

⁴⁶İ. Dağlıoğlu Şanlı ve Ş. Eda Çiçek, “Federal Almanya Cumhuriyeti’nde Yüksek Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 96, Ocak-Mart 2015, s.5.

etmeyen memurlara hapis cezası ve malvarlığına el koyma cezası verilirdi.⁴⁷ Görüldüğü üzere ilk medeniyetlerden itibaren kamu varlıkları, denetim yönetimi ile korunmaya çalışılmış, kamu varlıklarını koruma zorunluğu cezalar ile desteklenmiştir.

Osmanlı Devleti'nde ise denetim mekanizmaları modernleşme hareketleri ile birlikte maliye alanında yapılan değişikliklerle beraber uygulanmaya çalışılmıştır. Osmanlı mali yapısında, Defterdarlık kurumunun yerine Maliye Nezareti'nin kurulması denetim alanında yapılmış en önemli gelişmelerden biridir. Maliye Nezareti'nin kurulması ile birlikte malî denetim de büyük gelişmeler yaşanmıştır. Divan-ı Ali-i Muhasebe isimli bir denetim organı kurulmuştur. Kanun-i Esasi'nin ilanından sonra yürürlüğe giren teşkilat kanunu ile birlikte malî denetim fiilen başlamıştır. Osmanlı kurumlarının geçmiş hesaplarını da içeren bir çalışma takvimi yapılarak II. Meşrutiyet'e kadar merkezi eyaletlerin hesapları doğrudan, taşraların hesapları ise taşrada kurulmuş olan komisyonların ön incelemelerinden sonra, dolaylı olarak Divan tarafından denetimden geçirilmiştir.⁴⁸

Cumhuriyet'in İlânı'ndan sonra 24 Kasım 1923 tarih ve 374 sayılı "Divan-ı Muhasebatın Sureti İntihabına Dair Kanun" çıkarılarak Cumhuriyet döneminde Sayıştay yeniden kurulmuş ve 1924 Anayasasının 100'üncü maddesinde yer alarak anayasal kimliğine yeniden kavuşmuştur. Bu Anayasa maddesiyle Sayıştay'ın TBMM'ye bağlı olduğu ve devletin bütün gelir ve giderlerini denetlemekle görevlendirildiği açıkça belirtilmiştir.⁴⁹

1.2.2. Mali Denetimin Amaçları ve Mali Denetime Başvuru Gerekçeleri

Mali denetimin amacı, hesap ve işlemlerin doğruluğunu sağlamak ve mali işlemlerin yasalara uygun olarak yapılmasını sağlamaktır. Bunların yanı sıra mali denetim; kamuoyu ve ilgilileri bilgilendirmek, kamusal kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılmasına yönelik sürece yardımcı olmak, mali ve ekonomik hedeflere ulaşabilmek

⁴⁷Müslüm **Parlak** ve Zeliha **Parlak**, "Osmanlı Mali Sistemi ve Divan-I Muhasebata Giden Yol", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 87, Ekim-Aralık 2012, s.20

⁴⁸Salih **Kış**, "Divan-I Muhasebatın Tesis Süreci ve İlişkileri Hakkında Bazı Tespitler", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 87, Ekim-Aralık 2012, s.39.

⁴⁹Sayıştay'ın Tarihçesi, 29.12.2016, <http://www.sayder.org.tr/tr/tarihcesi-18>

için yapılmaktadır.⁵⁰ Mali denetimde temel amaçlardan bir diğeri de, kamuoyunu bilgilendirmektir. Vatandaşlar siyasetçilere ülkeyi kendi adlarına yönetmeleri için yetki verirler. Vatandaşların siyasetçilerden beklentisi; uygun politikaların üretmesidir. Siyasetçilerin ürettiği bu politikalar kamu idaresi tarafından uygulanır. Vatandaşın beklentisine uygun politikalar üreten hükümet yetkiyi kamu idaresine devretmiş olur.

Vatandaşlar, ödedikleri vergi, harç gibi yükümlülükler ile kamu ve mal hizmetlerinin finansmanına katılmış olurlar. Demokrasilerde vatandaşlar, kendilerinden toplanan vergilerin nerede ve nasıl harcandığını bilmek isterler. Kamu gelirlerini kullanma yetkisi ve sorumluluğu, vatandaşların beklentisine uygun olarak mevzuatla belirlenir ve güvence altına alınır. Burada mali denetimin bir alt amacı olan; kamu faaliyetlerinin mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi amacı ortaya çıkmaktadır.

Genellikle bütçenin siyasi, ekonomik, mali ve hukuki fonksiyonlarının yerine getirilmesini sağlamak için; uygulamayı değerlendirmek amacıyla mali denetime başvurulur. Örneğin; bir yatırımın uygulama sonuçlarını, başlangıçtaki tahminle karşılaştırmak, etkinliğini ölçmek veya yeni vergi uygulamalarının benimsenme derecesini ölçmek için mali denetime başvurulur.

Mali denetimin amaçlarından birisi de; eksiklikleri giderecek yeni önlemler almak, duruma göre yeni ölçütler, kıstaslar belirlemek, kurumun gelişmesini sağlayacak, kurumu daha da ileriye götürecek yöntemler bulmaktır. Mali denetim; kamu kesiminde yanlışların önlenmesi, ortaya çıkarılması ve düzeltilmesi amacıyla da gereklidir. Yapılan bir yanlışın düzeltilmesinin olanaksız olduğu durumlarda, sorumlunun belirlenmesi zorunludur. Kamu kaynaklarının dağıtımını uygulanmasında haksız yararlar sağlanmışsa, bunun sorumlularının ortaya çıkarılması ve cezalandırılması gerekir.⁵¹

1.2.3. Mali Denetim Türleri

Mali denetim; niteliği yönünden, uygulandığı ve kapsadığı zaman yönünden, konusu ve amacı yönünden olmak üzere üçe ayrılarak incelenebilir. Niteliği yönünden mali denetim yasama denetimi, yargı denetimi ve idari denetimlerden oluşmaktadır. Zaman

⁵⁰Nihat **Falay**, “Denetim, Verimlilik /Etkinlik /Tutumluluk ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 25, Nisan-Haziran 1997, s.18.

⁵¹Figen **Altuğ**, *Mali Denetim*, Ezgi Kitapevi Yayınları, Bursa 2000, s.7-10.

yönünden ise mali denetimin uygulanacağı zamana göre ayırım yapılmaktadır. Konu ve amaç yönünden mali denetim ise finansal denetim ve performans denetiminden oluşmaktadır.

1.2.3.1. Niteliği Yönünden Mali Denetim

Niteliği yönünden mali denetimi; idari denetim, yasama denetimi ve yargı denetimi olarak üçe ayırabiliriz. İdari denetim kamu görevlileri tarafından yapılırken, yasama ve yargı denetimi yasama ve yargı organları tarafından yapılmaktadır. İdari denetim, yasama denetimi ve yargı denetimi konuları, bir önceki bölümde ayrıntılı olarak ele alındığı için burada tekrar açıklanmayacaktır.

1.2.3.2. Uygulandığı ve Kapsadığı Zaman Yönünden Mali Denetim

Kamu kaynakları kullanılırken, işlemlerin gerçekleşmesi anında veya işlemler gerçekleştirildikten sonra, belirli zamanlarda sonuçların denetlenmesine sürekli denetim⁵²; denetlenen birimin özel isteği ile veya başvuru üzerine yapılan denetimler, süreksiz denetimdir.

Bunun dışında denetime uygulama öncesi, uygulama sırasında veya uygulamadan sonra da başvurulabilir. Uygulamadan önce denetim; kamu kaynaklarının kullanılmasından önce hata ve zararları önlemek için yapılan denetimdir. Uygulama sırasında denetim; kamu kaynaklarının kullanılması esnasında başvuru bu denetimde, kaynak kullanımında yasalara ve mevzuata aykırı ve verimli olmayan uygulamalar araştırılır. Uygulamadan sonraki denetim ise; kamu kaynakları kullanıldıktan sonra yapılan, kaynak kullanımının sonuçlarını değerlendiren bir denetimdir.⁵³

1.2.3.3. Konusu ve Amacı Açısından Mali Denetim

Konusu ve amacı açısından mali denetim türlerini, finansal denetim ve performans denetimi olarak ikiye ayırabiliriz.

⁵²İsa Cankar, “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 61, Nisan-Haziran 2006, s.71.

⁵³Altuğ, a. g. e, s.12-13.

1.2.3.3.1. Finansal Denetim

Finansal denetim; kamu idaresinin hesap ve diğer mali verilerinin gerçeği yansıtip yansıtmadığının, muhasebe kayıtları ve destekleyici kanıtların incelenmesi yoluyla ortaya çıkarılmasıdır.⁵⁴ Geleneksel denetim, yasallık denetimi, biçimsel denetim, düzenlilik denetimi veya finansal denetim olarak da adlandırılan finansal denetimin iki boyutu vardır. Hesapların kontrol edilmesi ve doğruluklarının onaylanması mali doğruluk denetimi; işlemlerin yasalar, tüzük, yönetmeliklerdeki hukuki kurallara uygunluklarının araştırılması uygunluk denetimidir.⁵⁵

Finansal denetim, kamu idaresinin hesaplarını ve hesaplarla ilgili belgeleri incelemek suretiyle, mali tablo ve raporların güvenilirliği ve doğruluğunu teyit eder. Uygunluk denetimi ise, kamu idarelerinin kaynaklarına ve kaynak kullanımına dair işlemlerinin yasalara ve mevzuata uygun olup olmadığının tespit edilmesini amaçlar. Mali tablo ve raporların güvenilirliğine ve doğru olmasına ilişkin yürütülen finansal denetimin; bu tabloların oluşturulmasına kaynak olan işlemlerin yasalar ve mevzuata uygunluğunu araştıran uygunluk denetimden ayrı düşünülmemesi gerekir.⁵⁶

Finansal denetim çerçevesinde yapılacak incelemede genellikle üç konu araştırılır:

- Kamu kurumlarının, kendilerine tahsis edilen kamu fonlarını harcama sürecinde mali mevzuat hükümleri ile devlet muhasebesi kurallarına uyup uymadıkları,
- Tüm mali işlemlerin doğru olarak kaydedilip kaydedilmediği,
- Mali kaynakları kullanmaya karar veren yöneticilerin görevlerini mevzuata uygun olarak yapıp yapmadıkları.

Bu konuları incelemek, gerçekleşmiş kamu harcamalarının hukuki çerçeveye uygunluğunu araştırmak anlamındadır. Bunun yanı sıra sosyal devlet anlayışının gelişmesi ile kamu kesiminin artan görev ve sorumluluklarını sadece finansal açıdan ve düzenlilik açısından denetlemek yeterli değildir. Kamu harcamalarında, harcama sonuçlarını değerlendirmek ve hesap verme sorumluluğu önem taşımaktadır.⁵⁷

⁵⁴Hüseyin Özer, “Performans Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 7, Ocak-Mart 1992, s.31.

⁵⁵Altuğ, a. g. e, s.14.

⁵⁶Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014-3, T.C. Sayıştay’ı, Ankara, s.7.

⁵⁷Altuğ, a. g. e, s.14.

1.2.3.3.2. Performans Denetimi

Performans denetimi, kamu idarelerinin ya da bu idarelerin belirli faaliyet, program ya da projelerinin VET ilkeleri açısından objektif ve sistematik olarak incelenmesidir.⁵⁸ Kamu kaynaklarının oluşum sürecine, verdiği vergilerle katkı sağlayan vatandaşlar, kaynakların nerelere ve ne tutarlarda kullanıldığı konusunda bilgi sahibi olmak isterler. Kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve amacına uygun olarak kullanılmasının gerekliliği konusunda artan duyarlılık, mali hesap verme sorumluluğuna ek olarak performans denetiminin de gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Kamu kaynaklarının kullanımının etkin, verimli ve ekonomik olması ile ilgili olan performans denetimi, hesap verme sorumluluğunun kapsamını daha da genişletmiştir.⁵⁹

Performans denetimi yerine; çağdaş denetim, ekonomik denetim, etkinlik denetimi kavramları da zaman zaman kullanılmaktadır. Performans denetimi uygulanırken finansal denetimden de yararlanır. Performans denetiminde asıl inceleme ise verilen hizmet üzerinde gerçekleşir. Harcamaların ihtiyaçları karşılamaya yönelik olması, planlanmış hizmetlerin zamanında bitirilmesi, üretilen hizmetin miktar ve kalitesini artırmak için nelerin yapılması gerektiği, savurganlık olup olmadığı kontrol edilmekte, kısaca yapılan harcama ile bu harcama karşılığı beklenen hizmet karşılıklı olarak değerlendirilmektedir.⁶⁰

1.2.4. Mali Denetim Kriterleri

Mali denetim uygulaması belli standartlar çerçevesinde yapılmaktadır. Bir işlemin doğru, yasal ve düzenli olup olmadığına, bu standartlara göre karar verilir. Bir işlemin yanlış olduğunun açıklanabilmesi için mutlaka bir kurala dayandırılması gerekmektedir. Konusunda uzman kişilerce belirlenen bu kurallar, işlemi yapanlar tarafından da bilinir ve uygulanır. Mali denetim çalışmalarında denetçi bu kuralları kriter olarak kabul eder. Denetçi mesleki deneyim ve birikimlerini de kullanarak bu kriterleri uygular ve yorum yapar.

Mali denetimde kullanılan kriterlerin kaynakları şunlardır:

⁵⁸Kamu İç Denetim Rehberi, 15.01.2017, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehber.pdf>, s.26

⁵⁹S. Mustafa Önen ve Bedrettin Özmen, “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol Ve Sorumluluk”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 81, Nisan-Haziran 2011, s.100.

⁶⁰Altuğ, a. g. e, s.15.

- Yasa, tüzük ve yönetmelikler,
- Yönetimin kurum içi düzenlemeleri,
- Mali ilke, kural ve standartlar,
- Denetim kurumunun kararları ve iç düzenlemeleri,
- Mahkeme kararları,
- Yürütmeye dair genel düzenlemeler, Bakanlar Kurulu Kararları, Bakanlık genelgeleri,

Bu açıklamalar dahilinde mali denetimde kullanılan kriterler bellidir. Denetçi sadece bu kriterleri bilip uygulayarak denetim ve yorumlarını gerçekleştirmektedir. Denetçinin bu kriterlerin dışına çıkma, bu kriterler dışında başka bir kriter belirleme ve belirlediği kriteri uygulama yetkisi yoktur.⁶¹

1.2.5. Mali Denetimde Yöntem

Mali işlem ve olaylar bir kurum içerisinde sürekli devam eden kesintisiz bir süreçtir. Ancak, mali işlemleri ve olayları kaydeden, sınıflandıran ve raporlandıran muhasebenin kesintisiz sürmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Temel muhasebe ilkelerinden birisi olan dönemsellik kuralı gereği, bazı dönemlerde işlem ve olayların raporlanması, bir durum değerlendirmesi yapılması gerekmektedir. Mali denetim de dönemsellik ilkesine uygun olarak, belirli dönemler ve sorumluların yönetim dönemleri itibariyle yürütülür. Mali denetimin ilk başlangıç yeri muhasebe birimidir. Mali denetim uygulamasında atılacak ilk adım; düzenli bir muhasebe sisteminin var olup olmadığına bakılmasıdır. Muhasebe düzenli ve sistemli ise, denetime başlanabilir.

Mali denetime; geçen dönem sonu ve bu dönemin başı açılış ve envanter kayıtlarının incelenmesi ile başlanır. Önceki yılın denetlenen mali tablolar ve raporlarını incelemekte de fayda bulunmaktadır. Bu inceleme, denetlenecek kurumun tanınması ve yapılacak denetimin planlanması açısından önemlidir.

Denetim çalışmasının yürütülürken aşağıdaki aşamalar sırası ile uygulanır.

- Kurumun tanınması,
- Önemli ve önemsiz hesap alanlarının araştırılması,
- Yapısal risklerin belirlenmesi,

⁶¹Köse, a. g. e, s.53.

- Denetim yönteminin tasarlanması ve buna bağlı olarak iç kontrol mekanizmalarının test edilmesi,
- Analitik incelemeler,
- Maddi doğrulama testleri,
- Kanıtların toplanması (kayıt ve belgelerin incelenmesi, sayım, fiili incelemeler, gözlem, bilgi alma, sorgulama, karşılaştırma, yeniden hesaplama vb. inceleme tekniklerinin uygulanması yoluyla),
- Denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve raporlama.

Mali denetim sonucunda iki tür rapor hazırlanır. Birinci rapor, mali işlemlerin ve olayların yasa, tüzük ve yönetmeliklere uygunluğunu saptamaya ve bu süreçte görev alan memurların hata ve kusurlarının bulunmadığına yönelik, yargı raporu olan uygunluk denetimi raporudur. İkinci rapor ise, düzenlenen mali tabloların güvenilir ve doğru olduğunun teyit edilmesine yönelik olan uygunluk bildirimi raporudur.⁶²

1.2.6. Mali Denetim Aşamaları

Mali denetim bir takım aşamalar halinde yürütülür. Bu aşamalar denetim çalışmaları sonucunda oluşturulacak denetim raporunun güvenilir, objektif ve sağlıklı bir şekilde hazırlanması için gereklidir. Mali denetimde incelenecek ilk alan, muhasebe organizasyonunun yeterliliği ve uzman muhasebe kadrosu, belge düzenine uygun ve muhasebe kurallarına, ilkelerine uygun olarak yapılmış kayıtların bulunması, muhasebe sistemin etkin ve uyumlu bir şekilde işleyip işlemediğidir. Yapılan bu çalışmalara düzenlilik denetimi denilir Mali denetimin konusunu oluşturan ikinci inceleme alanı; mali nitelikli bütün işlemlerin kaydedilip kaydedilmediği, yapılan tüm muhasebe kayıtlarının belgelerinin olması ve bu işlemlerin yasalara, mevzuata, kurallara uygun olup olmadığına bakılmasıdır. Bu incelemelere de uygunluk denetimi denilir. Mali denetim çalışmalarında son olarak, düzenlenen mali tablo ve raporların, muhasebe sisteminde kayıtlı olan belge, bilgi ve diğer verilere dayanılarak hazırlandığı ve güvenilirlik dereceleri saptanır. Mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğinin ölçülmesi işlemine düzenlilik bildirimi denilir.

⁶²Doğan **Bayar**, “Mali Denetim Nedir”, *Maliye Dergisi*, Sayı 155, Temmuz-Aralık 2008, s.6-7.

1.2.6.1. Düzenlilik

Mali denetimde ilk adımın, muhasebe standartlarına ve ilkelerine uygun bir kayıt ve belge düzeninin varlığının araştırılması olduğuna değinmiştik. Muhasebe defter ve belge düzeni denetim yapabilmek için elverişli olmalıdır. Devlet muhasebesinde ise standartlar ve ilkeler, muhasebe yönetmelikleri ile düzenlenmiş ve belirlenmiştir. Düzenli bir muhasebe organizasyonu, kanunlarda ve yönetmeliklerde belirlenen kurallara uygun olmalıdır.

Muhasebe yetkilileri, alacakların tahsili, giderlerin gerçek hak sahiplerine ödenmesi, para ve parasal değerler ile ifade edilebilen emanetlerin muhafazası, ilgililere teslim edilmesi işlemlerini yapmak ve bu işlemlere ait muhasebe kayıtlarının usulüne uygun olarak tutulmasını sağlamakla yükümlüdür. Usulüne uygun, doğru ve düzenli olarak tutulmamış hesaplar üzerinde denetim yapılması mümkün değildir.

1.2.6.2. Uygunluk

Mali denetim uygulamasında diğer bir denetim konusu; kayda alınan işlemlerin doğru olup olmadığıdır. Mali işlemin doğru olması, kurallara uygun olarak yapılması demektir. Mali işlemlerde hata; kasten veya yanlışlıkla işlemin doğru yapılamamasıdır. İki türlü hata kaynağı vardır. Bunlar;

- Maddi hatalar; rakam hataları, dört işlem hataları, icmal ve aktarma hataları, satır ve sütun kaymaları, yanlış kayıtlar gibi.

- Hukuki hatalar, işlemin dayandığı mevzuata uygun olarak yapılmamasından kaynaklanan hatalardır. Uygunluk denetimi sonrası; hatalı işlemler düzeltilir, kusurlu davranış olduğu tespit edilenler adli, idari ve disiplin cezaları ile cezalandırılır.⁶³

Çalışmanın bu kısmında denetim hakkında genel bilgiler verilmiştir. Denetimle ilgili yapılan değişik tanımlar, denetimin gelişimi üzerinde durulduktan sonra denetim türleri ele alınmıştır.

Bundan sonraki bölümde ise performans denetimi konusu detaylı olarak incelenecektir. Performans denetiminin tanımı ve içeriğinden bahsedildikten sonra performans denetiminin ortaya çıkma nedenlerinden bahsedilecek ve performans denetiminin tarihi

⁶³Bayar, a. g. e, s.4-5.

özetlenecektir. Performans denetimi ile ilgili genel bilgilerden sonra; performans denetiminin amaçları ve performans denetimi konusunun en önemli bölümlerinden olan performans denetiminin unsurları konusu ele alınacaktır. İkinci bölümün diğer önemli konusu ise performans denetiminin uygulanması, raporlanması konusudur. İkinci bölümde son olarak performans denetiminin uygulanması sırasında karşılaşılan zorluklar ele alınacak ve üçüncü bölüme geçilecektir.



İKİNCİ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİ ve PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

Tez çalışmasının ikinci bölümünde performans denetimi konusu detaylı olarak anlatılacaktır. Performans denetiminin tanımı, amaçları, ortaya çıkış nedenleri, unsurları, uygulanması konuları işlenecektir.

2.1. Performans Denetiminin Genel Özellikleri

Bu bölümde performans denetiminin tanımı verildikten sonra, performans denetiminin ortaya çıkmasında etkili olan unsurlar incelenecek ve performans denetiminin tarihi gelişiminden bahsedilecektir.

2.1.1. Performans Denetiminin Tanımı

Performans sözcüğü, dilimize Fransızcadan girmiştir ve kısaca başarıım anlamına gelir.⁶⁴ Performans daha geniş bir anlatım ile daha önceden planlanmış, belirli bir amacı olan ve bir çalışma sonucu elde edilenlerin, sayılabilir ve sayılamaz özellikleri ile değerlendirilmesidir. Performans başka bir ifade ile belirlenmiş bir hedefe ulaşım düzeyinin ölçümüdür.⁶⁵ Performans sözcüğü, kullanıldığı alana göre başka anlamlarda kazanmaktadır. Performans denetimi çerçevesinde düşünüldüğünde performansı, amaç ve hedeflerin gerçekleşme oranı olarak tanımlayabiliriz.⁶⁶

⁶³YabancıSözlereKarşılıklarKılavuzu,18.01.2017,http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_karsilik&ar_ama=kelime&guid=TDK.GTS.587f3dfce62784.94141790

⁶⁵Sadegül Akbaba Altun ve Salih Paşa Memişoğlu, “Performans Değerlendirmesine İlişkin Öğretmen, Yönetici ve Müfettiş Görüşleri”, *Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi*, Sayı53, Kış 2008, s.8.

⁶⁶Ebru Yenice, “Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 150, Ocak-Haziran 2016, s.125.

Performans Denetimi genel bir tanımla; sınırlı olan kaynakların verimli, ekonomik,⁶⁷ etkin ve idareli bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacı ile bilinen ve uygulanan mali denetim, muhasebe denetimi, uygunluk ve yasallık denetimi sınırlarını aşan, denetim uygulamalarındaki gelişmeler ve yeni sosyal, ekonomik ve kültürel ihtiyaçlar sonucu ortaya çıkmış yeni bir denetim türüdür.⁶⁸

Sayıştay Kanunu'nda yapılan performans denetimi tanımı şöyledir: Performans denetimi; “ hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesidir. ”⁶⁹

Performans denetimi daha detaylı bir tanım ile; Sistemli ve tarafsız bir şekilde icra edilen; yürütülen faaliyetlerin VET ilkelerine uygun olup olmadığını inceleyen ve araştıran; yönetimin geliştirilmesini amaç edinen, hata ve eksikliklerin giderilmesi konusunda yönetime tavsiyeler veren; düzenlilik denetiminden farklı olarak, faaliyet ve işlemlerin kurallara, kanunlara uygunluğu ve doğruluğu yerine, faaliyet ve işlemlerin sonuçlarını inceleyen; yöneticilerin ve sorumluların mevzuata aykırı olarak yaptıkları işlemlerin tespiti yerine, sistemin denetimini yapan ve sistemin geliştirilmesini amaçlayan denetim türüdür.⁷⁰

2.1.2. Performans Denetiminin Ortaya Çıkmasına Yolaçan Başlıca Nedenler

Performans Denetiminin, denetim tarihi içerisindeki yerine baktığımızda, çok eski tarihlere uzanmayan bir geçmişinin olduğunu ve yeni bir denetim türü olduğunu görürüz.⁷¹ Birinci dünya savaşı sonrasında yaşanan, dünya ekonomik krizi sonrasında, gelişmeye başlayan özel firmalar ve sanayi kuruluşları, belirli standartlar çerçevesinde verimliliklerini ölçmek için denetime yeni fonksiyonlar kazandırmışlardır. Yeni denetim anlayışı ve faaliyet denetiminin de etkisi ile performans denetimi ortaya çıkmıştır.⁷²

⁶⁷Paşa **Bozkurt**, “Türkiye’de Denetim Kurumları”, *Denetışim Dergisi*, Sayı 15, 2014, s.37.

⁶⁸Derya **Kubalı**, *Performans Denetimi Kavram İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, Sayıştay Yayınları, Ankara 1998, s.29.

⁶⁹Özgür **Önder** ve İrfan **Türkoğlu**, “ Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler ”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Sayı 17,2012, s.205.

⁷⁰**Candan**, a. g. e, s.47.

⁷¹Tolga **Demirbaş** ve Rıdvan **Engin**, “Sayıştay’ın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 100, Ocak-Mart 2016, s.29.

⁷²**Candan**, a. g. e, s.55.

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra yaşanan büyük ekonomik kriz sonucu, tüm ülkelerde zaten az olan kaynaklar daha da azalmış, az olan bu kaynakları ekonomik, verimli, etkili ve idareli kullanma konusunda çeşitli arayışlar başlamıştır.⁷³ Bunların yanı sıra devlet yönetme anlayışındaki değişiklikler ve gelişmeler; ekonomiklik, verimlilik, etkililik anlayışlarına yönelmeler; halka hesap verme sorumluluğundaki gelişmeler; yeni bütçe arayışları, alışlagelmiş devlet yönetimi ve denetimin ötesinde verimlilik, etkinlik ve iktisadilik unsurları ile ilgili performans denetiminin uygulanmaya başlamasında etkili olmuştur. Bunların yanı sıra kamu harcamalarındaki artış, küreselleşme ve uluslararası ilişkiler, bilgi teknolojisindeki gelişmeler, halkın beklentilerinin artması, sivil toplu kuruluşları, kamuoyu ve vergi verenlerin baskısı sonucu kamunun hesap verme sorumluluğunun önem kazanması da yeni denetim anlayışının ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Performans denetiminin ortaya çıkışında etkili olan unsurlardan bazıları aşağıda belirtilmiştir.

2.1.2.1. Devlet Yönetimi Anlayışındaki Gelişmeler, Kamu Harcamalarındaki Artış ve Halkın Sosyal ve Kültürel Olarak Gelişmesi

Devletlerin, sorumluluğunda olan kamu düzenini sağlama görevi dışında, sosyal ve ekonomik gelişimde aktif görevler üstlenmeye başlaması ile paralel olarak kamu gelirleri ve kamu giderleri de artmaya başlamıştır. Kamu gelirleri ve giderlerinin hacmi genişledikçe, kamu harcamalarının verimli olarak yapılması talebi gündeme gelmiştir.⁷⁴

Kamu harcamalarındaki artış, kamu hizmetlerine olan talebi artırmış, toplumsal yaşam standartları yükselmiş, borçlanma yaşam tarzının içinde olağan bir gelir kaynağı haline gelmiş, artan kamu gelirleri sonucu önemli yükseliş kaydeden kamu harcamaları dikkat çekmeye başlamıştır. Kamu harcamaları artan devletin, kamu gelirleri aynı oranda artmamış bu da kıt kaynaklarla, daha kaliteli ve daha çok kamu hizmetinin halka sunulmasını gündeme getirmiştir. Gelişen demokratik kurumlar, halkın ve temsil edenlerin bilincinin artması, savurganlık ve israfa karşı olan duyarlılık; kamu kaynaklarını kullanma yetkisine sahip olanlardan hesap sorma arzusunu gündeme

⁷³Yunus Emre **Öztürk**, "Performans Denetimi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", *Sosyal Bilimler Yüksek Okulu Dergisi*, Sayı 2, Cilt 7, 2004, s.155.

⁷⁴Derya **Kubalı**, "Performans Denetimi", *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı 1, Cilt 32, Mart 1999, s.35.

getirmiştir. Bunun yanı sıra hızla büyüyen kamu faaliyetleri, devlete karşı eleştirilerin artmasına yol açmıştır.⁷⁵

Yapılan tüm bu eleştiriler karşısında, halkın hesap sorma isteğine kayıtsız kalamayan kamu yönetimi; görev ve sorumluluklarının sadece yasalara uymak olmadığını, kamu kaynaklarını kullanırken, harcama sonuçlarının değerlendirilmesinin gerektiğini, kaynakların uygun bir şekilde, zamanında, tutumlu ve etkin olarak kullanılması gerektiğini ve kaynak kullanımlarının hesabını verme sorumluluğunu benimsemiştir.⁷⁶

2.1.2.2. Denetim Anlayışındaki Değişimler

Tarihsel sürece baktığımızda; gelişen ekonomiler, ticaret, sosyal yaşam, halkın beklentileri gibi unsurlar birçok alanda olduğu gibi denetim alanında da içerik, nitelik ve uygulanma tarzı bakımından değişiklikler yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu gelişmeler sonucu denetimde yeni yöntemler, teknikler ve araçlar kullanılmaya başlamıştır. Yeni denetim anlayışıyla, hesapların düzeni ve hukuka uygunluğu dışında, yönetimin performansı da denetimin konusu olmuştur.

2.1.2.3. Küreselleşme, Bilgi Teknolojilerindeki Gelişme, Uluslararası İlişkiler

20.yy'ın ikinci yarısından itibaren gelişen bilgi teknolojileri, iletişim araçları kullanımının yaygınlaşması ile gelişmiş ülkelerde uygulanmaya başlayan performans denetimi, o ülkelerle ilişki içinde olan diğer ülkelere de kabul görmüş ve uygulanmaya başlamıştır. Bunun yanı sıra denetim konulu uluslararası kuruluşlar, denetim kurumları da ortak çalışmalar ve eğitimler ile performans denetimlerinin yaygınlaşmasına katkı sağlamıştır.⁷⁷

2.1.3. Performans Denetiminin Tarihsel Gelişimi

Performans denetiminin oluşum sürecini yukarıda detaylı olarak inceledik. Tarihsel sürece bakıldığında Sayıştaylara, performans denetimi yapma görevi ve yetkisi 1970'li

⁷⁵Tolga **Demirbaş**, *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay'ı Uygulaması*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2001, s.56.

⁷⁶**Altuğ**, a. g. e, s.15.

⁷⁷**Candan**, a. g. e, s.58.

yılların sonunda verilmiştir. 1977 yılında Lima (Peru)'da gerçekleştirilen IX. INTOSAI Kongresinde performans denetiminin kapsamı ve nitelikleri tanımlanmıştır. 1986' da Sydney' de yapılan XII. Kongrede, performans denetiminin amaçları açıklanmıştır. Bu gelişmeleri takiben birçok gelişmiş ülke ve gelişmekte olan ülkede denetim kanunlarında değişiklikler yapılarak, performans denetimi kanunlara eklenmiştir. Bu gelişme Sayıştaylar harici diğer denetim kuruluşlarında da performans denetimi uygulamalarını geliştirmiştir.⁷⁸

Denetim alanında tüm dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak, Türkiye' de kamu yönetiminde yeniliklerin yapılması gündeme gelmiş, 1990'larda yapılacak reformlar ile ilgili çalışmalar yoğunlaşmıştır. 1996 yılında, Sayıştay Kanunu'nda yapılan değişiklik ile Sayıştay'ın görevleri arasına performans denetimi de girmiştir.⁷⁹

2.2. Performans Denetiminin Amaçları, Faaliyet Alanları ve Kapsamı

Bu bölümde performans denetiminin amaçları belirlendikten sonra faaliyet alanları, özelliklerinden bahsedilecektir. Ayrıca performans denetiminin yapılmasını gerektiren sebepler de incelenecektir.

2.2.1. Performans Denetiminin Amaçları

Performans denetimi genel olarak; kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını kullanırken; verimli, etkin ve tutumlu kullanıp kullanmadıkları konusunda yasama organına bağımsız bilgi vermeyi ve tavsiyelerde bulunmayı, denetlenen kurumlara kaynak kullanımında istenen seviyeye gelmeleri konusunda yardımcı olmayı amaçlar.⁸⁰ Performans denetimi kamu kaynak yönetiminin kalitesi hakkında ilgililere güvenilir bilgi sağlamanın yanında, hedeflediği yönetim uygulamalarını belirleyip geliştirerek kamu kesimi yöneticilerine yardımcı olur. Bu açılarından performans denetimi hesap verme sorumluluğunun gelişmesine, tasarruf ve verimliliğin artmasına, kaliteli kamu hizmeti sunulmasına, daha iyi yönetim planlaması ve kontrolüne yardımcı olur.⁸¹

⁷⁸Özer, a. g. e, s.32.

⁷⁹Sayıştay'ın Tarihçesi, 23.01.2017, <http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=10>

⁸⁰İngiltere Sayıştay'ı, *Performans Denetimi Özel El Kitabı*, (Çev. Arife Coşkun) , Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997, s.6.

⁸¹Asya Sayıştayları Birliği (ASOSAI), “ Performans Denetim Rehberi”, (Çev. Sacit Yörükler ve Baran Özeren), Sayıştay Yayınları, Ankara, 2002, s.20.

Performans denetiminin amacı; sadece geçmişte gerçekleşen kaynak kullanımlarının verimliliğini, amaca uygun kullanılıp kullanılmadığını ölçerek oluşan kamu zararını ortaya çıkarmak değildir. Performans denetimi kurum ve yöneticilere geleceğe dönük olarak yol göstermeyi ve rehberlik etmeyi amaçlamaktadır. Kamu hizmetinin daha iyi sunulması, kamu sektörünün yapı ve süreçlerinin geliştirilmesi, kamu sektörünün amaçlarının en üst düzeyde gerçekleştirilmesi, bunlara paralel olarak da toplumsal huzur ve refahın geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu çerçeveden bakıldığında performans denetimi ile sosyal devletin amaçları aynı noktada buluşmaktadır. Tüm bu amaçlar doğrultusunda performans denetiminin amacı da mali işlem ve faaliyetlerin denetiminden, dar kurumsal çerçeveden, kanunlara uygunluk denetiminden daha ilerileri işaret etmektedir.⁸²

XII. INTOSAI Kongresi'ne göre performans denetiminin amaçlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Kamu kesiminin, kaynakları daha iyi idare etmesini sağlayacak bir temel oluşturmak,
- Kamu kesiminin idaresi hakkında siyasetçilere, parlamentoya ve topluma sunulan hizmetlerin kalitesini artırmak,
- Kamu kesimi idaresini, performansı ile ilgili bir rapor yapma konusunda cesaretlendirmek,
- Kamu kesimine daha fazla hesap verme yükümlülüğü kazandırmaktır.⁸³

2.2.2. Performans Denetiminin Faaliyet Alanları ve Sınırları

Performans denetiminin faaliyet alanları kuşkusuz oldukça geniştir. Ancak bu genişlik kurumdaki tüm faaliyetlerin tek tek incelenip denetleneceği anlamına gelmez. Performans denetimi kurumun tüm faaliyetlerini inceleyebileceği gibi, belirli bir faaliyete ya da konuya yönelik olarak da yapılabilir. Performans denetimini yapan kurum ya da denetim görevlisinin denetim esnasında karşılaştığı bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Denetimin alanını belirlemenin zorlukları yanı sıra denetim tekniklerinde, denetlenen faaliyet alanı hakkında bilgi almada, denetlenen kurumda

⁸²Recai Akyel, H. Ömer Köse, "Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliği", *Türk İdare Dergisi*, Sayı 466, Mart 2010, s.22.

⁸³M. Akram Khan, "Performans Denetiminin Esasları" *Sayıştay Dergisi*, Sayı 27, Ekim-Aralık 1997, s.71.

performans denetimi kavramlarının anlaşılmasında çeşitli sıkıntılar yaşanmaktadır. Kanuni düzenlemeler de performans denetimini yapan kişi ya da kurumun sınırlarını ve görev alanlarını belirler. Denetçi denetimini yaparken bu sınırlar çerçevesinde faaliyetini sürdürür.⁸⁴

2.2.3. Performans Denetiminin İşlevleri ve Özellikleri

Performans denetimi, değerlendirdiği bir kurumun performansını belirleyebilmek için varlık ve kaynakların kullanım sonuçlarının yanı sıra kurumdaki planlama, insan kaynakları, iç kontrol gibi yönetim birimlerini de değerlendirmeye tabi tutar. Kısaca kurumdaki mali ve mali olmayan verileri değerlendirir. Kurum hedeflerinin gerçekleşme oranını değerlendirirken hedeflerin gerçeğe uygun olup olmadığını, çevre şartlarını, yönetim ve çalışanların içinde bulunduğu sınırlamaları gözetir.

Performans denetimi uygulaması zor, detaylı ve çok çalışmayı gerektiren ve maliyetli bir denetim türüdür. Geleneksel denetim uygulamalarından farklı olarak ayrı bir tecrübe ve uzmanlık gerektirir. Bu denetimi dış denetçilerin yapabileceği gibi iç denetçiler de yapabilirler. Denetçi ve denetlenen arasındaki ilişki diğer denetimlerde olduğu gibi teftiş esasına göre değil, karşılıklı güven ve saygı esasına göre kurulmalıdır. Performans denetimi güven ve saygı esasına dayandığı için yapıcı bir nitelik taşır. Olumsuzlukların ortaya çıkarılmasından ziyade tutumlu, verimli ve etkin kaynak kullanımını hedeflediği için bunları gerçekleştirebilecek sistemin kurulmasını ve geliştirilmesini amaç edinir. Bu amaç doğrultusunda yönlendirme ve tavsiyelerde bulunur. Ayrıca denetim sonucunda yargısal bir karar da çıkmaz.⁸⁵

2.2.4. Performans Denetiminin Yapılmasını Gerektiren Nedenler

Performans denetiminin nedenlerinden en önemlisi hesap verme sorumluluğudur. Hesap verme sorumluluğu bilincinde olan kamu yöneticisi, kurum kaynaklarını kullanırken ya da kurum faaliyetlerini gerçekleştirirken, bunların sonuçlarının yasama organına, vatandaşlara ve diğer ilgililere iletileceğinin farkında olacak, görevini yaparken gereken önem ve hassasiyeti gösterecektir.

⁸⁴Candan, a. g. e, s.64.

⁸⁵Candan, a. g. e, s.68.

Performans denetiminin yapılma nedenlerinden diğeri ise başarı ya da başarısızlığı göstermesidir. Özel sektörde başarı ölçüsü karlılıkken, kamu kesiminde ise başarı ölçüsü verimli ve etkin çalışmadır. Başarı belirleme aracı olan performans denetimi başarısızlığın sebepleri üzerinde durmaktadır. Son olarak performans denetimi, kamu yönetimine karar ama konusunda yardımcı olur. Bu çerçevede performans denetimi yatırım ya da bir projenin hangi öncelikle yapılması gerektiği konusunda yönetime yardımcı olur.⁸⁶

2.2.5. Düzenlilik Denetimi ve Performans Denetimi Arasındaki Farklar

Performans denetiminin mahiyetinin ve amaçlarının daha iyi anlaşılabilmesi için düzenlilik denetimi ile arasındaki farkları incelemek gerekmektedir. Aradaki farklara geçmeden önce düzenlilik denetiminin tanımını hatırlamakta fayda vardır. Düzenlilik denetimi; Kamu idaresinin, kaynaklarını ve fonlarını kullanırken yürürlükteki mevzuata uyup uymadığını, mali tabloları önceden belirlenmiş ilke ve esaslara uygun olarak hazırlayıp hazırlamadığını, kullanılan hesapların doğruluğunu inceleyerek, ilgililerin mali sorumluluklarını denetleyen denetim türüdür.⁸⁷

Performans denetiminde amaç denetlenen kurumdaki bir hizmet ya da faaliyetin verimliliği ve etkinliğini ölçmek, sonuçlarını değerlendirmek iken; düzenlilik denetimi, hesapların ve mali tabloların doğru, nizami ve mevzuata uygunluğunu değerlendirmek üzere muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin üzerinde yoğunlaşır. Düzenlilik denetimi kayıtlardaki hatalar veya eksiklikler, mevzuata uymayan yanlar, varsa yolsuzlukları ortaya çıkarmaya çalışır; performans denetimi ise mevzuat ve yolsuzluklar ile ilgilenmez, direk kurumun performansına odaklıdır. Performans denetimi ekonomi, kamu yönetimi, sosyoloji, siyaset bilimleri gibi birçok bilimden yararlanarak denetlenen kuruluşa göre değişen metotlar kullanırken,⁸⁸ düzenlilik denetimi muhasebeyi hedef alarak, standartlaşmış denetim ve raporlama sistemi kullanır.⁸⁹

⁸⁶Demirbaş, a. g. e, s.73.

⁸⁷Arife Coşkun, “Performans ve Risk Denetim Terimleri”, Sayıştay Yayınları, Ankara, Ocak 2000, s.17

⁸⁸Demirbaş, a. g. e, s.67.

⁸⁹Ahmet Kesik, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 9, 2005, s.103.

Performans denetimi herhangi bir zamana ya da takvime bağılı değildir, denetim sonrası çıkacak rapor denetlenen kuruma göre değişkenlik gösterirken; düzenlilik denetimi belirli zaman dilimlerinde, önceden belirli tarihlere göre yapılır, denetim sonrası standartlaşmış bir rapor düzenlenir.

Performans denetimi, denetlenen kurum, alan ya da faaliyete göre değişik uzmanlık ve tecrübeler gerektirirken, düzenlilik denetimini yapabilmek için muhasebe mevzuatını bilmek yeterlidir.⁹⁰ Performans denetiminin getirdiği yenilikler ve sonuçlarının tüm denetim otoritelerince kabul görüp onaylanması, düzenlilik denetiminin eski bir anlayış olup geçerliliğini yitireceği anlamına gelmemektedir. Aksine performans denetiminin uygulamada düzenlilik denetimine ihtiyacı vardır.⁹¹

2.3. Performans Denetiminin Unsurları

Performans denetiminin, uluslararası standartlara uygun unsurları; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarından oluşur. Performans denetiminde unsurlar, denetleyenin sonuçları analiz edebilmesi için denetimin kapsamı ve hedefini belirler.⁹² Uluslararası denetim unsurlarının yanı sıra sürdürülebilirlik, tutarlılık ve uyumluluk unsurlarının da performans denetiminde kullanılması önerilmektedir. Bunlardan sürdürülebilirlik; faaliyet sonuçlarının tekrar kullanılabilmesi ve yaygınlaştırılmasını amaçlar. Tutarlılık; faaliyetlerin genel ve özel düzeydeki hedefler ile uyumunu inceler. Uyumluluk ise; kamu idaresinin faaliyet ve projeleri yürütülebilmesi için yeterli kapasiteye sahip olup olmadığını inceler.⁹³

Bu unsurlardan hepsi ya da birkaçı performans denetiminde kullanılabilir. Performans denetiminin unsurlarının hepsi birbiri ile ilişkilidir. Yapılacak denetimin amacı, denetim sonucunda düzenlenecek denetim raporunun iletileceği kamu idaresi ya da kamu idaresinde görevli yöneticiler doğrultusunda kullanılacak unsurlar belirlenebilir.

⁹⁰Demirbaş, a. g. e, s.67.

⁹¹Baran Özeren, Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor, Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2000, s.7.

⁹²Sadık Yavaş, “Ecosai İleri Düzey Performans Denetimi Eğitimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 93, Nisan-Haziran 2014, s.133.

⁹³İç Denetim Koordinasyon Kurulu, “Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi”, Ankara, Nisan 2016, s.20.

Performans denetimi unsurlarından, uluslararası standartlara uygun olan; verimlilik, etkinlik ve tutumluluk unsurları detaylı olarak incelenecektir.

2.3.1. Verimlilik

Genel olarak verimlilik; bir kurumda kaynakların, mal ve hizmet üretim sürecinde ne kadar iyi kullanıldığının ölçülmesidir.⁹⁴ Verimlilik, kullanılacak girdiler sabitken, belirli bir kalitede olan en çok mal ve hizmetin üretilmesi, ya da kalitesi belirlenmiş bir mal ya da hizmeti üretmek için en az girdiyi kullanmaktır. Tanımlardan da anlaşılabileceği gibi verimliliğin amacı en az girdi kullanarak, en çok mal ve hizmeti üretmektir.⁹⁵

Verimlilik unsuru ile yapılan performans denetiminde amaç; kamu idarelerinin yönetimindeki kaynakları, kamu idaresinin hedefleri doğrultusunda ve ilgili faaliyetin gerçekleştirilmesi için yeterli olarak kullanıldığının denetlenmesi, varsa eksikliklerin belirlenmesi ve iyileştirme çalışmalarının yapılmasıdır. Verimlilik, girdilerin çıktılar ile oranlanması ile hesaplanır. Verilen hizmet adedi ve yapılan işlem adedi gibi çıktılar; görevli personel sayısı, zaman, kullanılan malzeme sayısı ve maliyetler gibi girdilere bölünerek verimlilik unsuru hesaplanır.⁹⁶

Performans denetimin uygulanması gibi verimlilik denetimlerinin de kamu kesiminde uygulanması oldukça zordur. Özel kesimde üretilen mal ve hizmet ile toplam olarak katlanılan maliyeti oranlayarak toplam verimliliği hesaplamak oldukça kolaydır. Kamu kesiminde ise üretilen bazı mal ve hizmetlerin değerini parasal açıdan hesaplamak pek mümkün değildir. Örneğin kamusal hizmetlerden olan savunma hizmetinin parasal değerini hesaplamak mümkün değildir. Ancak; verimlilik, etkinlik, tutumluluk unsurlarının birlikte değerlendirilmesi sureti ile bir sonuca varılması mümkün olmaktadır.⁹⁷ Bunlara ek olarak verimlilik düzeyinin tespitinde; kamu kurumları arası karşılaştırmalar, kurum içi karşılaştırmalar, özel sektör firmaları ile karşılaştırma,

⁹⁴T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, “Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım”, Ankara, 1997, s.3.

⁹⁵T.C. Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, “Performans Denetimi Rehberi”, Ankara 2008, s.8.

⁹⁶İç Denetim Koordinasyon Kurulu, “Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi”, Ankara, 2015, s.101.

⁹⁷Özer, a. g. e, s.85.

geçmiş dönem performansları ile karşılaştırma ve yönetimin hedefleri de yardımcı olarak kullanılır.⁹⁸

2.3.2. Etkinlik

Etkinlik, bir kurumun hedeflerinin gerçekleşme derecesidir.⁹⁹ Etkinlik kavramı yerine etkililik, etkenlik kavramları da kullanılmaktadır fakat yaygın olan kullanım etkinliktir. Bazı kamu hizmetlerinde verimliliğin parasal olarak ölçümündeki güçlükler nedeniyle verimlilik yerine daha geniş bir kavram olan etkinlik ortaya çıkmıştır. Verimlilik, kamu hizmetinin sayısal olarak ölçülebildiği yerlerde yararlı bir araç iken; etkinlik tüm kamu hizmetleri için kamu yönetiminin değerlendirilmesinde faydalıdır.¹⁰⁰

Etkinlik önceden belirlenmiş bir amaç ile ilgilidir. Kamu idaresi önceden belirlenmiş olan amaca ya da amaçlara ulaşabildiği takdirde etkindir. Fakat sadece bir amacı gerçekleştirmek etkinlik olarak değerlendirilemez. Amaçların gerçekleşmesinin yanı sıra en az maliyetle gerçekleşmesi de önemlidir. Verimlilik unsurunda kullanılan çıktılar yerine, etkinlik unsurunda sonuçlar değerlendirilir. Sonuç ve çıktı farklı anlamlar taşımaktadır. Örneğin; hastanede yatan ve taburcu olan hastalar bir çıktı iken; taburcu olan hastalardan tamamen sağlığına kavuşanlar bir sonuçtur. Başka bir örnek daha verecek olursak; girişimcilik eğitimine giderek eğitimi tamamlayanların sayısı bir çıktı iken, eğitimi tamamlayıp iş kuranların sayısı ise bir sonuçtur. Çıktı ve sonuç arasındaki bu farklılık, ölçümü zor olan kamu hizmetlerinde verimlilik yerine etkinlik ölçümü yapılmasını gerektirir.¹⁰¹

Etkinlik unsuru, performans denetimindeki en önemli unsurdur. Etkinlik denetiminde kurum tarafından belirlenen hedefler ile çıktılar ve özellikle de sonuçlar çok önemlidir. Eğer hedefler, çıktılar ve sonuçlar net değilse verilen hizmeti ölçmede bir belirsizlik ortaya çıkar. Bu belirsizlik kaynak kullanımında etkin olmamaya performansta başarısızlığa yol açabilir. Etkinlik denetiminde hedefler ile ilgili en büyük sorun; hedef konulmamış olması, hedeflerin görev ile ilgili olmaması ya da değersiz olması,

⁹⁸Demirbaş, a. g. e, s.92.

⁹⁹İngiltere Sayıştay'ı, "Performans Ölçümü Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler", (Çev. C. Suat Aral), Sayıştay Yayınları, Ankara, 2001, s.14.

¹⁰⁰Altuğ, a. g. e, s.18.

¹⁰¹Ali Osman Güçlü, " Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 19, Ekim-Aralık 1995, s.32.

ulaşılamayacak bir hedef konulması ve hedeflerin çelişkili olmasıdır. Hedeflerin yanı sıra çıktı ve sonuçların bir arada değerlendirilmesi de önem taşımaktadır.¹⁰²

2.3.3. Tutumluluk

Performans denetiminin unsurlarından sonuncusu olan tutumluluk; belirlenen hedeflere ulaşmak için kullanılacak kaynakların veya girdilerin en düşük maliyetle temin edilmesi anlamına gelir.¹⁰³ Bazı kaynaklarda tutumlulukla birlikte veya tutumluluk yerine ekonomiklik, iktisadilik kavramları da kullanılmaktadır.

Tutumluluk tanımından da anlaşılacağı üzere daha çok girdilerin maliyeti ile ilgilidir. Girdilerin yeterli miktarda, zamanında, kaliteden ödün verilmeden en uygun maliyetle temin edilerek; doğru yerde kullanılıp kullanılmadığını inceler. Hedefe ulaşmak için gerektiği kadar maliyete katlanmak, gereksiz maliyetlere girmemek anlamına gelen tutumluluktan bahsedilebilmesi için, çeşitli seçeneklerin olması ve bu seçenekler arasından tercih yapabilme olanağının olması gerekir.¹⁰⁴ Burada bahsedilen en düşük maliyetli girdi seçiminde, ihtiyaçların niteliği de göz önünde bulundurulmalıdır. En ucuz olan, her zaman en iyisi anlamına gelmemelidir. Tasarruf yapma adına bir okul dersliğindeki ampullerin yerine, daha az maliyetli olsun diye az ışık verenleri seçmek maliyeti bir miktar düşürür. Fakat bu tasarruf öğrencilerin tahtayı iyi görememesine ve gözlerinin bozulmasına yol açabilir. Bu maliyet düşürme işlemi tutumluluk olarak değerlendirilemez.¹⁰⁵

Tutumlulukta ya da tasarruf yaparken dikkate alınması gereken diğer bir unsur da dışsallıklardır. Örneğin; ısınmak için kullanılan doğalgaz yerine tasarruf sağlamak amacı ile ucuz kömür kullanmak maliyetleri düşürse de, çevrenin kirlenmesine ve solunum ile ilgili hastalıkların artmasına neden olacaktır, sonuçta hastane masrafları artacaktır. Dışsallığa dikkat etmeden yapılan bir tasarruf olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir.¹⁰⁶

¹⁰²Demirbaş, a. g. e, s.97.

¹⁰³Hülya Murath, “Teftiş Ve Denetim Esasları İle Diğer Ülkelerin Teftiş Kurulları Örnekleri Temelinde Teftiş Fonksiyonunun Geliştirilmesi Üzerine Bir İnceleme”, Kültür Ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu Mesleki Değerlendirme Toplantısı, Antalya, Nisan 2009, s.7.

¹⁰⁴Demirbaş, a. g. e, s.83.

¹⁰⁵Öztürk, a. g. e, s.160.

¹⁰⁶Demirbaş, a. g. e, s.85.

Tutumluluk denetimi yaparken denetçiler, girdilerin ya da kaynakların uygun maliyetle, uygun zamanda ve miktarda elde edilip edilmediğine bakarlar. Denetçinin elinde girdiler ve çıktılar ile ilgili herhangi bir standart bulunmadığı için; denetçi, kurumun hedeflerine bakarak bir standart belirlemeye çalışır. Denetçi girdilerin uygun miktarını hesaplar; yönetimin, ihtiyaçlarını uygun olarak planlayıp planlamadığına bakar. İhtiyaçlar belirlenirken en uygun maliyetle elde edilebilecek girdiler üzerinde durulur. Denetçi, tutumluluk denetimi ile ilgili rapor düzenlerken; kurumun amaçlarını gerçekleştirmede etkin olup olmadığını da göz önünde bulundurmalıdır.¹⁰⁷

2.3.4. Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk İlişkisi

VET unsurları kurum ya da faaliyetin performansının özet olarak değerlendirmesini sağlar.¹⁰⁸ VET unsurları birbirleri ile yoğun ilişki içindedir. Bunların içinde etkinlik en geniş kavramdır. İlk olarak verimlilik ve tutumluluk arasında ilişkiyi incelersek; verimlilik en az girdi ile en çok çıktıyı almayı amaçlar, tutumluluk ise kaliteyi bozmadan girdi maliyetlerini azaltmayı amaçlar. Tutumluluk unsuru ile azalan girdi maliyetleri sonucunda verimlilik yükselecektir. Verimlilik ve tutumluluk bir birinden ayrılmaz unsurlardır. Tutumluluk unsuruna uymak için girdilerin kalitesine de dikkat etmek gerekmektedir, kaliteyi dikkate almak çıktılarında bu yönden incelenmesi demektir. Kaliteli girdi ve çıktı, hem tutumluluğun hem de verimliliğin sağlanması demektir. Bunların yanı sıra verimliliğin sağlanması her zaman tutumluluk unsuruna bağlı değildir. Bu çerçevede verimlilik, tutumluluktan daha geniş bir kavramdır.

Etkinlik ve verimlilik arasın da ilişkiler bulunmaktadır. Verimlilik en az girdi ile en çok çıktıyı almayı amaçlarken, etkinlik de hangi sonuçlar ve amaçlara ulaşıldığına odaklanır. Amaçlar ve sonuçlar ile ilgilenen etkinlik, verimliliğe göre daha geniş bir unsurdur. Verimlilik, etkinliğin gerçekleşmesi için gerekli öğelerden sadece birisidir. Örneğin; uygun şartlar ve koşullar ile tarım kredisinin verilmesi ile verimlilik gerçekleşirken; alınan kredinin, tarımsal üretimi artırması durumunda etkinlik gerçekleşmiş olacaktır.

¹⁰⁷Özer, a. g. e, s.76.

¹⁰⁸İngiltere Sayıştay'ı, *Performans Ölçümü ve Performans Denetimi*, (Çev. Sacit Yörüker ve Fikret Gülen) , Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997, s.11.

VET kavramlarının birbirinden ayrılması zordur. Performans denetimlerinde, denetçi bu ayrımı yapmaya çalışmadan, tespit edebildiği eksiklikleri ve yönetimin başarıya ulaşması için yapması gerekenleri raporlarına yansıtmalıdır.¹⁰⁹

2.4. Performans Ölçümü

Kamu idaresinde sonuç odaklı anlayışlarla birlikte, performans denetiminin uygulamaya geçirilmesi, kamu idaresinin kaynakları kullanım etkinliğinin sağlanması için olması gereken çıktılarına nasıl ulaşılacağı; verimliliğin sağlanabilmesi için maliyetlerin nasıl düşürüleceği konularında yapılacak faaliyetlerin etkinliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.¹¹⁰ Performans denetimi ve performans ölçümü yakın ilişkili iki kavramdır. Performans ölçümü, performans denetiminin unsurları olan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarının incelenmesi ve değerlendirilmesi ile ilgilidir.¹¹¹

2.4.1. Performans Ölçümünün Tanımı ve İçeriği

Performans ölçümü genel olarak; işlemlerin yerin getirilmesinde, üretim ve hizmet sunumunda, görevlerin nasıl yerine getirildiğinin tarafsız ve sistemli bir şekilde tespitidir.¹¹² Başka bir tanım daha verecek olursak performans ölçümü; bir faaliyetin etkinliğinin belirlenmesidir.¹¹³ Son olarak şu tanımları da verebiliriz; performans ölçümü, kamu kurumlarının sunulan mal ve hizmetlerin, süreçlerin ya da sonuçların ne kadar etkili ve verimli olduğunu saptamak için yapılan, tarafsız ve sistematik bilgi toplama, toplanan bilgileri analiz etme ve raporlama sürecidir. Performans denetimi ve performans ölçümü birbirine yakın kavramlardır. İki kavramın ayrım noktası; performans ölçümü kurumların bizzat kendileri tarafından yapılır, performans denetimi

¹⁰⁹Demirbaş, a. g. e, s.99-102

¹¹⁰Mustafa Sakal Ve Elif Ayşe Şahin, “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü Ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 68, Ocak-Mart 2008, s.5.

¹¹¹Demirbaş, a. g. e, s.75.

¹¹²ABD Hazine Bakanlığı Mali Yönetim Dairesi, *Performans Ölçüm Rehberi*, (Çev. Hülya Demirkaya), Sayıştay Yayınları, Ankara, 2000, s.3.

¹¹³Oya H. Yüreğir ve Gülsün Nakıboğlu, “Performans Ölçümü Ve Ölçüm Sistemleri: Genel Bir Bakış”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16, Sayı 2, 2007, s.546.

ise dış karakterli, bağımsız bir faaliyettir; kurumların yaptığı performans ölçümlerini ve sonuçlarını konu alır.¹¹⁴

Kamuda performans ölçümünün yapılmasını teşvik eden, özendiren herhangi bir unsur bulunmaz. Burada artan kamu harcamaları karşılığında daha iyi hizmet bekleyen toplum unsuruna karşı hesap verme sorumluluğu devreye girer. Bu hesap verme sorumluluğu çerçevesinde performans ölçümleri ve performans denetimleri uygulanır ve geliştirilir.¹¹⁵

2.4.2. Performans Ölçümünün Yararları

Performans ölçümü kurumların hedeflerini ve amaçlarını ne derece gerçekleştirdiğini ya da hedef ve amaçlarına ne kadar yaklaştığını belirleme de yardımcı olur. Kurum amaçları, hedefleri doğrultusunda tüm personel arasında ortak bir anlayış gelişmesine yardımcı olur. Bunun yanı sıra yöneticileri önleyici tedbirler alma konusunda yardımcı olur.

Performans ölçümünün en temel işlevi kurumlarda hesap verebilirliği sağlamak ve geliştirmektir. Hesap verebilirliğin geliştirilmesinin yanı sıra yönetim kararlarının alınması sürecine de etki eder. Performans ölçümü sonucu yönetim, kaynak kullanımında verimliliği sağlayabilmek için idari ve mali süreçlerde değişikliklere gidebilir. Performansın ölçülmesi; organizasyon yapısı, üretilen mal ve hizmetlerin geliştirilmesi, yönetim anlayışının geliştirilmesi gibi sonuçlar da doğurur. Performans ölçümünün yukarıda bahsedilen yararları sağlayabilmesi için, kullanacağı ölçütlerin; önceden belirlenmiş hedefler ile ilgili, kurumlarca kabul edilmiş, açık ve net, güvenilir, karşılaştırmaya elverişli ve olumsuz etki yaratmayacak şekilde olması gerekmektedir.¹¹⁶

2.4.3. Performans Ölçüm Kavramları

Performans ölçümü; girdiler, çıktılar, sonuçlar, performans hedefi, performans göstergesi gibi kavramlardan oluşur. Bu kavramlardan her biri performansın farklı bir özelliğini göstermektedir. *Girdiler*; mal ve hizmet üretebilmek için kullanılan her türlü

¹¹⁴Demirbaş, a. g. e, s.76.

¹¹⁵Demirbaş, a. g. e, s.77.

¹¹⁶Candan, a. g. e, s.85-86.

kaynaktır. *Çıktılar*; üretilen mal ve hizmetin miktarıdır. *Sonuçlar*; çıktılarından ayrı değerlendirilir, çıktıların bütün etkileri ve neticeleridir. Örneğin; hastanede doğum yapan sayısı bir çıktı iken, sağlıklı doğan her çocuk bir sonuçtur. Burada sonuç daha çok verimlilik, etkililik ile ilgilidir.¹¹⁷

Performans Hedefi; Önceden belirlenmiş, gelecek bir zamanda gerçekleşmesi beklenen performans seviyesi ve bu seviyedeki farklılıklardır.

Performans Göstergesi; Performans değişikliklerini belirlemenin zor olduğu durumlarda, performans hakkında bilgi verir. Bir çıktının sonucu direk belirlenemiyorsa, performans göstergeleri sonuç ya da eğilimin etkisini ölçülmeye çalışılır.¹¹⁸

2.5. Performans Denetiminin Uygulanması

Performans denetiminin uygulanması başlığı altında; performans denetimi için gerekli koşullar, performans denetimi süreci ve performans denetiminde kullanılan teknikler konularına değinilecektir.

2.5.1. Performans Denetimi İçin Gerekli Koşullar

Performans denetimlerinden istenen verimin elde edilebilmesi için bir takım koşulların bulunması gerekmektedir. Bu koşullar ülkelere göre değişiklik gösterebilmektedir. Bunun yanı sıra tüm ülkelerde geçerli olan temel koşullar da bulunmaktadır. Bu koşullar; performans yönetimi, performans denetimlerinin mevzuat ile desteklenmesi, denetim yapan kurumların bağımsızlığı, performans denetimi alanında uzman personel gibi koşullardan oluşmaktadır.

2.5.1.1. Performans Yönetimi

Performans yönetimi verimlilik, etkinlik ve tutumluluk gibi unsurları içeren performansı geliştirmeyi amaçlamaktadır. Performans yönetimi, performans denetimlerinin yapılmasını da kolaylaştırmaktadır. Performans yönetimi kurumlarda performansın

¹¹⁷Demirbaş, a. g. e, s.77.

¹¹⁸Candan, a. g. e, s.89.

geliştirilmesi için yapılması gereken düzenlemelerden iç kontrol sistemlerinin geliştirilmesine kadar bir uygulamanın yapılmasını öngörmektedir. Bu uygulamalardan bazıları aşağıdaki gibidir.

- Bürokrasi içinde, pasif olan ve görev alma konusunda isteksiz olan personele, sorumluluk almalarını sağlayacak gerekli yetkilerin verilmesi ve hesap verme bilincinin geliştirilmesi,
- Hizmet sunma bilinci, toplam kalite yönetimi, tüketici odaklı çalışma gibi kaliteyi artırıcı yöntemlerin kamu yönetiminde de uygulanmaya başlaması,
- Faaliyetlerin yasalar ve mevzuatla olan uyumundan çok, sonuçları ile ilgilenilmesi,
- Kamu kurumları ve çalışanları arasında rekabet ortamının oluşturulması.

2.5.1.2. Performans Denetimlerinin Mevzuat İle Desteklenmesi

Performans denetimlerinin etkin bir şekilde uygulanabilmesinin diğer bir koşulu da Sayıştayların gerekli yasal altyapıya sahip olmasıdır. Hukuk sisteminde performans denetimlerini engelleyecek herhangi bir yasa bulunmamalıdır. Performans denetiminin mevzuat ile desteklenmemesi, performans denetiminin uygulanamamasının en büyük sebeplerinden birisidir. Örneğin, Pakistan’da performans denetimi konusunda yasal düzenleme olmadığı için, denetimler etkin olarak uygulanamamaktadır. Bir ülkede performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemenin yapılmamış olmasının altında temelde iki sebep yatmaktadır. Bunlardan ilki politikacıların kendilerini düşünerek performans denetimi konusunda çalışma yapmak istememeleridir.¹¹⁹

Burada politikacılar kendileri tarafından yapılan yada yapılacak olan yolsuzlukların ortaya çıkacak olmasından çekinmektedir. Diğer bir sebep ise performans denetimleri sonucu elde edilecek getirinin tam olarak anlaşılmamış olmasıdır.

2.5.1.3. Denetim Yapan Kurumların Bağımsızlığı

Bağımsızlık koşulu sadece performans denetimleri için değil, Sayıştaylar tarafından tüm denetim türleri için gereklidir. Sayıştay’ın denetimleri objektif bir şekilde yaparak güven sağlayabilmesi için bağımsız çalışması gerekmektedir. Bağımsız olmayan bir

¹¹⁹Demirbaş, a. g. e, s.137.

denetim kurumu tarafından yapılan performans denetiminin güvenilir ve objektif olmasından söz edilemez. Sayıştaylar yasama ve yürütme organından, denetlenen kurumdan bağımsız olarak çalışarak denetimlerde etkinliğe ulaşabilirler.

2.5.1.4. Performans Denetimi Alanında Uzman Personel

Düzenlilik denetimleri yasal mevzuat ve muhasebe bilgisine sahip denetçiler tarafından rahatlıkla yapılabilirken, performans denetimleri için durum farklıdır. Performans denetimi ayrı bir uzmanlık alanı gerektirmektedir. Performans denetimlerinde bir çok yöntem ve teknik kullanılmaktadır. Bu tekniklerin uygulanabilmesi için mühendisler gibi teknik bilgi sahibi personele de ihtiyaç duyulmaktadır. Devlet tarafından yürütülen faaliyetlerin gelişmesi ve karmaşılaşması uzman personelin istihdam edilmesini gerektirmektedir.¹²⁰

2.5.1.5. Diğer Koşullar

Yukarıda sayılan tüm koşulların dışında etkin bir performans denetimi için gerekli başka koşullarda bulunmaktadır. Bu koşulları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

-Sayıştay tarafından uygulanan bir performans denetimi sonucunda hazırlanan rapor ne kadar iyi olursa olsun, parlamento tarafından gereken ilgiyi görmezse, performans denetiminin etkin olduğundan bahsedilmez.

-Ülkede ekonominin iyi olması ve siyasi çevre de performans denetiminin etkinliği için önemlidir. Siyasi çevrenin iyi olmaması, Sayıştay üzerine gelecek politik baskıları artıracak ve performans denetimi etkinlikten uzaklaşacaktır.

-Performans denetimi denetlenen kurumla birlikte yürütülmelidir. Burada denetlenen kurumun performans denetimine bakış açısı önemlidir. Performans denetimine karşı duran bir kurumda etkin bir performans denetiminin yapılması imkansızdır. Denetlenen kurumdaki personelin eğitim düzeyi, yeniliklere açık olması performans denetiminin etkinliğini kuşkusuz artırmaktadır.¹²¹

¹²⁰Demirbaş, a. g. e, s.137-138.

¹²¹Ozan Uysal, “Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Etkinliği Bakımından Sayıştay’ın Rolü”, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir, 2010, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), s.133.

-Performans denetiminin kurumdaki faaliyetleri iyileştirmek ve geliştirmek için yapıldığı bilinmelidir. Bunun dışında performans denetiminin suçlu bulma gibi herhangi bir amacı bulunmadığı denetlenen kurumdaki personel tarafından bilinmelidir.

-Denetçiler arasında etkin bir ödül sisteminin olması da performans denetiminin etkinliğini artırmaktadır.¹²²

2.5.2. Denetim Süreci

Bir kurum ya da faaliyetin, önceden saptanmış ölçütlere ve standartlara göre incelenmesi denetim sürecini oluşturur.¹²³ Denetim standartları, denetimin belirli bir düzende, belirli kurallar ve ilkelere uygun olarak yürütülmesine yardımcı olur. Kamu kurumlarında koşullar ve şartların birine göre çok farklı olması sebebi ile yapılan performans denetimleri de birbirine göre farklı unsurlar içermektedir. Bununla birlikte denetimlerde uygulanan genel süreç hemen hemen aynıdır. Genel olarak performans denetimlerinde; planlama, uygulama, raporlama ve izleme olmak üzere dört aşama bulunur.¹²⁴

2.5.2.1. Performans Denetiminin Planlanması

Planlama aşamasında öncelikle, denetimi yapacak personel belirlenerek denetim ekibi oluşturulur. Denetçiler, denetlenecek kurum hakkında bilgi edinebilmek için sektörü gözden geçirirler. Kurumların tabi oldukları yasa ve yönetmelikler, kurumun sorumlulukları, organizasyon yapısı incelenir.

Denetçiler kurum hakkında bilgi sahibi olduktan sonra denetim yapılacak muhtemel konular belirlenir. Muhtemel konular arasından önemlilik düzeyine göre denetimin asıl konusu ya da konuları belirlenir. Denetim konuları belirlendikten sonra yapılan ön çalışma ile denetim konusu hakkında bilgi toplanması ve muhtemel risklerin

¹²²M.Akram Khan, a. g. e, s.81.

¹²³Özer, a. g. e, s.106.

¹²⁴Demirbaş, a. g. e, s.120.

belirlenmesi sağlanır. Son olarak denetim yapılacak denetimin detaylarını içeren plan oluşturularak denetim çalışmalarına başlanır.¹²⁵

2.5.2.2. Performans Denetiminin Uygulanması

Performans denetiminin uygulanması süreci; denetim programının yapılması, kanıtların toplanması, denetimin belgelendirilmesi ve kanıtların dosyalanması, verilerin analizi ve denetim sonuçlarından oluşur.

2.5.2.2.1. Denetim Programının Yapılması

Denetim programı, denetimin amaçlarını ve denetimin uygulanma adımlarını belirlediği için, denetimin en önemli bölümüdür. Denetim programı, denetimin yürütülmesi aşamasında kullanılacak yazılı bir plandır. Performans denetiminin uygulanması aşamasında denetçi inceleyeceği, önemli olan konular için program hazırlar. Denetim programı ile denetim metodu ve denetçinin inceleyeceği alanda seçeceği örnekleme büyüklüğü de belirlenir. Denetçi denetim programında; denetlenecek alanları, raporlayacağı durumları, önceden belirlenen amaçları gerçekleştirebilmek için denetim raporlarının nasıl kullanılacağını, denetim işinin başlangıç ve bitiş tarihi ile denetimde kimlerin görevlendirileceğini açıklar.¹²⁶

2.5.2.2.2. Kanıtların Toplanması ve Kanıt Toplama Teknikleri

Denetim inceleme, araştırma ve sonuçları değerlendirme faaliyetidir. Denetim sonucunda oluşan kanaat ve denetim raporunun doğru ve yeterli bilgilere dayanması gerekmektedir. Kısaca denetim bulgularının dayanacağı kanıtlara ihtiyacı vardır.

Performans denetiminde denetçinin görüşünü doğrulayabilmesi için, mali ve mali nitelikte olmayan birçok kanıt ihtiyacı vardır. Bu kanıtları toplamak için aşağıdaki yöntemler kullanılmaktadır.¹²⁷

¹²⁵T.C. Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, a. g. e, s.12.

¹²⁶Özer, a. g. e, s.125-126.

¹²⁷Candan, a. g. e, s.114.

2.5.2.2.2.1. Mülakat (Görüşme)

Mülakat denetimlerin en önemli bölümüdür. Denetçinin, denetlenen kurum çalışanları ile kişisel iletişim kurmasına ve güvenilir bilgiler elde etmesine yardımcı olur. Denetçi mülakatlar ile denetlenen kurum hakkındaki şüphelerini giderir, bulgularını çeşitlendirir ve netleştirir. Denetlenen kurumlardaki görevli personel genellikle denetime olumsuz olarak baktığı için, mülakat yapılması zor bir iştir. Bu nedenle mülakatı yapan kişinin iletişim kurma yeteneğinin olması, güven yaratması ve karşı tarafı motive etmesi gerekmektedir.¹²⁸ Mülakatlar, denetçi tarafından az sayıda katılımcı ile yapılabileceği gibi panel şeklinde daha fazla katılımcı ile de yapılabilir. Mülakatı yapan denetçi, katılımcıları açık sözlü ve samimi cevaplar vermeye ikna ederek, aldığı cevapları ayrıntılı olarak not eder ve derinlemesine inceler.¹²⁹

2.5.2.2.2.2. Anket

Denetim esnasında görüşmelerin yapılması zorsa ya da fazla zaman kaybına neden oluyorsa, görüşmeler yerine anket tercih edilebilir. Anket belli bir araştırmanın amacına uygun olarak önceden düzenlenmiş sorulardan oluşur. Anket yapabilmek içinde soruları hazırlamak, sonuçları değerlendirmek ve test edebilmek için yeterli zaman gerekmektedir. Ankete katılanların önyargısız cevaplar vereceği, cevapların standart olması olasılığı ve analiz kolaylığı anketlerin en önemli özelliklerindendir.

2.5.2.2.2.3. Belge İnceleme

Belge incelemesi kurum dosya ve raporlarının incelenmesidir. Belge inceleme, çok fazla zaman gerektirmesine ve maliyeti fazla olmasına rağmen denetçinin en önemli kanıtları elde edebilmesine yardımcı olur. Denetçi belge incelemede örneklem yoluna da gidebilir. Belgeler önyargısız güçlü kanıtlar sağlarken denetlenen kurum için de bir yük olarak görülmez. Denetçi incelediği belgelerden gerekli gördüklerinin fotokopilerini çalışma dosyasına koymak üzere alabilir.¹³⁰

¹²⁸ Demirbaş, a. g. e, s.126.

¹²⁹ Arife Coşkun ve Murat Toker, “Performans Denetiminde Veri Toplama”, Sayıştay Dergisi, Sayı33, Nisan-Haziran 1999, s.169.

¹³⁰ Kubalı, a. g. e, s.102-103

2.5.2.2.2.4. Gözlem

Denetçinin gerçek durumu anlayabilmesi ve olayları takip edebilmesi için en etkili yöntem gözlemdir. Gözlem tekniği ile denetçi çalışanların prosedür ve kurallara uyup uymadığı konusunda kanıt toplar. Denetçi gözlem yaparak izlenen faaliyet ya da süreç hakkında doğrudan fikir sahibi olur. Bunların yanı sıra sadece gözlem tekniği ile bir kanaate varılarak, denetim sonucu oluşturulamaz.

Denetçi gözlem tekniğini kullanırken aşağıdaki hususlara dikkat etmelidir.

- Denetçi, denetim yaptığı kurum personeline gözlemin ne için yapıldığını açıklamalıdır.
- Denetçi, gözlem esnasında iş akışını bozmamaya ve çalışanların davranışlarını etkilememeye dikkat etmelidir. Denetçi, gözlemlenen kişilerin gözlem sırasında farklı davrandıklarını unutmamalıdır.
- Denetçi, çalışanların güvenini kazanarak onların yapacakları tüm yorumları not almalıdır.
- Denetçi gözlemleyeceği faaliyet ya da süreçleri seçerken dikkatli davranılmalıdır. Sürekli tekrar eden işlem ve faaliyetler seçilmelidir.¹³¹

2.5.2.2.2.5. Zaman Serileri

Zaman serisi, bir değişkenin birbirini izleyen dönemlerde aldığı değerlerdir. Değişkenlerin geçmiş değerlerini bilmek, gelecekle ilgili tahminler yapabilmek, alınan kararları izlemek ve etkilerini hesaplayabilmek için gereklidir. Zaman serileri ile genel eğilimlerin yanı sıra kurumsal politikalarda yapılan değişikliklerin etkileri de belirlenebilir. Zaman serileri tekniğinde kullanılan grafikler ve trend analizi yardımı ile çeşitli veriler arasındaki ilişkiler açık olarak görülebilmektedir. Trend analizi belirli bir dönemdeki dalgalanma ve gelişmelerin ölçülmesidir.¹³²

¹³¹T.C. Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, a. g. e, s.60.

¹³²Kubalı, a. g. e, s.106

2.5.2.2.2.6. Örnekleme

Denetlenen kurumda, denetçi için kanıt niteliğini taşıyan birçok doküman, belge, çalışma bulunmaktadır. Denetçinin bunların tümünü incelemesi, hem maliyet bakımından hem de zaman bakımından olanaksızdır. Denetçi, kanıtların tümünü toplayıp incelemek yerine denetim konusunun amacı ve kapsamına göre kanıtlar seçer. Örnekleme; denetlenen kanıtların seçilmesi işlemidir. Örnekleme olasılıklara dayanır. Denetçi tarafından seçilen örnekler rasgele seçilmez. Denetçi kanıt örneklerini seçerken; mesleki deneyim ve tecrübesine, denetlenen kurumdaki iç kontrol sisteminin etkinliğine göre karar verir.¹³³

2.5.2.2.2.7. Elektronik Denetim Kanıtları

Denetim kanıtları arasına sonradan eklenen elektronik denetim kanıtları, denetimle ilgili görüş oluşturulması aşamasında denetçiye yardımcı olan, elektronik ortamda tutulan; kaynak belgeler, muhasebe kayıtları, faturalar, sözleşmeler, doğrulamalar gibi belgelerden oluşur. Elektronik kanıtlar denetçiye pratiklik sağlamakla birlikte kolay değiştirilebilir, silinebilir ve çoğaltılabilir olduğu için, bu belgelerin güvenilirliğine, denetim görüşü oluşturulması aşamasında denetçinin karar vermesi gerekmektedir.¹³⁴

2.5.2.3. Performans Denetiminin Değerlendirilmesi

Denetim ile ilgili kanıtlar toplanıp analiz edildikten sonra; kanıtlar olması gereken kriterler ile karşılaştırılarak, bulgulara ve sonuçlara ulaşılır, tavsiyeler belirlenir. İlk olarak olması gereken denetim kriterleri ile denetim kanıtları karşılaştırılarak bulgulara ulaşılır. Örneğin denetlenen kurumun 5 birimlik bir girdiyi 10 birimlik bir çıktıya dönüştürmesi gerektiği bir kriter olarak belirlenmişse ve kurum faaliyetleri sonrası 8 birim çıktı elde edebilmişse aradaki farkın belirlenmesi bir denetim bulgusudur. Denetim bulgularının anlam ifade edebilmesi için etki ve sebeplerinin de ele alınması gerekir. Yukarıdaki örnekte yer alan 2 birimlik eksik çıktı; zarara, zamansal ertelemelere, talebi karşılayamama gibi etkilere yol açmış olabilir. Etkiler gerekli

¹³³İbrahim Ünsal, “Performans Denetiminde İstatistik Tekniklerinin Kullanılması”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 28, Ocak-Mart 1998, s.61.

¹³⁴Mehmet Şirin, “Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 61, Nisan-Haziran 2016, s.31.

düzeltilici önlemlerin alınabilmesi önemlidir. Denetçi burada eksik çıktının oluşma nedenlerini de belirlemelidir.

Denetçi bulguları, etkileri ve etkilerin nedenlerini belirledikten sonra; denetim sonuçlarını ve tavsiyelerini oluşturarak denetimi sonlandırır. Denetim sonuçları; kurumun eksiklerini giderecek, yapılan hataları önleyebilecek, kuruma ilerdeki dönemde yol gösterebilecek nitelikte doğru ve tarafsız olarak sunulmalıdır. Getirilen tavsiyeler düşük maliyetli, uygulanabilir, açık, alternatif önerilerde bulunan ve çözüm yollarını gösterir nitelikte olmalıdır.¹³⁵

2.5.2.4. Performans Denetiminin Raporlanması

Denetçi, denetim sonrasında denetim bulgularını birleştirerek bir sonuca ulaşır, bu sonuca tavsiyelerini de ekleyerek denetim raporunu hazırlar. Denetim raporu içeriği kolay anlaşılan, yeterli, güvenilir, objektif olmalı ve denetim kanıtlarına dayanmalıdır. Denetim raporu, denetim başladığı andan itibaren oluşmaya ve şekillenmeye başlar. Denetim yapılırken toplanan kanıtlar, yapılan incelemeler ve denetim sonuçlarının ortaya konulması denetim raporunu hazırlamaya yöneliktir.

Denetim raporu; kamuoyu, kamu idaresi ve diğer rapor kullanıcıları için denetimin görünen kısmıdır. Denetim raporunun kullanıcıları, yapılan denetim ile ilgili sadece denetim raporunu görebilmekte, raporun nasıl hazırlandığı konusunda bilgi sahibi olmamaktadır. Bu sebeple denetim raporu gereken zaman ayrılarak uzmanlıkla hazırlanmalı, açık net ve anlaşılır olmalıdır.¹³⁶

2.5.3. Performans Denetiminin Zorlukları

Performans denetiminin en önemli unsurlarından biri, belirlenen amaçlar ile ilgili olan etkinliktir. Bir kurum ya da kuruluş amacına ulaştığı zaman etkin olur. Bu sebeple denetimin başlangıç yeri kurumun amaçlarıdır. Dolayısı ile denetimden bir sonuç alınabilmesi için amaçların belirli olması gerekmektedir. Buna karşın kamu programlarının amaçları bazen tam olarak açıklanmamaktadır veya bir programın birden

¹³⁵Demirbaş, a. g. e, s.133.

¹³⁶Kubalı, a. g. e, s.113.

çok amacı bulunmaktadır. Temel hedefi belirlenen amaçların gerçekleşme derecesini ölçmek olan performans denetimi için ilk zorluk bu şekilde meydana gelmektedir.

Performans denetiminin yapılmasında diğer bir zorluk denetim standartlarının tespiti ile ilgilidir. Denetim standartlarının tespit edilebilmesi için denetlenen kurumdaki; organizasyon, yönetim kalitesi, personelin özellikleri, kaynakların yeterliliği gibi konularda araştırmalar yapmak gerekmektedir. Bu araştırmaların farklı alanlarda hizmet veren, organizasyon yapısı çok geniş olan kamu kurumlarında yapılması güç bir iştir. Denetlenen kurum için önceden geliştirilmiş standartlar bulunmuyorsa; denetçi incelediği kurumun yapısına göre standart oluşturmak zorundadır. Bu, denetçi için çok zor; zaman zaman da imkânsızdır.

Performans denetiminde diğer bir zorluk ise veri toplama konusunda yaşanır. Performans denetimi yapabilmek, denetlenen kurum ile ilgili geniş bilgi sahibi olmayı gerektirir. Denetlenecek kurumun çok geniş olması bazen farklı uzmanlık sahalarındaki denetçilerin birlikte çalışmasını gerektirir. Denetlenen kurum hakkında bilgi dosyalardan, personelden, yöneticilerden elde edilir. Veri toplama her zaman kolay olmamakta ve veri toplama maliyeti denetim için kısıtlayıcı bir faktör olabilmektedir. Bu sebeplerle denetim ekonomik olmaktan çıkmaktadır.¹³⁷

Tez çalışmasının ikinci bölümünde performans denetimi konusu detaylı olarak ele alınmıştır. Bundan sonraki bölümde ise; performans denetimlerine yönelik dünyada yapılan uygulamalar incelenecektir. ABD, İngiltere, Avrupa Birliği üye ülkeleri gibi gelişmiş ülkeler ile Pakistan, Türkiye ve Irak gibi gelişmekte olan ülkelerde uygulanan performans denetimleri incelenecektir.

¹³⁷A. Osman **Güçlü**, “ Performans Denetiminin Zorlukları Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 18, Temmuz-Eylül 1995, s.4.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİNDE ULUSLARARASI KARŞILAŞTIRMALAR

Kamu kurumlarının gelişmesine paralel olarak ortaya çıkan performans denetimi, ilk olarak gelişmiş ülkelerde uygulanmaya başlamıştır. Günümüzde ise birçok ülkede uygulama alanı bulabilmektedir. Performans denetimleri ülke Sayıştayları ya da Sayıştay benzeri kurumlar tarafından yapılmaktadır. Aynı amaçlara hizmet etmeye yönelik olsa da ülkelerde uygulanan performans denetimleri uygulama, yetki ve yaklaşım açısından farklılıklar göstermektedir.

Çalışmanın bu bölümünde Amerika Birleşik Devletleri (ABD), İngiltere ve Avrupa Birliği gibi gelişmiş ülkeler ile Türkiye, Pakistan gibi gelişmekte olan ülkeler ve Irak'ta uygulanan performans denetimleri ele alınacaktır.

3.1. Amerika Birleşik Devletleri'nde Performans Denetimi

ABD, etkinlik ve verimliliğe dayalı yenilikçi bir denetim sistemine sahip, denetim standartlarının ön planda tutulduğu ve denetçilerin bağımsızlığının esas alındığı; performans denetimi uygulamalarında öncü ülkelerden birisidir. ABD'de denetim çalışmaları; denetimi meslek edinen, bağımsız olarak çalışan meslek mensuplarınca yürütülmektedir. Denetim kurumları genellikle özerk bir yapıdadır. Denetim kurumları arasındaki koordinasyon ise merkezi denetim birimi tarafından sağlanmaktadır.¹³⁸

¹³⁸ Ahmet Özen ve Engin Öztornacı, “Çeşitli Ülkelerde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 22, Sayı 1, 2015, s.2.

Federal bir devlet olan ABD’de her eyalette görev yapan bir yüksek denetim kurumu bulunmaktadır.¹³⁹ Bunların yanı sıra, Bütçe ve Muhasebe Yasası ile birlikte; General Accounting Office (G.A.O) yani ABD Sayıştay’ı 1921 yılında kurulmuştur.¹⁴⁰ Eyaletlerde bulunan yüksek denetim kurumları ile G.A.O denetimlerini birbirlerinden bağımsız olarak yapmalarına karşı, birbirleri ile de işbirliği içindedirler.

ABD’de denetim birimleri çok eski tarihlerde oluşturulmuştu fakat çalışmalarını yürütmeye bağlı olarak yapmaktaydılar. Yürütmeye bağlı olarak çalışan bu denetim birimlerinin bağımsız olmaması, giderek artan bütçe kalemleri, devlet başkanının denetime tabi olmayan ve gittikçe artan yetkilerinin bulunması; yürütmeden bağımsız bir denetim mekanizmasının oluşturulmasını gündeme getirmiştir. Tüm bu ihtiyaçlar doğrultusunda, bağımsız bir denetim kurumu olarak G.A.O. meydana getirilmiştir.

G.A.O. ilk kurulduğu zamanlarda, bir harcamanın sonuçları ile değil, harcamanın yasal olarak yapılıp yapılmadığı ile ilgileniyor, belgeler üzerinden denetimlerini yapıyordu. II. Dünya Savaşından sonra, gelişen ekonomi, giderek artan işlemler belge denetimini olanaksız hale getirmişti. Bu gelişmeler doğrultusunda artık her kurum muhasebe kontrol ve denetimlerini kendisi yapacak, G.A.O ise muhasebe usul ve kontrollerinin yeterli olup olmadığının denetimini yapacaktı.¹⁴¹ 1960’lı yılların sonlarında G.A.O performans denetimleri yapmaya başladı. Modern dönem olarak da bilinen bu dönemde G.A.O politika tarafından belirlenen konularda program değerlendirmeleri yapmaya başlamıştır.¹⁴²

1990’lı yıllara kadar, ABD’de performans denetimi ve denetim esnasında kullanılacak ölçütlerle ilgili olarak birçok deneme yapılmışsa da, günümüzde uygulanan performans denetimine en yakın düzenleme, 1993 yılında kabul edilen ve performans denetiminin esaslarını belirleyen Kamu Performans Sonuçları Kanunudur. Bu kanunla getirilen esaslar, diğer ülkeler tarafından da kabul görmüş ve dünyada performans denetimi akımı başlamıştır.¹⁴³

¹³⁹Gül Alptürk, “Amerikan Sayıştayı ve Performans Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, 1991, s.43.

¹⁴⁰Özen ve Öztornacı, a. g. e, s.2.

¹⁴¹Köse, a. g. e, s.164.

¹⁴²Demirbaş, a. g. e, s.160.

¹⁴³Ahmet Apan, “ABD Ve Türkiye’de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 471-472, Haziran-Eylül 2011, s.22.

Kamu Performans Sonuçları Kanunu'nun amacı, kamu kurumlarında performans ölçümü uygulamalarının geliştirilmesi ve yaygınlaştırılmasıdır. Bu yasa kamu kurumlarının performansını geliştirmek ve performans beklentilerine uygun kaynak dağılımını yapabilmek için yapılan uzun yıllar süren çalışmalar sonucunda ortaya çıkarılabilmektedir. Kamu kurumlarındaki verimsizlik; kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine göre kullanılmaması sebepleri ile halkın kamu kurumlarına duyduğu güvensizlik de yasanın çıkarılmasının sebeplerindendir.¹⁴⁴

Günümüzde parlamentoya bağlı olarak çalışan G.A.O' nun görevleri arasında; hükümetin her türlü faaliyet ve çalışmaları ile her türlü programların incelenmesi yer almaktadır. G.A.O, yaptığı denetim çalışmalarının tamamına yakını Kongre'nin direktifleri doğrultusunda gerçekleştirmektedir. Bu doğrultuda G.A.O' nun başlıca görevi; kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılması ile ilgili tüm aşamaları inceleyerek, Kongre'ye yaptığı denetimlerin sonuçlarını raporlandırmaktır. G.A.O, hükümet tarafından istenen çalışmaların yanında; hükümet aleyhinde olan iddiaları da inceleyip araştırmaktadır.

G.A.O'nun yaptığı denetimlerin %90'lık kısmı performans denetimleridir.¹⁴⁵ Mali denetim ise genellikle performans denetimi sonuçlarına katkı sağlamak için yapılmaktadır. Yapılan performans denetimlerinin kapsamına; savunma sanayisinden sağlık sektörüne, bilgi teknolojilerinden küresel ısınmaya karşı alınan önlemler dâhil birçok konu girebilmektedir. G.A.O tarafından yapılan performans denetimlerinde aşağıdaki konular araştırılmaktadır;

- Hükümet tarafından belirlenen programların, kanunlara uygun olarak yürütülmesi ve bu programlara dair, Kongre'ye sunulan verilerin doğruluğu,

- Kamu kaynakları kullanımında etkinlik, verimlilik ve ekonomikliği sağlayacak; israf ve verimsizliği önleyecek çalışmaların yapılması,

- Kamu kaynaklarının kullanımının, yasalarla belirlenen kurallara uygun olması ve bu kaynaklar için tutulan kayıtların doğruluğu,

- Hükümet tarafından belirlenen programların beklenen amaçlara ulaşması, beklenen amaçlara ulaşamayacağı düşünülen programların yönetiminde değişiklik yapılması,

¹⁴⁴Kubalı, a. g. e, s.137.

¹⁴⁵Özen ve Öztornacı, a. g. e, s.2.

- Hükümet programlarını daha düşük maliyetle uygulayabilme imkânları,
- Denetim yapılan konularda gerekiyorsa Kongre tarafından alınabilecek önlemler.¹⁴⁶

G.A.O'nun yukarıda sayılan görevlerinin yanı sıra bir diğer görevi de hükümet ve parlamentodan gelen talepler doğrultusunda danışmanlık yapmaktır. G.A.O; bütçe açıkları, maliye politikaları, tarımsal reformlar, savunma sistemleri gibi birçok konuda çeşitli analizler yapabilmektedir.

Yaptığı denetimlerin %90'ı performans denetimi olan G.A.O'nun denetim raporları sonucu verdiği tavsiyelerin büyük bir kısmı dikkate alınmakta ve gerçekleştirilmektedir. Bu başarının temelinde, denetimlerin Kongre tarafından talep edilmesi ve denetimin gereken özen gösterilerek tarafsız olarak yapılması yer almaktadır.¹⁴⁷ G.A.O'nun denetimlerinin büyük kısmını Kongre'den gelen talepler sonucu yaptığından bahsetmiştik. G.A.O'nun görev alanını belirleyen herhangi bir yasa bulunmamaktadır. Buna karşın G.A.O, Kongre'nin belirlediği her konuda denetim yapmakla yükümlüdür. Kongre'nin belirlediği konularda denetim yapması G.A.O'nun bağımsız olmadığı kanısı uyandırır da; G.A.O denetimlerde tamamen kendi usul ve yöntemlerine göre çalışarak, denetim sonuçlarını Kongre'nin memnun olacağı şekilde değil; herhangi bir taraf gözetmeden, objektif olarak sunmaktadır.¹⁴⁸

3.2. Avrupa Birliği'nde Performans Denetimi

Avrupa Birliği (AB), dünyadaki uluslararası örgütlenmelerden farklı olarak; uluslar üstü bir niteliğe sahiptir. AB'ye üye ülkelerin, çok geniş kapsamlı yetki devri ile Birliğe bağlı olmaları nedeni ile hesap verebilirlik, AB açısından çok önemlidir.¹⁴⁹ AB'de ya da eski ismi ile Avrupa Topluluğu'nda (AT) denetim işlemleri 1977 yılında kadar, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu (AKÇT) denetçileri ile AB'nin finansal denetimlerini yapan Denetim Kurulu tarafından yapılmıştır. Bunlardan Denetim Kurulu tarafından yapılan denetim sonuçları hakkında, denetlenen kurum bilgilendirilmiyor, sonuçlar Avrupa Parlamentosu'na ve Avrupa Konseyi'ne veriliyordu. Denetim Kurulu tavsiyeleri de

¹⁴⁶ Alptürk, a. g. e, s.46.

¹⁴⁷ Demirbaş, a. g. e, s.161.

¹⁴⁸ Alptürk, a. g. e, s.47.

¹⁴⁹ Özgür Mengiler, "Avrupa Birliği Sayıştayı'nın Kurumsal Etkinliği", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77, Nisan-Haziran 2010, s.5.

nadiren yerine getiriliyordu. AKÇT denetçileri ise sayı olarak yetersizdi ve denetim faaliyetlerini tam olarak yerine getiremiyorlardı.¹⁵⁰

Çağdaş devletlerde denetim fonksiyonu kamu kesimi faaliyetlerinin şeffaf olarak yürütülmesini güvenceye alan unsurlardan birisidir. Dış denetim kamu kaynakları yönetiminin ayrılmaz bir parçasıdır. Bunların yanı sıra AB Sayıştay'ının oluşturulmasında bir takım özel gereksinimlerde rol oynamıştır. AB Sayıştay'ının kurulmasında; AB'nin üyelerinden ayrı olarak kendi bütçesinin olması ve bu bütçenin üye devletlerin kurumlarından bağımsız bir şekilde yönetilmesi, Avrupa Parlamentosu'nun (AP) bütçeyi kontrol etme alanındaki etkinliğini artırması, etkili olmuştur.¹⁵¹ Birliğin mali gücünün ve bağımsızlığının zamanla artması ve giderek artan bütçe harcamaları bağımsız bir denetim kurumuna olan ihtiyacı daha da artırmıştır. Bu gereksinimler doğrultusunda AB Sayıştayı 1977 yılında kurulmuştur. 1993 yılında Sayıştay'a kurumsal statü verilmiş, AB'nin yapısal organları arasına alınmıştır. Bu gelişme ile birlikte AB Sayıştay'ının görev alanı genişlemiş, yetkisi ve bağımsızlığı üst düzey güvenceye kavuşturulmuştur.¹⁵²

AB Sayıştayı çok geniş denetim yetkilerine sahiptir. Kurucu yasalarda aksine bir hüküm yoksa AB'ye dâhil olan tüm organların denetimini yapabilmektedir. AB Sayıştayı, Birlik tarafından elde edilen gelir ve yapılan harcamaların uygunluk, düzenlilik denetimlerini yapmaktadır. Bunlarla birlikte AB Sayıştayı performans denetimlerini de yapmaktadır. Birliğe dâhil ülkeleri temsil eden üyelerden oluşan AB Sayıştay'ının yaptığı denetimlerin %80'ini performans denetimleri oluşturmaktadır.¹⁵³ Hem AB Sayıştay'ını kuran anlaşma hem de AB mali tüzüğü, Sayıştay'ın performans denetimleri yapmasını emredici maddeler içermektedir.

AB'yi oluşturan üye ülkelerin tamamında performans denetimleri yaygın olarak uygulanmaktadır. AB'ye üye ülkelerde yerleşen hesap verme bilinci, demokrasinin bir sonucudur. AB bütçesine katkıda bulunan üyeler, performans denetimlerinin daha yaygın ve etkin olarak yapılması konusundaki isteklerini sürekli olarak dile getirmektedir. Üyelerin bu taleplerinin altında kendi ülkelerinde VET denetimlerinin

¹⁵⁰Demirbaş, a. g. e, s.165

¹⁵¹İsmail Hakkı Sayın, *Avrupa Birliği Sayıştayı*, Sayıştay Yayınları, Ankara 1998, s.63.

¹⁵²Kubalı, a. g. e, s.148.

¹⁵³Demirbaş, a. g. e, s.178.

yaygın olarak yapılması yer almaktadır. Üye ülkeler kendi içlerinde yaptıkları VET denetimleri ile zaman zaman kamu harcamalarını kısma yoluna gidebilmektedir. Dolayısı ile hükümetler kendi vatandaşları için yaptığı kamu harcamalarını kısarken, etkin bir denetim olmadan başka ülke vatandaşları için harcama yapmak istemezler.¹⁵⁴

AB’de yapılan performans denetimleri; Birlik fonlarını kullanan kurum ve kuruluşların ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik yönlerinden denetlenmesi olarak tanımlanmaktadır. Performans denetimleri bağımsız olarak yapılmakta ve denetlenen kurumun çalışmalarını ve kapasitelerini geliştirmek için uygulanmaktadır. AB Sayıştayı yapmış olduğu performans denetimlerinde aşağıdaki soruların cevaplarını aramaktadır;

- Denetlenen kurum çalışmalarını etkin ve verimli olarak yapıyor mu?
- Çalışmalar ekonomik yöntemler seçilerek verimli bir şekilde yapılıyor mu?
- Bitmiş işler ya da projeler daha ekonomik olarak yapılabilir miydi?¹⁵⁵

AB Sayıştayı tarafından yapılan performans denetimlerinin hedefi yalnızca başlangıçtaki hedeflerin, elde edilen sonuçlarla karşılaştırılması ya da projelerin en düşük maliyetle gerçekleştirilmesinden ibaret değildir. Performans denetimlerinde geleceğe yönelik tavsiyeler de verilmektedir. Birliğin katkıda bulunduğu projelerin maliyetinin ve getirilerinin araştırılması da performans denetimlerinin amaçları arasındadır.

AB Sayıştayı tarafından yapılan denetimlerin kapsamının çok geniş olmasına karşın, Sayıştay’ın yetkisi sınırlıdır. Yapılan denetimlerin herhangi bir hukuki bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Sayıştay’ın yetkisinin sınırlı olması, denetimlerin etkisiz olduğu anlamına gelmemektedir. AB Sayıştayı etkisini hazırladığı raporları Birlik Organlarına sunarak göstermektedir.¹⁵⁶

AB Sayıştayı çalışmalarını yaparken üye ülke Sayıştayları ile de bilgi alışverişinde bulunmaktadır. Bazı konularda üye ülke Sayıştayları ile birlikte denetimlerde yapılmaktadır. Üye ülkelerdeki Sayıştaylarındaki farklılıklar, temsilcilerinin değişik denetim yaklaşımlarını yansıtmalarını da sağlamaktadır.¹⁵⁷

¹⁵⁴ Sayın, a. g. e, s.93.

¹⁵⁵ Ahmet Sandal, “Avrupa Birliğinde Performans Denetimi”, *Denetim Dergisi*, Sayı 8, 2011, s.42.

¹⁵⁶ Mengiler, a. g. e, s.12.

¹⁵⁷ Kubalı, a. g. e, s.149.

3.3. İngiltere’de Performans Denetimi

İngiltere’de denetim tarihi oldukça eskilere dayanmaktadır. Dünyada kurulan ilk yüksek denetim kurumu, İngiltere’de 1314 yılında kurulan İngiltere Sayıştayı’dır. Kuruluş tarihinden itibaren İngiltere Sayıştayı sürekli olarak yeniden yapılandırılmış, görevleri ve sorumlulukları her geçen gün artmıştır.¹⁵⁸ Hesap verme sorumluluğu kavramının gelişimi de İngiltere Sayıştayı’na dayanmaktadır.¹⁵⁹

İngiltere’de yüksek denetimin tarihçesi çok eski tarihlere dayanmakta ise de, bu günkü şekliyle yapılanması 1861 tarihinde olmuştur. 1861 yılında İngiliz Parlamento’su bünyesinde Kamu Hesapları Komitesi kurulmuştur. 1866 yılında da kabul edilen yeni yasa ile Sayıştay Kurulmuştur. Aynı yasa ile Sayıştay’a tüm kamu kurumlarının bağımsız denetimini yapma görevi verilmiştir.

1977 yılındaki yasa ile Sayıştay’ın yetki ve sorumlulukları genişletilmiş, mali denetimin yanında yönetim tarafından yürütülen işlerin, ne derece iyi yapıldığının incelenmesi görevi de Sayıştay’a verilmiştir. Sayıştay ile ilgili bir sonraki yasa 1983 yılında yürürlüğe girmiştir. Yeni yasa ile Sayıştay’ın bağımsızlığı güçlendirilmiş ve Parlamento’ya yakınlaşması sağlanmıştır. Sayıştay’ın adı da National Audit Office (N.A.O) yani Ulusal Denetim Ofisi olarak değiştirilmiştir.¹⁶⁰

1983 tarihli yasa ile N.A.O’ya düzenlilik denetimi yapmanın yanında, paranın karşılığı denetimlerini de yapması istenmiştir. Paranın karşılığı denetimi, harcamaların verimli, etkin ve tutumlu olarak yapılıp yapılmadığının incelenmesidir. İngiltere’de bu düzenlemeden önce de performans denetimleri sürekli olarak yapılıyordu fakat performans denetimi yasal bir zemine sahip değildi. Bu yasa ile performans denetimi resmi hale getirilmiş ve tüm kamu fonları için yapılması öngörülmüştür.¹⁶¹

N.A.O tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin sonuçlara Parlamento’ya rapor olarak sunulmaktadır. Parlamente’ye doğru olarak rapor verilmesi ve kamu kaynaklarının kullanımı hakkında, bağımsız olarak bilgi ve tavsiyelerde bulunmak

¹⁵⁸ **Kubalı**, a. g. e, s.133.

¹⁵⁹ **Muhammet Bezirci** ve **Fehmi Karesioğlu**, Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi, 16.05.2017, <http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/view/101/100>

¹⁶⁰ **Köse**, a. g. e, s.148.

¹⁶¹ **Demirbaş**, a. g. e, s.158.

N.A.O için önemlidir.¹⁶² N.A.O tarafından yapılan performans denetimleri, yüksek kalitede raporlar ile sonuçlanacak şekilde titiz bir çalışma ile yürütülmektedir.¹⁶³

N.A.O denetimler sırasında gerekli her tür bilgi ve belgeye ulaşmakta yetkilidir. N.A.O yaptığı performans denetimleri ile verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu denetlerken, hükümet politikaları ile ilgili herhangi inceleme yapmaz. N.A.O kaynaklarının yarısını performans denetimleri için kullanmaktadır ve üç tür denetim yapmaktadır. Bunlar;

- İsraf, verimsizlik, kontrol zayıflığı gibi alanlara yönelik seçici incelemeler,
- Önemli projelerin performansı hakkında güvence sağlamak üzere yapılan detaylı incelemeler,

-İdari işlemlerin standartlara uygun olup olmadığını içeren incelemelerdir.

Bu inceleme ve denetimlerin birçoğu N.A.O tarafından başlatılmakla birlikte, Parlamento'ya bağlı olan Kamu Hesapları Komitesi'nce de N.A.O'dan herhangi bir konuda inceleme yapması istenebilmektedir.¹⁶⁴

N.A.O performans denetimlerini yaparken, denetlenen kurumla ve gerektiği takdirde Parlamento ile birlikte çalışır. Bunların yanı sıra denetim konusu ile ilgili diğer kişiler ya da kurumlardan da bilgi alınabilir.

N.A.O hazırladığı performans denetimi raporlarını objektif bir biçimde yansıtan taslaklar hazırlayarak Hazine ve Kamu Hesapları Komitesinin Basın ofislerine gönderir. Basın bürosu aracılığı ile rapor sonuçları medya ile paylaşılır. N.A.O tarafından yapılan performans denetimlerinin en büyük çıktısı olan raporlar, Parlamento'ya sunulur. Kamu Hesapları Komitesi tüm yasama dönemi boyunca raporlar hakkındaki görüşleri alır. N.A.O yaptığı performans denetimlerinin sonuçlarını izlemektedir. Bu performans denetimlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. N.A.O tarafından denetim sonuçlarının izlenmesinin amacı; denetlenen kurumun N.A.O tarafından hazırlanan raporlardaki önerilere cevap olarak bildirdiği değişiklikleri yapıp yapmadığını belirlemek ve yapılan performans denetimlerinin sağladığı ek katkıyı göstermektir.

¹⁶²Sacit Yörüker, *İngiltere Sayıştay Finansal Denetim El Kitabı*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2004, s.3.

¹⁶³İngiltere Sayıştay Performans Denetimi Çalışmalarının Kalite Güvencesi, 17.05.2017, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=25>

¹⁶⁴Demirbaş, a. g. e, s.158.

N.A.O çalışmalarında kalite güvencesi sağlamaya büyük önem vermektedir. Kalite güvencesi için iyi bir yönetim ve eğitime verilen önemle birlikte, gözden geçirme işlemlerine de başvurulmaktadır. Gözden geçirme işlemleri denetçiler tarafından, konu hakkında bilgi sahibi akademisyenler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bunlarla birlikte denetlenen kurumdan da geri dönüşler alınarak yapılan denetimlerin sonuçları değerlendirilmektedir.¹⁶⁵

N.A.O tarafından performans denetimini geliştirmek üzere yapılan çalışmalar kapsamında performans ile ilgili teknik literatür incelenerek, performans ölçümleri geliştirilmiş ve denetimle ilişkilendirilmiştir. Performans denetimlerini geliştirmek üzere yapılan bu çalışmalar aşağıdaki başlıklar halinde özetlenebilir;

- Teknik ve istatistiklerin denetimlerde daha çok kullanılması,
- Uzmanlıkların eğitim ile geliştirilmesi,
- Denetim yapılan kurumlarla daha yakın ilişkiler kurulması,
- Yönetim bilgi sistemlerinden yararlanarak etkinlik ve verimliliğin geliştirilmesi,
- Proje yönetimlerinin düzenlenmesi,
- Performans denetimi raporlarının, Kamu Hesapları Komitesi'nin yanı sıra; kamu hesapları konusunda uzmanlaşmış değişik Parlamento komisyonlarında da görüşülmesinin sağlanması,

N.A.O performans denetimlerinin yanında; düzenlilik denetimi ile performans denetimi arasında yer alan risk denetimlerini de gerçekleştirmektedir. Risk denetimleri, düzenlilik denetimlerinin bir uzantısıdır.¹⁶⁶

3.4. Pakistan'da Performans Denetimi

Tüm dünyada olduğu gibi Pakistan'da da kamu sektörü, 1970'li yıllardan sonra büyük gelişme göstermiştir. Bu yıllardan itibaren sanayi ve ticaret alanında devlet eli ile birçok yatırım yapılmıştır. Devletin sanayi ve ticaret alanında yaptığı yatırımlar sonucu kamu kesiminde büyük bir genişleme olmuştur. Kamu girişimleri, geleneksel kamu hizmetleri ve kamu tarafından sunulan altyapı, sağlık ve eğitim hizmetlerinin yanı sıra sosyal ve ekonomik alanlarda da yayılmaya başlamıştır.

¹⁶⁵Köse, a. g. e, s.150.

¹⁶⁶Kubalı, a. g. e, s.135.

Yukarıda belirtilen gelişmeler ışığında kamu idaresi, kamu kesimi tarafından sunulan hizmetlerin yeterliliği ve performansları ile ilgilenmeye başlamıştır. 1977 yılında kamu kesimi tarafından işletilen sanayi ve ticari işletmelerde, işletmelerin performansı ve işletmeler tarafından yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının verimliliğinin değerlendirilmesine karar verilmiştir. Bu gelişmeler ışığında 1978 yılında, hükümet tarafından Pakistan Sayıştayı'na bağlı olarak Performans Değerlendirme Ünitesi kurulmuştur.

Pakistan Sayıştayı'nda Performans Değerlendirme Ünitesi ile birlikte Performans Değerlendirme Kurulu da oluşturulmuştur. Performans Değerlendirme Ünitesi kamu teşebbüsü olan sanayi ve ticari kuruluşların işletme performansını değerlendirmektedir. Performans Değerlendirme Kurulu ise performans denetimi yöntemleri ve uygulanması üzerine eğitimler vermektedir.¹⁶⁷

Pakistan Sayıştayı kamu yatırımlarının performans değerlendirmesine 1978 yılında Hollandalı danışmanların yardımı ile başlamıştır. 1981 yılında kalkınma projelerinde performans denetimi yapmayı planlamışsa da; eğitimli uzman ve personel bulunmadığı için performans denetimlerini yapamamıştır. Pakistan Sayıştayı, bu konuda yine Hollandalı danışmanlardan yardım alarak, personeline eğitim vermiş ve performans denetimi konusunda rehber kitaplar hazırlamıştır. Bu çalışmalar proje bazlı performans denetimlerinin yapılabilmesine katkıda bulunmuştur.¹⁶⁸

Pakistan'da performans denetimi ile ilgili herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Pakistan Hükümetinin, Sayıştay'dan performans denetimi yapması konusunda herhangi bir talebi de bulunmamaktadır. Tüm bunlara rağmen Pakistan Sayıştayı, denetim alanında dünyada yaşanan yeniliklere ve gelişmelere ayak uydurabilmek ve daha etkin bir denetim yapabilmek için performans denetimi çalışmalarını yapmaktadır. Bu çalışmada Pakistan'ın ele alınmasının en önemli sebebidir bu sıradışı durumdur. Pakistan Hükümeti, performans denetimi konusunda Sayıştay'ı engelleyecek bir yaklaşım izlememektedir. Hükümetin Kamu Hesapları Komitesi,

¹⁶⁷Naimatullah **Abid**, "Performans Denetiminde Pakistan'ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım", (Çev. Derya Kubalı), *Sayıştay Dergisi*, Sayı 29, Nisan-Haziran 1998, s.109.

¹⁶⁸Nevin **Atakan**, Arife **Coşkun** ve S. Melda **Sonuvar**, *Performans Denetimi Pakistan Sayıştayı Uygulaması*, Sayıştay Yayınları, Ankara 1997, s.21.

Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi çalışmalarını desteklemekte ve rapor taleplerini artırmaktadır.¹⁶⁹

Pakistan Sayıştayı dünya çapında faaliyet gösteren INTOSAI' nin üyesidir. INTOSAI yanı sıra, bölgesel düzeyde faaliyet gösteren ASOSAI ve ECOSAI denetim örgütlerine de üyedir.¹⁷⁰ INTOSAI, ASOSAI, ve ECOSAI gibi denetimle ilgili kuruluşlar, performans denetiminin, denetçilerin meşru görevi olduğu konusunda kararlar almışlardır. Pakistan Sayıştayı da INTOSAI ve ASOSAI' nin üyesi olarak bu kararlara uyması gerektiğini ve denetimi altında bulunan kurumlarda performans denetimi yapma yetkisine sahip olduğunu düşünmektedir.¹⁷¹

Pakistan Sayıştayı performans denetimine çok önem vermektedir ve bu konuda birçok çalışma yapmaktadır. Sayıştay kendi personelinin eğitimi ve gelişiminin yanında denetlenen kurumlardaki yöneticileri de performans denetimi konusunda bilgilendirmekte, performans denetiminin faydalarını anlatmaya çalışmaktadır. Pakistan Sayıştayı denetim yaptığı alanlarda kaynak yetersizliğinden dolayı, genelde seçilen alanlardaki kalkınma projelerinin performans denetimini yapmaktadır.¹⁷²

Kalkınma projeleri, bir devletin ekonomik olarak kalkınması için önemli etken olduğundan, Pakistan Sayıştayı tarafından yapılan performans denetimlerinin asıl amacı; kalkınma projelerinin analizini yapmaktır. Ekonomik kaynakların sınırlı olması, kalkınma projelerinde kullanılacak kaynakların tahsisinde seçici olmayı gerektirir. Sınırlı kaynaklar ile kaynak kullanımında savurganlık yapılması kabul edilemez.¹⁷³ Pakistan Sayıştayı tarafından yapılan performans denetimlerinin sonuçları Kamu Hesapları Komitesi'ne sunulmaktadır. Parlamenterler bireysel olarak denetim talebinde bulunamazken, Komite herhangi bir proje için denetim talebinde bulunabilmektedir. Hükümet 1998 yılında aldığı bir kararla, performans göstergelerinin saptanması için Sayıştay'ın rehberlik yapmasını istemiştir.

¹⁶⁹Köse, a. g. e, s.187.

¹⁷⁰Liaqat Ali **Chaudhary**, "Pakistan'daki Performans Denetimine Eleştirisel Bakış", (Çev. Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, Sayı 18, Temmuz-Eylül 1995, s.21.

¹⁷¹**Atakan, Coşkun ve Sonuvar**, a. g. e, s.22.

¹⁷²Liaqat Ali **Chaudhary**, "Pakistan Sayıştayı'nın Performans Denetimi Raporu ve Yasama ile Yürütme Tarafından Kullanılması", (Çev. İbrahim Çeliktas), *Performit Dergisi*, Kasım 1997, s.67.

¹⁷³Köse, a. g. e, s.187.

Pakistan Sayıştayı yaptığı tüm çalışmalara rağmen performans denetimlerinde istediği konuma gelememiştir. Sayıştay tarafından yapılan doğrudan yapılan performans denetimlerinin ve hazırlanan raporların sayısı olarak çok az olduğu ve rapor sonuçlarının dış çevrelerde etki bırakmaktan uzak olduğu belirtilmektedir.

Planlama için tahsis edilen kaynakların ve verilen önemin yetersiz olması, performans denetimi çalışmalarının etkin bir şekilde yürütülmesinde ve denetim sonuçlarının gereken etkiyi doğurmasında en büyük engeldir. Denetlenecek kurumda önemsiz ya da ilgisiz unsurların dikkate alınması, denetlenen kurum idarecileri ve yasama organı üyelerinin, denetim sonuçlarına gerekli ilgiyi göstermemesine sebep olmaktadır. Beklediği ilgiyi göremeyen denetim personeli, çalışma azmini kaybetmekte ve buda başarısızlık kısır döngüsünün oluşumuna sebep olmaktadır. Denetim personelinin inisiyatif kullanma yetkisinin olmayışı, denetim sırasında denetçileri önemli ve riskli konular yerine, rutin ve basit konuları sorgulamaya yöneltmektedir. Bu gibi sorunlar performans denetimi raporlarının kalitesiz olmasına sebep olmaktadır.

Raporlarda uluslararası standartların yakalanamamış olması, raporların belirli sınırlar çerçevesinde hazırlanmış olması ve önemli olmayan konuları içermesi, raporların kalitesini değerlendirecek bir kontrol mekanizmasının bulunmaması gibi birçok sorun Pakistan Sayıştayı tarafından yapılan denetimlerde istenen sonuçların alınmasına engel olmaktadır.¹⁷⁴ Pakistan’da yapılan performans denetimlerinin başarısız olma sebepleri arasında, yukarıda sayılanların haricinde birçok sebep yer almaktadır. Bu sebepler değerlendirme ve sonuç bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

3.5. Irak’ta Performans Denetimi

Günümüzde yaşadığı tüm sıkıntılara rağmen Irak’ta kamu denetimleri Mali Denetleme Divanı tarafından yapılmaktadır. Mali Denetleme Divanı’nın kuruluşu eski tarihlere dayanmaktadır. 1927 yılında kurulan Mali Denetleme Divanı’nın ilk adı Kamu Hesapları Denetim Dairesi idi. Birinci Dünya Savaşı sonrası kurulan Irak Devleti’nde kamu idaresinin harcamalarını denetlemek için kurulan Kamu Hesapları Denetim

¹⁷⁴Köse, a. g. e, s.188.

Dairesi, dünyada denetim alanında yaşanan değişimlerden etkilenmiş 1968 yılına gelindiğinde adını Mali Denetleme Divanı olarak değiştirmiştir.¹⁷⁵

Klasik alanda denetim yapan ve yasama organına bağlı olarak çalışan Kamu Hesapları Denetim Dairesi sadece harcamalar üzerinde denetim yapma yetkisine sahipti. Gelişen Irak ekonomisi, giderek artan kamu harcamaları denetim alanında yenilikler yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu çerçevede 1968 yılında, denetim alanında yenilikler içeren Mali Denetim Divanı Kanunu kabul edilmiştir.¹⁷⁶

Yeni kanunla Mali Denetim Divanı harcama denetiminin yanı sıra mali, idari ve performans denetimleri de yapmakla görevlendirilmiştir. 1968 yılındaki Kanunla, Mali Denetim Divanı her ne kadar performans denetimi yapmakla görevlendirilse de, gerçek anlamda performans denetimi yapma yetkisine 1980 yılında çıkarılan kanunla sahip olmuştur. 1980 tarihli kanuna göre; Mali Denetim Divanının, denetim konusundaki yetkileri ve görevleri artırılmıştır. Bu yıldan sonra klasik denetimle birlikte, performans denetimleri de ülke çapındaki tüm kamu kurumlarında uygulanmaya başlamıştır.¹⁷⁷

Günümüzde Mali Denetim Divanı Parlamento'ya bağlı olarak çalışmaktadır. Görevleri arasında kamu idarelerinin her türlü faaliyetini denetlemek yer almaktadır. Bunların yanı sıra Parlamento'nun hakkında denetim yapılmasını istediği konularda denetim yapmak da görevleri arasında yer alır. Mali Denetim Divanı yapmış olduğu denetimlerin sonuçlarını Parlamente'ye rapor olarak sunmaktadır. Mali Denetim Divanı'nın görevleri aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Kamu kurumlarında mali denetimleri yapmak, kurumlarda ilgili yasa, mevzuat ve yönetmeliklerin uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmek,
- Kamu kaynaklarının, amaçları doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığını araştırmak, kaynakların verimlilik, etkililik ve ekonomiklik kriterlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını araştırmak, kaynak kullanımları sonucu elde edilen çıktıları değerlendirmek,
- Kamu gelirlerinin toplanması aşamalarını incelemek,
- Kamu denetimine tabi kurumlarda performans denetimlerini gerçekleştirmek,

¹⁷⁵17 Sayılı Irak Mali Denetleme Divanı Kanunu, 1927, Madde 1.

¹⁷⁶Jaseem **Alhadithi**, Kamuda Performans Denetimi, Matbaat El-Ehliye, s.328.

¹⁷⁷Abdulsahip **Abid**, Irak Rekabet Stratejisi, Bağdat üniversitesi Mali ve Muhasebe Araştırmaları Dergisi, Cilt 2, 2007, s.1.

- Kamu kurumlarına idari ve mali konularda tavsiyelerde bulunmak,
- Kamu kurumlarının hedeflerini gerçekleştirmelerine yardımcı olmak, bu hedefler doğrultusunda belirlenen ekonomik, mali ve idari plan ve politikaları değerlendirmek.¹⁷⁸

Mali Denetim Divanı'nın yapmış olduğu denetimlerin yarısı performans denetimi iken diğer kısmını ise mali denetim ve düzenlilik denetimleri oluşturmaktadır. Mali Denetim Divanı denetim yapacağı kurumları kendi seçmektedir. Kamu kurumlarının denetimini, yıllık olarak yaptığı plan doğrultusunda gerçekleştirmektedir. Denetim içi her yıl farklı alanlarda hizmet veren kamu kurumları seçilmektedir.

Mali Denetim Divanı tarafından yapılan performans denetimlerinin amacı; öncelikle denetlenen kurumun başarı seviyesini ölçmektir. Performans denetimlerinin diğer amaçları ise; Denetlenen kurumu diğer kurumlar ile karşılaştırmak, kurumlarda belirli standartların oluşmasını sağlamak, kurum tarafından katlanılan maliyetlerin en az düzeyde olmasını sağlamak, denetlenen kamu kurumuna tahsis edilen kaynakların nasıl ve nerede kullanıldığını, kaynakların kullanımı sonucunda elde edilen çıktıların kalitesini değerlendirilmiştir. Denetimler sonucu kurumlarda bulunan eksiklikler ve yapılması gerekenler hem ilgili kuruma hem de Parlamente'ye rapor olarak sunulmaktadır.¹⁷⁹

Irak'ta Mali Denetim Divanı dışında, idari denetim ve yolsuzlukları önleyebilmek için denetim yapan: Heyet-el Nezahe (Şeffaflık Komisyonu) ve Mektep-Al Müfettiş Al-am (Kamu Müfettişlik Ofisi) kurumları da bulunmaktadır. Şeffaflık Komisyonu 2004 yılından bu yana görev yapmaktadır. Komisyon Parlamente'ye bağlı olarak çalışmaktadır.¹⁸⁰ Şeffaflık Komisyonu, kamu kurumlarında mali ve idari denetim görevlerini yerine getirmektedir. Bunların yanı sıra Şeffaflık Komisyonu'nun en önemli görevi, Mali Denetim Divanı tarafından hazırlanan raporlara istinaden ilgili kurumda soruşturma yapmaktır. Şeffaflık Komisyonu yaptığı soruşturmalar sonucu, tespit ettiği

¹⁷⁸31 Sayılı Irak Mali Denetleme Divanı Kanunu, 2011, Madde 6.

¹⁷⁹Irak ve Hollanda Performans Denetimi Rehberi, s.3, 30.04.2017, http://www.draqabam.iq/pages_ar/guid_performance_programms.aspx

¹⁸⁰Irak Cumhuriyeti Anayasası, 2005, Madde 103

yolsuzluk ve usulsüzlüklerle ilgili olarak hazırladığı raporları ilgili mahkemelere bildirmektedir. Mahkemeler suçun içeriğine göre kararını vermektedir.¹⁸¹

Kamu Müfettişlik Ofisi de 2004 yılında göreve başlamıştır. Her kamu kurumunda denetim ile görevli bir Kamu Müfettişlik Ofisi bulunmaktadır. Kamu Müfettişlik Ofisi bir nevi iç denetim birimi olarak görev yapmaktadır. Kurumdaki idari ve mali sistemleri inceleyerek sonuçları kurum içindeki en üst makama bildirmektedir.

Irak Devleti uzun yıllardır savaşların yaşandığı, siyasi ve ekonomik krizlerin sürdüğü bir ülke olmasına rağmen, Mali Denetim Divanı denetimlerini yasanın verdiği yetkiler dâhilinde objektif olarak yapmaya çalışmaktadır. Sonuç ve değerlendirme bölümünde Irak'ta performans denetimlerinin uygulanması esnasında karşılaşılan problemler detaylı olarak incelenecektir.

3.6. Türkiye’de Performans Denetimi

Türkiye’de performans denetimleri Türk Sayıştay’ı tarafından gerçekleştirilmektedir. Performans denetimi kavramı, diğer gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi Türkiye için de yeni sayılacak bir kavram, yeni bir denetim türüdür. Türkiye’de performans denetimi konusuna geçmeden önce, Sayıştay’ın tarihçesi ve gelişimi incelenecektir.

Türkiye’de Sayıştay’ın tarihçesini, ülke için bir dönüm noktası olan Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet sonrası olarak ikiye ayırarak inceleyebiliriz.

3.6.1. Türkiye’de Sayıştay’ın Kuruluşu ve Cumhuriyet Öncesi Dönemde Sayıştay Denetimi

Türkiye, ya da Cumhuriyet öncesi dönemdeki adı ile Osmanlı Devleti; devlet teşkilatını Büyük Selçuklu ve Anadolu Selçuklu Devletlerinden örnekler alarak geliştirmiştir. Selçuklu devlet yapısında yer alan Divan-ı İşraf adlı kurumun işlevi bu günkü Sayıştay’ın işlevine benzemektedir. Bu divan, denetçilerini şehir ve kasabalara göndererek mali ve idari işlerin denetlemesini yapardı.

¹⁸¹30 Sayılı Irak Şeffaflık Komisyonu Kanunu, 2011, Madde 3.

Osmanlı Devleti'nde ise Tanzimat Dönemi'ne kadar Sayıştay'ın görevine benzer bir görev, Defterdarlık bünyesinde bulunan denetçilerce yerine getirilmiştir. Ancak bu denetçilerin bağlı olduğu birimi, Sayıştay olarak nitelendiremeyiz. 1840 yılında kurulan Meclis-i Valayı Ahkâmı Adliye isimli meclis için Sayıştay'ın ilk temeli denilebilir. Bu meclis padişaha yasama, yönetim ve yargı gibi konularda danışmanlık yapmak için kurulmuştu.

Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde mali düzen iyice bozulmuş ve bütçe açıkları önlenemez hale gelmişti. Bu konuda alınması gereken önlemleri içeren Hattı Hümayun ile Sayıştay 1862 yılında kurulmuştur. 1867 yılında ilan edilen Kanun-u Esasi ile Sayıştay, Anayasal statüye kavuşmuştur. İlk Meclis kapatılıp, Kanun-u Esasi yürürlükten kaldırılmasına rağmen Sayıştay görevine devam etmiştir.

1878 yılında Fransız Sayıştay Yasası tercüme edilerek, Sayıştay'a yeni bir yapı kazandırılmıştır. Yeni düzenleme ile Sayıştay'a mal memurlarının hesaplarını denetleme ve yargılamalarını yapma, devlet giderlerini harcama öncesi tasdik etme ve harcama sonrası da kontrol etme görevleri verilmiştir. Bu denetimler sadece merkez hesaplar için yapılabiliyordu. Taşralarda ise Sayıştay mensubu olmayan özel komisyonlar aracılığı ile denetim yapılıyordu. Bu denetimler İstanbul Hükümeti'nin kaldırılmasına kadar devam etmiştir.

3.6.2. Türkiye'de Cumhuriyet Sonrası Dönemde Sayıştay Denetimi

Sayıştay, Kurtuluş Savaşı döneminde görevlerine ara vermişti. Cumhuriyet ilan edildikten sonra, 1923 Yılında Sayıştay yeniden kurulmuştur. 1924 Anayasa'sı ile TMBB' ye bağlı olarak görev yapan, devletin gelir ve giderlerini denetleyen bir kuruluş olarak, Anayasa'da yerini almıştır. Anayasa'da yer alan Sayıştay üyelerinin meclis dışındaki kişiler arasından seçilmesi hükmü ile Sayıştay'a bağımsızlık kazandırılmak istenmiştir.

Sayıştay 1934 yılına kadar, Osmanlı Devleti'nde de yaptığı görev olan; bütçe denetimi ve harcama öncesi tasdik yapma, harcama sonrası kontrol etme görevlerini yerine getirmiştir. 1934 yılında ise Sayıştay'la ilgili kapsamlı ilk yasa olan Divan-ı Muhasebat Kanunu yürürlüğe konmuştur. Bu yasa ile Sayıştay'ın yargısal niteliğine ağırlık

verilerek, Sayıştay denetimle ilgili konularda ilk ve son derece yargı merci olarak görevlendirilmiştir.

1967 yılında yeni bir Sayıştay Kanunu çıkarılarak, Sayıştay'a yeni bir işleyiş kazandırılmıştır. Yasa ile Sayıştay'ın, Parlamento'ya yönelik olarak hazırladığı raporların içeriği genişletilmiş, daha etkili ve kapsamlı denetimler yapabilmesi için düzenlemeler yapılmıştır.¹⁸²

Gelişmiş ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de yeni kamu yönetimi anlayışında saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun artırılması amacı ile kamu kurumlarında performansın ölçülmesi ön plana çıkmaya başlamıştır. Kamu idarelerinin amaç ve hedeflerini gerçekleştirirken, kendilerine tahsis edilen kaynakları etkin, ekonomik ve verimli kullanmaları bu yeni kamu yönetimi anlayışının en önemli unsurları olmuştur. Kamu yönetiminde yeni anlayış sonucu Sayıştay'ın denetimlerdeki rolü de büyük ölçüde değişikliğe uğramıştır.¹⁸³

Türkiye'de uygunluk, düzenlilik ve hukukilik denetimlerinin yanında etkinlik, verimlilik ve tutumluluk denetimlerinin yapılması fikri 1970 yılında ortaya atılmıştır. Sayıştay'ın etkinlik ve verimlilik denetimlerini de yapabilecek şekilde geliştirilmesi gerektiği savunulmuştur. Bu çalışmalar sonucu çıkarılan kanun hükmünde kararname ile Sayıştay'a kısmen de olsa performans denetimi yapma izni verilmiştir.

Performans denetimine yönelik asıl çalışmalar ise 1990 yılların başında yapılmaya başlamıştır. Performans denetimlerini geliştirmeye yönelik olarak performans denetimi ve denetim tekniklerinin denetçiler tarafından öğrenilmesini amaçlayan çeşitli kurs ve seminerler düzenlenmiştir. Diğer ülkeler ile ortak eğitim projeleri yapılmıştır.¹⁸⁴ 1996 yılında çıkarılan kanunla Sayıştay'a tam olarak performans denetimi yapma görevi ve yetkisi verilmiştir. Bu kanuna göre Sayıştay; kamu kaynaklarının verimli, etkin, tutumlu veya ekonomik kullanılıp kullanılmadığını değerlendirecektir.¹⁸⁵

¹⁸² Köse, a. g. e, s.213-214

¹⁸³ Performans Denetimi Rehberi, Sayıştay Yayınları, 2014, Ankara, s.1.

¹⁸⁴ Demirbaş, a. g. e, s.176

¹⁸⁵ Köse, a. g. e, s.213-214.

Sayıştay ile ilgili, günümüzde de geçerliliğini koruyan son Sayıştay Kanunu 2010 yılında çıkarılan 6085 sayılı kanundur. Bu kanun ile Sayıştay'a yeni kamu mali yönetim sisteminde dış denetimi gerçekleştiren, yargılama ve raporlama yapan bir kurum görevi verilmiştir. Bu kanunla Sayıştay'a tüm kamu idarilerinde denetim yapma yetkisi verilmiştir. Aynı zamanda Sayıştay'ın düzenleyeceği rapor sayısı da artırılmıştır.¹⁸⁶

Türkiye'de son yıllarda yaşanan yapısal değişikliklerle birlikte, halkın kamusal harcamalara olan ilgisi oldukça artmıştır. Gerek medyada gerekse iletişim teknolojilerindeki gelişmeler, halkın ülkede yaşanan tüm olaylardan anlık olarak haberdar olmasına sebep olmaktadır. Bunların sonucunda doğal olarak çağdaş ve etkin bir denetime olan ihtiyaç her geçen gün artmaktadır. Yaşanan tüm bu gelişmeler Sayıştay'ı yeniliklere uyum sağlamaya ve kendisini geliştirmeye zorlamaktadır. Sayıştay bu gelişmeler karşısında duyarsız kalmamış, çağdaş denetim anlayışına uyum sağlamak amacı ile birçok adım atmıştır.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'nun da desteği ile Sayıştay performans denetimleri için bir hukuki dayanak bulmuş, Sayıştay'a program, proje ve konu itibari ile kısmi denetim yapabilme imkânı sağlanmıştır. Bu yasal düzenleme ile performans denetimlerinde de kendisini göstermek isteyen Sayıştay çalışmalarına hız vermiştir. İngiltere'nin desteği ile performans denetimi konusunda ilk pilot çalışmalar tamamlanmıştır. Sayıştay'da Performans Denetimi Grubu oluşturularak yeni çalışmalar yapılmıştır.

Sayıştay denetim alanındaki gelişmeleri yakından takip edebilmek amacı ile uluslararası ilişkilere de önem vermiş, uluslararası kuruluşlar ve yüksek denetim kurumları ile yürüttüğü çalışmalar neticesinde denetim konusunda bilgi ve deneyim sahibi olmuştur. Sayıştay INTOSAI, ASOSAI ve EUROSAI gibi kuruluşların üyesidir. Bu kuruluşlarda aktif olarak görevler üstlenen Sayıştay ASOSAI'nin yönetim kurulu üyesidir.¹⁸⁷

3.6.3. Türkiye'de Sayıştay Tarafından Yapılan Performans Denetimleri

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na göre, Sayıştay tarafından yapılan denetimler iki ana başlık altında toplanmıştır. Bunlar düzenlilik ve performans denetimleridir. Düzenlilik

¹⁸⁶İlhami Söyler, "Yeni Kamu Mali Yönetim Ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştay'ın Rolü", *Sayıştay Dergisi*, Sayı 87, Ekim-Aralık 2012, s.62.

¹⁸⁷Köse, a. g. e, s.250.

denetimi altında, mali denetim ve uygunluk denetimleri yer almaktadır. Kanuna göre performans; “Kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesini, ifade eder.” Performans denetimi ise; “Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesidir.”¹⁸⁸

Sayıştay Kanunu’nda hem performanstan hem de performans denetiminden bahsedilmektedir. Sayıştay bu çerçevede kurumlarda performans ölçümlerini ve denetimlerini yapacaktır. Kanunda asıl kastedilen ise performans denetimleridir.

Sayıştay tarafından yapılan performans denetimlerinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Performans denetimi yapılan kurumlarda hesap verme bilincini geliştirmek ve hesap verme sorumluluğunu artırmak,
- Kurumda performansın geliştirilmesini sağlamak
- Kurumun idari ve mali performansının gelişimine katkıda bulunmak
- Denetlenen kurumlara performanslarını geliştirebilmeleri için gerekli bilgileri temin etmek.

Sayıştay tarafından yapılan performans denetimlerinin amaçlarına baktığımızda hepsinin çağdaş kamu mali yönetimini desteklemeye yönelik olduğunu rahatlıkla görebiliriz.

Sayıştay gerçekleştirdiği performans denetimleri ile kamu kaynaklarının etkin, verimli ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını denetlemeye çalışmaktadır. Aynı zamanda denetlenen kurumun faaliyet sonuçlarını ve performans ölçümlerini de yapmaktadır. Sayıştay gerçekleştirdiği performans denetimlerinin başarılı olabilmesi için kullanılan performans ölçüm tekniklerine ve denetimde görevlendirdiği personelin konusunda uzmanlaşmış olmasına dikkat etmektedir. Bu çerçevede performans denetimi ile görevli Sayıştay denetçileri arasında, mühendislik fakültesi gibi teknik konularda bilgi sahibi bölümlerden mezun olan elemanların da görevlendirilmesine önem verilmektedir.¹⁸⁹

Sayıştay performans denetimlerinde benimsediği ilke ve amaçları uluslararası uygulamalara göre belirlemiştir. Sayıştay tarafından yürütülen performans

¹⁸⁸6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 2.

¹⁸⁹Söylar, a. g. e, s.89.

denetimlerinin temel ilkeleri; hesap verme sorumluluğu, açık ve net iletişim, güvenilirlik, nesnellik ve bağımsızlık, yeterlilik ve titizlik olarak belirlenmiştir. Performans denetimlerinde kullanılacak yöntemler ise INTOSAI denetim standartlarına göre belirlenmiştir.¹⁹⁰

3.6.4. Türk Sayıştay'ı Tarafından Yapılan Performans Denetimlerine Yönelik Olumlu ve Olumsuz Eleştiriler

Türkiye’de Sayıştay performans denetimlerini yapabilmek için birçok olumlu özelliğe sahiptir. Bunların en başında yasama, yürütme ve yargı organlarından bağımsız olması gelmektedir. Sayıştay bu bağımsızlığı faaliyetlerini istediği gibi planlayarak göstermektedir.¹⁹¹ Türkiye’de Sayıştay’ın ne zaman hangi kurumda denetim yapacağını belirleyen herhangi bir mevzuat bulunmamaktadır. Sayıştay Genel Kurulu, hangi kurumda denetim yapacağını kendisi karar vermektedir.¹⁹² Diğer ülke Sayıştayları ile karşılaştırıldığında, Türkiye’de Sayıştay’ın bağımsızlık açısından diğer ülkelere göre her hangi bir eksikliğin bulunmadığı görülmektedir.

Sayıştay’ın istediği belge ve bilgilere ulaşmada özgür olması, performans denetimlerinde toplanacak kanıtlar için önem arz etmektedir. Kanıtların yanı sıra kanıtları toplayacak konusunda uzman, eğitilmiş denetçilere sahip olması da Sayıştay için önemlidir. Sayıştay’ın son yıllarda çağdaş denetim konusunda kat ettiği mesafenin de performans denetimlerinde olumlu etkisi olmuştur.

Yukarıda sayılan olumlu etkenlerin yanında, Sayıştay tarafından yapılan performans denetimleri için olumsuz etkenler de bulunmaktadır. Bu olumsuzlukların en başında; Sayıştay’ın denetim alanının dar olması ve yolsuzluk riski az olan faaliyetlerden oluşması gelmektedir. Bu nedenle Sayıştay büyük harcama alanlarını denetime alamamaktadır. Günümüzde kamu harcamalarının sadece yarısına yakın kısmı denetime konu olmaktadır.

¹⁹⁰ Candan, a. g. e, s.220.

¹⁹¹ Demirbaş, a. g. e, s.202.

¹⁹² M. Eroğlu Durkal ve Ferhat Akbey, “Bütçe Hukukunda Bir Tartışma: Sayıştay'ın Performans Denetimleri Yerindelik Denetimi Sayılır Mı?”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt 74, Sayı 1, Eylül 2016, s.34.

Sayıştay performans denetimi ile ilgili çok önemli çalışmalar yapmış olmasına rağmen, daha çok uygunluk ve düzenlilik denetimi ile yargılama faaliyetlerine yönelik olarak çalışmaktadır. Denetçilerin daha çok düzenlilik denetimi faaliyetlerine yönelmesi performans denetimlerini olumsuz olarak etkilemektedir.

Performans denetimleri sadece bir yüksek denetim olarak görülmemeli iç ve dış denetim açısından da ele alınmalıdır. Bu denetim birimlerinin yaptığı performans denetimleri sonucu hazırlamış olduğu raporlar, Sayıştay için mutlaka faydalı olacaktır. Sayıştay bu raporları bir veri kaynağı olarak kullanabilir ve Sayıştay'ın performans denetimlerindeki yükü de hafiflemiş olur. Türkiye'de ise mevcut durumda iç ve dış denetim birimlerinin performans denetimleri yaptığından bahsedemeyiz. Performans denetimi yapmak bir yana denetim birimleri arasındaki yeterli iletişim kurulamaması birçok soruna yol açmaktadır. Bu sorunların en başında denetimlerin mükerrer olarak yapılması yer almaktadır.¹⁹³

Sonuç olarak Sayıştay kanunla verilen performans denetimi yapma yetkisini, gerekli altyapının sağlanamamış olması ve kurumsal yapısından dolayı kullanamamıştır. Ayrıca performans denetimleri sonucu hazırlanan raporların da TBMM Genel Kurulu'nda görüşülmemesi denetimlerin etkinliğini sınırlamaktadır.¹⁹⁴

Türkiye'de Sayıştay, yukarıda bahsedilen tüm olumsuzluklara rağmen performans denetimi konusunda birçok başarılı çalışmaya imza atmıştır. Yapmış olduğu pilot performans denetimi çalışmalarını başarı ile tamamlamıştır. Bunun yanı sıra performans denetimi konusunda yaptığı akademik çalışmalar hatırı sayılır niteliktedir. Performans denetimi konusunda birçok yabancı eser, Sayıştay tarafından Türkçeye çevrilmiş; çevirilerle birlikte birçok makale ve el kitabı Sayıştay tarafından yayınlanmıştır. Bu çalışmanın hazırlanması sırasında performans denetimi konusunda yararlanılan kaynaklardan birçoğu Sayıştay'dan temin edilmiştir.

¹⁹³Demirbaş, a. g. e, s.200-202.

¹⁹⁴Candan, a. g. e, s.242.

3.7. Ülke Örneklerinin Değerlendirilmesi

Aşağıdaki tabloda ülkelerin performans denetimi konusunda avantaj ve dezavantajları özet olarak verilmiştir.

Tablo 1. Performans Denetiminde Ülkelerin Avantaj ve Dezavantajları

	Avantaj	Dezavantaj
İngiltere	-Dünyadaki ilk yüksek denetim kurumuna sahip olması -Performans denetimi sonuçlarının izlenmesi	
AB	-AB Sayıştay'ının geniş denetim yetkilerine sahip olması -Üye ülke sayıştayları ile yapılan bilgi alışverişi	
ABD	-Performans denetimlerine Kongre tarafından verilen destek. -Performans denetimleri sonucu verilen tavsiyelerin dikkate alınması	
Pakistan	-Performans denetimi konusunda istekli sayıştay personeline sahip olması	-Performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemenin olmaması -Parlamentonun performans denetimlerine karşı ilgisiz olması -Ülkede sık yaşanan siyasi, ekonomik krizler ve yolsuzluklar -Kurumların denetimlere karşı durması
Irak	-Mali Denetim Divanı'nın Parlamente'ye bağlı olarak çalışması	-Ülkede uzun yıllardır devam eden iç karışıklık -Kurumların performans denetimi konusunda bilgi sahibi olmaması ve denetime karşı durmaları -Mali Denetim Divanı kaynaklarının az olması
Türkiye	-Performans denetiminin yasa ile desteklenmesi -Sayıştay'da performans denetimi konusunda uzman personelin bulunması	-Performans denetiminin öneminin tam olarak anlaşılmaması -Denetim raporlarının TBMM Genel Kurulu'nda görüşülmemesi

Tabloda görüldüğü gibi performans denetimi konusunda avantajlı olan ülkeler gelişmiş ülkelerdir. İngiltere ve ABD’de performans denetimine hükümetin verdiği desteğin, denetimlerin etkin olmasında rolü büyüktür. Ayrıca performans denetimi sonuçlarının da takip edilmesi yapılan denetimlerde istenen sonuçlara ulaşmayı kolaylaştırmaktadır. AB’de ise Sayıştay’ın geniş yetkilere sahip olması büyük bir avantaj konumundadır. Yine AB’de üye ülkelerin sayıştayları ile yapılan bilgi alışverişi de önemli bir avantajdır.

Gelişmekte olan ülkelerde ise durum biraz farklıdır. Bu ülkelerde avantajlardan daha önemli olan dezavantajlar bulunmaktadır. Pakistan’da en önemli dezavantaj hükümetin performans denetimine ilgi göstermemesidir. Dolayısı ile performans denetimi ile ilgili herhangi bir yasal düzenlemede yoktur. Yine ülkede yaşanan ekonomik ve siyasi krizler ülke gündeminde önemli yer teşkil etmekte performans denetimi gibi çağdaş uygulamalar hep ikinci plana atılmaktadır. Pakistan’da önemli dezavantajlardan biriside denetlenen kurum personelinin performans denetimine karşı gelmesidir. Pakistanda performans denetimi için tek olumlu unsur Sayıştay çalışanlarının denetime verdikleri önemdir.

Irak’ta da durum Pakistan’dakinden pek farklı değildir. Ülkede uzun zamandır devam eden savaşlar sadece performans denetiminin değil bir çok çağdaş uygulamanın önünü kesmektedir. Bu önemli dezavantajın yanısıra nitelikli personel sayısının az olması, denetlenen kurumlardaki olumsuz bakış açısında performans denetimlerinin etkin olmamasının diğer sebepleridir. Irak’ta avantaj sayılabilecek tek durum Mali Denetim Divanı’nın Parlamente’ye bağlı olarak çalışması ve yasal bir zemine sahip olmasıdır.

Türkiye’nin performans denetimi konusunda en büyük avantajı, denetimlere verilen yasal destek ve denetim yapabilecek nitelikli personelin bulunmasıdır. Bunlara rağmen performans denetiminin içeriği ve amacının tam olarak anlaşılmaması Türkiye için en büyük dezavantajdır. Performans denetimi sonuçlarının TBMM’de görüşülmemesi de denetim sonuçlarının etkin olmamasının sebeplerindendir.

SONUÇ

Denetim kavramı çok eski tarihlere dayanmaktadır. Dünyada kurulan ilk devletlerle birlikte paranın değişim aracı olarak kullanılmaya başlaması bir güven problemi ortaya çıkarmıştır. Ülkelerdeki vatandaşlar üretim yapıyor ya da hizmet sunuyor karşılığında para kazanıyor ve vergilerini veriyorlardı. Vatandaşlar verdikleri vergi karşılığında devletten hizmet bekliyorlardı. Beklediği şekilde kamu hizmeti alamayan vatandaşlarda kamu idaresine ya da devleti yönetenlere karşı güven problemleri ortaya çıkmış, vatandaşlar ödedikleri vergilerin nerelerde ve ne şekilde harcandığını öğrenmek, bilmek istemişlerdir. Devleti yönetenler vatandaşların isteklerine karşı kayıtsız kalmamış, devlet kaynaklarının nasıl harcandığını, kaynakları kullanma yetkisi verilenlerin yolsuzluk yapıp yapmadıklarını öğrenmek için denetimlerin yapılmasını istemişlerdir.

Denetim ilk zamanlarda klasik denetim olarak da adlandırılan mali denetimlerden ibaret idi. Klasik denetimde, yapılan kamu harcaması ile alınan mal ya da hizmetin karşılaştırılması yapılıyordu. Toplanan vergilerin doğru ve zamanında toplanıp toplanmadığı da klasik denetimin içine girmekteydi. Denetim türlerinden olan düzenlilik denetimleri de klasik denetim olarak değerlendirilmektedir. Düzenlilik ya da uygunluk denetimlerinde ise yapılan faaliyetlerin anayasaya ve yasaya uygun olup olmadığı incelenmektedir. Düzenlilik denetimleri de tüm dünyada uzun zamanlardan beri uygulanmaktadır.

Dünyada birçok değişikliğe sebep olan savaşlar denetim alanında da birçok değişimin önünü açmıştır. II. Dünya Savaşı sonrasında özellikle galip devletlerde görülen gelişmeler, denetim içinde önemli olmuştur. Demokrasilerin gelişmesi, insan haklarına verilen önemin artması, kamuda hesap verme sorumluluğunun ve saydamlığın artması denetim alanında da köklü değişikliklerin yaşanmasının sebepleri arasındadır. Önceleri ödediği verginin nerede harcandığını sorgulayan vatandaşlar, artık sadece bununla yetinmeyip, yapılan kamu harcamaları sonucu elde edilen faydayı da sorgulamaya başlamıştır. Yapılan kamu harcaması karşılığında alınan hizmet ya da malların kalitesi de önem arz etmeye başlamıştır. Daha az kamu harcaması ile daha kaliteli kamu hizmeti almanın yolları aranmaya başlamıştır. Kamu kaynaklarının verimli, etkin ve ekonomik olarak kullanılıp kullanılmadığını inceleyen performans denetimleri, yukarıda sayılan ihtiyaçlar doğrultusunda ortaya çıkmıştır.

Performans denetimi ile kurum faaliyetlerinin sonuçları rahatlıkla görülebilmektedir. Kurumda planlanan performans ile gerçekleşen performans arasındaki farklar belirlendikten sonra kurumun zaman içinde gösterdiği gelişim gözlemlenebilir. Kamu harcaması sonucu elde edilen faydanın zaman içinde gösterdiği gelişim performansı zayıf olan diğer kurumlar için de örnek teşkil ederek, onların da performanslarını artırma isteklerine neden olabilmektedir. Performans denetimi aynı zamanda kamu kaynaklarının verimli kullanılmasını sağlayarak israf ve yolsuzlukların önüne geçmektedir.

Performans denetimlerinin dünyadaki ilk örnekleri ABD, Kanada, İngiltere gibi gelişmiş ülkelerde ortaya çıkmıştır. Gelişmiş demokrasilerde, eğitime verilen önem, insan hakları, teknolojik gelişmeler performans denetimi fikrinin ortaya atılmasının ve uygulanmasının en önemli sebeplerindendir. Eğitim seviyesi düşük bir toplumun, demokrasi yönünden gelişmemiş bir toplumun kamu kaynaklarının verimli, etkin kullanılıp kullanılmadığını sorgulaması zaten beklenen bir durum değildir. Bu açıdan bakıldığında performans denetimlerinin Afrika’da değil, Avrupa ve Amerika Kıtasında ortaya çıkması gayet doğal bir sonuçtur. Bu bilgiler dahilinde performans denetimlerini başarılı bir şekilde uygulayan ülkeler gelişmiş ülkelerdir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyini belirleyen bir çok kıstas bulunmaktadır. Bunlar arasında ekonomik veriler, sosyo-kültürel veriler, ülkedeki eğitim düzeyi, yaşam standartları gibi veriler gösterilmektedir. Bu veriler arasında bulunan, gelişmiş ülkelerde eğitim düzeyinin yüksek olması performans denetiminin başarılı olmasında büyük ölçüde etkili olmaktadır.

Dünyada kurulan ilk denetim kurumu İngiltere’de kurulan Sayıştay’dır. İngiltere denetimle ilgili çalışmaları ile diğer ülkelere de örnek olmuştur. Performans denetimi uygulamalarını gerçekleştiren ilk ülkelerden birisi İngiltere’dir. İngiltere’de performans denetimlerinin uzun zamandan beri yapılmasına rağmen, 1983 yılında performans denetimleri yasal zemine kavuşmuştur. İngiltere Sayıştay tarafından hazırlanan performans denetimi raporlarının sonuçları Parlamente’ye sunulmaktadır. İngiltere Sayıştay performans denetimlerini yaparken titizlikle çalışmakta, bağımsızlık ve objektiflikten ödün vermeden performans denetimi raporlarını hazırlamaktadır.

Performans denetimi yapmak ve raporunu hazırlamak ne kadar önemli ise performans denetimlerinin sonuçlarını takip etmek de bir o kadar önemlidir. Bu bakımdan İngiltere Sayıştayı gerçekleştirdiği performans denetimlerinin sonuçlarını sürekli olarak takip etmektedir. Sonuçların takip edilmesindeki amaç; performans denetimi raporlarında anlatılan tavsiyelere, denetlenen kurumun uyup uymadığının izlenmesidir. Ayrıca performans denetiminin, denetim yapılan kuruma sağladığı katkının bilinmesi de son derece önemlidir.

İngiltere Sayıştayı tarafından yapılan performans denetimleri tam bir profesyonellik örneğidir. Performans denetimlerinden beklenen gerçek sonuçlara İngiltere Sayıştayı tarafından ulaşıldığı görülmektedir. Denetim sonuçları gerek denetlenen kurumda, gerekse de Parlamentoda değer görmektedir. İngiltere Sayıştayı denetim alanındaki çalışmaları yenilikleri takip ederek ve kendi katkıları ile sürdürmektedir. İngiltere'nin performans denetimi konusunda elde ettiği başarının altında elbette ülkenin gelişmiş olması ve ülkede eğitime verilen önem yatmaktadır.

Gelişmiş ülkelerin hemen hepsi İngiltere'de olduğu gibi performans denetimlerini büyük bir dikkat ve özenle uygulamaktadır. Avrupa Birliği içinde performans denetimleri son derece önem arz etmektedir. Avrupa Birliği'nin kuruluşundan sonra, 1977 yılında AB Sayıştayı kurulmuştur. AB Sayıştay'ı üst düzeyde yetki ve bağımsızlığa sahip bir kurum olarak AB kurumları arasındaki yerini almıştır. Bu gün AB'de uygulanan denetimlerin büyük bir kısmı performans denetimleridir ve AB Sayıştayı tarafından başarı ile uygulanmaktadır.

AB Sayıştayı bağımsız olarak yaptığı performans denetimleri ile denetlenen kurumların çalışmalarına ve kapasitelerine katkı sağlamayı amaçlanmaktadır. Sayıştay gerçekleştirdiği performans denetimleri ile yalnızca denetlenen kurumun başarısını değerlendirmemekte ayrıca kuruma gelecekle ilgili tavsiyelerde de bulunmaktadır. AB Sayıştayı tarafından yapılan performans denetimleri herhangi hukuki bir sonuç doğurmasa da hem denetlenen kurumlardaki kendini yenileme bilinci, gelişime olan istek, hem de AB Parlamentosunun performans denetimlerine karşı olumlu yaklaşımı denetim sonuçlarında hazırlanan raporlara ilgi duyulmasını sağlamaktadır. Performans denetimleri, AB üyesi ülkelerin kendi Sayıştay'ları tarafından da ülke içinde başarı ile uygulanmaktadır. Avrupa ülkelerinde, var olan hesap verme bilinci, demokrasilerinin ne

denli geliştiğini göstermektedir. AB’de de performans denetiminin başarısı kuşkusuz eğitim düzeyinin yüksek olmasına dayandırılabilir.

Performans denetimleri, Avrupa ülkelerinde olduğu gibi Amerika’da da büyük ilgi görmektedir. ABD de performans denetimleri konusunda İngiltere gibi öncü ülkelere birisidir. Amerikan Sayıştay’ı ya da kısa adı ile G.A.O performans denetimleri yapmaya 1960’lı yıllarda başlamıştır. Daha önceki dönemlerde ise GAO uygunluk denetimleri ve mali denetimler ile ilgileniyordu. 1960 ile 1993 yılları arasında G.A.O performans denetimleri ile ilgili birçok çalışma yapmış, sürekli olarak kendisini bu konuda geliştirmiştir. G.A.O günümüzde Parlamento’ya bağlı olarak çalışmakta ve Kongre’den gelen talimatlar doğrultusunda denetimlerini yapmaktadır. G.A.O tarafından yapılan denetimlerin neredeyse tamamına yakını performans denetimlerinden oluşmaktadır. Hükümet programının incelenmesinden, çevre ile ilgili konulara kadar birçok alanda performans denetimleri yapılmaktadır. G.A.O performans denetimlerinin yanı sıra birçok kuruma danışmanlık hizmeti de vermektedir. Günümüzde G.A.O tarafından hazırlanan performans denetimi raporu, denetlenen kurumda ilgi kaynağı olmakta ve verilen tavsiyelere büyük ölçüde uyulmaktadır. Bu başarı Kongre’nin desteği ve performans denetimlerinin bağımsız olarak yapılmasına bağlıdır.

Gelişmiş ülkelerde performans denetimlerine büyük ilgi duyulmakta ve denetimler ilgili Sayıştaylar tarafından başarılı bir şekilde uygulanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelere ise performans denetimlerine ülke Sayıştayları tarafından büyük ilgi duyulurken, diğer kurumlar performans denetimleri konusunda istekli olmamakta bu çağdaş denetim tarzına soğuk bakmaktadırlar. Pakistan’da performans denetimleri, devlet tarafından yapılan yatırımların, verimliliğinin değerlendirilmesi sebebi ile yapılmak istenmiştir. Performans denetimi kavramı aslında Pakistan için çok da yeni sayılacak bir kavram değildir. 1970’li yılların sonlarında Pakistan Sayıştay’ında performans denetimleri ile ilgili birimler kurulmuştur. Bu yıllarda Pakistan Sayıştay’ında görevli denetçiler, yabancı uzmanlardan performans denetimi konusunda eğitimler almış, performans denetimi ile ilgili yabancı eserlerin çevirisi yapılmışsa da performans denetiminin uygulanması konusunda istenen başarı sağlanamamıştır.

Pakistan Sayıştay’ında performans denetimlerinin başarılı bir şekilde uygulanamamasının elbette birden çok sebebi bulunmaktadır. Bu sebeplerin en başında

performans denetimleri ile ilgili bir yasal düzenlemenin yapılmamış olması gelmektedir. Yasalarla desteklenmeyen denetimlere hem denetlenen kurumlar hem de parlamento ilgisiz kalmaktadır. Pakistan Sayıştay'ı performans denetimleri konusunda gerekli uzman ve bilirkişi eksikliğini kapatmak için eğitimlere çok önem vermiş, denetçilerini bu konuda sürekli olarak ülke içerisinde ve dışında eğitimlere göndermiştir. Denetlenen kurumdaki yöneticilere de performans denetimi konusunda eğitimler verilmiş, performans denetiminin faydaları anlatılmaya çalışılmıştır.

Pakistan Sayıştay'ının eğitime, gelişmeye, yeniliğe verdiği önem, diğer kamu kurumları için bu şekilde olmamıştır. Denetlenen kurumlar sürekli olarak performans denetimlerine karşı çıkmış, denetimlerden istenen sonuçların alınmasına engel olmuşlardır. Yeniliklere, gelişime ve eğitime karşı ayak direyen bu tarz insanlar, ya da yaptığı işin hesabını vermek istemeyen gruplar, denetimler esnasında, denetçilere yardımcı olmayarak denetimlerden beklenen sonuçların elde edilmesini engellemişlerdir.

Performans denetimlerine olumsuz etki eden bir durum da politik istikrarsızlıklar olmuştur. Sık sık yaşanan hükümet bunalımları, hükümetlerin değişmesi, ekonomik krizler, sosyal problemler, yolsuzluklar gibi gelişmekte olan ülke sorunları karşısında performans denetimi raporları hep ikinci planda kalmış hatta görmezden gelinmiştir. Pakistan'da performans denetimi ile ilgili sayılan tüm bu olumsuzluklara rağmen Pakistan Sayıştay'ı, performans denetimleri konusunda isteğini ve hevesini hiçbir zaman kaybetmemiştir. Performans denetimi konusunda sürekli eğitimler verilmekte, denetim metotları geliştirilmeye çalışılmaktadır.

Gelişmekte olan ülke konumundan, geri kalmış ülke konumuna düşmüş olan ya da düşürülmüş olan Irak'ta ise performans denetimi uygulamaları istenen seviyede değildir. Yıllardır hem komşuları ile hem de kendi içinde savaşlar yaşayan Irak uygulamaya çalıştığı denetimler konusunda istenen noktaya gelememiştir. Irak'ta performans denetimi ile ilgili çalışmalar 1980'li yıllarda başlamıştır. O yıllarda Irak'ta iç savaş yoktu ve Irak ekonomisi, devlet yapısı, kamu kurumları çok daha iyi durumda idi. O yıllarda Irak'ta performans denetimleri konusunda birçok çalışma yapılmıştır. Pakistan'da olduğu gibi yabancı uzmanlarla işbirliği yapılarak, performans denetimi ile ilgili yabancı eserlerin çevirisi yapılmıştır. Günümüzde ise performans denetimleri Irak

Sayıştayı tarafından yapılan denetimlerin yarısını oluşturmaktadır. Sayıştay Parlamento'ya bağlı olarak çalışmakta ve kamu kurumlarının performans denetimlerini yapmaya çalışmaktadır. Tabi ki önünde birçok engel bulunmaktadır.

Irak Sayıştay'ının performans denetimleri konusunda yaşadığı en büyük engellerden birincisi, denetlenen kurumlar tarafından performans denetimleri ile elde edilecek faydanın bilinmemesi ve denetime karşı durulmasıdır. Denetlenen kurumlardaki görevliler, performans denetimi yapan denetçilerin gerekli kanıtlara ulaşmasını engellemekte ya da engellemeye çalışmaktadır. Bu durumda denetimler yarım kalmakta, tamamlanabilse bile yazılan raporlar, gerçekte olması gerekenden uzak olmaktadır. Denetim sonrasında düzenlenen raporlar ise gereken ilgiyi görmemekte, Sayıştay'ın raporları tavsiye olmaktan öteye geçememektedir. Performans denetimleri konusunda bir diğer engel ise Irak Sayıştay'ında performans denetimi yapacak uzman kadronun sayı olarak yetersiz olmasıdır. Sayıştay, çalışanlarını performans denetimleri konusunda gerek ülke içinde, gerekse de ülke dışında eğitimler ile geliştirmeye çalışmaktadır. Bu eğitimler ise siyasi ortam, ekonomik koşullar, savaş gibi sebeplerle süreklilik arz etmemektedir. Sayıştay'ın yeterli kaynağının olmaması da denetimlerin uygulanabilmesindeki engellerden birisidir.

Irak'ta denetim konusunda sorunlardan birisi de denetim birimleri arasında yaşanan yetki karmaşasıdır. Denetlenen alanlarda soruşturma ve inceleme yapma yetkisi önceki yıllarda Mali Denetim Divanı'nda iken, sonradan bu yetki Şeffaflık komisyonuna devredilmiştir. Bu yetki devri Mali Denetim Divanı'nın zayıflamasına sebep olmuştur. Ayrıca bu denetim birimleri tarafından yapılan denetimler zaman zaman mükerrerliğe sebep olmaktadır. Aynı konuda yapılan birden fazla denetim, denetlenen kurumlarda istenmeyen bir durum olduğu için kurumlar denetimlere soğuk bakmaktadır. Gerçekten olağanüstü koşullarda çalışan Irak Sayıştay'ı tüm engellere rağmen kendisine verilen denetim görevlerini gerçekleştirmek için elinden geleni yapmaktadır. Önümüzdeki süreçte gerçek anlamda performans denetimlerini yapabileceğini düşünmektedir.

Türkiye'de ise performans denetimleri konusundaki mevcut durumun Pakistan ve Irak'taki durumdan daha iyi olduğunu söyleyebiliriz. Türkiye'de performans denetimleri ile görevlendirilmiş Sayıştay'ın geçmişi eski tarihlere kadar uzanmaktadır. Performans denetimi fikri Türkiye'de 1970 yılında ortaya atılmıştır. O yıllarda tüm

dünyada gelişen ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik kavramlarından Türkiye’de etkilenecek, Sayıştay’ın performans denetimlerini de yapması gerektiği savunulmuştur. Bu gelişmeler ile Sayıştay’a performans denetimi yapabilme izni, çıkarılan bir kanun hükmünde kararname ile verilmiştir.

1990’lı yıllarda performans denetimi uygulamalarının öğrenilmesine ağırlık verilmiş, performans denetimi konusunda bilgi sahibi yabancı ülkeler ile işbirliği yapılarak çeşitli eğitimler ve seminerler ile Sayıştay personeli eğitime çalışılmıştır. 2010 Yılında çıkarılan 6085 Sayılı Kanun ile Sayıştay tarafından yapılacak performans denetimleri hukuki zemine kavuşturulmuştur. Bu kanun günümüzde de geçerliliğini korumaktadır.

Türkiye’de performans denetimlerinin uygulanmasında kanunlar açısından her hangi bir sıkıntı bulunmamaktadır. Ayrıca Sayıştay’ın bağımsızlığı ve yetkileri de diğer ülkelerden daha iyi sayılabilir. Tüm bu olumlu özelliklerin yanı sıra performans denetimlerinden istenen verimin alınmamasına etki eden olumsuz durumlar da yer almaktadır. Performans denetimlerini etkileyen olumsuzluklardan ilki Sayıştay’ın denetim alanının sınırlı olmasıdır. Sayıştay önem arz eden konular yerine, yolsuzluk yapılması ihtimali az olan ve önem arz etmeyen konularda performans denetimleri yapmaktadır. Bunun yanı sıra denetlenen kurumlarda performans bilinci tam olarak yerleşmemiştir. Son yıllarda kamu idarelerinde performansın geliştirilmesi yönünde adımlar atılmış olsa da yeterli değildir.

Olumsuzluklardan bir diğeri de denetim birimleri arasındaki iletişim eksikliğidir. Örneğin iç denetim birimi ile dış denetim arasındaki iletişim eksikliği denetimlerin mükerrer olmasına ya da etkisiz olmasına sebep olmaktadır. Aynı kurumda denetime tabi tutulan bir faaliyetin ya da konunun tekrar başka bir denetim birimi tarafından denetlenmesi, denetimde mükerrerliğe sebep olmaktadır. Bu durum kurumdaki çalışanlar tarafından olumsuz karşılanmaktadır. Bu sorunun giderilmesi için denetim birimleri ile ilgili yasaların etkinleştirilmesi ve görev dağılımının düzgün bir şekilde yapılması gerekmektedir.

Yukarıda anlatılan tüm zorluklara rağmen performans denetimlerinin geliştirilip, yaygınlaştırılarak uygulanması imkansız değildir. Performans denetimleri uygulandıkça öğrenilmekte ve geliştirilmektedir. Türk Sayıştay’ı performans denetimi konusunda

yetkin ve eğitimli bir kadroya sahiptir. Sayıştay tarafından bu tür denetimler alanında yapılan çalışmalar ve ortaya konan eserler bunun bir göstergesidir. Performans denetimlerinin faydalarının ve getirilerinin, öncelikle denetim yapılan kurum çalışanlarına ve yöneticilerine anlatılması gerekmektedir. Toplumun da verimlilik, etkinlik ve tutumluluk konusunda bilinçlendirilmesi gerekmektedir. Performans denetimleri ülkenin kalkınması ve çağdaş medeniyetler seviyesine gelebilmesi için mutlaka uygulanmalı ve daha da geliştirilmelidir. Performans denetiminin gelişmesinde şüphesiz ülkede eğitim düzeyinin yükselmesine bağlıdır.



KAYNAKÇA

- ABD Hazine Bakanlığı Malî Yönetim Dairesi, “*Performans Ölçüm Rehberi*”, (Çev. Hülya Demirkaya), Sayıştay Yayınları, Ankara, 2000.
- Abid, Abdulsahip, Irak Rekabet Stratejisi, *Bağdat üniversitesi Mali ve Muhasebe Araştırmaları Dergisi*, Cilt 2, 2007, s.1.
- Abid, Naimatullah, “Performans Denetiminde Pakistan’ın Deneyimi Üzerine Bir Yaklaşım”, (Çev. Derya Kubalı), *Sayıştay Dergisi*, Sayı 29, Nisan-Haziran 1998, s.109.
- Apan, Ahmet, “ABD Ve Türkiye’de Denetim Sistemindeki Son Eğilimler: Genel Müfettişlik ve Performans Denetimi”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı: 471-472, Haziran-Eylül 2011, s.22.
- Ayanoğlu, Ahmet, *Türk Bütçe Sistemi ve Bütçe Denetimi*, Seçkin Yayınları, Ankara 2013.
- Ahmet, Kesik, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 9, 2005, s.103.
- Ahmet, Özen ve Engin, Öztornacı, “Çeşitli Ülkelerde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt 22, Sayı 1, 2015, s.2.
- Ahmet, Sandal, “Avrupa Birliğinde Performans Denetimi”, *Denetişim Dergisi*, Sayı 8, 2011, s.42.
- Asya Sayıştayları Birliği (ASOSAI), “*Performans Denetim Rehberi*”, (Çev. Sacit Yörükler ve Baran Özeren), Sayıştay Yayınları, Ankara, 2002.
- Aslan, Bayram, ”Bir Yönetim Fonksiyonu Olarak İç Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77, Nisan-Haziran 2010, s.63-66.

Atilla Türkyılmaz, “Belediyelerde Denetim”, *Denetim Dergisi*, Sayı 15, 2014, s.22.

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

Atakan, Nevin, Coşkun, Arife ve Sonuvar, S. Melda, *Performans Denetimi Pakistan Sayıştay Uygulaması*, Sayıştay Yayınları, Ankara 1997.

Altun Akbaba, Sadegül ve Memişoğlu, Salih Paşa, “*Performans Değerlendirmesine İlişkin Öğretmen, Yönetici ve Müfettiş Görüşleri*”, Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi, Sayı53, Kış 2008, s.8.

Alptürk, Gül, “Amerikan Sayıştay ve Performans Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, 1991, s.43.

Alhadithi, Jaseem, *Kamuda Performans Denetimi*, Matbaat El-Ehliye, Amman, 2009.

Akçakaya, Murat, ”Belediyeler Üzerindeki Vesayet Çıkmazı”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 38, Temmuz-Eylül 2000, s.190.

Akyel, Recai, “Bağımsız Kamu Dış Denetimi (Yüksek Denetim) İle İç Denetim Arasında Koordinasyon”, *Bütçe Dünyası Dergisi*, Sayı 34, 2010, s.132.

Akyel, Recai ve Köse, H. Ömer “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, *Türk İdare Dergisi*, Sayı 466, Mart 2010, s.22.

Akyel, Recai, Özdemirci, M. Bilada, Gülmez, İsmail, Şimşek, M. Fahri, Seven, Mehmet, *Umumi Murakabe Heyeti’nden Sayıştay’a Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2012.

Aktan, Tahir, ”Mahalli İdarelerde Vesayet Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı 9/3, Eylül 1976, s.15.

Bayar, Doğan, “Mali Denetim Nedir”, *Maliye Dergisi*, Sayı 155, Temmuz-Aralık 2008, s.6-7.

Bayrak, Metin ve Avcı, M. Alpertunga, “Yüksek Denetim Kuruluşlarının Denetim Kapsamı”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 86, Temmuz-Eylül 2012, s.102.

- Bezirci, Muhammet ve Karesioğlu, Fehmi, Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi, 16.05.2017, <http://sead.selcuk.edu.tr/sead/article/view/101/100>
- Bayazıtlı, Ercan, “Uluslararası Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Türkiye Uygulaması”, *A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı 3-4, Haziran-Aralık 1991, s.145.
- Baykara, S. Tunahan, “Denetimin İlişkili Olduğu Disiplinler Üzerine Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 90, Temmuz-Eylül 2003, s.98.
- Bozkurt, Paşa, “Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler”, *Denetışim Dergisi*, Sayı 12, 2013, s.56.
- Bozkurt, Paşa, “Türkiye’de Denetim Kurumları”, *Denetışim Dergisi*, Sayı 15, 2014, s.37.
- Cankar, İsa, “Denetimin Yeni Paradigması: Sürekli Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 61, Nisan-Haziran 2006, s.71.
- Chaudharry, Liaqat Ali, “Pakistan’daki Performans Denetimine Eleştirisel Bakış”, (Çev. Faruk Eroğlu), *Sayıştay Dergisi*, Sayı 18, Temmuz-Eylül 1995, s.21.
- Chaudharry, Liaqat Ali, “Pakistan Sayıştayı’nın Performans Denetimi Raporu ve Yasama ile Yürütme Tarafından Kullanılması”, (Çev. İbrahim Çeliktas), *Performit Dergisi*, Kasım 1997, s.67.
- Candan, Ekrem, *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara 2007.
- Coşkun, Arife ve Toker, Murat, “Performans Denetiminde Veri Toplama”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı33, Nisan-Haziran 1999, s.169.
- Coşkun, Arife, “Performans ve Risk Denetim Terimleri”, Sayıştay Yayınları, Ankara, Ocak 2000.
- Çalışkan, Recep, “Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 32, 2015, s.58.

Çakar, Elif, “Bütçenin Dış Denetimi: Türkiye Ve Yabancı Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması Ve Değerlendirilmesi”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı 128, Ağustos 2008, s.7.

Demirbaş, Tolga ve Engin, Rıdvan, “Sayıştay’ın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 100, Ocak-Mart 2016, s.29.

Demirbaş, Tolga, *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay’ı Uygulaması*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2001.

Doğan, M. Emin, “Belediyelerin Denetimi”, *Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi*, Sayı 5, Eylül 1996, s.29.

Dönmez, Adnan ve Ersoy, Ayten, “Bağımsız Denetim Firmaları Bakış Açısıyla Türkiye Bağımsız Dış Denetim Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Bilgi Dergisi*, Sayı 36, 2006 s.70-71.

Durkal, M. Eroğlu ve Akbey, Ferhat, “Bütçe Hukukunda Bir Tartışma: Sayıştay’ın Performans Denetimleri Yerindelik Denetimi Sayılır mı?”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 74, Sayı 1, Eylül 2016, s.34.

Düzenlilik Denetimi Rehberi, 2014-3, T.C. Sayıştay’ı, Ankara.

Efe, Haydar, ve Demirci, Murat, “Ombudsmanlık Kavramı ve Türkiye’de Kamu Denetçiliği Kurumundan Beklentiler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 90, Temmuz-Eylül 2013, s.50.

Ela, Mehmet, ve Türkyener, C. Mustafa, “Türkiye’de Sayıştay’ın Düzenlilik Denetimi: Genel Bir Bakış”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Sayı 602, 2015, s.33.

Falay, Nihat, “Denetim, Verimlilik /Etkinlik /Tutumluluk ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 25, Nisan-Haziran 1997, s.18.

Güçlü, A. Osman, “ Performans Denetiminin Zorlukları Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 18, Temmuz-Eylül 1995, s.4.

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

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, “*Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi*”, Ankara, 2015.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, “*Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi*”, Ankara, Nisan 2016.

İngiltere Sayıştay’ı, “*Performans Denetimi Özel El Kitabı*”, (Çev. Arife Coşkun) , Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997.

İngiltere Sayıştay’ı, “*Performans Ölçümü Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler*”, (Çev. C. Suat Aral), Sayıştay Yayınları, Ankara, 2001.

İngiltere Sayıştay’ı, “*Performans Ölçümü ve Performans Denetimi*”, (Çev. Sacit Yörüker ve Fikret Gülen) , Sayıştay Yayınları, Ankara, 1997, s.11.

İngiltere Sayıştay’ı Performans Denetimi Çalışmalarının Kalite Güvencesi, 17.05.2017, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=25>.

Irak Cumhuriyeti Anayasası, 2005, Madde 103.

Irak ve Hollanda Performans Denetimi Rehberi, s.3, 30.04.2017, http://www.draqabam.iq/pages_ar/guid_performance_programms.aspx.

Kendirli, Selçuk, Başaran, M. Şakir, Turan, Hakan, “Belediye İşletme Ve Şirketlerinin Dış Denetimi”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 16, 2014, s.35.

Koçberber, Seyit, “Dünyada Ve Türkiye’de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 68, Ocak-Mart 2008, s.76.

Kubalı, Derya, “Performans Denetimi”, *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı 1, Cilt 32, Mart 1999, s.35.

Kubalı, Derya, *Performans Denetimi Kavram İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, Sayıştay Yayınları, Ankara 1998.

Köse, H. Ömer, “Denetim ve Demokrasi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 33, Nisan-Haziran 1999, s.63.

Köse, H. Ömer, “*Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Parlamento İle İlişkileri*”, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 40. Seri, İstanbul 2001, s.29.

Köse, H. Ömer, *Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2007.

Kaya, Safiye, “Uluslararası Belgelerde ve Ülke Uygulamalarında Sayıştayların Denetim Alanları”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 39, Ekim-Aralık 2000, s.22.

Kış, Salih, “Divan-I Muhasebatın Tesis Süreci ve İlişkileri Hakkında Bazı Tespitler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 87, Ekim-Aralık 2012, s.39.

Kamu İç Denetim Rehberi, 15.01.2017, <http://www.cu.edu.tr/tr/IcDenetim/KIDRehber.pdf>.

Kamu İç Denetim Rehberi, *İç Denetim Koordinasyon Kurulu*, Ankara 2013.

Khan, M. Akram, “Performans Denetiminin Esasları” *Sayıştay Dergisi*, Sayı 27, Ekim-Aralık 1997, s.71.

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

Muratlı, Hülya, “*Teftiş Ve Denetim Esasları İle Diğer Ülkelerin Teftiş Kurulları Örnekleri Temelinde Teftiş Fonksiyonunun Geliştirilmesi Üzerine Bir İnceleme*”, Kültür Ve Turizm Bakanlığı Teftiş Kurulu Mesleki Değerlendirme Toplantısı, Antalya, Nisan 2009.

Mucuk, İsmet, *Modern İşletmecilik*, Der yayınları, İstanbul 1993.

Mali Denetim”, 20.11.2016, https://tr.wikipedia.org/wiki/Mali_denetim

Mengiler, Özgür, “Avrupa Birliği Sayıştayı’nın Kurumsal Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 77, Nisan-Haziran 2010, s.5.

Önder, Özgür ve Türkoğlu, İrfan, “ Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler ”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Sayı 17,2012, s.205.

Önen, S. Mustafa ve Özmen, Bedrettin, “Kamu Mali Yönetiminde Kontrol Ve Sorumluluk”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 81, Nisan-Haziran 2011, s.

Öztürk,Yunus Emre, “Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, *Sosyal Bilimler Yüksek Okulu Dergisi*, Sayı 2, Cilt 7, 2004, s.155.

Özeren, Baran, *Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca Hazırlanan Rapor*, Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 2000.

Özer, Hüseyin, “Performans Denetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 7, Ocak-Mart 1992, s.31.

Özer, Hüseyin, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay Yayınları, Ankara 1997.

Parlak, Müslüm ve Parlak, Zeliha, “Osmanlı Mali Sistemi ve Divan-I Muhasebata Giden Yol”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 87, Ekim-Aralık 2012, s.20.

Performans Denetimi Rehberi, Sayıştay Yayınları, Ankara 2014.

Polat, Necip, “Saydamlık, Hesap Verme Sorumluluğu ve Denetimin Etkinliği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 49, Nisan-Haziran 2003, s74.

Sayın, İ. Hakkı, *Avrupa Birliği Sayıştayı*, Sayıştay Yayınları, Ankara 1998.

Söyler, İlhami, “Yeni Kamu Mali Yönetim Ve Denetim Sistemi Çerçevesinde Sayıştay’ın Rolü”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 87, Ekim-Aralık 2012, s.62.

Sayıştay Kanunu, (6085 S.K)”, Resmi Gazete, 27790 (Aralık 2010), s.10707.

Sayıştay’ın Tarihçesi, 23.01.2017, <http://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=10>

Sayıştay’ın Tarihçesi, 29.12.2016, <http://www.sayder.org.tr/tr/tarihcesi-18>

- Sacit Yörüker ve Baran Özeren, *Intosai Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2000.
- Sakal, Mustafa ve Şahin, Elif Ayşe, “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü Ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Düzenlemeler Bakımından Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 68, Ocak-Mart 2008, s.5.
- Şirin, Mehmet, “Denetimde Kanıt Teorisi ve Gelişimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 61, Nisan-Haziran 2016, s.31.
- Şanlı, İ. Dağlıoğlu, ve Çiçek, Ş. Eda, “Federal Almanya Cumhuriyeti’nde Yüksek Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 96, Ocak-Mart 2015, s.5.
- T.C. Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, “ *Performans Denetimi Rehberi*”, Ankara 2008.
- T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, “*Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım*”, Ankara, 1997
- Tek, Zuhal, Çetinkaya, E. Mert, “*İç Denetim*”, 15.11.2016, <http://kontrol.bumko.gov.tr/Eklenti/6850,tek-z-cetinkaya-e-ic-denetim.pdf?>.
- Tuan, Koray, “*Bağımsız Dış Denetim Sürecinde İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*”, Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 2, Aralık 2009, s.6.
- Türedi, Hasan, Gencay Karakaya ve Mehmet İldem, “Kurumsal Yönetim ve İç Denetim İlişkisi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 96, Ocak-Mart 2015, s.63.
- Tufan, Mehri, ve Derin, Mustafa, “Türkiye’deki Kamu İç Denetim Sisteminin Uluslararası İç Denetim Standartları Çerçevesinde İncelenmesi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 89, Nisan-Haziran 2013, s.3.
- Uysal, Ozan, *Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Etkinliği Bakımından Sayıştay’ın Rolü*, Dokuz Eylül Üniversitesi SBE, İzmir 2010, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

Ünsal, İbrahim, “Performans Denetiminde İstatistik Tekniklerinin Kullanılması”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 28, Ocak-Mart 1998, s.61.

Yüreğir, Oya H. ve Nakıboğlu, Gülsün, “Performans Ölçümü Ve Ölçüm Sistemleri: Genel Bir Bakış”, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 16, Sayı 2, 2007, s.546.

Yörüker, Sacit, *İngiltere Sayıştayı Finansal Denetim El Kitabı*, Sayıştay Yayınları, Ankara 2004.

Yavaş, Sadık, “Ecosai İleri Düzey Performans Denetimi Eğitimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 93, Nisan-Haziran 2014, s.133.

Yenice, Ebru, “Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 150, Ocak-Haziran 2016, s.125.

YabancıSözlereKarşılıklarKılavuzu,18.01.2017, http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_karsilik&arama=kelime&guid=TDK.GTS.587f3dfce62784.94141790

Zencirkıran, Semih, “Uluslararası Muhasebe Ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat İle İlişkisi: Türkiye Örneği”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 98, Temmuz-Eylül 2015, s.67.

17 Sayılı Irak Mali Denetleme Divanı Kanunu, 1927, Madde 1.

30 Sayılı Irak Şeffaflık Komisyonu Kanunu, 2011, Madde 3.

31 Sayılı Irak Mali Denetleme Divanı Kanunu, 2011, Madde 6.

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2010, Madde 2.

جاسم الحديثي، رقابة وتقويم الأداء الحكومي في العراق، مطبعة الاهلية، عمان، 2009.

دستور الجمهورية العراقية، 2005 ، المادة 103.

ديوان الرقابة المالية الاتحادي في العراق، دليل تقويم الأداء الشامل بالتعاون مع محكمة التدقيق الهولندية، 2003 ،

عبد الصاحب عبد، أستاذية الرقابة في العراق، جامعة بغداد مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 2 ، 2007 ، ص 1.

قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادية في العراق رقم 17 ، 1927 ، المادة 1.

قانون هيئة النزاهة في العراق رقم 30 ، 2011 ، المادة 3 .

قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادية في العراق رقم 31 ، 2011 ، المادة 6 .



ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı, Soyadı: Naseer Akram MAHAL

Uyruğu: Irak

Doğum Tarihi ve Yeri: 02/ 01/ 1983 – Diali / Irak

Medeni Durumu: Evli

E-mail: nser1983@yahoo.com

Yazışma Adresi: Kiçiköy Mah. Sağlık Cd. Okur Residence 9/14 Talas - Kayseri

EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Tarihi
Yüksek Lisans	ERÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü	2017
Lisans	Al- Mustansiriya Üniversitesi, Irak	2004
Lise	İbnu Mace Lisesi, Irak	2000

İŞ DENEYİMLERİ

Yıl	Kurum	Görev
2005-halen	Mali Denetim Divanı	Finansal Kontrolör

YABANCI DİL

Arapça, Türkçe