



T.C. SAYIŞTAY
135. KURULUŞ YILDÖNÜMÜ YAYINLARI

Kamu Kesiminde
Performans Denetimi ve
Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

Dr. Hüseyin ÖZER

ÇEVİRİ DİZİSİ
ANKARA, 1997

T.C. SAYIŞTAY

135. KURULUŞ YILDÖNÖMÖ YAYINLARI

Kamu Kesiminde
Performans Denetimi Ve
Türkiye Açısından
Değerlendirilmesi

Dr. Hüseyin ÖZER

ANKARA, 1997

SUNUŐ

Bütün dnyuda Sayıştaylar tarafından parlamentolar adına yuruteden "Yukse Denetim" faaliyetinde muhasebe ilkelerine ve mevzuata uygunluğu araştırma, başka bir ifadeyle yani klasik denetim yaklaőtımı onemini ve yaygınlığını sdrdurmektedir. Bdeyle olmakla birlikte, Sayıştaylar bir yandan ozelleőtirmenin denetimi gibi yeni ve cetin alanda rol ve sorumluluk ustlenmekte, diğer yandan da performans denetimi gibi yepyeni bir denetim yaklaőtımını uygulama ve geliştirme işlevini yerine getirmeye calıőmaktadırlar.

Sayıştayımız, Yuce Meclisimizin Sayıştay Kanununa getirdiği deęiőtikle performans denetimi yapma yetkisini hiçbir tereddude yer bırakmıyacak Şekilde kazanmış bulunmaktadır. Bu suretle onumuzde ucsuz bucaksız bir alan acılmıőtır.

Performans denetimi, klasik denetime oranla daha zor ve sabır gerektiren bir denetimdir. Performans denetimiyle ilgili telif ve ceviri eserlere olan ihtiyacımız da klasik denetim alanındakilere oranla daha fazladır. Bu sebeple, 135.Kuruluő Yildonumumuz munasebeti ile yayınladığımız bu kapsamlı calıőtmanın buyuk bir boőluęu dolduracağına inanıyor, bu guzel eseri hazırlayan Uzman Denetci Dr.Huseyin OZER'i kutluyor, kitabının meslek mensuplarımızın yanı sıra akademisyenler ve diğer ilgililer nezdinde hakettiği ilgiyi goreceği kanaatıyla kitabın dizgi ve baskısında emegi gečen mensuplarımıza teőekkur ediyorum.

M.Vecdi GONUL

Sayıştay Baőtkanı

ÖNSÖZ

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü lisansüstü doktora programı çerçevesinde yürüttüğüm çalışma, 1995 yılı sonunda "Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi" başlıklı tezin kabulü ile sonuçlanmıştır. Sayıştayımız Kuruluşunun 135.yılı etkinlikleri çerçevesinde yayımlanan bu kitap, doktora teziminin orjinalidir. Aradan geçen 2 yıllık zaman içerisinde, tezimdeki temel yaklaşımların ve değerlendirmelerin güncelliği koruduğunu düşündüğümden çalışmamın orjinalinde bu yayın için herhangi bir redaksiyon yapma ihtiyacını duymadım.

Bu çalışmanın yayımlanmasının kurumumuzda ve kamu kesiminde performans yönetimi ve denetimi alanında uygulamaya yönelik arayış ve tartışmaların yoğunlaştığı ve yasallaştığı günlere denk gelmesinin güzel bir tesadüf olarak değerlendiriyorum.

Performans Denetimi gibi sürekli gelişen ve zenginleşen bir alanı teorik ve pratik boyutları ile ele alıp işlemeyi denedim. Kurumumuz bünyesinde uzun yıllardır sabırla ve ısrarla sürdürülen çalışmalardan gereği şekilde yararlanabildiğimi düşünüyorum. Performans Denetimi Ülkemizde uygulandıkça ete kemiğe bürünecek ve yerleşip kökleşecektir. Ele aldığım bu alanı başka meslekdaşlarımın ve akademik çevrelerin daha derinliğine inceleyip yeni eserler üretmelerini görmek beni mutlu edecektir.

Kitabımın meslektaşlarımın yanı sıra kamu kesimindeki yöneticiler ve denetim elemanları ile akademik çalışma yapanlar için de bir referans kaynağı olabileceğimi düşünüyorum.

Bu vesile ile denetim dünyasındaki gelişmeleri yakından izleyen ve tezimin oluşumunda katkılarını esirgemeyen değerli bilim adamı ve saygıdeğer hocam Prof.Dr.Sadık Kırbas'a teşekkürlerimi sunmayı bir borç biliyorum.

Ayrıca tezin hazırlık çalışmasından kitap haline gelinceye kadar geçen sürede görüşlerini, eleştirilerini ve önerilerini esirgemeyen meslekdaşlarıma ve arkadaşlarıma, hertürlü yardım ve desteği gördüğüm aileme, tezimin kitap olarak basılmasına izin veren kurum yöneticilerimize, dizgi ve baskı işlemini titizlikle yürüten personele şükranlarımı sunarım.

Dr.Hüsein ÖZER

2- Yürütme-Uygulama	28
3- Raporlama	28
B- DENETİMDE ZAMANLAMA	29
IV- DENETİM TÜRLERİ	30
A-DENETİMİN ÖRGÜTLÜLÜĞÜ YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ	30
1- Doğal Denetim	30
2- Biçimsel Denetim	30
B- DENETİMİN NİTELİĞİ YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ	30
1- Yargısal Denetim	31
2- Yargı Dışı Denetim	31
C- DENETİMİN UYGULANDIĞI VE KAPSADIĞI ZAMAN YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ	32
1- Sürekli Denetim	32
2- Süreksiz Denetim	32
3- Uygulamadan Önce Denetim (a priori audit, pre audit)	32
4- Uygulamadan Sonraki Denetim (a posteriori audit, post audit)	33
5- Uygulama Sırasında Denetim	33
D- DENETİMİ YAPAN KESİMLER (SEKTÖRLER) YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ	34
1- Özel Denetim	34
2- Kamu Denetimi	34
E- DENETİM ORGANIYLA DENETLENEN BİRİMLERİN İLİŞKİLERİ YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ	37
1- İç Kontrol	37
2- İç Denetim	41
3- Dış Denetim	43
4- Yüksek Denetim	46
F- DENETİMİN KONUSU VE AMACI YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ	52
1- Düzenlilik Denetimi (Mali Doğruluk ve Uygunluk Denetimi)	53
2- Performans Denetimi	57
3- Kapsamlı Denetim	58
4- Program-Performans Değerlendirmesi	58
5- Program Sonuçlarının Denetimi	59

İKİNCİ BÖLÜM PERFORMANS DENETİM

I. YÖNETİM VE DENETİM ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİM VE PERFORMANS DENETİMİNİN GELİŞİMİ	62
II- PERFORMANS DENETİMİ KAVRAMI	64

III- PERFORMANS DENETİMİNİN TANIMI	66
IV- PERFORMANS DENETİMİNİN FAALİYET ALANI VE SINIRI.....	69
V-PERFORMANS DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ VE FAYDALARI	70
VI- TAM BİR PERFORMANS DENETİMİNİN ARAŞTIRDIĞI KONULAR	71
VII- PERFORMANS DENETİMİ İLE DÜZENLİLİK DENETİMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	72
VIII- PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI	73
A- GENEL OLARAK	73
B-TUTUMLULUK (TASARRUF, EKONOMİ, ECONOMY).....	74
1- Kavramı ve Tanımı.....	74
2- Tutumluluk Denetimi.....	76
C- VERİMLİLİK (EFFICIENCY).....	77
1- Kavramı ve Tanımı.....	77
2- Tutumluluk Verimlilik İlişkisi.....	81
3- Prodüktivite Rantabilite ve Verimlilik İlişkisi.....	83
4- Verimlilik Açısından Performans Ölçümleri.....	85
5- Verimlilik Ölçümünün Ön Koşulları.....	86
D- ETKENLİK (EFFECTİVENESS).....	87
1- Kavramı ve Tanımı.....	87
2- Etkenlik ve Verimlilik İlişkisi.....	90
3- Etkenlik Denetimi.....	91
4- Etkenlik Açısından Performans Ölçümleri.....	93
5- Verimlilik, Etkenlik ve Tutumluluk İlişkisi	95
IX- PERFORMANS DENETİMİNDE ÖLÇÜM VE KRİTERLER.....	96
A- PERFORMANS ÖLÇÜMÜ.....	96
B- PERFORMANS KRİTERLERİ.....	98
1- Genel Olarak Kriter.....	98
2- Kriter Kavramı.....	99
3- Kriter Kaynakları.....	101
4- Kriter Çeşitleri.....	102
X- PERFORMANS DENETİM TEKNİKLERİ.....	102
A- MÜLAKATLAR	102
B- ANKETLER.....	103
C- DOKÜMAN TOPLAMA	103
D- YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ.....	104
E- GÖZLEM.....	104
F- PERFORMANS GÖSTERGELERİ.....	104
G- ZAMAN SERİLERİ.....	104
H- SAPMA ANALİZLERİ.....	105
I- ÖRNEKLEME.....	105

Performans denetimi, geleneksel denetimden farklı olarak, uygulamadaki hata ve usulsüzlükleri aramayı amaçlayan denetim imajından çok, geleceğe yönelik, yapıcı, öneri getiren, kamu yönetiminin iyileştirilmesini amaçlayan çağdaş bir denetimdir. Uygulamadan gelen bazı güçlükleri bulunmakla birlikte, özellikle gelişmiş ülkelerde yaygın olarak tatbik edilmektedir. Performans denetimi, son 35 yıl içinde kavramları, teknikleri ve giderek standartlaşan metodolojisi ile bir kamu yönetimi disiplini olmuştur.

Çalışmamızda, performans denetiminin daha iyi kavranması için, denetim olgusu bir bütün olarak ele alınmış ve bu denetimin genel denetim teorisi içerisinde yeri belirlenmeye çalışılmıştır.

Birinci bölümde; denetimin orijini, tarihsel gelişimi, standartları, yöntemleri, süreci ve türleri, incelenerek denetimin kavramsal boyutu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde; performans denetimi, gelişimi, kavramı, tanımı, faaliyet alanı, amaçları, sınırları, özellikleri, faydaları, araştırdığı konular, performans denetimi ile düzenlilik denetiminin karşılaştırılması performans denetiminin unsurları, performans denetiminde ölçüm ve kriterler, teknikler ve süreç, anlatılarak bu çağdaş denetim türünün bütün yönleriyle incelenmesine gayret edilmiştir.

Üçüncü bölümde; Kamu yönetimi sorumluluk ve denetim türleri ilişkileri ve bu ilişkilerin zaman içindeki evrimi ortaya konularak, performans denetimine olan ihtiyaç tesbit edilmiş, buna bağlı olarak Türk denetim sisteminin ve kamu denetim yapısı değerlendirmeye tabi tutulmuş ve nihayet performans denetiminin Türk denetim sistemi içindeki yeri ve gelecekteki uygulanabilirliği tartışılmıştır.

KISALTMALAB

AAA.	:: Amerikan Muhasebe Derneği
A.B.D.	: Amerika Birleşik Devletleri
A.g.e.	: Adı geçen eser
A.g.m.	: Adı geçen makale
A.g.r.	: Adı geçen rapor
A.g.t.	:: Adı geçen teksir
AICPA	: Amerika Belgeli Muhasebeciler Enstitüsü
A.İ.T.İ.A.	: Amerika İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
APC	: Denetim Uygulama Komitesi
A.Ü.	: Ankara Üniversitesi
Ayr.Bilgi İçin Bkz.	: Ayrıntılı Bilgi İçin Bakınız
Any.	: Anayasa
Bkz.	: Bakınız
Bşbk.YDK	: Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurumu
C.	: Cilt
Çev.	: Çeviren
CİCA	: Kanada Hesap Uzmanları Kurulu
DSİ	: Devlet Su İşleri
E.	: Esas
Ed.	: Editör
EDP	: Elektronik Veri İşleme
EEE	: Verimlilik, Etkenlik, Tutumluluk
GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GAMP	: Genel Kabul Görmüş Yönetim İlkeleri
GAO	: Amerika Yüksek Denetim Kurumu (Sayıştay)
G.K.G.D.P.	: Genel Kabul Görmüş Denetim Prensipleri
GKY	: Geleneksel Kamu Yönetimi

denilmektedir. Bunların hepsi eşanlamlıdır ve hepsi de bir kurumun verimliliğini, etkenliğini ve tutumluluğunu değerlendirmeyi hedefleyen bir denetim kavramını açıklamaktadır.

Batıda, kamu yönetim ve denetim anlayışındaki bu gelişmeler, sorumluluk kavramında da değişimleri beraberinde getirmiştir. Geleneksel denetime uygun, dürüst yönetici anlayışı yanında, kaynakları iyi kullanan (tutumlu ve verimli) ve hedeflere ulaşmada başarılı olup olmadığı ölçülen (etken) yönetici anlayışı hakim olmuş, böylece hizmetin kalitesinin iyileştirilmesi amaçlanmıştır.

Performans denetiminin öne çıkmasının, popüleritesinin giderek artmasının diğer bir nedeni de, iş dünyasında rekabetin globalleşmesi ve ekonomilerde durgunluk ve gerileme olduğu konjonktürel dönemlerde, kriz süreçlerinin giderek yoğunlaşmasıdır. Bir başka neden ise, kaynakların verimli, etken ve tutumlu kullanımının, fiyat ve kalite rekabeti bağlamında oldukça önemli bir faktör olmasıdır. Aslında performans denetimi yapılmadan kaynakları kötü kullananlarla, iyi kullananların ayırdeğilmesinin mümkün olmaması, diğer bir deyişle, testiyi kıranlarla suyu getirenlerin bir tutulması demek olacaktır ki, bu tutum yönetsel, siyasal ve ekonomik kararların alınış ve uygulanışlarında izlenen politikaların, ekonominin ve toplumun amaçlarına ters düşmesine, sağlıksız sonuçlara ulaşılmasına yol açacaktır.

Denetim; geleneksel rolünden çıkıp, kamu yönetiminde performansının ölçülmesine, yöneticilerin hedeflere ulaşma başarısına göre sorumluluklarının belirlenmesine yöneldiği takdirde, kamu kaynaklarının büyük ölçüde artacağı kuşkusuzdur. Bunun için denetimin teşvik edici yönü, itici güç olarak önemli rol oynayacaktır.

Günümüzde birçok ekonomist tarafından, kamu maliyetlerindeki ve enflasyondaki artış düşük performansla bağlanmakta ve politik nedenlerle sunulan kamu hizmetlerini azaltmak veya bu hizmetlere son vermek yerine, enflasyonla mücadele edebilmek, işsizliği azaltmak, reel ücretleri arttırmak, ekonomik büyümeyi teşvik etmek, ulusal ekonomiyi ve para değerini istikrara kavuşturmak için kıt kaynakların mümkün olabildiğince, verimli etken ve tutumlu biçimde kullanılması önerilmektedirler. Hatta yapılan bilimsel hesaplamalarda verimliliği bir puan arttırmanın enflasyonu 10 puan düşüreceği, öne sürülmekte, verim artışı ekonomideki durgunluğun ve enflasyonun reçetesi olarak gösterilmektedir.

Dünyada yaygın olarak uygulanan ve kaynakların kötü kullanıldığı gelişmekte olan ülkeler için önemli bir denetim türü olan performans denetiminin bu çalışmanın konusu olarak seçilmesinde; yukarıda özetlenen kamu yönetimi ve denetimi anlayışındaki gelişmelerin yanında, Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ile gündeme getirilen ve aradan 35 yıl geçmesine rağmen uygulama olanağı bulamayan bu çağdaş denetim kavramının, ülkemizde de slogan düzeyinden

kurtarılarak, yaşama geçirilmesine katkıda bulunma isteği önemli bir etken olmuştur. Ayrıca bu yolla başlatılacak tartışmalarla, ülkemizde de bu denetimin uygulanmasına sağlamak, uygulama yapacak denetimi elemanlarına da kaynak oluşturmak amaçları da konu seçiminde rol oynamıştır.

Çalışmada en önemli sınırlama, performans denetiminin ülkemizde uygulanıyor olmamasıdır. Bu nedenle, ülkemizdeki uygulamalardan somut örnekler verilememiştir. Daha çok yabancı kaynaklardan ve çeşitli ülkelerin uygulamalarından yararlanılmıştır. Performans denetiminin dinamik yapısı, uygulama yapa yapa tekniğinin ve metodolojisinin gelişmesi ve yerleşmesi nedeniyle, bu denetimin tam olarak uygulanması zaman almaktadır. Ülkemizde henüz uygulama olanağına kavuşmayan bu denetime geçiş sürecini kısaltmak ancak, performans denetimini uygulayan ülkelerin kazanılmış tecrübelerinden ve metodolojilerinden yararlanmakla mümkün olabilecektir.

Performans denetimini her yönüyle tanıtmayı amaçlayan bu çalışmada; denetim kavramının çeşitli yönlerden irdelenmesinin konunun iyi anlatılması açısından yararlı ve gerekli olduğu düşünülerek, birinci bölüm; denetim kavramın genel hatlarıyla incelenmesine ayrılarak bölümün adına "Genel Olarak Denetim" denilmiştir.

Çalışma konusunun özünü oluşturan, "Performans Denetimi" adlı ikinci bölümde; bu çağdaş denetim türü ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Performans denetiminin teorik açıklamasından çok, kamu yönetiminde nasıl uygulandığı anlatılmış, konu grafikler ve çizelgelerle desteklenmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise; performans denetiminin ikinci ve üçüncü ayağı olan "kamu yönetimi" ve "sorumluluk" kavramlarının gelişimi ile birlikte, ülkemizde kamu kesimi ve kamu yönetimi ele alınmış, kamu yönetiminin denetimi performans denetimi açısından irdelenmiştir. Daha sonra, yönetim, denetim ve sorumlulukta ülkemizde yapılan iyileştirme hareketleri kronolojik biçimde incelenmiş, ülkemizde kamu yönetiminin denetiminde söz sahibi olan kurum ve kuruluşların yaptıkları denetimin türlerine göre, performans denetimi yapabilirliği araştırılıp, incelenerek değerlendirilmiştir. Bu bölüme, "Türkiye'de Kamu Yönetiminde Performans Denetimi" adı verilmiştir.

Böylece bu üç bölümdeki konuları içeren çalışmanın adı "Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi" olarak ifade edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DENETİM

BİRİMCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK DEMETİM

I. DENETİMİN OLUŞUMU, GELİŞİMİ VE KAVRAMI

A. DENETİM OLGUSUNUN BAŞLANGICI

Çok eski meslek olan denetim, insanın saymayı öğrendiğinden itibaren başlayarak ve çeşitli değişimlerden geçerek günümüze ulaşmıştır.

İşlemlerin az ve basit olduğu başlangıçta günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilmiş bir kişi (ki bunlara Munshi denilirdi)¹, bütün gün harcamada bulunan kişiye akşamları her bir işlemi miktar ve içerik itibariyle okutur, hesaplar hakkında fikrini söylerdi. Hesapların kontrolü ile görevlendirilen bu kişinin görevini dinleyerek yapması nedeniyle "dinleme" kavramının İngilizce (audience-audition) ve Latince (audire-audencia) olan sözcük karşılıklarından hareketle bu kişiye "auditor" (denetçidenetleyen) denilmiştir. Böylece duymak, haber almak anlamına gelen "audit" kavramı denetim karşılığı olarak kullanılmaya başlanılmıştır. Zamanla denetçi her bir hesabı kalem kalem dinleme yerine bütün işlemleri fiziki olarak doğrulama usulüne geçmiş, varsa hataları, eksiklikleri, suistimalleri de belirtmek suretiyle fonksiyonunu arttırmıştır.

B. DENETİMİN GELİŞİMİ

1- Eski Dönem

Bazı denetim elemanları ve akademisyenler denetimin köklerini bulabilmek için arşivlere inmişlerdir. Bunlardan Vassilios P.Filios kamusal denetimin tarihi köklerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Ninova (Mnevoh) kentine kadar uzandığını saptamıştır. Arkeolojik bulgular ve halen mevcut kayıtlardan elde edilen bilgiler

¹ Waimatullah Abid, Performance Evaluation and Performance Audit, Department of the Auditor-General of Pakistan Lahore, Aralık 1990, s.1

² Abid, a.g.e., s.1.

³ Muhammed Akram Khan, A. Beginner's Introduction to Auditing, Directorate-General of Research and Development, Department of the Auditor-General of Pakistan, Occasional Paper Series 1 Şubat 1989, s.1

⁴ Ira Sharkansky, "The Development of State Audit", State Audit and Accountability, State of isreal Comptroller's Office, Jerusalem, 1991, s.5

şimdi Irak olarak bilinen eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak, buradaki görevlileri ve sorumluları kontrol edebilmek için katiplerine görev ve sorumluluk verdiğini göstermektedir.⁵ Bu bulgular hem kamu mallarının hesaplarının ve muhasebesinin, hem de devlet yönetiminde faaliyetlerin denetiminin orijini oluşturmuştur.⁶ V.P. Pillios, Yusuf Peygamberi de denetçilerin ustası olarak kabul etmiştir.

Bu dönem, eski demokratik devletlerin kamu yönetiminin denetimine ilişkin uygulamalarına ışık tutmuş, önemli gelişmelere temel oluşturmuştur. Özellikle de çalışanların sorumluluklarının ve faaliyetlerinin sonuçlarının kamunun dikkatine sunma, araştırmalara açma çabalarının varlığı gözlenmiştir.

Hız. Süleymanın tapmağının yapımı ile ilgili mali bir problemin olduğu Tevrat'ın "Books of Kings" bölümünde yer almıştır. Kraliyet borçlarına karşılık Filistin'de bir kaç kasabayı Tyre Kralı Hiram'a devretmek zorunda kalmıştır. İbrani kralları bizim bildiğimiz anlamda mali denetçi istihdam etmemişlerse de, peygamberlerin malikanelerine girmesine ve yapılan işler hakkında sert eleştirilerine izin vermişlerdir.⁷

Eski Yunan'da ise, demokrasi kavramı ve şehir devletlerinin oluşturulması ile birlikte Mezopotamya'daki benzeri uygulamalar kamusal bir işlev olarak sürdürülmüştür. Şehir (Site) devletlerinde organize bir denetim sistemi (System of adution) kurularak kamu birimlerindeki görevlilerin hesap verme sorumlulukları sağlanmıştır.

Benzer uygulamalara Büyük Mısır ve Büyük Roma uygarlıklarında da rastlanılmıştır. Kamuya ait hesapların kontrol edildiğine dair kanıtlar bulunmuştur. Ayrıca çapraz hesap kontrolü ve denetim sisteminin geliştirildiği görülmüştür.

Çin'de ise denetimin M.Ö. 1100 yılında, Zhou Hanedanlığı döneminde başladığı belirtilmektedir.⁹

2- İslamiyet Dönemi

İslam Uygarlığının geliştiği VII. ve XIII. yüzyıllar arasındaki bu dönemde, müslümanlar "Kamusal Denetim" kavramını geliştirmişler. Özel Kamu ayrımı

³ Bkz. Ziaul Haq Khan, Introduction to Government and Financial Audit, Director General, P.A.W-Lahore-Pakistan (Teksir edilmiş seminernotları).

⁶ M.Akram Khan, a.g.e., s.2.

⁷ Vassillios P.Fillios, "A Concise History of Auditing (3000 BC-AD 1700)", The Internal Auditor, Haziran 1984, s. 48-49.

⁸ Sharkansky, a.g.m., s.5.

⁹ Bkz.China Audit Societiy, "History and Devolpment of State Audit In China" State Audit and Accountability, A.Book of Reading State of Israel, State Comptrollers's Office, 1991, s.254-259.

yapılmadan İslam halifelerinin bağımsız ayrı ayrı muhasebe ve denetim birimleri oluşturduğunu gösteren yazılı kaynaklar bulunmuştur.¹⁰ Bu dönemde; kesin olarak özel kamu malları ayrılmış, kaynakların kullanımı ve doğru elde edilmesi için kamu birimleri, hesap verebilir hale getirilmiştir. İslamiyetin bireye verdiği sorumluluk kavramının öneminden dolayı her müslümanın yaptığı işlerden önce Allah'a karşı sorumluluğu bulunmaktadır. Hazreti kurana göre, müslüman bir kişinin yaptığı iyi veya kötü şeylerden öldükten sonraki yaşamında yargı gününde Allah'a karşı hesap vereceği, bununla insanlara karşı hesap vermenin farklı olmadığı görüşü bulunmaktadır.

3- Ortaçağ Dönemi

Ortaçağda iş sahiplerinin sık sık temsilcilerini ticaret yapmak üzere uzak yerlere göndermeleri, bu temsilcilerin malları satıp karşılığında mal alarak ülkelerine geri getirmeleri, sermaye sahiplerinin bu alışverişlerin sonucunu öğrenme ve ticaretin riskleri konusunda haber alma arzuları, ticaretin gelişmesiyle birlikte özel sektörde de bir denetim ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Bu dönemde, özel kesimin bağımsız denetime ve uzman kişilere duyduğu ihtiyacın nedenleri şöyle özetlenebilir:¹¹

- İlk neden, ticaretin artması ile- sermaye sahiplerinin hesap ve işlemlerden uzak kalması hesap ve işlemlere nüfus edememiş olmalarıdır. Önceleri bu neden yalnızca uluslararası ticaret için geçerli iken, işletme ölçeklerinin büyümesi ile her işte geçerli hale gelmiştir.
- İkinci neden, mali bilgilerin hazırlanması ve bunlardan bir sonuç çıkarılması, iş sahiplerinin bilgilenmesini 'sağlamış, diğer işletmelerde rekabet ve çıkar çatışmalarını gündeme getirmiştir. Yöneticiler kazanılmış hakları veya işlemlerin sonuçlarını kavramış, buna bağlı olarak kendileri için neyin iyi neyin uygun olup olmadığını düşünmeye başlamışlardır.
- Üçüncü neden, iş hayatındaki işlemlerin zaman içinde karmaşık bir hale gelmesidir. Mali konuları anlamak zorlaşmıştır.
- Dördüncüsü, iş sahiplerinin mali konularda yapılacak herhangi bir yanlışlığın, hatanın büyük ölçüde riskli olabileceğini farketmesidir.

Sözü edilen bütün bu nedenler, mali işlemlerin uzman kişiler tarafından bağımsız olarak denetlenmesinin gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

Başlangıçta, hataları, suistimalleri ve yolsuzlukları ortaya çıkarmak olarak algılanan ve hesapların tümünü kontrol edeceği düşünülen denetçinin rolü,

¹⁰ Bkz.Z.H.Khan, a.g.t., s.3.

¹¹ M.A.Khan, a.g.e., s.3.

zamanla tüm hesapları kontrol etmenin getirdiği güçlüklerin anlaşılması üzerine değişmiştir.

4- Parlamenter Kontrol Dönemi

Hesap verme sorumluluğu kavramının kamuda daha çok geliştiğini görmek için 17. yüzyıl İngiltere'sine bakmak gerekecektir.

17. yüzyılın bitimine az bir zaman kala, 1690 yılında İngiltere'de önce Kamu Hesapları Komitesi kurulmuş ve 1866 sayılı yasa ile de Sayıştay meydana getirilmiştir. Kamu maliyesinde parlamentonun üstünlüğü ilkesi ilk kez bu dönemde tesis edilmiştir.

Parlamenter kontrolün 4 ana elemanı bulunmaktadır.

¹³

Bunlar:

- Vergileme kontrolü,
- Harcama amaçlarının kontrolü,
- Muhasebe kayıtlarının etkin denetiminin sağlanması,
- Muhasebe ve denetim raporlarının parlamento komisyonları yoluyla kontrol edilmesi.

Öte yandan devlet-kamu denetiminin kapsamı ve rolü de genişlemeye devam ederek, sadece hesapların doğruluğu ve denklığı (mali denetim) üzerinde rapor sunmakla kalmayıp harcamaların kanun, tüzük ve yönetmeliklere uygunluğu ile mali doğruluk kriterlerine göre incelenmesine yönelinmiştir.

5- Modern (Çağdaş) Dönem

Bu dönemde denetimin kapsam ve derecesindeki gelişmeler sürmüştür, modern iş denetiminin tarihi sanayi devriminin başlangıcı olarak kabul edilmiştir. Endüstri devrimi büyük ölçekli işletmelerin doğmasına neden olmuş, bu da işletme denetimine olan gereksinimi güçlü bir şekilde hissettirmiştir.

6- Yakın Modern Dönem

Sanayi devriminde kurulan büyük ölçekli işletmelerde, hesap hileleri, hata ve suistimallerin yapılmasını önlemek amacıyla yöntem olarak etkin bir iç kontrol düzeninin oluşturulmasına çalışılmıştır. Denetçiler artık işlemlerin tümü yerine bir kısmını kontrol etmeye yönelmişlerdir. Buna bağlı olarak denetçinin işlevi

¹⁸ Bkz.David A.Dewar, "Value For Money Audit; The First 800 Years", Public Finance and Accountancy, Ağustos 1985, s.10-12.

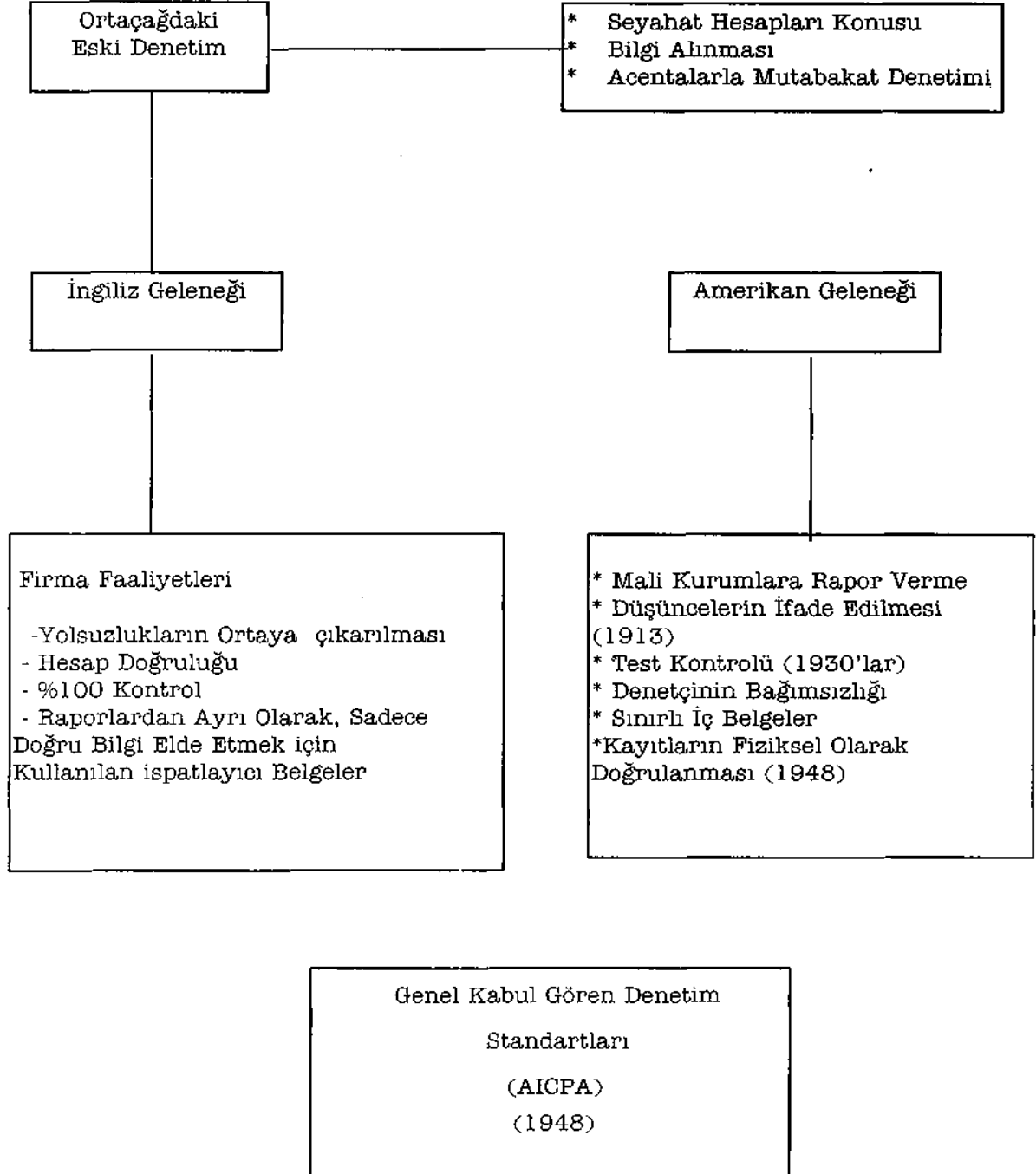
¹³ Ziaül Haq Khan, New Dimensions in Accountability, Director General Performance Audit Wing Lahore, Pakistan, Teksir Edilmiş Seminer Notları, Eylül, 1991, s.3.

¹⁴ Z.H.Khan, a.g.t., s.3.

konusundaki düşüncelerde de gelişmeler olmuş, dışarıdan denetim yapan bağımsız denetçiler artık suistimal ve hataların ortaya çıkarılması ya da hesapların tümünün doğruluğunu teyit etme konusu ile fazla uğraşmak yerine, bilançoların, kar ve zarar tablolarının doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini ve işletmenin ilişkilerini tam olarak gösterip göstermediğini belirterek mali durum hakkında görüş açıklamışlar, böylece toplu denetimin ilk adımını atmışlardır.

Kamu sektöründe harcamalardaki büyük artışlar, halkın seçtiği temsilcilerin de kamu fonlarının, kaynaklarının nasıl harcandığını bilmek isteği, bu dönemde denetimin kamu sektöründeki niteliğinde de değişik arayışlara ve tekniklere yöneltmiştir. Giderek mali ve uygunluk denetiminin (Düzenlilik Denetimi), kaynakların tutumlu, (ekonomik) verimli ve etken kullanılıp kullanılmadığı, harcamaların sonuçlarını değerlendirmede ve dolayısıyla kamu fonlarının kullanımı hakkında bilgi vermede yetersiz kalması gibi gereksinimler nedeniyle kamu sektöründe denetimi yapan denetim organlarının oluşturduğu Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları (Supreme Audit Institution of International) tarafından da benimsenerek, geliştirilen yeni denetim tekniklerinin de yardımıyla yukarıda cevapsız bırakılan sorulara cevap vermek ve bu gereksinimleri karşılamak üzere "Performans Denetimi" denilen yeni bir denetim türü geliştirilmiştir.

Çizelge: 1. Denetimin Gelişimi



C- DENETİM KAVRAMI

Denetim geniş kapsamlı bir kavramdır. Uygulamada yoklama, kontrol, revizyon, inceleme, teftiş ve murakabe, tahkik, muayene, araştırma, gözleme, sınama ve gözetleme gibi denetleme hizmetlerine ilişkin deyim ve kavramlar rasgele kullanılmaktadır. Terminolojideki dağınıklık bu terimlerin çoğu kez eşanlamlı olarak kullanılmasına neden olmaktadır. Bu kavram kargaşası aynı zamanda bu hizmetleri yürüten elemanların görev ve yetkilerinin belirlenmesinde de sorunlar yaratmaktadır. Denetim kavramının açıklanmasında, denetime yakın kavramların, dilbilim yönünden sözcük karşılıklarının öncelikle belirlenmesinde yarar vardır.

1- Denetim ve Benzer Kavramlar

Denetimin tanımını yapmaya çalışmadan önce denetime yakın kavramlardan bazılarını açıklamakta fayda vardır.¹⁵

Revizyon: Tekrar görmek, bir daha incelemek anlamında Latince "devidere" sözcüğünden gelmektedir. Bir işletmenin bünyesi ve faaliyetleri ile ilgili konuların incelenmesidir. Tekrar görmek, bir daha görmek manasını ifade etmektedir. Bu nedenle revizyon, inceleme ile sıkı sıkıya bağlı bir tanımdır.

Kontrol: Latince karşılaştırma cetveli manasına gelen "Contrarotula" kelimesinden üremiştir. Revizyonla sıkı bir ilişkisi olup, bazen aynı mânada kullanılmakla beraber, birbirinden ayrılması gerekir. Kontrol, bir organizasyonda ortaya çıkan hataların bulunmasını müteakip, bunları düzeltmek için alınan önlemler ile yapılan faaliyetleri anlatan bir kavramdır. Kontrolün amacı revizyondan beklenen sonuçlara benzemekte, fakat daha ileri bir amacı hedef tuttuğundan aralarında fark bulunmaktadır. Ortak nokta, hataları meydana çıkarmak, onları göstermektir.

Teftiş: Revizyon ve kontrolün anlamdaşı olarak kullanılmaktadır. Latince "Inspicere" sözcüğünden gelmektedir. Gözden geçirmek, tetkik etmek, incelemek, yoklamak, süzmek demektir. Bir idarecinin işlerin yolunda gidip gitmediğini anlamak için işletmeyi gezmesi, bir çeşit teftiştir. Burada, işler hakkında bir fikir edinmek için başvuru araç, işletmenin gözden geçirilmesidir.

¹⁵ Kavramlar "Üzerinde Ayrıntılı Tartışmalar için bkz. Hasan Gürbüz, Muhasebe Denetimi Cilt 1,S,3 İst 1985 s. 10-12 ve Mazhar Hiçşamaz, İşletme Hesaplarının İncelenmesi (Revizyon ve Kontrol) Ank. 1982, s.2-4 ve M.Nihat Gündüz, Denetim, Ank. 1974, s.248-253.

Klasik anlamda teftiş kavramıyla, tahkikat kavramının birbirinin yerine kullanıldığı görülür. Genellikle teftiş, revizyonla birlikte kullanılan hatta bazı durumlarda revizyonun koşulunu oluşturan önemli bir kontrol aracıdır. Aralarındaki ilişkilere rağmen teftiş kavramının diğerlerine göre bariz özellikleri bulunmaktadır.¹⁶

Bu kısa açıklamalardan sonra şimdi de Kontrol, Revizyon ve Teftiş arasındaki farkları şu şekilde belirtilebiliriz.¹⁷

- Kontrol, işlem ve kayıtların yapıldığı sırada uygulanır. Bu nedenle, organik ve devamlı bir nitelik gösterir. Revizyon ise yapılmış işlemlerin ve bunlara ait kayıt ve hesapların sonradan gözden geçirilmesi suretiyle yapılır. Bu nedenle, periyodik veya geçici bir karakter taşır.
- Kontrol, işletmenin organizasyonuna bağlı olarak ve işletme içinde cereyan eder. Revizyon ise, prensip olarak, işletme dışı organlar tarafından dışarıdan yapılan bir incelemedir.
- Kontrol, işletmenin işlem ve kayıtlarında düzen ve güvenilirlik sağlama nedeniyle, revizyonun daha kolay ve derinliğine incelenmesi şeklinde uygulanmasına neden olur. Revizyonun işlem üzerinden belirli bir süre geçtikten sonra yapılmasına karşılık, kontrol, incelenen işlem ile birlikte yapılır.
- Kontrol, meydana gelen ile öngörülen arasında sürekli şekilde yapılan karşılaştırmaların sonuçlarıdır. Kontrol, dar bir çerçeve içinde ele alınmamalı ve tamamen geniş bir hareket içerisinde düşünülmelidir. Etkili bir kontrol, hedeflere yönelik olarak, planlamaya, şematik hale getirmeye, yönlendirmeye ve raporlara dayanır. Kontrol geçmişin deneylerinden yararlanarak, gelecekteki hedefleri gerçekleştirmeye yardımcı olmak gayesini güder.¹⁸
- Revizyon, bir şahsın, bir teşebbüsün veya herhangi bir teşekkülün defter ve belgelerinin muhasebeye uygun, düzenli ve samimi şekilde tutulup tutulmadığının saptanması, bazen de söz konusu şahsın, teşebbüs veya teşekkülün durumunu gösterme olanağı veren delillerin ortaya konması ya da muhasebece kayda alınan bir veya birden çok işlemin doğruluğunun aydınlatılması amacı ile belgelerin eleştirisi şeklinde incelenmesidir.¹⁹

¹⁶ Cihat Çetinkaya, "Denetim Kavramları ve İç-Dış Denetim Tanımı Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği" Sempozyum Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K. Kurulu Yayın No: 1990/308 Ank., s.20-21

¹⁷ Bkz.Fevizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayımı, Ankara 1967, s.4.

¹⁸ Wilson R.M.S., Financial Control, A Systems Approach, Me Graw Hill Book Company, Great Britain, 1974, s.15.

¹⁹ Hiçşamaz, a.g.e., s.2.

- Kontrolün esasını, belirli bir amaca göre yapılacak işletme analizleri meydana getirmektedir. Bu durumda kontrol, içinde bulunulan durum ile olması gereken durumun karşılaştırılması olabileceği gibi, zaman bakımından da karşılaştırma veya işletmeler arası karşılaştırma için de yapılabilir. Revizyon ise; geçmişe dönük bir faaliyet olarak tamamlanmış olan faaliyetlerin gözden geçirilmesini ifade eder.²⁰

- Revizyon ve kontrol genel olarak organizasyon faaliyetlerinin her aşamasında ve kademeli olarak üst-ast ilişkisi içerisinde yapılır; ancak teftiş bir makam adına, o makam tarafından görevlendirilen ve teftiş işiyle yetkili elemanlarca yürütülür.

- Revizyon ve kontrol, organizasyondaki faaliyetleri ve işlemleri devamlı olarak incelemeye yöneliktir.

- Teftiş ise gerek görüldükçe ve belirsiz zamanlarda yapılır; yönetime müdahale etmemekle beraber gerektiğinde sorumlu memura işten el çektirilebilir.

- Revizyon ve kontrolde inceleme görevinin zamanı, inceleme konusu ve inceleme alanı evrak açısından sınırlanmasına karşın, teftişte bu sınırlamalar daha soyut bir nitelik arzeder. Müfettiş gerek görürse mahrem sayılan tüm evrak ve belgeleri de re'sen isteyebilir ve inceleyebilir.

- Revizyon ve kontrolde bir daha görme, inceleme ve karşılaştırma yöntemleri kullanılır.

Teftiş sırasında bunlara ek olarak;

*Teftiş edilen birinin tüm özellikleri araştırılır,

^Faaliyet alanı belirlenir,

*Çalışma koşulları değerlendirilir,

*Teftiş edilenlerin bilgi ve ahlaki düzeylerini belirlemek için çaba sarfedilir,

*Daha üstün bir düzeye ulaşılması amacıyla ilgililere yol gösterilir ve fırsat buldukça eğitilmeleri yoluna gidilir.

- Teftiş sonucunda, revizyon ve kontrolde olduğu gibi hatalı uygulamalar belirlenir; ancak açık ihmal ve suç teşkil eden fiillerin tesbit edilmesi halinde, diğerlerinden farklı olarak müfettiş tarafından durum adına hareket ettiği makama veya ceza uygulayıcılarına bildirilir. Ayrıca açık ihmali ve suçu sabit görülenler müfettişlikçe re'sen görevlerinden alınabilir. Bu özelliği teftişin psikolojik etkisi nedeniyle caydırıcı bir rol oynadığını gösterir.

³⁰ Kamuran Pekiner, İşletme Denetimi, İşletme Analizi, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın, No.22, İstanbul, 1977, s.4.

• Muffettişler, kanun, tüzük, yönetmelik, genelge v.s. mevzuat hükümlerinin uygulanmasında ortaya çıkan aksaklıkları bir raporla ilgili makamlara bildirirler. Bu gibi çok yönlü araştırma ve inceleme, revizyon ve kontrol işlevlerini yürütenlercede yapılmaktadır.

Murakabe: Yukarıda belirtilen revizyon, kontrol ve teftiş terimlerinin hepsini kapsamaktadır. Çeşitli sözcüklerde kelime anlamı, bakıp gözetmek, göz altında bulundurmak, teftiş etmek, denetlemek, kontrol etmek olarak kullanılmıştır.

2- Dilbilim Yönünden Denetim

Gelişme derecesi ne olursa olsun her dilde yer alan, belirli deyim veya sözcüklerle anlatılan ve Latince "Contra Rotulus" kelimelerine dayanan denetim; kontrol, revizyon teftiş ve murakabeye göre daha geniş ve kapsamlı bir kavramdır.²¹

Türkçe'de ise; bazı yazarlar denetim sözcüğünün eski dilde kullanım şekli ve

22

karşılığının "rukuk" kökünden gelen "murakabe olduğunu söylemişler ise de; Arap harfleri ile basılı olan Mehmet Selahi'nin Kamus-u Osmanisinden murakabe kelimesine rastlanmamış ancak bu kelimenin kökü olan "Rekabe" kelimesi bulunmuştur. Fû'asıl gözetmek, gözlemek manasına geldiği yazılıdır. Türkçe sözlükte ise; "denetlemek: neler olduğunu, neler olacağını anlamak için bakmak, murakabe etmek" olarak tanımlanmıştır.

3- Denetimin Anlamı ve Tanımı

Denetim kavramına ilişkin açıklamalara geçmeden önce, ilk planda bu kavramın ne anlama geldiğinin belirlenmesi gerekmektedir. Sosyal birimlerin çeşitli alanlarında "denetim" kavramı konusunda değişik tanımlara rastlanılmaktadır.²² Bu tanımlardan en kapsamlı ve çalışma konusunu da kavrayan denetim tanımı "Denetlenen olarak adlandırılan bir kişi veya grubun soyut veya somut bir eylemi olabilen bir unsurla; denetleyen olarak adlandırılan bir kişi veya grubun koyduğu norm, değer veya standard ya da yerine getirilen veya getirilecek bir görev (rol) ve birinci unsuru ölçmeye yarayan unsur arasındaki karşılaştırma ve karşılaştırmanın işlevsel sürecidir." şeklinde yapılmıştır.

²¹ Bkz.Pekiner, a.g.e., s.3,

²² Bkz.Cevdet Atay, Denetim ve Yönetimin Denetlenmesi-Uludağ Üniversitesi İkt.ve İd.Bil.Fakültesi, Bursa, 1989, s.4.

²³ Bu Tanımlar için Bkz.Atay, a.g.e., s.6-10

Amerikan Muhasebe Derneği (AAA) tarafından "Denetim" şöyle tanımlanmıştır. "Denetim, işletmelerin ekonomik faaliyetlerini ve faaliyet sonuçları ile belirlenmiş standart ölçütler (genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri) arasındaki uyum derecesini saptamak amacıyla sistematik ve objektif bir biçimde, kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçlarının ilgili kullanıcılara iletilmesi sürecidir."²⁴

Macmillan Muhasebe sözlüğünde ise; "Denetim; bir yatırımın mali yapısı üzerinde işin sonuçları ve yasal yükümlülükler uyma konusunda, görevli denetçilerin fikirlerini ifade etmeleri amacıyla yapılan bağımsız bir incelemedir. Denetim muhasebe süreci dahilinde bir mekanizma olup, bu mekanizma vasıtasıyla, ilgili taraflar adına bir kurumun mali kaynaklarının kullanılmasındaki performansın kontrol edilmesi ya da gözlemlenmesidir."

Diğer denetim tanımları ise aşağıda verilmiştir:

"Kalkınma için sistemci denetim: Bir kuruluşun ve ilgili insanların amaç, hedef ve standartlarının, normlarının; demokratik ve bilimsel olasılık ve güncellik; probabiliteler ve relativite ölçüleriyle saptanmasına yardımcı olmak; sonuçlara varılmasına ait verimlilik, etkinlik ve ekonomi derecelerini ölçmek, karşılaştırmak, değerlendirmek ve kendine yeterli değişim ve gelişimleri desteklemek fonksiyonudur."²⁵

"Çok genel anlatımla denetim, yönetimin ortaya koyduğu standartlardan hareket ederek uygulamanın bu standartlara ve planlanan esaslara göre durumunu ortaya koymak ve mevcut standartlarda yapılması gereken değişiklikler varsa öneriler getirmektir".²⁶

"İşlemlerin, yasal, bilimsel ve düşünsel kurallara uygunluğunu araştırmak amacıyla uygulama sırasında, öncesinde veya sonrasında yapılan incelemelerdir".²⁷

"Denetim, bir faaliyetin verimlilik, etkinlik ve tutumlulukla yönetilip yönetilmediğinin değerlendirilmesinde önemli bir yönetim aracıdır".²⁸

²⁴ Bkz. İ. Melih Baş, "Çağdaş Denetim Kavramı ve Muhasebe Denetimi" I. Teftiş Semineri, Türk Teftiş Sisteminin Bugünü ve Geleceği, Denetim Yayınları, Ankara, ... s.191-192 ve Salih Özel, "İşletmelerde Mali Tablolara Yönelik Denetim ve Raporlama (Auditing) Teknikleri ve Uygulama Biçimleri" Mevzuat dergisi, Petkim Yayın Yılı 2, s. 17, Nisan 1991, s.6.

²⁵ Gündüz, a.g.e., s. 18.

²⁶ I. Vural Durul, "Türkiye'de KiT'lerin denetimi" Standart Dergisi, Özel Sayı 17, Yıl 28, Ankara 1989, s.17.

²⁷ Metin Özşahin, "İşletmelerde Mali Denetim" Standart Dergisi, Özel Sayı 17, Yıl 28, Ankara 1989, s.36.

²⁸ L.T. Kulasingham, "Value For money Auditing, International Journal

"Denetim, hesap verme sorumluluğu ile ilişkili ve onun üzerine kurulu bir süreçtir. Doğruluğu ve haklılığı varsayılan sorumlular hakkında rapor tesis etmek için üçüncü bir kişi tarafından gerçekleştirilir. Ve öncelikle sorumluluğunu temsil ettiği kişinin çıkarlarına hizmet eder".²⁹

Denetim kavramının anlamına ilişkin verilen tanımların sayısı çoğaltılabilir. Dünyanın her yanında kabul gören genel bir denetim tanımı yapmak oldukça güçtür. Ayrıca denetimin girdiği her alanda konulara özgü olarak ayrı ayrı denetim tanımı yapılmaktadır. İşletme, muhasebe, ekonomi ve mali alanların yanında, kamu ve özel kesimde, yasama, yürütme ve yargıda yapılan denetimler için kendilerine özgü denetim tanımları yapmak mümkündür. Ancak bu tür tanımlar, konuyu daha fazla açıklamayacağı gibi yeni bir unsurda katmayacaktır. Bunun yerine yukarıda yapılan tanımlardan açıklanması gereken bazı unsurları ortaya çıkarmak buna göre bazı sonuçlara varmak ya da genellemeler yapmak daha yerinde olacaktır.

Bunlar şu şekilde sıralanabilir:

- . Bağımsızlık
- . Düşüncelerin ifade edilmesi
- . Yasal yükümlülere uyulması
- . Hesap verme sorumluluğu
- . Performansın kontrolü

a- Bağımsızlık

Denetimin tanımında, denetçilerin çalışmalarında bağımsız olmaları gereğinin bir ön koşul olarak belirtildiği görülmektedir.

Denetçinin bağımsız olması aşağıda sayılan koşulların sağlanmasını ifade eder.

- i) Hesapların kaydedilmesi ve işe ilişkin işlemlerin yürütülmesi ile uğraşmamak;
- ii) Denetlenenlerin emri altında olmamak, olanlarla birlikte çalışmamak;
- iii) Geçimini, denetlenen kurumdan sağlamamak ve
- iv) Denetçinin bağımsızlığı, çalışması veya fikirlerini ifade etmesinin hiç bir iç veya dış etkiyle zayıflatılmamasıdır. Kurum içi denetim yapan elemanların bağımsızlığı ancak doğrudan en üst düzeydeki yöneticinin emri altında olmaları yoluyla sağlanabilir.

²⁹ Wezir Ahmad Qureshi, Evolution and Practice of Comprehensive Auditing in Canada, Director General Performance Audit-Department of Auditor-General of Pakistan, Lahore, 1986,s.9-11.

b- Düşüncelerin İfade Edilmesi

Tüm denetim çalışmalarının nihai amacı, denetlenen kurumun mali yapısı hakkında edinilen düşüncelerin ifade edilmesidir. İfade edilecek düşüncelerin tam olarak sınırları yasalarda ve mevzuatta belirlenir. Ancak kurumunu denetletmek isteyenlerin arzusu üzerine daha özel bir değerlendirme yapılabilir.

c- Yasal Yükümlülüklerin Uyulması

Çeşitli kurumların hesaplarının bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi hususunda yasal yükümlülükleri vardır. Ancak diğer bazı durumlarda özel sektör hesaplarının denetimi için şirketler hukuku bu yasal şartları belirler. Kamunun yüksek denetiminde ise Sayıştay'ın görevleri ülkenin anayasasında yer alır. Genel olarak kavram ve şartlar anayasa ve yasalar ışığında belirlenir. Öte yandan, denetimin kapsamı özel denetimde sözleşmelerle ve kamu denetiminde yasalar ile belirlenir.

d- Hesap Verme Sorumluluğu (Accountability)

Hesap verme sorumluluğunun literatürdeki anlamı yapılan işlemlerden kişilerin sorumlu olmasıdır. Her kurumda kaynak yönetiminden sorumlu kişilerin bu kaynakları kullanma şekilleri konusunda açıklama yapmaları, hesap vermeleri beklenir. Kuruluşun sahipleri yöneticilerden istedikleri raporların şekil ve içeriğinin nasıl olacağını belirlerler. Mali denetimde denetçiler, çoğunlukla denetlenen kurumun hesap kayıtlarının denetimi ile ilgilenir ve kurumun mali yapısı hakkında görüş bildirir. Kamu yönetiminin denetiminde ise hesap verme sorumluluğunun koşulları yasama tarafından belirlenir.

Kamu kesimi bağlamında hesap verme sorumluluğu kavramı ile kastedilen yürütmenin faaliyetlerinin yeterliliği ve doğruluğu üzerine yasama organına bilgi verilmesidir.

e- Performansın Kontrolü

Geleneksel olarak performans kontrolü, mali performansın kontrolünü ifade ettiği izlenimini vermektedir. Çoğunlukla kurumun kâr ve zarar durumunu gösteren bir rapor şeklinde olacaktır. Belli durumlarda aynı zamanda kurumun mali disiplini konusunda bir raporu da kapsar. Ancak son zamanlarda performans denetimi kavramı çok daha geniş anlamda düşünülmektedir. Performans denetimi aynı zamanda kurumun çalışma performansını da içine alan bir raporu ifade etmektedir. Bu şekilde performans denetimi kavramı denetçilerin meşru yetki alanı olarak tanınmaya başlamıştır.

4- Tanımların Ortak Özellikleri

Denetimin uğraş alanı yaşanmış veya yaşanacak ekonomik ve mali olaylardır.

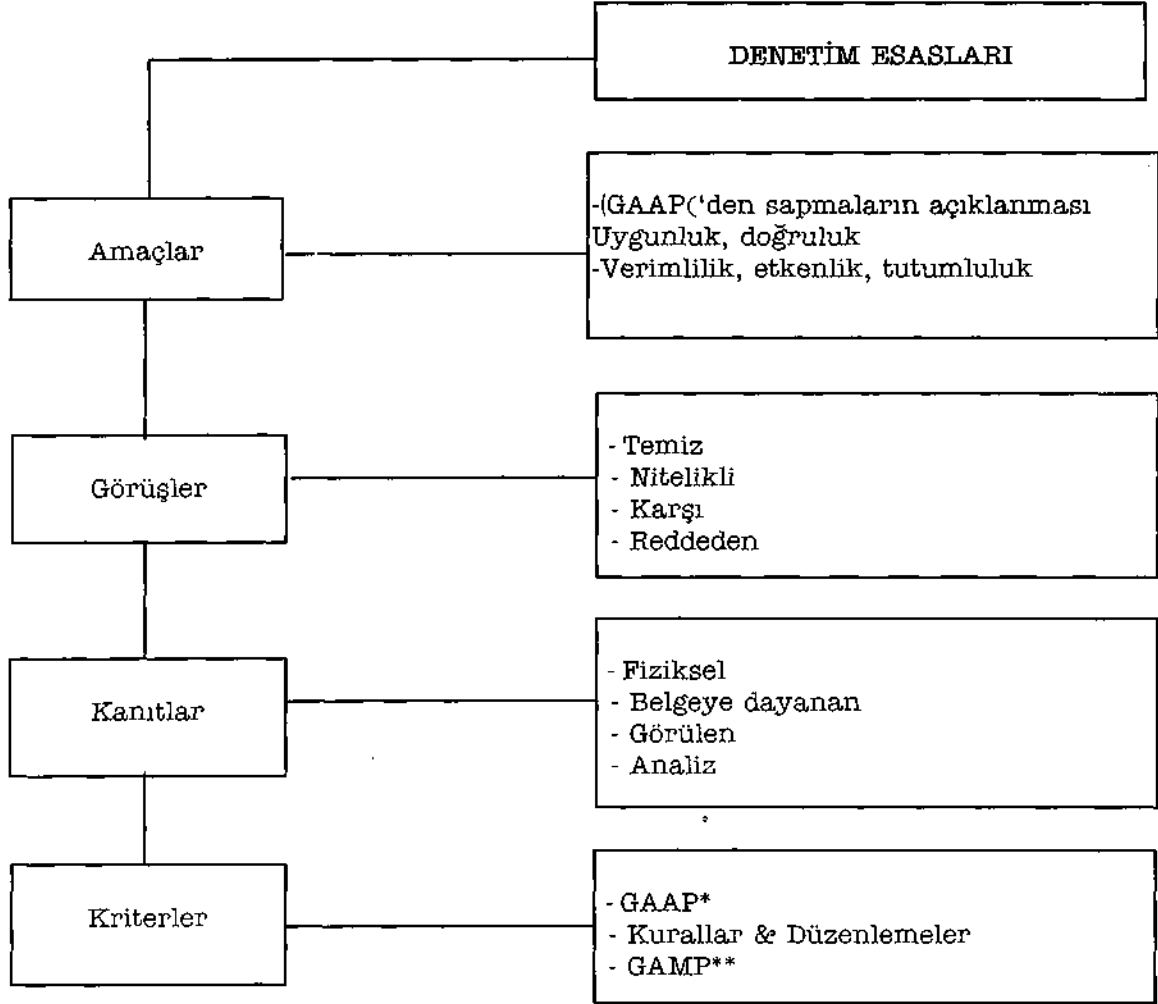
- Denetim işlevinin önceden saptanmış standartlara (ölçütlere) gereksinimi vardır.
- Denetim, işletme veya bir kuruluşun bilgilerinin güvenilirliğini kanıtlar.
- Denetim, yönetimi ve yetkilileri hukuka bağlılığa ve uygunluğa zorlar.
- Denetim, yönetimin yasalardan veya sözleşmelerden doğan yükümlülüklerine uymasını sağlar.
- Denetim, kaynak yönetiminden sorumlu kişilerin bu kaynakları kullanma şekilleri konusunda açıklama yapmalarını ve hesap vermelerini sağlar.
- Denetim standartlara uygunluk araştırmasıdır.
- Denetim, denetlenen kurumun mali yapısı hakkında ilgililere fikir verir.
- Denetim, bir kuruluşun veya yönetimin ilgili taraflar adına mali kaynaklarının kullanılmasındaki verimlilik, etkenlik ve ekonomiklik derecelerini ölçmek, karşılaştırmak ve değerlendirmek işidir.
- Denetim, bir çok eylem veya işlem içeren faaliyetler dizisi olan bir işlev ve aynı zamanda bir muhasebe süreci dahilinde bir mekanizmadır.
- Denetim, kaynakların kullanılmasındaki performansın kontrol edilmesini ya da gözlenmesi işidir.
- Denetim, sonuçta bir değerlendirme, yargıya varma ve saptama yapma işlemidir.
- Denetim, sonuçları ilgili taraflara, yönetime veya kamu oyuna bildirmek suretiyle, (toplumda-işletmede-kurumlarda) -"yeterli değişim ve gelişmelere yardımcı olur. Denetim bağımsız bir incelemedir.

5- Denetimin Temel Esasları

Literatüre göre, esaslar "postulalar" bir çalışmanın gerekli şartlarını ifade eder. Denetimi diğer araştırma tiplerinden ayıran gerekli şartlar şöyle sıralanabilir:

- a) Amaçlar
- b) Görüşler
- c) Kanıtlar
- d) Kriterler

Çizelge: 2.Denetimin Temel Esasları



KAYNAK:M.A. Khan, a.g.e., s.11. (A Beginner's Introduction to Auditing)

(*) GAAP, Generally Accepted Accounting Principles = Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri.

(**) GAMP, Generally Accepted Management Principles = Genel Kabul Görmüş Yönetim ilkeleri.

a- Amaçlar

Denetim çalışmasının amacı denetçinin denetim hedeflerine göre belirlenir. Örneğin Mali/Doğruluk denetiminde amaç (GAAP)'den sapmaları açığa çıkarmak olabilir. Ancak denetçiden işlemlerin doğruluğu ve uygunluğu konusunda görüş bildirmesi istenmiş ise o zaman denetimin amacı, hesaplardan sorumlu olanları belirlemek ve zamanında önlem alınmasını sağlamak üzere yasalara uygun olmayan işlemlerin ortaya çıkarılması olacaktır. Performans denetiminde ise amaç işlemlerin verimliliği etkenliği ve tutumluluğu konusunda bir rapor verilmesi olabilir.

b- Görüşler

Her denetim faaliyeti, denetçinin denetlenen konu hakkında görüş bildirilmesine dayanır. Şirketin ana tüzüğü veya ülkenin kanunları bu görüşlerin yapısını açıklar. Mesela mali denetim, kurumun mali yapısı üzerine bir fikir verir. Denetçiler mali yapının, kurumun faaliyetlerini doğru ve tam olarak yansıtmadığını görüşlerinde belirtirler. Bu görüşler denetçinin yargılarına dayanır gibi görünürse de objektif kanıtlarla desteklenecektir. Kamusal bazda, düzenlilik denetiminde denetçiler, denetlenenlerin amaçlarına ulaşmaları konusunda görüş bildirmedikleri gibi performans konusunda da fikir belirtmezler. Mali yapının açıklığı ve doğruluğu, iç kontroller konusunda vardıkları sonuçları ve bulguları rapor olarak sunmak yerine zaman zaman mali yapının belli kısımları, sözleşmeler, bağış ve yardımlar, iç kontroller, bilgisayar sistemleri ve suistimal ihbarları üzerinde çalışma yaparlar.

c- Kanıtlar

Kanıtlar toplanmadan denetim yapılması mümkün değildir.³⁰ Denetimin sonuçları tam ve yeterli kanıtlara dayanmalıdır. Denetim kanıtları tesbitlere temel oluşturur. Dar anlamda denetimin işlevi, kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirmedir. Denetimde kanıt ise, doğruluğu ya da yanlışlığı kanıtlayan nesnelere³¹

Kanıtlar fiziksel, (gözlem veya doğrudan denetleme yoluyla) belgelere dayanan, görülen veya çözümsel olabilir. Önemli olan bunların yeterli, sağlam ve uygun nitelikte olmasıdır. Kanıtın yeterli olması demek denetçinin iddialarını ispatlayabilmesi için yeterli olması demektir. Uygun nitelikte kanıt ile olay

³⁰ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Muhammed Akram Khan; Evidence in Performance Auditing (Directorate-Genera) of Department of the Auditor-General of Pakistan, Occasional Paper Series 9- Pakistan Lahore 1990 ve Audit Evidence, nisan 1980, 3203 Auditing Guidelines, Operational Auditing and Reporting 1985/86, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, 1985, s.30-32

³¹ Özel, a.g.m.. s.7.

arasında mantıklı ve makul bir ilişkinin varlığını ifade eder. Sağlam kanıt ifadesinden de kanıt konusunda duyulacak herhangi bir şüphenin sözkonusu olmaması kastedilmektedir. Bilgisayar sistemlerinde kanıt güvenilir veriler olacaktır. Normal olarak denetçi bilgisayar sisteminin genel durumunu ve uygulamalarını gözden geçirerek verilerin güvenilirliğini belirler. Eğer bu tür bir inceleme mümkün değilse ya da kontroller güvenli bulunmuyorsa o zaman sağlam kanıtlar toplamak için diğer testler uygulanır.

Bir denetçi ile bir araştırma firması görevlisinin kanıt toplaması arasında büyük fark vardır. Firma görevlisi gerçekte mevcut olmayan bir senaryodan kanıt oluşturur. Olay yerine gidip ilgili insanlarla görüşerek kanıt toplamaya çalışır. Buna karşın denetçi denetlenenlerin hazırlamış olduğu hesap ve diğer işlemlerin doğruluğunu inceler. Denetçi yerinde fiziksel bir araştırma yapsa bile denetlenenlerin hazırladığı yapı üzerinde denetlemelerde bulunur. Belirtilmesi gereken önemli bir husus, mali denetimde denetçilerin müşterinin (kurum yetkililerinin) verdiği bilgilere güvendiğinin kabul edilmesidir. Performans denetiminde ise, denetçiler dışarıdan bilgi edinmeye çalışırlar, bilhassa bu, daha sonra kriterlerin oluşturulması için gereklidir.

d- Kriterler

Belli kriterler olmadan denetim yapmak mümkün değildir. Kriter kavramı³² denetlenen işlemlerin doğruluğunu, yasa ve düzenlemelere uygunluğunu, düzenliliğini açıklığını ve etkenliğini ölçen kıstasları ifade eder. Düzenlilik denetiminde denetim kriterleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden ve mali hukuk düzenlemelerinden çıkarılır. Ancak performans denetiminde kriterlerin oluşturulacağı kaynaklar çok sayıdadır.'

Örneğin performans denetimi kriterleri, genel kabul görmüş yönetim prensiplerini esas alabilir.

Bunun yamsıra bilimsel çalışmalar, profesyonel kurumların bildirimleri, endüstriyel performans standartları ya da denetlenen kurumun geçmiş deneyimleri kriter oluşturulmasına kaynak teşkil edebilir.

³² Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.M.A. Khan, Criteria m Performance Audit, Occasional Paper Series 6, Pakistan 1990,

II-DENETİM STANDARTLARI VE KULLANILAN YÖNTEMLER

A- DENETİM STANDARTLARI

1- Genel Olarak Denetim Standartları

Denetim standartları, denetimin uyması gereken modeller ya da ölçü araçlarıdır. Standartlar, denetim çalışmalarının belli bir kalitede ve düzende yürütülmesini öngören ilkelere dir. Öyle ki, bir denetim çalışmasının kabul edilebilirliği, bu standartlara uygunluk derecesiyle ölçülür.

Denetim standartları, denetim yöntemlerinden çok farklıdır. Denetim yöntemleri, denetim süresince uygulanan işlemlerdir. Denetim yöntemleri standartlara oranla zamana karşı daha az dayanıklıdır ve bütün denetim sistemlerini kapsamaz. Kısaca söylemek gerekirse denetim yöntemleri ilkeleri değil, metodolojiyi içine alır.

"Denetim standardı, amaçların niteliği ve denetim sonuçlarının rapor haline getirilmesi ile ilgili belli ölçütleri ifade eder".⁶³ Denetim standartları; denetimde, her denetçinin uyması gereken temel kuralları ve uygulamaları açıklar. Denetçiye mesleki sorumluluğunun yerine getirilmesinde yardımcı olan, ana denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelere dir".⁶⁴

Denetim standartlarının denetim süreci içinde, tutarlılık ve tek düzenlik adına belirlenmesi gerekir. Belli standartların olması denetçilerin yaptıkları çalışmalar konusunda denetim sonuçlarını içeren raporları kullananlara güven verir. Denetim standartlarının, denetim sürecinden ayırılmasına gereksinim vardır. Denetim standartları geliştirilmekte olan denetim sürecinin esas aldığı genel prensiplere dir.

2- Denetim Standartlarının Gelişimi

Denetim standartları, denetim mesleğinin gelişmiş olduğu ülkelerde önce meslek kuruluşlarınca konulmuş ve geliştirilmiş ve daha sonra tek tek yüksek denetim kuruluşları da kendi alanları ile ilgili standartlar kabul etmişlerdir. Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kuruluşu INTOSAI'de üyelerinin yararlanması için denetim standartları yayımlanmıştır.⁶⁵

Burada bazı ülkelerden örnekler sunulmasında yarar görülmektedir.

⁶³ M. A. Khairi, a.g.e., s.;-j.1'A Beginner's Introduction to Auditing).

⁶⁴ 17aU Akdoğan. "Muhasebe denetiminde Denetim Standartları" Standart, Özel Sayı 17, Yıl 28, Ankara 1999, s.71.

⁶⁵ Eicz.Gül Aıptürk, "INTOSAI Denetim Standartları"(Çeviri), Sayıştay Dergisi, Sayı 1, ve 2. Ankara, 1990.

a- Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletlerinde Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları"nı belirlemiştir.

A.B.D.'de yayınlanan denetim standartları, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları olarak;

- Genel standartlar
- Çalışma alanı standartları
- Raporlama standartlar

olmak üzere üç ana grupta toplanmış on standart yayımlanmıştır.³⁶
(Bkz.Çizelge 3)

Yine Amerika Birleşik Devletlerinde Genel Muhasebe Ofisinin yani Sayıştaym çıkardığı "Devlet Denetim Standartları" bulunmaktadır ki, bu standartların yer aldığı kitap "sarı kitap" olarak ün kazanmıştır.

b- Kanada

Kanada'da Yeminli Muhasebeciler Enstitüsünün yayımladığı "Genel Kabul

^{37*}

Görmüş Denetim Standartları" bulunmaktadır.

c- İngiltere

Birleşik Krallık ve İrlanda'da faaliyet gösteren altı meslek muhasebe mesleği kuruluşlarının ortaklaşa oluşturduğu "Denetim Uygulama Komitesinin" (Auditing Practices Committee, APC) düzenlediği denetim standartları vardır. Keza, İngiltere Sayıştayının (Ulusal Denetim Ofisi, NAO) kendi çalışmaları için hazırladığı denetim standartları bulunmaktadır.³⁹

³⁶ AICPA Codification of Statements on Auditing Standards; Numbers, To 15, Au Section 150; American Institute of Certified PublicAccountants (AICPA), Newyork 1977, s.9.

³⁷ Bkz.Linda Y.Blessing, "New Opportunities; ACPA'S Primer On Performance Auditing" Journal of Accountancy, Mayıs 1991, s.58-68.

³⁸ AICPA Codification of Statements on Auditing Standards; Au Section 210,220,230,310,315,320,410,420,430,500.

³⁹ Bkz.National Audit Office-Auditing Standards ve "Auditing Standards and Guidelines Auditing and Reporting 1985-1986 The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London 1985, s.3.

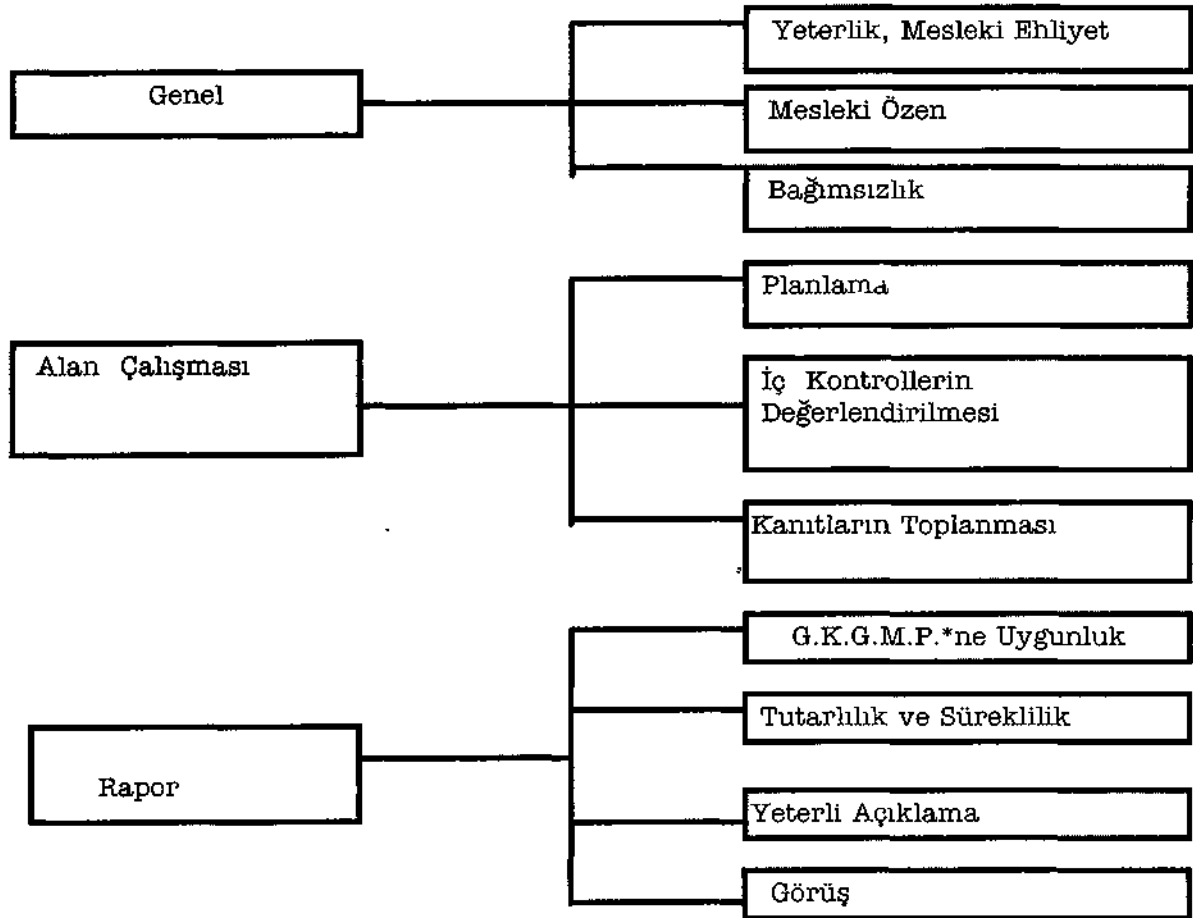
d- Diğer Ülkeler

Diğer yandan, dünyadaki uygulamalardaki birlikteliği sağlamak üzere 1973 yılında "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi" (IASC) ve 1977'de oluşturulan "Uluslararası Muhasebe Uzmanları Federasyonu" IFAC'm bünyesinde yer alan "Uluslararası Denetim Uygulama komitesi" IAPC Uluslararası denetim tebliğlerini (International Auditing Quidelence) 1979 yılından beri yayımlanmaktadır. Denetim standartları tebliğ ve açıklayıcı ilkeleri yayımlayan diğer bir kuruluş ise, 1951'de kurulan Avrupa Ekonomik ve Maliye Uzmanları Birliği (The Union Europeenne des Experts Comptables Economiques of Financiers, UEC) olmuştur.

40

⁴⁰ Ayrıntılı Bilgi için Bkz., Akdoğan, a.g.m., s.71-73

Çizelge: 3. Denetim Standartları



* Genel Kabul Görmüş Muhasebe

Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Örgütü olan DJTOSAI tarafından, kamu kurumlarının denetim programları faaliyetleri, işlevleri konusunda 1987 yılında ve daha sonra da Ekim 1991'de denetim standartları yayımlanmıştır. Çeşitli ülkelerin yüksek denetim kurumları (Sayıştayları) kendi denetim standartlarını INTOSAI'nın belirlediği standartlar ışığı altında geliştirmektedir.

B- DENETİMDE KULLANILAN YÖNTEMLER

Denetçi denetleme görevini yerine getirirken hangi araçları kullanacak, hangi yöntemleri izleyecektir. Denetçiler görevlerini yerine getirirken çok sayıda yöntem kullanırlar. Ancak sık kullanılan yöntemlerden bazıları aşağıda sayılmıştır.

1. Rutin Kontrol (Routine Checking)

Puvantaj da denilen rutin kontrol bir belgenin sayısal (Aritmetik) kontrolünü ifade eder. Elektronik aygıtların gelişmesiyle denetimde bu tür kontroller eski önemini yitirmiş, gerilemiştir.

2. Mutabakat (Reconciliation)

Denetçiler alışılmış bir yöntem olarak çeşitli belgelerde özellikle kasa ve banka işlemleri ile aynıyatla ilgili olanlarda, mutabakatın sağlanmasına bakarlar. Bu amaçla kurumun çalıştığı banka ve bağımsız kaynakların hesap kayıtları ve bilançoları üzerinde sağlama yapma yöntemi (aritmetik cross-check) sık sık kullanılır. Bu tip bir dış doğrulama genellikle ödeme ve tahsile ilişkin işlemlerde uygulanır.

3- Kanıtların İncelenmesi

Bu yöntem mali işlemlerin destekleyici kanıtlar vasıtasıyla kontrolünü ifade eder. Denetçi yazılı kayıtlardaki hesap girişlerini yeterli ölçüde destekleyen sağlam belgelerin varlığını arar. Bu yöntem aşağıda sayılan kontrolleri içerir.

a) Satın alınan ve sahip olunan malların maliyetlerini gösteren fatura ve iptal edilen çeklerin kontrol edilmesi.

b) Malların teslim alındığını gösteren mal giriş kayıtlarının incelenmesi.

41 Bkz.INTOSAI Auditing Standards, (Çev.Sayıştay Başkanlığı Dış İlişkiler Grubu, Ankara, 1994, Yayımlanmamıştır.)

42 Ayr.Bilgi için Bkz.Baş, a.g.m., s. 191-204;(Çağdaş Denetim ve Muhasebe Kavramı).

Ayr.Bilgi için Bkz.Atay, a.g.e., s.50-54; (Denetim ve Yönetimin Denetlenmesi)

M.A.Khan, a.g.e., s.11-12;(A Beginner's Introduction to Auditing).

c) Harcamaların tam yetki ile gerçekleştiğini görmek için harcama yetkilerinin gözden geçirilmesi.

d) Döneme ait yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini görmek için işlemlerin tarihlerinin kontrol edilmesi.

4- İnceleme

Kurumun aktifleri ve pasiflerinin incelenerek doğruluğunun onaylanması ile işlemlerin mevzuata uygunluğunun kontrolü denetçilerin kullandığı yöntemlerden birisidir. Bu inceleme asgari aşağıda sayılan unsurları taşır.

- Aktif ve pasiflerin taşıdıkları değerlerine uygun kaydedilmiş olması.
- Aktif ve pasiflerin belirlenen tarihte mevcut olması.
- İşlemlerin doğru yerine işlenmiş ve kuruma ait olması.
- Kaydedilmemiş bir borç, alacak veya işlemin bulunmaması.
- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine göre tüm işlemlerin açıklanmış olması.
- Gelir ve gider kalemlerinin uygun hesaba ve uygun düzende kaydedilmiş olması.
- Bir alacağın belirlenen tarihte kurumun mülkiyetinde olması.

5- Gözlem

Gözlem fiziksel inceleme ve hesaplama yoluyla, faaliyetlerin olanakların, alacakların, belgelerin ve işlemlerin değerlendirilmesidir. En yaygın biçimi belli bir günde nakitlerin sayılarak görülmesi veya denetim süresi boyunca ambarlardaki malların sayılması ve kayıtlara uygunluğuna bakılmasıdır.

6- Sorgulama

Denetçilerin kullanacağı bir diğer yöntem ise açıklama veya doğrulama gerektiren konularda denetlenen kurumun personeli ile konuşarak veya yazılı anketler uygulayarak bir görüş oluşturmaktır.

7- Analiz (Çözümleme)

Denetçiler yukarıda yazılı yöntemlerin yanısıra topladıkları çeşitli kanıtları belli bir olayın doğruluğunu veya nedenlerini ortaya çıkarmak üzere analiz ederler.

Denetim dilinde bu yöntemler "Temel Testler" olarak adlandırılır.⁴⁵ Bunlar denetçilerin muhasebe kayıtlarının tam olarak doğruluğunu onaylamalarını

⁴⁵ M.A.Khan, a.g.e., s.24.(A Beginner's Introduction to Auditing)

sağlar. Temel testler sık sık uygunluk testleri ile karıştırılır. Oysa uygunluk testleri denetim periyodunda iç kontrollerin varlığı ve etkinliğini değerlendirir.

Temel testlerin kapsamı çoğunlukla iç kontrollerin güvenilirliğine bağlıdır. Diğer bir deyişle iç kontroller yeterince güvenilir bulunuyorsa denetçi bu testlerin kapsamını daraltabilir.

Günümüzde özel ve devlet kuruluşlarının çok fazla büyüdüğü görülmektedir. Bundan dolayı tüm işlemleri yüzdeyüz test etmek pek ekonomik değildir. Bunun yerine denetçiler örnekleme yöntemi ile seçtikleri işlemleri veya bilançoları inceleyerek bunlara göre görüşlerini bildirirler. Seçilen örneğin ölçüsü çoğunlukla testlerinin sonuçlarına göre belirlenir.

III- DENETİM SÜRECİ VE ZAMANI

A- DENETİM SÜRECİ

Denetim işlevi başlı başına bir süreç olup, konusu yönetim işlevinin aşamaları ve sonuçlarını değerlendirmek, alınan kararların yerindelik derecesini ve uygulama başarısını ölçmektir.

Her süreç bir takım aşamalardan oluştuğuna ve bu aşamalar kuramsal yönden bütünden ayrı düşünülebileceğine göre, denetim sürecinin aşamalarını birbirinden ayırmak, denetimin anlaşılmasına yardımcı olacaktır.

Her denetim çalışması aşağıda yazılı olan asgari üç aşamada gerçekleşmektedir. Bunlar;

1- Planlama

Denetim planlaması şunları içerir.

- a) Denetim amaçlarının açıklanması
- b) Ön araştırma ve dokümanlarının gözden geçirilmesi
- c) Denetim kriterlerinin belirlenmesi
- d) Denetimin gerekli olduğunun belirlenmesi
- e) Denetim risklerinin tayin edilmesi
- f) Denetim stratejilerinin belirlenmesi
- g) Olası önemlilik sonuçlarının tanımlanması
- h) Denetimin yürütülmesi ve rapor verilmesinin bir takvime bağlanması

⁴⁴ Özel, a.g.m., s.6.

1) Denetim yazılımının (software) geliştirilmesi. Elektronik veri işlemlerinin kullanımının denetlenmesi.

2- Yürütme-Uygulama

Denetim çalışmasının yürütülmesi şunları içerir.

- a) Detaylı bir denetim programının yazılması
- b) Denetim çalışmasına esas olacak çalışma kağıtlarının (Working Paper) tasarlanması
- c) Kanıtların toplanması
- d) Kanıtların çözümlenmesi
- e) Bulguların ortaya çıkarılması
- f) Bulguların denetlenen kurumun yönetimi ile tartışılması.

3- Raporlama

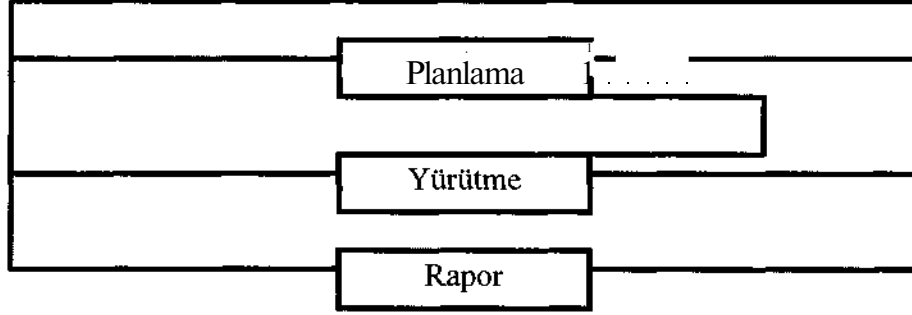
Denetim sonuçlarının bulunduğu raporda şu aşamalar yer almaktadır.⁴⁵

- a) Denetim ve bulgularının sentezi
- b) Tutarlılık ve doğruluğun kontrolü
- c) Bir rapor taslağı hazırlanması
- d) Rapor taslağının denetlenenlere tebliğ edilmesi
- e) Denetlenenlerin de görüşü alınarak pekiştirilen nihai raporun yazılımının tamamlanması.

Uygulamada ilk üç aşama her zaman bu şekilde olmayabilir, kamu kesiminin denetiminde yukarıdakilerden fazla olarak bir aşama daha vardır. Bu da; Raporların teslim edilmesine ilişkin aşamadır. Raporlar özel kesimin denetiminde denetleyen organın en yetkili makamına, kamu kesiminin denetiminde ise denetlenen kurumun en yetkili kişi veya kuruluna veya parlamentoya sunulmak üzere hazırlanır.

⁴⁵ Aynı Bilgi için Bkz."The Audit Report"(Nisan 1980 Yayın Tarihi), Auditing Standards 3102, Auditing an Reporting, 1985/85, London, s.10.

DENETİM SÜRECİ



B- DENETİMDE ZAMANLAMA

Denetim fiilden sonra yapılan bir çalışmadır. Genellikle dönem sonunda hesaplar kapatıldıktan sonra yapılır. Bundan dolayı denetim çalışmalarının büyük bölümü yıllık faaliyetler için uygulanır. Bunun istisnası, özel bir denetim faaliyetini gerektiren bir hata ve suistimal olasılığının olması; zimmete para geçirilmesi; mahkeme emri olması; tasfiye ve kurumun Dir bütün olarak el değiştirmesi gibi durumlarda yapılan olağanüstü denetimlerdir.

Hesapların hemen hemen aynı zamanlarda kapatılması, olağan denetim çalışmalarının yılın belli dönemlerinde artmasına neden olmaktadır. Bu denetimde birikimlere yol açabilmektedir. Gereksiz gecikmelerden kaçınabilmek için denetçiler çalışmalarını iki kısımda yürütürler. Bunlar;

- 1) Ara denetimler
- 2) Yıl sonu denetimleridir.

Denetçiler ara denetimleri yıl boyunca yaparlar. Ara denetimlerde yapılan çalışmalar her denetçinin özel koşulları ışığında belirlenir. Ancak yine de ara denetimlerin aşağıda sayılan hususları içermesi beklenir.

- Denetlenenlerin genel görüşleri,
- İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi,
- Uygunluk testleri,
- ® Yapılması istenilen temel testlerin alanlarının tanımlanması.
- ® Yıl sonu denetimleri hesapların kapanmasından sonraki dönem için planlanır. Yıl sonu denetimlerinde şu çalışmalar yapılır.
- Bilanço testleri,
- ® HESAPLARIN kesim noktası ile ilgili testler.

Yüksek denetimde ara denetim ve yıl sonu denetimi kavramları yaygın değildir. YDK denetçileri hesapların açılmasından itibaren yıl boyunca belirlenmiş daireleri ve bölümleri denetlerler. Bu genel çalışmanın yanısıra, denetimin tam olarak zamanlanması denetlenen kurumun yönetimi ile yapılan görüşmeler sonucunda belirlenir.

W- DENETİM TÜRLERİ

Denetim, gelişmesine paralel olarak, konu, zaman, kapsam, amaç ve niteliği yönlerinden değişik biçimlerde ayrıma tabi tutulduğu gibi, yapılış tarzı ve yöntemlerine göre de çeşitlilik göstermiştir. Denetim olgusunun daha net algılanması için bu tür ve yöntemlerden kısaca söz edildikten sonra, uluslararası kabul görmüş ve bu çalışmanın temelini oluşturan denetim türleri üzerinde ayrıntılı durulacaktır.

A-DENETİMİN ÖRGÜTLÜLÜĞÜ YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ

Denetim konusunda bir ayırım yapmak gerektiğinde, yapılan ilk ayırım doğal denetim ve biçimsel denetim ayrımıdır.⁴⁶

1- Doğal Denetim

Diğer denetim türleri var olmadan önce dahi, her zaman var olagelmış bir denetim yolu bulunmaktadır ki bu da doğal denetimdir. Hukuk kuralları olmadan önce örf ve adetler bunların yerine geçiyorsa, biçimsel kurallar oluşmadan önce de toplumlara ve bireye yön veren, sınırlayan bir takım doğal denetim faktörleri vardır. Kamuoyu, kamu vicdanı, ahlaki değerler, *toplumun ve çevrenin değer yargıları, topluluk halinde yaşayan kişilerin davranışlarını yönlendiren ve tayin eden önemli bir toplumsal olgudurlar.

Bu olgu toplumsal olduğu kadar örgütsel de olabilmektedir. Devlet içerisindeki siyasal partilerin, baskı gruplarının, medyanın, sendikaların denetimi örgütlü fakat kendiliğinden (spontane) oluşan doğal denetim biçimleridir.

2- Biçimsel Denetim

Biçimsel denetim bu çalışmanın çerçevesini oluşturan ve diğer denetim türlerini bünyesine alan bir denetim yoludur. Bir organizasyonun kendi iç düzenlemelerinin yanında, yasa koyucu veya yürütme organlarıncaya belirlenen normlara bağlı olmaktır. Bu denetim yargısal olduğu gibi, hiyerarşik denetim, vesayet denetimi, ombudsman, prokurotura gibi biçimlerde de yapılabilir.⁴⁷

⁴⁶ Simon-Smithburg-Thomson(Çev.C.Mıncioğlu), Kamu Yönetimi, SBF Yayın, 1973, s.483.

⁴⁷ Atay, a.g.e., s.43.

B- DENETİMİN NİTELİĞİ YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ

Bu tür ayırım yukarıda yapılan ve doğal/biçimsel denetim olarak belirtilen ayırımın daha somut biçimde ortaya konulmasıdır.

1- Yargısal Denetim

Yönetimin hukuka bağlılığının en güçlü yaptırımı yargı denetimidir. Ancak yargı denetimini her zaman işletmek mümkün değildir. İlke olarak yargı denetimi uyuşmazlık halinde görev yapabilmektedir.

Yargı denetimin sınırlı oluşu ve aynı zamanda geç sonuç alınması, yargı denetimi dışında da denetime gereksinim duyulmuştur.⁴⁸ Denetim sonucunda yapılan işlem veya eylem yasal ise aklama, değilse yaptırım olarak ceza uygulanır.

2- Yargı Dışı Denetim

Bu denetim, idari, parlamento, halk, danışma ve müracaat yolu ile denetim olarak beş gruba ayrılmaktadır.

a- İdari Denetim

İdarenin araç ve yöntemleri ile idari işlemlerin incelenmesine yönelik denetimdir. Bu denetim bir kısmı yürütmenin içerisinde, diğer bir kısmı ise özel

49

güvence kurumları (Danıştay, Sayıştay) ile gerçekleştirilmektedir.

b- Parlamento Denetimi

Yasama organının idareyi denetlemesi çeşitli şekil ve araçlarla yapılmaktadır. Yasamanın yürütmeyi (hükümetleri) denetimi yapılmakla idarenin de denetimi yapılmış olmaktadır. Belirli niteliği olan bu denetim yolunun amacı siyasidir. Soru, gensoru, genel görüşme ve meclis araştırması gibi yöntemler kullanılmaktadır.

c- Halkın Denetimi

Devleti yönetenler, kamuoyunun mutlak nüfuz ve etkisi altında kalırlar. Kamuoyunun belirginleştiği ve halkın gözü ve kulağının olduğu başlıca alan medyadır. Medya kuruluşları görsel ve yazılı olarak kamu yönetiminin sürekli olarak denetimini halk adına yaptığı gibi, bunun sonuçlarını da duyurmak suretiyle yönetimin iyileştirilmesine yardımcı olmaktadır.

⁴⁸ Hamza Eroğlu-İdare Hukuku Ders Notları, Cilt II, A.İ.T.İ.A. Yayını Teksir, Ankara 1968-1969, s.1.

⁴⁹ Eroğlu, a.g.e., s.2.

d- Müracaat Yolu ile Denetim

Bu yolla denetim, parlamenter yönetimlerde uygulanmakta, halkın menfaatleri ile ilgili konularda dilekçe yolu ile parlamentoya yaptığı müracaatlar, yürütme üzerinde denetim yetkisi olan yasamayı harekete geçirerek idarenin eylem ve işlemlerinin denetlenmesi sağlanmış olmaktadır.

e- Danışma Denetimi

İşlemlerin uygulanmasına, önerilerde bulunularak yardımcı olmak amacını güden bir denetimdir.

C- DENETİMİN UYGULANDIĞI VE KAPSADIĞI ZAMAN YÖNÜNDEN DENETİMLERİ

Diğer bir ayırım zaman bakımından yapılmaktadır. Bu ayırım denetim süresi, yönü, karar ve uygulama ile ilgili olarak ortaya çıkmaktadır.

1- Sürekli Denetim

Yapılmış veya yapılmakta olan faaliyetlerin, denetime tabi organ veya ünitelerin aralıksız ve devamlı olarak denetlenmesidir. Burada sözü edilen süreklilik her saniye yapılan denetim anlamından çok, belirli aralıklarla da periyodik olarak yapılan ve süreklilik arzeden bir denetimdir. En iyi örnek sürekli bir kontrol şekli olan hiyerarşik denetimdir.

2- Süreksiz Denetim

Denetleyen organın insiyatifi ile düzensiz ve istek üzerine yapılan istisnai bir denetim biçimidir. Burada ölçü, denetimin düzenli yapılması değil rastgele olmasıdır.⁵⁰

3- Uygulamadan Önce Denetim (a priori audit, pre audit)

Koruyucu veya önleyici denetim, kamu maliyesini bağlayacak bir karar alınmadan önce yanlışlıkları, hataları, kusurları önlemek için bir ön izin almak suretiyle devlet denetiminde gerçekleştirilen bir denetim şeklidir.⁵¹

⁵⁰ Atay, a.g.e., s.46.

⁵¹ Ayrıntılı Bilgi için Bkz. A.M. Hackett (Çev. Beşir Hatimoğulları) "Çağdaş Dünyada Kamu Maliyesinde Yeni Denetleme Eğilimleri" Maliye Enstitüsü Konferansları 1967, A.Ü. SBP Yayını No: 282, Maliye Enstitüsü Yayın. No: 32, Ankara 1969, s. 19-30.
Geist ve Mizrahi, a.g.m., s.31-32.

Bu denetim şekli iki şekilde uygulanmaktadır. Bir harcama ve sözleşme aşamasında, Ödeme aşamasında. Bu aşamalarda alınan kararlar denetime yetkili organlarca isabetli bulunmamişsa böyle bir karar hiç uygulamaya konulmaz veya yetkililer tarafından düzeltilerek uygulama alanına konulur.

Ön denetimin gerekli olup olmadığı konusunda uluslararası düzeyde de ikilem bulunmaktadır. INTOSAI 1989 yılında yayımladığı denetim standartlarında, bu tartışmayı akılcı bulmamıştır. Havana'da yapılan INTOSAI I nci Kongresinde, kamu idarelerinin gelir ve giderleri üzerinde önceden veya önleyici denetim yapılması gereksinimi ifade edilmiş, uygulama biçimi ne olursa olsun bu tür denetimin denetlenen kurumdan tamamiyle bağımsız denetim elemanlarınca yerine getirilmesinin uygun olacağı belirtilmiştir.

4- Uygulamadan Sonraki Denetim

(a posteriori audit, post audit)

Sözcüğün işaret ettiği anlamdan da anlaşılacağı gibi, bu denetimden maksat, karardan ve uygulamadan sonra düzeltici mahiyette yapılan bir denetimdir. Karar alınıp, işlem ve olay tamamlanıp, uygulama bittikten sonra, düzenlilik denetimi (hukuka uygunluk ve mali doğruluk) yapılabileceği gibi performans denetimi de yapılabilecektir.

Bu şekildeki denetim, denetimin en normal biçimi olup, ön denetim gibi eylemlerin bir merkezden denetimi eleştirisine muhatap olmaz.

5- Uygulama Sırasında Denetim

İşlem ve olayların yürütülmesi aşamasında, kamu kaynaklarının kullanılması sırasında yönetimin şu veya bu şekilde yaptığı hata ve hilelerin araştırılması, verimsiz ve tutumsuz uygulamaların, programların, projelerin eleştirilmesi, bulguların önerilerle birlikte rapor halinde yöneticiye veya yasama organına iletilmesi şeklinde yapılan bir denetim şeklidir.

Bu denetim diğer türlerden daha çok, kamu fonlarının iyi kullanılmasını sağlayacak ve bir anlamda en yüksek ve son karar mercii olan parlamentonun kontrol eylemini hazırlamaya yöneliktir.

^{5a} Bu Tartışmalar için Bkz. Geist ve Mızrahi, a.g.m., s.31-33.

⁵³ INTOSAI Auditing Standards, Haziran 1989.

D- DENETİMİ YAPAN KESİMLER (SEKTÖRLER) YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ

1- Özel Denetim

Özel sektör kuruluşlarının çeşitli amaçlara göre, gerek kendi bünyelerinde oluşturdukları., gerekse bağımsız çalışan kuruluşlara yaptırdıkları bir denetim çeşididir. Bağımsız denetim olarak da tanımlanan bu tür denetimde; mali tabloların güvenilir, doğru olup olmadığını objektif olarak saptayan ve bunu raporlayan bir faaliyettir. Bu faaliyette temel ilke her zaman ve her zeminde mali tabloların gerçeği ve doğruyu yansıtıp yansıtmadığı konusunun saptanmasıdır.⁵⁴

Özel denetimin konusu işletmelerin faaliyetleri iken kamu denetiminin konusu ise kamu faaliyetleridir. Özel denetim endüstri devriminden sonra, ticari işletmelerin kurulması ile serpilmiştir.

Bu iki denetimi daha iyi kavrayabilmek için Kamu-Özel denetim arasındaki ilişkileri belirtmek yararlı olacaktır. (Bkz. Çizelge 4)

2- Kamu Denetimi

Kamu denetimi, gerek kamu idare ve müesseselerinin gerekse özel sektörün kamu hukuku yönünden denetimidir. Kamu düzeninin sağlanması ve kamu haklarının korunması amacıyla kamusal kuruluşların kendi veya diğer bir kamu kuruluşunun elemanlarınca yapılan denetimlerdir. Uygulamada kamu yönetiminin denetimi idari ve mali denetim olmak üzere iki şekilde ayrılmakta ise de, denetimdeki çağdaş gelişmeler ve denetimin geçirdiği aşamalar karşısında bu ayırım yetersiz kalmıştır.⁵⁵

İdari denetim, kurumsal işleyişin mali nitelik taşımayan idari işlemlerinin denetlenmesi olduğu yukarıdaki açıklamalarda belirtilmişti. Kamusal mali denetimden ise genellikle mevzuata uygunluk denetimi anlaşılmaktadır. Ancak günümüzde kamu denetiminde, mali ve hukukilik denetiminin yanında performans (Economy, Efficiency, Effectiveness), çevre (Environment), adalet (Equity), eşitlik (Equality), ahlaklılık (Ethics) denklik (Equivalents), bilgisayar tabanlı denetim (electronic auditing process, EDP), program değerlendirilmesi (Program Evaluation) gibi adlarla yeni denetim türlerinin yer aldığı

54 Ayr. Bilgi için Bkz. Fatih Dural, "Bağımsız Denetim (Auditing) ve Vergi Denetimi İlişkileri, Fonksiyonları ve 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Türkiye'deki Denetim Olgusunun Değerlendirilmesi", Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Kurulu, Yayın No. 1990/308, Ankara Şubat 1990, s.324-337.

55 Ayr. Bilgi için Bkz. Devlet Denetimi (Makaleler) T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları 28/10, Ankara 1988.

görülmektedir.⁵⁶ Bütün bu denetimler kamu denetiminin önemli alt başlıklarını oluşturmaktadır. Çalışmanın konusu kamu kesimi ve performans denetimi ile sınırlı olduğundan yalnızca bu konu üzerinde ileride ayrıntılı olarak durulacaktır.

Denetim alanı veya türü ne olursa olsun, iç, dış ve yüksek denetim sınıflaması açısından kamu kesiminin denetiminde faaliyet gösteren denetim kurumları üç gruba ayrılmaktadır.

Birincisi, ülkede yürütmeden bağımsız en yüksek denetim organı olan Sayıştay'dır.

İkincisi, yürütmenin içerisinde yer almakla birlikte denetledikleri kamu kurumlarından bağımsız, üst denetim kurumu olarak görev yapan dış denetim kurumlarıdır.

Üçüncüsü ise, yürütmenin içerisinde olup, kuruluşun kendi bünyesinde oluşturduğu iç kontrol ve iç denetim yapan gruplar veya kurullardır.

56 Hüseyin Özer'in "Denetimde Çağdaş Gelişeler ve Sayıştay" ile "Performans Denetimi" Konulu Yayımlanmamış Hizmetiçi Eğitim Seminer Notlarında bu konularda açıklamaları bulunmaktadır. T.C. Sayıştay Bşk.lığı DPR Grubu, Ayrıca Bu Konuda Bkz. David A. Dewar "The Fourth E. Daktilo Metin, 13 Eylül 1989, Eleanor Chelimsky, "Comparing and Constrasting Auditing and Evaluation" J. Adshhead, M.O.' Connor and E. Anttila, "The Canadian Experience Auditing and Using Information Technology II.

Çizelge: 4. Özel Denetim-Kamu Denetimi İlişkisi

Kamu Denetimi	Özel Denetim
-Dayanağını Anayasadan ve Kanunlardan almaktadır.	-Dayanağını Ticaret Kanunu ve işletmenin mevzuatıdır.
-Mali tabloların tam olarak sunulması yanında, kurallara düzenlemelere uygunlukta denetim alanının içermektedir.	-Denetim alanı, yalnızca mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğunun saptanmasıdır.
-Yolsuzlukların çıkarılıp kötü harcamalar ve yanlış kullanımlar rapor edilir.	-Mali tablolar hakkında görüş bildirmek asıl ilgi alanı olmakla birlikte, yolsuzluk, kötü kullanım ve harcamalar içinde dikkatlidir.
-Kamu organları performans denetimini meşru bir hak olarak kabul etmişlerdir.	-Performans denetimi özel bir görev ve taleple yaptırılabilir.
-Denetim sonuçları yasamaya rapor edilir.	-Denetim sonuçları işletme sahiplerine rapor edilir.
-Denetim kurallarına göre yapılır.	-Belirlenen kurallar kabul edilir ve soru sorulmaz.
-Gelişme ve ilerlemenin sağlanmasına yönelik yapıcı önerilerde bulunur.	-Herhangi bir öneride bulunulmaz.

E- DENETİM ORGANIYLA DENETLENEN BİRİMLERİN İLİŞKİLERİ YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ

Denetim işlevi bir çok halkadan oluşmaktadır. Bu halkaların sayısı araştırmacıların bakışma göre değişmektedir. Denetime bakış açlarına, özelmamu ayırımına ve kullanım yerlerine göre çeşitli şekillerde tasnife tabi tutmak mümkün ise de, çalışmada kamu kesimi için kabul gören fonksiyonel bir ayırım esas alınmıştır.

Denetim işlevi zincire benzetildiğine göre⁵⁷ kamu kesimi denetimi açısından bunun 4 halkadan oluştuğunu söylenebilir. Özel kesimin denetimi için ise bu halkanın sayısı ilk üç olarak kabul edilmektedir.

- İç kontrol (internal control)
- İç denetim (internal audit)
- Dış denetim (external audit)
- Yüksek denetim (supreme audit)

1- İç Kontrol

a- Kavram ve Amaç

İç kontrol, bir işletmenin yönetimi tarafından yönetim amaçlarını sağlamak için, işlerin düzenli pratik ve verimli ifası için, varlıkların muhafazası, kayıtların güvenliği, güvenilir mali enformasyonun zamanında hazırlanması da dahil olmak üzere tesis edilen organizasyon planı ve düzenleme sistemlerini kapsar.⁵⁸

Bir organizasyon veya işletmede iç kontrol; yönetimin belli amaçlara ulaşmasına yardımcı olmak üzere tasarlanan birçok sistemden oluşur. Her sistem. bazıları karşılıklı bağımlı, bazıları da bağımsız olarak işleyen çeşitli iç kontrolleri kapsar.

Muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini sağlayan "iç kontrol" sistemi birçok sistemden oluşmakta ise de muhasebe kontrolü ve yönetim kontrolü olarak ikiye ayrılır.⁵⁹

Her iç kontrol sistemi uygulamada yönetimin amacının gerçekleşmesini sağlamak üzere tasarlanmıştır. Kuşkusuz tüm yönetimlerin önemli amacı

⁵⁷ Baş, a.g.m., s.39. (Performans Denetimine Global Bir Bakış).

⁵⁸ Bu tanım Kanada Hesap Uzmanlar Kurulu Elkitabı (The Canadian Institute of Chartered Accountants- CICA Handbook-Toronto) olarak yayımlanan metinde yer almıştır.

Ayr.Bilgi için Bkz.Kanada'da Kapsamlı Denetim T.C.Sayıştay 125.Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No.27/9, Ankara 1987

⁵⁹ Ferruh Çömlekçi, "Genel Olarak Muhasebe Denetimi" Standart Dergisi Özel Sayı 1989, s.17,Yıl:28, s.57-58

verimlilik ve etkenliktir. Yönetimin bu amacı ger çekleştirecek iç kontrol sistemini kurmada şu 6 konu önemlidir.

- Muhasebe kayıtlarının güvenilirliği,
- Güvenilir finansal bilgilerin zamanında hazırlanması,
- Varlıkların ve kayıtların emniyetini ve korunmasını sağlamak,
- Kârlılık ve maliyetlerin minimizasyonu,
- Belirlenen işletme politikalarına bağlılığı teşvik,
- Hile ve hatanın izlenmesi ve önlenmesi.

Bu konulardan herbiri, eğer amaç verimli ve etken bir faaliyet yürütülmesi ise, performans denetiminin bir parçası olabilir. İç kontrol değerlemede düzenlilik denetimi ve performans denetiminin testlerinde iki önemli farklılık vardır. Amaç farklılığı ve kapsam farklılığı.

Bütün devlet faaliyetlerini kapsamı için iç kontrol yapılarının tanımı ve bu yapılarla ilgili amaçların kapsamı bilinçli olarak geniş tutulmuştur. Bununla birlikte iç kontroller çeşitli biçimlerde düzenlenmiş ve tanımlanmıştır. Aşağıdaki tanımlamalar başvuru kaynağı olarak verilmiştir.⁶⁰

İç kontroller örgütsel yapı içindeki işlevlerine göre tanımlanırken çoğu kez yönetsel ve idari kontroller ile muhasebe kontrollerinin genel sınıflandırılmasına göre de tasnif edilir. Yönetimsel kontroller çoğu kez bütün kontrolleri kapsayacak şekilde anlaşılır. Yönetimsel kontroller çalışanların kurum hedeflerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları bütün plan, politika, usul ve uygulamalar olup, örgütün çatısını oluşturur. İdari kontroller, çalışanları kurum amaçlarının gerçekleştirilmesinde yetkilendirilmiş olarak çalışmaya sevkedecek karar alma süreçleriyle ilgili usul ve kayıtlardır. Muhasebe kontrolleri varlıkların korunmasıyla ve mali kayıtlarla ilgili usul ve belgeleri kapsar.

İç kontroller öngörülen amaçlarına görede sınıflandırılır:⁶³ Hataların önlenmesi (örneğin, görev ve yetkilerin ayrılması; hataların ortaya çıkarılması;

⁶⁰ Bkz. Kanada da Kapsamlı Denetim (Çev. Bilal M. Özgüven), s.21.

⁶¹ İ.Melih Baş, "Faaliyet Denetimi Kavramı ve Türleri", Denetim, Devlet Denetim Uzmanları Derneği Yayın, Yıl 6, Sayı 6-67, Haz. Tem. 1991, s.36.

⁶² Ayr. Bilgi için Bkz. "Internal Controls" Auditing Guidelines-Operational, Auditing and Reporting 1985/86. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London 1985.

⁶³ Bkz. Robert Ford, "A Practical Approach to Assessing Internal Controls" International Journal of Government Auditing, Nisan 1984, s.7-10, 24.

(örneğin, fiili sonuçlardaki sapmaları ortaya çıkarmak üzere üretim standartları saptanması ortaya çıkarılan hataların düzeltilmesi; (örneğin, bir satıcıya yapılan fazla ödemenin geri alınması ya da kayıp riskinin yüksek olduğu ve ek kontrolleri gerektiren alanlarda yetersiz kontrollerin eksikliğinin giderilmesi.

Uygulamada bu kategori ve tipler arasında ayırım yapılması çoğu kez zordur. Çünkü etkin bir iç kontrol yapısı her bir kategori ve tipin öğelerine ihtiyaç gösterir. Hatta her kategorideki kontrolün betimlenmesi kişiden kişiye değişebilir. Bununla birlikte, nasıl kurulduklarına ya da tanımlandıklarına bakılmaksızın iç kontroller birbirlerinin alternatifi olarak düşünülmemeli, birbirlerinin tamamlayıcısı olmalıdır. Her kontrolün üstünlükleri ve zayıflıkları vardır. Nitekim etkin bir iç kontrol, her bir kontrolün kendine özgü zayıflıklarını gidermek amacıyla bir kontroller karışımından yararlanır.

Düzenlilik denetimi için iç kontrol değerlendirmede temel amaç, mali tablolar hakkındaki fikirleri desteklemek, test etmek, sistemleri ve uygulamaları tam, kesin ve doğru muhasebe ve raporlama yönünden değerlendirmektir.

Performans denetimi için amaç ise, verimlilik, etkinlik ve tutumlulukla ilgili sistem ve uygulamalardaki yönetim kontrolü hakkında bir sonuca varmaktır.

Performans denetiminde iç kontrol kavramı denetlenen kurum yetkililerinin, program amaçlarını yasa ve düzenlemelere uygun olarak verimli ve etkin bir biçimde gerçekleştirmek için kabul ettikleri yönetim teknikleri ve politikalarını kapsamaktadır.

İç kontrollerin denetimi hem her bakanlık kontrolörleri ve denetmenleri tarafından hem dış denetim ve Yüksek Denetim Kurumlarının denetimi sırasında bunlar tarafından yapılmaktadır.⁶⁴

Geleneksel iç kontrol değerlendirmeleri ile kamu sektörünün performans denetimi arasında, iç kontrol süreçlerinin değerlendirilmesinde yol aynı olsa bile amaçlar arasında belirgin bir farklılık ortaya çıkmaktadır.

⁶⁴ Gül Alptürk; "Amerikan Sayıştay ve Performans Denetimi" Sayıştay Dergisi, Özel Sayı, Nisan-Haziran 1991, s.43.

b- İç Kontrol Standartları

Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Teşkilatı (INTOSAI) Yönetim Kurulunun 1991 yılı Ekim ayında Washington'da yapılan toplantısında "İç Kontrol Standartları" kabul edilmiştir.⁶⁵

İç Kontrol Standartlarının önemi, kurumların iç kontrol yapılarını oluşturması sırasında izleyecekleri minimum standartlar olduğunun vurgulanmasındadır. Standartların bir diğer özelliği de bunların sadece mali kontrollerde değil, bütün idari kontrol faaliyetlerinde de uygulanabilecek nitelikte olmasıdır.

Sözü edilen İç Kontrol Standartlarına toplu bir bakışla, konumuzu ilgilendiren önemli konuları öne çıkarmakta yarar bulunmaktadır.

İç Kontrol, yönetim hedeflerinin gerçekleşme yolunda olduğu konusunda yeterli güvence sağlamakta yararlanan bir yönetim aracıdır. Bundan dolayı, iç kontrol yapısının yeterliliğinden ve etkinliğinden yönetim sorumludur. İç kontrolün etkin olması bakımından her devlet kuruluşunun yöneticisi yeterli iç kontrol yapısının kurulmasını, gözden geçirilmesini • ve güncelleştirilmesini sağlamalıdır.

Yeterli iç kontrolün sağlanmasında Yüksek Denetim Kurumunun da sorumluluğu bulunmaktadır.

Yüksek Denetim Kurumu:

- Her devlet biriminde iş bu belgede yazılı standartlara dayalı, ayrıntılı kurumsal iç kontrol yapılarının kurulmasını,
- Kontrolların öngörüldüğü gibi çalışıp çalışmadığını ve istenen sonuçların elde edilmesi için yeterli olup olmadığını sağlamak üzere iç kontrol yapısının gözden geçirilmesini; teşvik etmeli ve desteklemelidir.

Devlet içindeki bütün örgütsel birimlerin yönetimleri iç kontrol yapısının yeterliliğinden ve uygulanmasından sorumludur. Bu nedenle, yönetimlerin iç kontrol yapısının niteliğini ve iç kontrollerin ulaşmak durumunda olduğu hedefleri kavramaları önemli bir noktadır. Bir iç kontrol yapısı, yönetimin tutumu, metotlar, usuller ve aşağıdaki genel hedeflere ulaşılmasına yeterli bir güvence sağlayan diğer önlemler dahil olmak üzere bir kurumun planları şeklinde tanımlanır:

- Örgütün işlevine uygun olarak, düzenli, ekonomik, verimli ve etkin faaliyetler ve kaliteli ürün ve hizmetler gerçekleştirilmesi;

⁶⁵ Bu Standartlar Sayıştay Dış İlişkiler Grubu Tarafından İngilizce ve Fransızca Metinlerinden Dilimize Aktarılmış ve Kurum İçinde de Basımı Yapılmıştır.

- Kaynakların savurganlıktan, suistimalden, yetersiz yönetimden, hatalardan, yolsuzluktan ve diğer düzensizliklerden kaynaklanan kayıplara karşı korunması;

- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması;

- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması ve saklanması ve bu verilerin uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanması.

İç kontrolların etkin olması için üç temel kritere yanıt vermesi gerekir.

- İç kontroller uygun olmalıdır. (Yani, gerekli kontrol gerektiği yerde ve ilgili riskle orantılı olarak yapılmalı.)

- Bütün bir dönem boyunca planlandığı gibi işlemelidir. (Yani bütün personelce özenle uyulmalı ve kilit personel görevde bulunmadığında ya da iş yükü ağır olduğunda bu kontroller ihmal edilmemeli.)

- Kontrolların maliyeti faydasına değmelidir. (Yani, uygulanan kontrolün maliyeti elde edilen faydaları aşmamalı.)

2- İç Denetim

Herhangi bir kurum yönetimince görevlendirilen kendi denetim elemanları tarafından kurumun iç kontrol sisteminin düzgün çalışıp çalışmadığını değerlendirmek maksadıyla, hesaplardaki yolsuzluk, maddi hata veya yanlışlık gibi finansal, ya da verimsizlik ve tutumsuzluk uygulamalarını en aza indirmek gibi yönetsel olabilen denetimin bir halkasıdır.

Kamu kesiminde yapılan iç denetime ilişkin olarak yukarıda yaptığımız tanım dışında, daha iyi kavrayabilmek açısından özel kesim için işletmelerde iç denetim tanımı ise şöyle yapılmaktadır. "Örgüt faaliyetlerinin gözden geçirilmesinde yönetime ve diğer işletme ilgililerine hizmet etmek için örgüt içindeki bağımsız değerlendirme faaliyetidir".⁶⁶ İşletmelerin organizasyon yapılarına bağlı olarak sahip oldukları denetim kadrolarıyla yönetimin emir ve görüşleri doğrultusunda yapılan denetim ki çeşitli bankaların sahip oldukları teftiş kurulları buna örnek oluşturur".⁶⁷

Geniş bir tanımla, bir işletmenin temel faaliyetleri ile mevcut ölçütler, programlar ve prosedürler arasındaki uygunluk derecesini ortaya çıkarmaya yarayacak olan bilgi ve verileri temin etmek ve bunları değerlendirerek, yönetime ya da işletmenin ortaklarına iletme görevi üstlenmiş olan denetim çalışmaları

⁶⁶ Akdoğan, a.g.m., 79-80.

⁶⁷ Nejat Tenker, "Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Değerlendirilmesi"Standart Dergisi, Özel Sayı 17, Yıl 28, Aiiikara 1989, s.95.

işletmenin kendi personeli tarafından gerçekleştirildiğinde buna "iç denetim" adı verilmektedir.⁶⁸

Yönetim adına ve sonucu ona iletmek üzere, işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi, incelemede sistemin kurulmasındaki hatalar kadar, sistemin işleyişinde aksayan yönlerin belirlenmesi, muhasebe kontrol sistemi açısından aktifleri korumak için onların mevcut olup olmadıklarının saptanması, onlar üzerinde hileleri önleyici ve belirleyici önlemlerin alınması ve ayrıca muhasebe ve rapor verme sistemlerinin güvenilirliğinin araştırılması için yapılan iç denetim, kurum yönetimine verilen bir hizmettir. İç denetimde görevli denetçilere azami bağımsızlık sağlansa bile yine de sonuçta bu denetçiler kurumun başındaki yöneticiye rapor verirler. Bu nedenle kurumun üst yönetiminin karar ve davranışları hakkında objektif yorumlar yapamazlar. İç denetimin faaliyet alanı genellikle mali denetimi kapsar. Ancak buna denetçinin mali yapı konusunda görüş bildirmesi eleştiri getirmesi dahil değildir. Bununla beraber yapılan çalışmaların yönetim politikasına, mali disipline uygunluk, aktiflerin korunması, tutumluluk ve verimlilik ilkelerinin gerçekleştirilmesi iç denetimin faaliyet alanı içine girer. İç denetimde ağırlığın performans denetimi üzerinde yoğunlaşması son zamanlarda başlamıştır. Burada belirtilmesi gereken önemli bir nokta kurum faaliyetlerinin iç denetimi ile görevli denetçiler tarafından yapılan denetlemeler ile dışarıdan denetim yapan ya da yüksek denetim yapan denetçilerin uyguladığı performans denetimi veya kapsamlı denetim arasında pek büyük bir fark olmamasıdır. İç denetim ile performans denetimi ilişkisi daha iyi değerlendirilebilmek için mukayeseli şekilde aşağıya çıkarılmıştır.

⁶⁸ Nuretti Peşkircioğlu, "İşletmelerde Kalite denetiminin Verimlilik Arttırmadaki rolü" Standart Dergisi, Özel Sayı 17, Yıl 28, Ankara 1989, s.42.

Çizelge: 5. İç Denetim ile Performans Denetimi İlişkisi

<u>İç Denetim</u>	<u>Performans Denetimi</u>
-Bir organizasyonun verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu hedefler.	- Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk hedeflenir.
- Yönetime rapor verir.	-Yasamaya rapor verir.
-Bir organizasyonun farklı fonksiyonlarını ve işlevlerini, kısım kısım denetler.	- Bir organizasyon ve onun programları hakkında bir bütün olarak görüş verir.
-Uygulama daha çok sürekli izlemeye benzer.	- Uygulama tekil bir faaliyettir.

3- Dış Denetim

Denetlenen kurumun veya kuruluşun (örgütün) dışında ondan bağımsız olarak denetim elemanlarınca, iç denetim sisteminin, zaman zaman da iç kontrol sisteminin denetlenmesi ve ilgili örgütün mali tabloları ile hesap işlemlerinin doğruluğunun, uygunluğunun araştırılması, yönetimin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu hakkında da görüş belirtilmesine yönelik olarak yapılan faaliyetler sürecidir.

Dış denetim bazı yazarlar tarafından "Sayıştay gibi kurumlar tarafından yapılan denetim"⁶⁹ olarak tanımlanmakta ise de, bu tür tanım yüksek denetim yapan Sayıştayların önemli fonksiyonlarını gözardı etmek ve YDK'larını dar anlamda değerlendirmektir.

Dış denetim için yukarıda kapsamlı olarak yapılan tanımın dışında başka tanımlarda bulunmaktadır. Bunlar şöyle sıralanabilir.

⁶⁹ Falay, a.g.m., s.63.

"Organizasyonun dışında bağımsız firmalarca veya kamu kesimine dahil idare kuruluşlarınca gerçekleştirilen denetim." Bu tanımda, dış denetimin içeriği belirtilmeden yalnızca dış denetimin kimler tarafından yapıldığı ön plana çıkarılmıştır.

"Dış denetim, mali tabloların ait oldukları dönem itibariyle işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru ve güvenilir olarak yansıtip yansıtmadığının ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun bağımsız muhasebe uzmanlarınca incelenip, sonucun bir raporla açıklanması olayıdır".⁷¹

Burada da özel kesimde faaliyet gösteren işletmeler için kapsamlı bir dış denetim tanımı yapılmıştır.

İç ve dış denetim arasındaki temel farkı, denetlenen kuruma ilişkin olarak denetçinin örgütsel statüsü belirler. Bu farklılık özel sektörde belirgin olarak gelişmiştir. Bu açıdan "İç" kavramı denetim elemanının kurumun bir elemanı olduğunu açıklarken "Dış" kavramı ise kurumdan bağımsız olarak hareket eder.⁷² Diğer farklılıklar ise şöyle sıralanabilir.

Amaç bakımından: İç denetçilerin çalışması, yönetim tarafından belirlenirken; dış denetçilerin çalışmaları, statülerinden doğan sorumluluktan kaynaklanmaktadır.

Yaklaşım bakımından: İç denetçi, yaptığı denetimle; işletmenin veya kurumun muhasebe sisteminin etkin olup olmadığını, dolayısıyla yönetime dönem içinde sunulan muhasebe bilgilerinin doğru ve kanıtlanabilir özelliklerinin bulunup bulunmadığını araştırmaktadır. Diğer taraftan dış denetçi, yaptığı denetimle, hesapların, ortaklara ve yönetime bilgi vermek için sunulan dönemin gelirder tablosunda ve dönemin sonunda düzenlenen bilançoda doğru, tarafsız, açık olarak gerçeği gösterecek biçimde yer alıp almadığını araştırmaktadır.

Sorumlulukları bakımından: İç denetçiler genellikle yöneticilere karşı sorumlu olurken, dış denetçiler doğrudan doğruya ortaklara genel müdüre veya bakana, veya bir başkan (Cumhurbaşkanı, Başbakan gibi) karşı sorumludurlar. İç denetçiler kurumun bir elemanı, personeli olurken, dış denetçiler, kurum dışında bağımsız bir statüye sahiptirler.

⁷⁰ Metin Özşahin, "İşletmelerde Mali Denetim" Standard Dergisi, Özel Sayı 1989, s.17, Yıl 28, s.36.

⁷¹ Çömlekçi, a.g.m., s.58

⁷² John A.Edds, "İç ve Dış Denetim"(Çev.Fethi Heper) Devlet Denetimi, TC Sayıştay 125.Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No.28/10 Ankara 1988, s.75.

⁷³ Akdoğan, a.g.m., s.71.

Her iki denetçi grubu arasında bazı farklılıklar bulunmakta ise de, birçok alanda benzer işleri yapmaktadırlar. Her iki denetçi grubu görüşlerini oluşturmadan önce;

- Bir organizasyonun iç kontrol sistemini inceleyip, değerlendirilmesini yapmakta ve örgüt faaliyetlerinin etkinliğini araştırmakta,
- Muhasebe kayıtlarını ve finansal tabloları inceleyip kontrol etmekte,
- Varlıkların ve yükümlülüklerin doğruluğunu araştırmakta,
- Gözlemler, soruşturmalar, teftişler, istatistiki karşılaştırmalar yaparak yeterli kanıtlar toplamakta,
- Oluşturdukları görüşleri rapor etmektedirler.

Her iki denetçi arasındaki fark, yukarıda da belirtildiği gibi dış denetçinin bağımsız; ve ortaklara veya ilgili üst yönetime karşı sorumluluğunun olması, iç denetçinin ise daha çok örgüt yönetime karşı sorumlu bulunmasıdır.

Bağımsızlık dış denetimin temel taşı olarak herkes tarafından kabul edilmektedir. Bağımsızlık sözcüğü geniş olarak yasalarda, muhasebe ve denetim literatüründe denetlenen kuruma karşı tarafsız olma hali olarak tanımlanır. Bu durum aynı zamanda "objektiflik" olarak da belirlenebilir.

Dış denetimde denetçiler kurum içinde istihdam edilmeleri genel denetim standartları ışığında görüşlerini bildirme konusunda daha fazla şansları olduğu izlenimini verir. Son zamanlarda bağımsız denetçilerin aynı zamanda performans denetimlerini de üstlenmeleri istenmektedir. Dış denetim yapan denetçilerin performans konusundaki denetimleri tutumluluk ve verimliliğin yamsıra etkenlik unsurunu da kapsayabilir. Bu bağlamda etkenliğin denetimi, kurumun belli amaçlarına ulaşılmasında yönetim politikalarının etkinliğinin incelenmesini ifade eder. Denetçiler burada ulaştıkları sonuçları yönetime değil kendi bağlı oldukları kurumun yetkililerine sunarlar. Genellikle dış denetim yapanlar kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi sorusunda önerilerde bulunmazlar. Buna karşın iç denetim yapan denetçiler yönetime bu yönde önerilerde bulunurlar.

74

⁷⁴ Edds, a.g.m., s.77.

4- Yüksek Denetim

a- Dünyada YDK'ların (Sayıştay'ların) Doğuşu ve Gelişimi

Ondokuzuncu yüzyıl, Batı'da Montesquieu'nun kuvvetler ayrılığı ilkesinin geniş yankılar uyandırdığı, hükümdarlara karşı gerçekten yetkili parlamentoların kurulması yolundaki isteklerin yoğunlaştığı bir yüzyıldır. Öyle ki mutlak yetkili hükümdarlar tarihsel gelişim içinde önce yasama yetkilerini az çok seçimden çıkmış parlamentolara devretmek zorunda kaldılar. Böylece hükümdarların uhdelelerinde bulunan devletin gelirlerinin toplanmasına ve giderlerinin yapılmasına izin verme yetkisi parlamentolara geçmiştir. Bütçe uygulanmalarına izin verilmesi yetkisinin parlamentolara geçmesi, yürütme organının bütçeyi uygulama faaliyetlerinin denetlenmesi fikrini de doğal olarak beraberinde getirmiştir. Yapısal özellikleri nedeniyle parlamentoların bütçeyi bütün evrelerinde ve ayrıntılarıyla denetleme imkanına sahip bulunmamaları ise parlamento adına görev yapan ve uzmanlardan oluşan Sayıştaylar kurulması düşüncesine yol açmıştır. Halkın kendilerinden toplanan vergilerin nasıl kullanıldığının denetlenmesi yolundaki istekleri ve hükümdarların hazinelerindeki varlıkları kullanan görevlilerin tasarruflarını denetleme arzulan, hükümdarlık dönemlerinde Sayıştay sayılabilecek kurumların kurulmasına yol açmış ve bunların ilki onikinci yüzyıl başında İngiltere'de kurulmuş ise de, bugünkü anlamda Yüksek Denetim Kurumlarının ortaya çıkışları parlamentoların kurulmaya ve gerçek işlevlerine kavuşmaya başladıkları ondokuzuncu yüzyıla rastlamaktadır.⁷⁶

Başlangıçta YDK'lar hemen hemen tümüne yakın klasik bütçenin uygulanmasını denetlemek ve bunun sonuçlarını adına denetim yaptıkları parlamentoya bildirmek misyonunu üstlenmişlerdir. Daha sonraları devletin ekonomik ve sosyal hayata girmeleri nedeniyle artan rol ve ağırlıklarının doğurduğu yeni kamusal hizmetlerinin görevlerine eklenmesiyle denetim alanları genişlemiş ve performans denetimi gibi yeni denetim tür ve teknikleri uygulamaya konulmuştur.

b- Dünyada Yüksek Denetim Kurumlarının Örgütlenme Çeşitleri

Dünyada Ofis türü ve kurullar türünde olmak üzere iki çeşit yüksek denetim örgüt tipi bulunmaktadır.

⁷⁵ Dewar, a.g.m., s. 10-12.(Value For Money Audit The First 800 Years).

⁷⁶ Z.H.Khan, (Introduction to Government and Financial Audit),s.2.

Ofis türü YDK'lar bir Başkanın başkanlığı altında yapılanmış yüksek denetim kurumlarıdır. İngiltere'nin Ulusal denetim Ofisi (National Audit Office), Amerika Birleşik Devletler'nin Genel Muhasebe Ofisi (General Accounting Office) bu tip örgütlenmenin başta gelen örnekleridir.

Kurullar şeklinde örgütlenen YDK'ların bir kısmı yargısal erkle donatılmışlardır. Bir kısmının ise yargısal yetkileri yoktur.(Almanya, Hollanda ve Japonya gibi).

Yargı yetkisiyle donatılan YDK'lar hesap mahkemesi olarak da adlandırılmaktadırlar. Fransa, Belçika, İtalya ve Türkiye Sayıştayları kurullar şeklinde yapılandırılmış ve yargı yetkisiyle donatılmış yüksek denetim organlarının örneklerindedir.

Yargı yetkisi bulunan YDK'larm hukuka aykırı işlemleri yargı yoluyla hükme bağlaması, bunların denetim sonuçlarını parlamentoya ulaştırma görev ve sorumluluklarının önemini azaltmamaktadır.

İster ofis türü, ister kurullar şeklinde örgütlenmiş olsun, yüksek denetim kurumlarının temel görevi; denetim sonuçlarını adına denetim yaptıkları parlamentoya bildirmektir.

c- Yüksek Denetim Kavramı ve Nitelikleri

Dünya gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde, kamu sektörünün denetiminde, iç ve dış denetim yapan örgütlerin yanında yüksek denetim örgütleri (supreme Audit Institutions, SAI) bulunmaktadır. Sayıştaylar tarafından yürütülen bu denetim, birçok akademisyen tarafından dış denetim olarak nitelendirilmekte ise de, bu denetim hem dış denetim hem de yüksek denetimin özelliklerini bünyesinde taşımaktadır. Dış denetimden çok farklı nitelikleri bulunması nedeniyle dış denetimden ayrı olarak parlamento adına yapılan bağımsız bir denetimi nitelemek üzere "yüksek denetim" kavramı kullanılmaya başlanılmıştır.⁷⁷

Yüksek denetimin ve bu denetimi yapan örgütlerin veya kurumlarının kuruluşu görevleri ve yetkileri ülkeden ülkeye değişiklikler göstermekte ise de hepsinin ortak nitelikleri bulunmaktadır.

Yüksek denetim yasama, yürütme ve yargı içine yerleştirilemeyen "sui generis", "kendine özgü" bir kamu faaliyetidir.

⁷⁷ Bkz.Sayıştay 130.Yıl Çalışmaları Avrupa Ülkeleri Sayıştayları Birliği (EUE.OSAI) Çerçevesinde 33 Ülkeyle Yapılan Anket Sonuçları

⁷⁸ HJTOSAI Havana ve Lima Kongreleri.

Parlamento adına yürütülen ancak planlamada, uygulamada ve sonuçlarının Parlamento'ya ulaştırılmasında tümüyle bağımsız olan bir denetim faaliyetidir.⁷⁹

Denetim görev ve yetkilerini çoğunlukla Anayasalardan alır.

Kamu yönetimini ve çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarını dışardan ve tarafsız bir şekilde inceleyerek bulgularının yer aldığı raporları parlamento'ya iletir.

Yüksek denetimin denetimine tabi kurumların tüm hesaplarına ve personeline ulaşmada sınırsız yetkileri vardır.

Yukarıda kısaca özetlenen yüksek denetimin ortak nitelikleridir. Bir de yüksek denetim kurumunun özellikleri bulunmalıdır ki bu olmazsa olmaz anlamındaki en önemlisi bağımsızlıktır.⁸⁰

YDK'nın bağımsız olması gerçeği 1953 yılında INTOSAI'nın Küba/Havana'daki I. Kongresinde ele alınmış ve izleyen kongrelerde yapılan görüşmeler sonucu 1977 yılında Peru/Lima'da toplanan EK. INTOSAI Kongresinde YDK'nın bağımsızlığından ne anlaşılmalı gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur. Lima deklarasyonu⁸¹ olarak adlandırılan bu metne kamuda yüksek denetimin Magna Carta'sı da denilmektedir. Anılan kongrede bağımsızlık aşağıdaki başlıklar altında toplanmıştır.⁸²

i- Kurumsal Bağımsızlık

Bu kavramla Lima Deklarasyonunda kastedilen; YDK'nın görevini tarafsız ve etkin bir şekilde yerine getirmesi için denetlenen kurumdan bağımsız olması ve dış etkilere kapalı bulunması; görevini yerine getirebilmesi için gerekli işlevsel ve örgütsel bağımsızlığa sahip olması yani denetim programını kendi kaynaklarına göre kendisinin tayin etmesi ve YDK'nın kuruluşu ile bağımsızlığına ilişkin esas hükümlerin Anayasada yer almasıdır.

⁷⁹ Gordon Downey, "Yüksek Hesap Kontrolü Fonksiyonu ve Parlamento" Çağdaş Sayıştay Denetim Sempozyumu, 4/5 Haziran 1987, Ankara s.2.

⁸⁰ David A.Dewar, "Independence Of State Audit" International Journal of Government Auditing, Temmuz 1988, s. 10-12 ve 15.

⁸¹ Tassilo Broesigke, "Ten Years of the Lima Declaration" International Journal of Government Auditing, Nisan 1987, s.1.

⁸² Declaration of IX.Congress of INTOSAI, Ekim 1977, Lima-Peru Dewar, a.g.m., s. 10-12.

ii- Meslek Mensuplarının Bağımsızlığı

Deklerasyonda bu konuya ilişkin olarak; yargı organı şeklinde yapılmış YDK'larm başkan ve üyeleri ile monokratik YDK'larm yani bir başkan altında yapılmış YDK'larm başkanın bağımsızlığının Anayasa ile teminat altına alınması ve göreve alımı ile görevden uzaklaştırma metod ve koşullarının da bu çerçevede Anayasa da belirtilmesi gereği vurgulanmış ve denetçilerin de denetlenen kurumların etkilerine açık olmaması ve o kurumlara bağımlı olmaması koşulu belirtilmiştir.

iii- YDK'nın Mali Bağımsızlığı

Deklerasyonunun bu bölümünde; YDK'larm işlerini yerine getirmek için yeterli mali imkanlarla donatılmış olması, Parlamentoya doğrudan doğruya gerekli mali kaynaklar için başvurulabiliyor olması ve YDK'ların ayrı bir bütçe başlığı altında kendilerine ayrılan fonları kullanma haklarının bulunması mali bağımsızlığın koşulları olarak belirtilmiştir.

Lima Deklerasyonu ile anahatları çizilen bağımsızlık kavramı, kamuoyundan ve YDK'larm içinde çalıştığı politik ve parlamenter ortamdan kaynaklanan baskılar nedeniyle YDK'lar açısından birincil önemdedir. YDK'lar genellikle kaynak kullanımını ve bütçenin uygulanması anlamındaki harcamaları diğer denetçilerden farklı bir ölçekte ve çok seçici bir şekilde incelerlerken ve verimlilik, etkenlik ve tutumluluk araştırmaları yaparken idareyle karşı karşıya kalmabilecek çok hassas konulara değinebilirler. Bunun dışında savunma, eğitim sağlık ve çalışma gibi alanlarda YDK'larca yazılan raporlar kamuoyunun büyük ilgisini çekmektedir. Bu ortamlarda korkusuz ve etkin bir biçimde çalışabilmek ve Parlamento ile kamuoyunun güvenini kazanabilmek için YDK'larm yüksek düzeyde bağımsızlığın gücüne ve desteğine ihtiyaç duyarlar.⁸³

iv- Parlamentodan Bağımsızlık

Yürütmeden bağımsızlık esastır. Ancak parlamento YDK'lar açısından en son ve yüksek mercidir. Sayıştayların birçok ülkede parlamento adına denetim yapmakta ve bu organa karşı sorumlu bulunmaktadır. Bununla birlikte hiçbir YDK parlamentoya danışmak dışında ondan direktif almamalıdır. Örneğin ABD'de Parlamento ile çok sıkı ilişkiler bulunmakta ve YDK'nın yapacağı işlerde Parlamentodan alınan taleplerin büyük etkisi bulunmaktadır. Bununla beraber karar verme yetkisi her zaman kendi kaynaklarına göre kendi programını hazırlayan YDK'da kalmalıdır.⁸⁴

⁸³ Bkz. Benjamin Geist and Nissim Mizrahi, "State Audit; Principles and Concepts" State Audit and Accountability, State of Israel, State Comptrollers's Office 1991.

⁸⁴ Bkz. Alptürk, a.g.m., s.44. (Amerikan. Sayıştay ve Performans Denetimi)

Diğer taraftan YDK'lar denetim sonuçlarının izlenmesi ve uygulanması açısından parlamentonun desteğine ihtiyaç duyarlar. Düzenlilik denetimleri sonuçları özellikle yargı organı şeklinde örgütlenen YDK'larda kendi başına hüküm ifade edip parlamento desteğine ihtiyaç göstermese de performans denetimi sonuçları, doğrudan parlamento raporlarla duyurulduğundan uygulanmak ve izlenmek açısından parlamento desteğine ihtiyaç gösterirler. Parlamento desteğini alan bir denetim, denetlenen kurum açısından denetçi hakkındaki negatif imajın da yıkılmasında rol oynar.

v- Bütçe ve Personel Açısından Bağımsızlık

YDK'larm bütçelerine getirilen en ufak bir kısıtlama, görevine getirilen bir sınırlama olacağından, bağımsızlığını tartışmaya açar. Ancak doğal olarak hiçbir YDK'nın da sorgusuz, sualsiz ve sınırsız mali kaynaklara sahip olması düşünülemez. Parlamentodan makul ölçülerde mali taleplerde bulunmalı ve bu imkanlar ölçüsünde faaliyetlerine verimli ve ekonomik bir biçimde yürütmek suretiyle YDK'lar bir denge kurmak zorundadırlar. YDK'larm öncelikle bütçelerinin yürütmenin incelemesine sunulmadan doğrudan doğruya parlamento sunulması ve onaylanması bağımsızlığın önkoşuludur. Bunun dışında YDK'larm kaç kişi çalıştıracağına karar verip bunu gerçekleştirmesi, personelini kendisinin işe alıp, işten çıkarması personeline istediği parayı verebilmesi ve istediği sayıda bilirkişi uzman gibi personel çalıştırabilmesi YDK'larm bağımsızlığını belirleyen diğer özelliklerdir. Bu koşulların hepsinin bir anda gerçekleşmesi her ülkede mümkün olmayabilir ve bağımsızlık açısından öncelikler ülke özelliklerine göre belirlenir.

vi- İşlemsel Bağımsızlık

YDK'nın esas bağımsızlığı işlemlerinde (faaliyetlerinde) yatar. Bunların görevlerinin bir kısmı Anayasa ve yasalarla belirlenmiştir ve zorunludur. Diğer bir kısmı ise ihtiyaridir. Bu durum özellikle performans denetimleri için geçerlidir. Görev alanı ne olursa olsun YDK'lar açısından en önemli işlemsel gereksinim işlerinin gerektirdiği her tür bilgi ve belgeye ulaşmasıdır. Bunun doğal sonucu olarak da istediği soruyu istediği kişiye veya kuruluşa sorarak cevap alabilme yetkisine sahip olmasıdır. YDK'ların ulaşabileceği bilgilere sınır getirilmesi söz konusu olmamalıdır.

vii- Rapor Verme Bağımsızlığı

YDK'lar çalışma sonuçlarını raporlara yansıtırlar. Bu nedenle de raporlama özgürlüğüne getirilen en ufak bir sınırlama bağımsızlığına ciddi bir darbedir.

Parlamenteo sunulan ve yayınlanan raporların içeriğine ve nasıl yazılacağına karar vermek tamamen YDK'nın yetkisinde olmalıdır. Denetlenen kurumun görüşünün alınması ve rapora dahil edilmesinin doğal olarak bu konudaki bağımsızlıkla ilgisi yoktur. Raporun zamanlamasına karar vermek de

YDK'nın yetkisinde olmalıdır. Örneğin bazı YDK'lar sadece yıllık rapor yazarlar. Ancak performans denetimi yapan YDK'lar her konuya ilişkin spesifik raporlar da yazmaktadırlar. Bunlar tamamıyla YDK'ların inisiyatifinde olması gereken konulardır.

viii- Denetlenenden Bağımsızlık

YDK denetlenen kurumlardan bağımsız olmalıdır. Bu kurumlarla iyi ilişkiler pekiştirerek rolünün ve fonksiyonunun onlar tarafından iyi anlaşılmasını sağlamalıdır. Ancak bu kurumların yönetiminde ve faaliyetlerinde yer almamalı ve ilgili kurumun yönetim kurulu üyesi olmamalıdır. Eğer bir öneride bulunması gerekiyorsa bu bir denetim önerisi olarak verilmeli ve herkes bunu böyle bilmelidir. Denetçi denetlenen kurum yönetimi ile tarafsızlığının azalmasına neden olacak akrabalık veya başka bir bağ nedeniyle sıkı ilişki içinde olmamalıdır. YDK denetçisi denetlenen kuruluştaki personele kendi işleriyle ilgili talimat vermemelidir. YDK'nın denetlediği kurumun faaliyetleri, işlemleri ve programlarına incelenmesinde kolaylık sağlamak amacıyla sözkonusu kurum bünyesinde çalışmalarını sürdürmesi halinde YDK mensubu denetlenen kurum yönetiminin sorumluluğuna giren karar verme ve onay süreçlerine katılmamalıdır.

d- Yüksek Denetimde Çağdaş Gelişmeler

Yüksek denetimde çağdaş gelişmeler olarak şu noktalar ön plana çıkmaktadır:

(i) Günümüzde yüksek denetim, klasik düzenlilik denetiminin yanısıra performans denetiminide kapsamaktadır. Yüksek denetim kurumları kaynaklarını bu iki denetim yaklaşımı arasında hangi oranda paylaşacağı, ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, yüksek denetim denilince bu iki denetim yaklaşımının bir arada sürdürülmesi gerektiğinde tartışma bulunmamaktadır.

(ii) Yüksek denetimin alanı hem denetlenen kuruluşlar bakımından ve hem de konu bakımından genişlemekte ve zenginleşmektedir. Kamu iktisadi kuruluşlarının, özelleştirme işlemlerinin, kamu fonlarının, çevre sorunlarının yüksek denetimin tabii alanı içinde görülmesi bunun bir göstergesidir.

(iii) Yüksek denetimin iç denetimle ilişkileri gelişmekte ve hatta zaman zaman işbirliğine dönüşmektedir. Böylelikle kamu kesiminin denetiminde hem gereksiz tekrarlar önlenmekte ve hem de sınırlı denetim, kaynakları daha rasyonel kullanılmaktadır.

(iv) Denetleyen ve denetlenen ilişkileri değişmektedir. Denetim önceliklerinin belirlenmesinde, denetimin planlanmasında, yürütülmesinde ve tavsiyelerin formüle edilmesinde, denetlenenin katılımı ve paylaşımı giderek artmaktadır.

(v) Yüksek denetim sonuçlarının, kamu kaynaklarının gerçek sahibi olan yurttaşlara duyurulması günden güne önem kazanmaktadır. Bu bağlamda yüksek denetimin medyadan beklentileri artmakta, medyanın denetim sonuçlarını sadece aktaran değil, yorumlayan ve tartışan bir platform olarak işlev görmesi arzulanmaktadır.

(vi) Yüksek denetimin kaynaklarıyla denetim alanının büyüklüğü arasındaki dengesizliğin, rasyonel bir şekilde giderilmesi amacıyla planlama, önem kazanmaktadır. Bu amacın etkin bir biçimde yerine getirilmesi için bütün denetçilerin ve hatta denetlenenin, planlama sürecine aktif bir şekilde katılmalarına önem verilmektedir.

(vii) Yüksek denetim faaliyet ve işlemlerinin çeşitlenmesine ve karmaşıklaşmasına paralel olarak denetçi profili değişmektedir. Bu bağlamda yüksek denetim kurumlarında ekonomi, maliye, hukuk ve muhasebe disiplinlerinden gelenlerin yanısıra diğer disiplinlerden gelenlerin istihdam edildiğinin belirtilmesi gerekir.

(viii) Yüksek denetim elemanlarının yeni denetim alan ve tekniklerine itibakı nedeniyle hizmetiçi eğitim daha bir önem ve süreklilik kazanmaktadır.

(ix) Bugün dünyada tartışılmayan başka bir nokta da, kamu kaynaklarını kullananların hesap verme sorumluluğu ile ilgilidir. Artık hesap verme sorumluluğu denilince, kamu kaynaklarının hem hukuka uygun ve doğru harcanmamasından ve hem de ekonomik, verimli ve etken kullanılmamasından doğan sorumluluk anlaşılmaktadır.

P- DENETİMİN KONUSU VE AMACI YÖNÜNDEN DENETİM TÜRLERİ

Denetim, denetlediği yönetimin mali veya mali olmayan işlevini konu aldığından, denetim konusu ve amacı yönüyle yapılacak sınıflandırmada yönetimin nesinin denetlendiğinin de dikkate alınması gerekir. Bu yönüyle denetim beş tür olabilir.

- 1-Düzenlilik Denetimi (Regularity Audit, Tradational Audit)
 - a- Mali Doğruluk Denetimi (Financial Audit, Propriety Audit)
 - b- Uygunluk Denetimi (Compliance Audit, Legality Audit)
- 2- Performans Denetimi (Performance Audit, VFM-EEE's Audit)
- 3- Kapsamlı Denetim (Comprehensive Audit)
- 4- Program Değerlendirmesi (Program Evaluation)
- 5- Program Sonuçlarının Denetimi (Program Result Audit)

1- Düzenlilik Denetimi (Mali Doğruluk ve Uygunluk Denetimi)

Denetimin kapsam ve derecesinin gelişimi ile yirminci yüzyılda, işletmelerdeki işlem hacmindeki artışla birlikte, işlemlerdeki karmaşıklığın da artması, denetimin boyutları ile denetçinin işlevini de genişletmiştir. Bu gelişmelere paralel olarak kamu kesiminde denetimin kapsamı ve rolü de genişlemiştir. Kamu denetim elemanları yalnızca hesapların doğruluğu ve denkliği üzerine rapor sunmakla kalmayıp, harcamaların kanun, tüzük, yönetmelik ve mali uygunluk kriterlerine uygunluğu yönünü de araştırmaya yönelmişlerdir. Hesapların doğruluğunun kontrolü ve uygunluklarının onaylanması "Mali Denetim" olarak adlandırılırken, kanunlara, kurallara ve mali kriterlere uygunluklarının doğrulanmasına "Uygunluk Denetimi" denilmiştir.

Her iki denetim-mali doğruluk ve uygunluk-kamu idarelerinin, bakanlıkların denetiminin özünü oluşturmuştur. Kamu sektöründeki kurum ve kuruluşlara uygulanan toplu denetim temelde "Mali" ve "Uygunluk" denetimi kavramına dayandırılmaktadır. Bu iki denetim, yıllardır yaygın olarak uygulanmakta olan, "Düzenlilik Denetimi" (Klasik Denetim) denilen geleneksel denetim sistemini biçimlendirmişlerdir.⁸⁵

Bazı yazarlar sözkonusu denetimi; Düzenlilik Denetimi (Regularity Audit) Yasallık Denetimi (Legality Audit), Uygunluk Denetimi (Propriety audit) ve Mali Denetim (Financial Audit), Geleneksel Denetim (Tradational Audit) olarak ayrı ayrı tasnife tabi tutmaktadırlar.⁸⁶ Yapılan bu ayrımların hepsinin kökünde mali olaylar bulunmaktadır. Burada ağacın gövdesini oluşturan düzenlilik denetimi ile onun dalları olan mali ve uygunluk denetimi anlatılacaktır.

a- Düzenlilik Denetimi Kavramı ve Tanımı

Mali denetim, kamu kesimi ve özel kesimi için ayrı ayrı tanımlanmaktadır. Çalışma konusu kamu kesiminin denetimi olduğundan burada kamusal mali denetim ele alınacaktır.

Mali denetimi, devlet emvalinin yönetim ve denetimi olarak tanımlayan olduğu gibi bir iş ya da çabanın maliye bilimi kurallarına, mali yasaların

⁸⁵ Bkz. İftüchar Ali Khan Raja, "International Moves Towards Performance Audit" Seminer Notları, Lahor 1991, s.1-6.

⁸⁶ Bkz. Atay, a.g.e., s.48-50.

Z.H.Khan, a.g.t., s..3-4,(introduction to Government and Financial Audit).

İ.Melih Baş, "Faaliyet Denetçisi ve Faaliyet Denetim Süreci" Denetim Dergisi, Denetimde Yayını, Yıl 6, Sayı 68-69, Ag.-Ey.1991, Ankara, s.5.

Geist-Mızrahi, a.g.m., s.23

kurallarına ya da mali düşünce kurallarına uygunluğunun zaman içinde araştırılması eylemi⁸⁷ olarak tanımlanmıştır.

Bu son tanımda görüleceği gibi, mali denetim tanımı hem mali/doğruluk denetimini hem de uygunluk/hukukilik denetimini içermektedir. Bir başka deyişle mali denetim düzenlilik denetimi karşılığı olarak kullanılmaktadır.

Başka bir tanımda mali denetim, mali teftişle eş anlamda kullanılmış ve bütçenin denetimi, gelirlerin, gelirlerle ilgili kanunlara uygun olarak tarh, tahakkuk ve tahsil edilip edilmediği; giderin gider mevzuatına uygun şekilde, taahhüt, tahakkuk, verile emrine bağlanıp ödenip ödenmediğinin; devlet mallarının da iyi muhafazası ve idaresinin denetlenmesi şeklinde tanımlanmıştır.⁸⁸

Tanımlardan görüldüğü üzere, mali denetim; geniş anlamda konsolide devlet bütçesinin, dar anlamda da bütçenin mali/doğruluğunun ve yasalara uygunluğunun denetiminin karşılığında algılanmıştır. Bir başka anlatımla devletin gelir (Hazine işlemleri ve borçları dahil) gider ve mallarının denetimi kamusal mali denetimi oluşturmaktadır.⁸⁹

Konunun daha iyi kavranması açısından, aşağıda mali denetim ve uygunluk denetimini içeren çeşitli tanımlar verilmiştir.

- Muhasebe denetimi, hesap denetimi, geleneksel denetim gibi çeşitli adlarla anılan doğruluk (maddi), uygunluk (yasallık) denetimlerini içeren düzenlilik denetimi "İşletmenin muhasebe sisteminden çıkan bilgi ve raporların, özellikle bilanço ve kar zararlar ilgili bilgilerin muhasebe ilkeleri açısından doğru ve güvenilir olmasını sağlayacak bütün faaliyetleri kapsamına alan bir denetim türüdür.⁹⁰

Bu tanımda düzenlilik denetimi daha çok işletmeler açısından açıklanmaya çalışılmıştır.

- Kamusal açıdan düzenlilik denetimi ise; kamu gelir, gider ve malları ile borç ve alacaklarının durumlarını kapsamaktadır. Bir başka deyişle yasama, yürütme ve yargı erkleri ile kamu kuruluşları tarafından kamu gelir, gider Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ve mevcutları üzerinde gerçekleştirilen kamusal denetimdir.⁹¹

⁸⁷ Bkz.Uçar Demirkan, Kamusal Mali Denetim, Ankara 1977, s.4-5

⁸⁸ Servet Koksall, Sayıştay Denetimi ve Bu denetimin teftiş Hizmeti ile İlişkileri, TODAİE Teftiş Hizmetlerini Geliştirme Programına Sunulan Tebliği, Ankara 1968, s. 13.

⁸⁹ Bkz.Sadık Kırbaş, "Devlet Mallarının Denetiminin Mali Denetim İçindeki Yeri ve Önemi", G.Ü.İkt.ve İd.Bil.Fak.Dergisi Yayını, No:87/4, Cilt 2, Ankara 1986, S.1-2, s.101-108.

⁹⁰ Bkz.Mustafa Aysan; "Geleceğin Şirket Tiplerinde Denetim Sorunları" Geleceğin Şirket Tipleri, Yönetim, Finansman ve Denetim Sorunları Semineri, İTO, 18-19 Ekim, 1979 İstanbul, s.176

⁹¹ Özşahin, a.g.m., s.37.

Düzenlilik Denetimi;92

- Kabul edilen herhangi bir hükmün, yasal normlara uygunluğuna karar verebilmek için gerekli tüm değerlemeleri içerir.
- Çeşitli örgütler üzerinde kanunlar çerçevesinde yapılan denetimleri kapsar.
- İlk başta harcama işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarını doğrulamak ve desteklemek şeklindedir.
- Asıl amaç idari faaliyete formel bir garanti vermektir.
- Devamlı yapılması gerekmektedir.

↳- Düzenlilik Denetiminin İşlevi

Düzenlilik denetiminin işlevleri isminden de anlaşılacağı gibi, işlemlerin mali yönleriyle sınırlıdır. Harcamaların kanunlara, tüzüklere ve diğer kurallara uygunluğu üzerinde yoğunlaşır. Bu denetimde şunlar belirlenir;

- a) Harcama kalemlerinin muhasebe ilkelerine uygun olarak kullanıp kullanılmadığı,
- b) Harcamalar için yetkili makamlar tarafından fon sağlanıp sağlanmadığı,
- c) Harcamaların yetkili makam tarafından onaylanıp onaylanmadığı,
- d) Harcamaların kanun ve tüzüklere uygun olarak yapılıp yapılmadığı,
- e) Harcamaların mali uygunluğun genel kriter ve standartlarına göre olup olmadığı,
- f) Finansal tabloların, mevcut finansal işlemlerin sonuçları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uyum içinde olup olmadığı,
- g) Finansal tabloların üzerinde maddi bir etki doğuracak yasal düzenlemelere uygun davranıp davranılmadığı.

⁹² Bkz. Giorgia Clemente, Performans Denetimi ve İtalya Sayıştay (Çev. Gül Alptürk) Sayıştay Dergisi B.Sayı, Ankara 1992, s.35.

c- Düzenlilik Denetiminin Sınırı

Kamu faaliyet ve girişimleri sınırlı kaldığı sürece mali denetim iyi işlemiştir. Ancak yıllar geçtikçe, faaliyetlerin hacmi ve niteliği hem kamu sektöründe hem de özel sektörde çok artmıştır. Hükümetler artık halklarının sosyo-ekonomik gelişmelerini sağlayacak geleneksel olmayan çok sayıda işlevi yerine getirmektedirler. Bu gelişme büyük miktarda mali harcamalar yapılması anlamına gelmektedir. Vergi mükellefleri üzerindeki yükün artmasıyla halk temsilcileri harcamaların sonuçları ve etkinliği ile ilgilenmeye başlamışlardır. Kamu iktisadi teşebbüsleri tarafından kullanılan payın artmasıyla kamuoyu, kaynakların en etken şekilde kullanılmasını sağlama ihtiyacına giderek daha duyarlı olmaya başlamıştır. Kamu kaynaklarını ellerinde tutan yöneticilerin sorumlulukları üzerine dikkat çekilmiştir. Kamu harcamalarının sonuçlarını bağımsız olarak değerlendirmek, acil bir ihtiyaç olarak ortaya çıkmıştır.

Yasama organına hesap verme sorumluluğu çerçevesinde mali denetim kamu ekonomik girişimlerinin olağanüstü gelişimine ayak uyduramamaktadır. Daha önce söylendiği gibi geleneksel olarak, düzenlilik denetimi, sadece kamu idarelerinde hesapların doğruluğu ve denkliği, kanunlara, tüzüklere ve diğer kurallara uygunluğu ve harcamaların usulü üzerine yazılan raporları içermektedir.

Kamu iktisadi teşebbüslerinde düzenlilik denetimi sadece mali raporları ve diğer destekleyici kanıtları, bu raporların mali durumlarını gösterip, göstermediği konusunda bir görüş bildirmek için yapılmaktadır. (Örneğin; sadece kâr ve zarar hesaplarını ve bilançoysu tasdik eder.) Bir harcamanın kanun ve tüzüklere uygun olduğunu varsayalım; Bu harcama Bütçede öngörülür, yetkili makam tarafından usulüne uygun olarak onaylanır vs.. İlgili kanun, tüzüklere ve mali uygunluğun normlarına uygun olarak harcama yapılır. Harcamanın hesabının (muhasabesini) tam ve doğru olduğunu da görürüz. Fakat bütün bunlardan sonra, hala cevap beklenen onlarca sorular bulunmaktadır. Fark eden ne olmuştur, harcamanın sonucu ne olmaktadır, harcama, ondan sağlanan yararlar açısından verimli ve üretken midir. Bu sorular harcamaların sonuçları ve çıktıları açısından hesap verme sorumluluğunun zorunlu olup olmadığını yanıtlayacak sorulardır. "Mali" ve "Uygunluk" denetiminin sınırlı rolleri harcamaların gerçek sonuçlarının değerlendirmesini vermezler. Bu nedenle düzenlilik denetimi kamu sektörünün hesap sorumluluğunun gereklerini tam anlamıyla karşılayamaz. Değerlendirme ve hesap sorumluluğunun ikili gereğini karşılamak için daha çok bilgiye gerek duyulur. Harcamaların sonuçlarını değerlendirme ve hesap verme sorumluluğu kamusal fonların kullanımında çok önemli boyutlardır. Düzenlilik denetimi bu iki boyutu ele almak için gerekli araçlara sahip değildir. Çizelge: 6. Denetimlerin Karşılıklı İlişkileri

Denetim Tipi	Sorgulama Alanı
• Mali/Doğruluk Denetimi	• Hesapların ve mali beyanların doğruluğu ve tamlığı
• Uygunluk Denetimi	• Kanun, tüzük ve kurallar çerçevesinde harcama yapılması
• Performans Denetimi	• Harcamaların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından değerlendirilmesi
	• Hesap verme sorumluluğu

- Harcama mevzuata uygunmu? _____ Uygunluk Denetimi
- Ne kadar para harcandı? _____ Mali/Doğruluk
- Para harcanmalı mıydı? _____
- Daha az para harcanabilirdi mi? _____ Performans Denetim
- İstenen sonuca ulaşıldı mı? _____

2- Performans Denetimi

Çalışmamızın konusunu oluşturan bu denetim türü hakkında ayrıntılı bilgiler daha sonraki bölümlerde verileceğinden burada sadece tanımını yapmakla yetineceğiz.

Bir organizasyonun, programın, faaliyetin, projenin veya fonksiyonun performansının daha çok verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından incelenmesidir. Basit bir anlatımla Performans denetimi tutumluluk (ekonomi, girdi yönetimi), verimlilik (işlem-süreç yönetimi) etkinlik (sonuç yönetimi) ile genel çerçevede ise, kaynakların yönetimi ile uğraşır. Mevcut durumu ve geçmişi, gelecekteki projeler açısından inceler. Bu yönüyle geleceğe dönük bir nitelik taşımaktadır.

3- Kapsamlı Denetim

"Verimlilik etkenlik ve tutumlulukla ilgili olarak yönetilen mali, beşeri ve fiziksel kaynakların ve hesap verme sorumluluğu ile ilgili olarak hizmet etmenin ölçülerinin yapısal değerlendirmesi ile hedeflerin elde edilmesine yönelik bir incelemedir.

Kapsamlı denetim incelemesi içerisinde bilgi sistemleri, raporlama uygulamaları ve uygun gelişme ve düzeltme önerileri bulunan hem mali hem de yönetim kontrolünü yapan bir incelemedir.

Bu kavram üç tür denetimi bünyesinde taşımaktadır.

⁹⁴

Bunlar;

- Mali tabloların denetimi (mali denetim),
- Uygunluk denetimi,
- Performans denetimi,

Kanada da 1980'li yılların başlarından itibaren uygulanan bu denetim aslında yeni bir tür olmaktan ziyade, mevcut türlerin bir araya getirilerek uygulanması şeklinde sürdürülmektedir.

4- Program-Performans Değerlendirmesi

Bir programın mevcut şartlar ışığında hedeflerinin yeterliliği, planlaması, tasarlanmış olan veya olmayan sonuçları açısından periyodik, bağımsız ve objektif olarak değerlendirilmesidir.

⁹⁵

*

Program veya Performans Değerlendirmesi ile Performans Denetimi arasındaki başlıca fonksiyonel farklar şunlardır.⁹⁶

- Performans Denetiminde yönetimin verileri soruşturulurken, Performans değerlendirilmesinde bu verilerin kurum dışından denetçiler tarafından denetlenmiş olduğu varsayımı geçerli kabul edilir.
- Performans değerlendirme kamu teşebbüslerini incelerken, performans denetimi hükümetin bakanlıklarını ve kuruluşlarını inceler.

⁹³ Qureshi, a.g.e., s.11.

⁹⁴ Bkz.Kanada'da Kapsamlı Denetim Sayıştay 125. Kuruluş Yılı, Yayın No. 27/9, Ank. 1987.

⁹⁵ Z.H.Khan, a.g.t., s.4. (New Dimensions in Accountability).

⁹⁶ Naimatullah Abid, a.g.e., s.10 ve Ayr. Bilgi İçin Bkz. Dwight F. Dawis, "Do You Want a Performance Audit or a Program Evaluation?" Public Administration Review, Ocak-Şubat 1990, Cilt 50, Sayı 1, s.35-41.

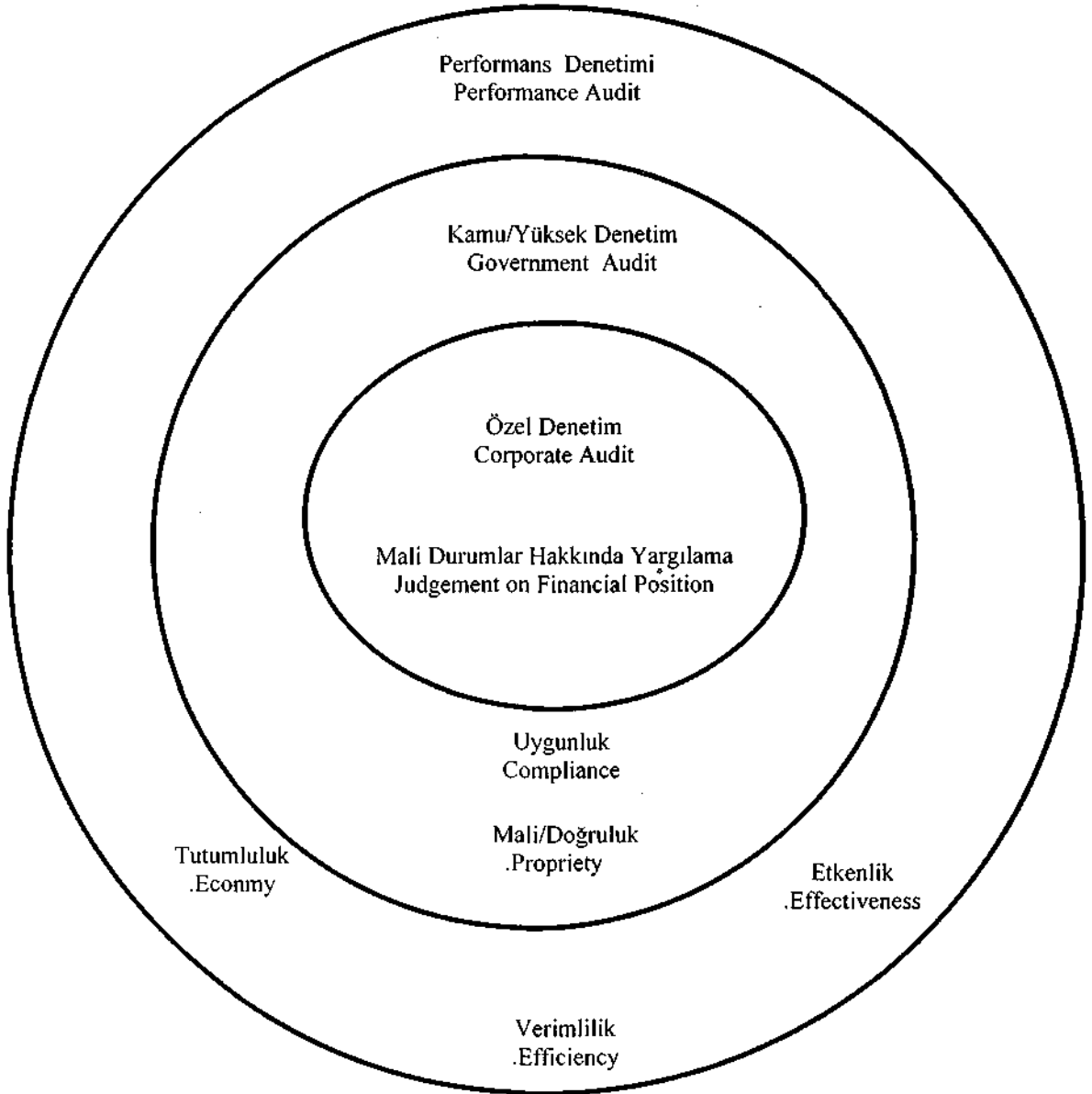
- Performans değerlendirmesi işlemler üzerinde yoğunlaşırken, performans denetimi sadece kaynakların yönetimi üzerinde değil, aynı zamanda faaliyet, proje ve programların etkisi üzerinde durur.

5- Program Sonuçlarının Denetimi

Kamu sektörü tarafından gerçekleştirilen, amaçlarına tam olarak ulaşmamış ve oldukça verimsiz olan programlar, kamu fonlarının yanlış kullanımına neden olduğu için bu alanlar program sonuçlarının denetimi kapsamına girmektedir. Bu denetimde, yürütülen çeşitli programların sonuçlarını denetlemede daha önceden saptanan hedeflere hangi ölçüde ulaşıldığı ve bunların daha az kaynak kullanılarak gerçekleştirilmesinin mümkün olup olmadığı araştırılır.

⁹⁷ Ayrıntılı Bilgi için Bkz. Heinz Gunter Zavelberg, "Hükümet Denetimi Çerçevesinde Program Sonuçları Denetimi" Denetim Teknikleri (Çev. Necat Karabakal) Sayı 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No. 25/7, Ankara 1987, s.51.

Çizelge: 7. Denetim Faaliyet Alanı



Çizelge: 8. Denetimlerin Faaliyet Alanı

	Doğruluk	Mevzuata Uygunluk	Performans		Etkenlik
			Tutumluluk	Verimlilik	
Dışarıdan Denetçiler Tarafından Yapılan Düzenlilik Denetimi	—————				
Kamu Tarafından Yapılan Düzenlilik Denetimi	—————	—————			
İç Denetim	————— (1)	—————	—————	—————	
İç Kontrol (Değerlendirme)			—————	—————	—————
Dışarıdan Denetçiler Tarafından Yapılan Performans Denetimi			—————	—————	————— (2)
Yüksek Denetim Kurumları Tarafından Yapılan Performans Denetimi	—————	—————	—————	—————	————— (3)

NOT :

(1) İç denetim yapan denetçiler normal olarak hesapları onaylamaz veya hesaplar üzerine görüş bildirmezler. Bununla beraber hesapların doğruluğunu örnekleme suretiyle kontrol edebilirler.

(2) Kurum dışından performans denetimi yapan denetçiler, yönetim politikalarının etkinliği konusunda inceleme yapabilirler. Ancak toplumu ilgilendiren konularda belli programların etkinliği konusunda rapor vermeleri güçtür.(3) Bazı YDK'lar kamu programlarının etkinliği konusunda da denetim görevi üstlenmişlerdir. Ancak çoğunlukla bu işlev kurum içi değerlendirme bölümleri tarafından yerine getirilir.

Kaynak: M.A. Khan, a.g.e. s. 19; (A Beginner's Introduction to Auditing).

İKİNCİ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİ

İKİNCİ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİ

I. YÖNETİM VE DENETİM ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİM VE PERFORMANS DENETİMİNİN GELİŞİMİ

Merkantilist çağdan, Adam Smith'e ve J.M. Keynes'e kadar uzanan iktisadi gelişmeler sonucu gerek piyasa, gerek kamu kesiminde, verimlilik, etkenlik ve kaynakların ekonomik kullanımı (tutumluluk) kavramları daha belirgin ve uyulması gerekli kıstaslar olarak anlam kazanmıştır. Piyasa ekonomisinin başarılı ve başarısız alanları ile kamu ekonomisinde, devletin başarılı ve başarısız olduğu alanlarının da irdeleneceği bir teorinin geliştirilmesi noktasına gelinmiştir. Yani bir yanda kamu kesiminin varlığı piyasa kesiminin başarısızlıkları ile haklı gösterilirken, öte yandan kamu hizmetlerine ilişkin yeni kavramların ortaya çıkması sonucu kamu kesiminin başarısızlığına ilişkin bir teori kendini göstermiştir.²⁴

Son yıllarda kamu kesiminde yönetim anlayışındaki değişimlere paralel olarak yönetim uygulamalarının daha yakından ve yeni bir denetim yaklaşımıyla ele alınması gerektiği ortaya çıkmıştır. Geleneksel kavramında da değişim geçiren denetimin, içeriğini de etkileyen çok sayıda faktör olmuştur. 1970 yılında Sharkensky'nin "denetimin rolü genişleme dönemine girmektedir" sözünün doğruluğunu kanıtlayan çeşitli etmenler şunlardır;

- 1) Hükümetlerin, ülkelerin sosyo-ekonomik gelişiminde aktif bir rol üstlenmesinin ve bu nedenle hükümet faaliyetlerinin hacminin gelişmesi,
- 2) Kamu kaynaklarının kıtlığı nedeniyle harcanan paralardan tam verim sağlama ve bu nedenle rasyonel karar verme gereğinin ortaya çıkışı,

¹ Christoph Badelt, "New Concepts for the Supply of Government Services "Public Finance and the Quest for Efficiency (Ed.H.Hanusch) Detroit, 1984, I.I.P.F. s.268

² Bu konudaki açıklamalar üçüncü bölümde yapılmıştır.

³ E.Leslie Nbrmanton, "Reform in the Field of Public Accountability and Audit; A Progress Report, State Audit Developments in Public Accountability, (Ed. B.Geist), State of Israel, State Comptroller's Office 1981, s.15

3) Demokratik kurumların gelişmesiyle halkın ve temsilcilerinin bilincinin artması, dolayısıyla kamu kaynaklarını kullananlardan hesap verme sorumluluğuna sahip olmasının beklenmesi,

4) Kamu sektöründe hükümet harcamalarındaki çok büyük artışların olması, harcamaların fiili sonuçlarının bağımsız ve tarafsız olarak değerlendirilmesi ihtiyacı ve kamu fonlarının kullanımında tarafsız olarak hesap sorumluluğunun yerleştirilmesi gibi iki grup talep yaratması,

5) Geleneksel denetim sadece mali işlemlerin yasallığı ve uygunluğu üzerinde yoğunlaştığından bu iki talebi karşılamakta yetersiz kalması,

6) KİT'ler gibi kamu ekonomik girişimlerinde üretim imkanları, işlemleri, işletmenin ve yönetimin faaliyetleri gibi mali olmayan alanların incelenmesi, bunların yetersizliklerini, israfları ve darboğazları, kaynaklarının verimli, etken ve tutumlu olarak kullanılıp kullanılmadıklarının sorgulanması ihtiyacı,

7) Kamu kesiminde, özel kesimdeki gibi dengenin kendiliğinden sağlanamaması, fiyat mekanizması ve rekabet gibi bir iktisadi aracın bulunmaması, kamu kesiminin ekonomideki payının hızla artması,

Yukarıdaki nedenlerdir ki, her iki kesimin değerlemesinde teorik ve uygulamaya ilişkin gerekli, yeterli ve vazgeçilmez ölçütlerin geliştirilmesi söz konusu olmuş, bunun içinde kaynakların verimlilik (efficiency), etkenlik (effectiveness) ve tutumluluk (economy) sınır ve ölçüleri içerisinde kullanılabilmesi için, analiz teknikleri geliştirilmiştir. Ancak bu yolla önemli tasarruflar sağlanmış ve alternatif çözüm ve kullanım alanları geliştirmeye

27

Ekonomik teorinin özünü verimlilik, etkenlik ve tutumluluk oluşturmaya rağmen ekonomistlerin, kamunun kaynak kullanım alanlarına ve harcamalarına bu teoriyi uygulama konusundaki çalışmalarının yeni olduğu söylenebilir.²⁷ Kamu gelirlerine ilişkin çok sayıda çalışmalar yapılmış ve metodlar geliştirilmiş olmasına karşın, kamu harcamalarına bu ilginin gösterildiği söylenemez. Program bütçe sisteminin teorisindeki dar boğazlara gelinmesi, kamu hizmet ve harcamalarına ilişkin analiz tekniklerinin (sistem analizi, yöneylem araştırması, fayda maliyet analizi, v.b.) gelişmesi sonucu bu ilgisizlik ortadan kalkmıştır.²⁹

Performans denetimi (Verimlilik, Etkenlik ve Tutumluluk-VET) kavramı 1840'lı yıllarda, özel firmaların kendilerinin endüstri standartlarına göre

²⁷ Roland N.McKean Efficiency in Government Through Systems Analysis, Wewyork 1958, Rand Corp., s.3.

¹⁸ Charles J.Hitch ve Roland N.McKean; The Economics of Defense in the Nuclear Age, Cambridge, 1960, Rand Corp., s.105

¹⁹ Bkz.Nihat Falay, "Verimlilik-Etkenlik-Tutumluluk", s.47-55.

verimliliklerini ölçmek için denetim fonksiyonlarını geliştirmesi, işlemlerin ve faaliyetlerin denetiminin önem kazanması ile ortaya çıkmıştır. İlk kez 1949 yılında Hoover Komisyonunda gündeme getirilmiştir.³⁰ 60'lı yılların başlarında bütçe dünyası dikkatlerini klasik bütçe ve geleneksel program girdilerinin endekslenmesinden program çıktılarına ve fayda/maliyet analizine kaydıran planlama, programlama ve bütçeleme sisteminin (PPBS) geleceği ile çalkalanırken, devlet denetimi hedeflerini program çıktılarına ve etkin bir mali planlama yönetiminin sistem performansına çevirmiştir. Hedef, devlet programlarında daha fazla tasarruf ve etkenlik imkanlarını tanımlamak, süreçlerde ve faaliyetlerde verimliliği arttırmak ve mali süreç içerisinde muhasebe standartlarıyla birlikte hedeflere ulaşma yollarının araştırılması olmuştur.³¹

1971 yılında A.B.D.'de bir eyaletin meclisi eyalet denetçisinin meclis üyelerinin deniz aşırı ülkelere yaptıkları seyahat harcamalarını, sadece kurallara uygunluk ve düzenlilik

açısından rapor etmesini, performans denetimi yapmaması nedeni ile eleştirmiş, daha sonrada bu denetim yasal olarak düzenlemiştir.³²

Performans denetiminin gelişmesi kamu sektöründe denetim kavramının çeşitlenmesine ve yeni bilgi ve tekniklerin artmasına neden olmuştur. PPBS ise, başarısızlığa uğramış, geleneksel bütçe nosyonunu sarsamadığı gibi yeni tür bilgiler ve tekniklere de cevap verememiştir.

II- PERFORMANS DENETİMİ KAVRAMI

Performans denetimi çeşitli ülkelerde farklı adlar altında uygulanmaktadır. Birbirine oldukça yakın kavramlar yabancı sözcüklerden alındığı için bazen de kavram karmaşasına yol açmaktadır. Bu denetim türü, "Etkenlik Denetimi", "İşlemsel Denetim", Program Denetimi", "Paranın Karşılığı Denetimi (Value For Money Audit) (VFM Audit)", "Yönetim Denetimi (Management Audit)", "Verimlilik Etkenlik ve Tutumluluk (Economy, Efficiency, Effectiveness) (EEE) (VET) Denetimi" gibi adlarla anılmaktadır. "Yönetimsel denetim (managerial audit)" kavramı yerine performance denetimi (performance audit) kavramı da kullanılmaktadır.³³ Birçok ülkede ise "Performans Denetimi" terimi hepsinin karşılığı olarak kullanılmaktadır. Bunların hepsi eşanlamlı olup, bazıları

³⁰ Bkz.L.N.Knighton, The Performance Post Audit in State Government, Michigan State University, East Lansing, 1967, s. 15

³¹ Performansın(veya diğer adlarıyla, VFM, EEE, Comprehensive Audit, Operations Audit. Temel unsurlarına ilişkin tanımlar için Bkz, Comptroller General of The United States, Standart for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions. (Washington D.C.1972), s.1. aynı zamanda Bkz: Bölüm II.

³²Normanton, a.g.e., s.11.

³³Baş, a.g.m., s.39.

birbirlerinin bünyesi içerisinde yer almaktadır. Aralarında yalnız kapsam farkı bulunmaktadır. Bu kavramlar bir kurumun verimliliğini, etkinliğini veya tutumluluğunu ayrı ayrı değerlendirmeyi hedefledikleri zaman ayrı adlar almakta, üç unsuru birlikte değerlendirdiklerinde performans denetimi olarak adlandırılmaktadır.

Performans denetimini tanımlamadan önce performansın sözcük anlamını belirtmek sonra da performansın tanımını yapmak uygun olacaktır. Terminolojiye bakıldığında performans denetiminin 1/Performans ve 2/Denetim olarak iki kelimenin birleşiminden oluştuğu görülür. Performansın sözlük anlamı; yapmak, yerine getirmek, uygulamak, bir görevi başarıyla yürütmek, uygulamak ... 34 surecidir.

"Performans, bir işi yapan bir bireyin, bir grubun ya da bir örgütün o işle amaçlanan hedefe yönelik olarak nereye varabildiği başka bir deyişle neyi sağlayabildiğinin nicel ve nitel olarak anlatımıdır."³⁵

Bu sonuç mutlak ya da görel olarak açıklanabilir, bir atletin bireysel derecesi ya da sıralamadaki sırası, bir üretim biriminde üretim miktarı ya da gerçekleşen üretimin planlanan üretime oranı gibi, performansın belirlenmesi için gerçekleştirilen etkinliğin sonucunun değerlendirilmesi gerekir. Değerler, ölçüm sonucunda saptanır ve bu değerlerin herbiri bir performans göstergesidir. İyi/kötü, başarılı/başarısız, birinci/ikinci, 40 kg, %48 gibi.

Literatürde performans ile üretkenlik/üretkenlik bazen eş anlamda kullanılmaktadır. Oysa performans çok geniş ve çok boyutlu kavram olup, üretkenlik performans boyutlarından sadece birisidir. Performansın yedi değişik boyutu bulunmaktadır. Bunlar, verimlilik, etkinlik, tutumluluk, üretkenlik, kalite, yenilik, kârlılık olarak sayılabilir.³⁶

Denetim ise kamu paralarının, fonlarının, kaynaklarının emanet edildiği kamu yöneticilerinin mali ve işlemsel faaliyetlerinin ve hesaplarının incelenmesi işidir.

Performans denetimi için çeşitli tanımlar bulunduğundan bu tanımlara geçmeden önce performans denetimi kavramı üzerinde durmak gerekir. Performans denetimi kavramı yönetimin iki önemli ilkesine dayanmaktadır. İlki bir kuruluşun fonlarının en iyi kullanımını sağlayacak şekilde işletilmesi, kararlarının para değeri bakımından gösterilmesini sağlamak için yöneticilerin yetkilerinden ve harcama yapmalarından dolayı sorumlu tutulmalarıdır. İkinci

³⁴ Bkz.Z.H.Khan, a.g.t., s.3-5,(Introduction to Performance Auditing).

³⁵ Baş, a.g.m., s.39,(Performans Denetimine Global Bakış).

³⁶ Bkz.Zühal Akal, İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetim, Ankara 1982, MPM Yayınları 473

ilkesi ise, yöneticilerin kaynakların dikkatli ve etkili yönetiminden sorumlu tutulmalarıdır. Bunu yaparken performans denetimi, yönetimin,

- İşlerini doğru yapıp yapmadığını,
- Doğru işleri yapıp yapmadığını,
- Doğru işleri doğru olarak yapıp yapmadığını inceler.

III- PERFORMANS DENETİMİNİN TANIMI

Genel bir tanıma göre; "Performans denetimi daha çok verimlilik etkenlik ve tutumluluk sağlamaya yönelik olarak, mali veya mali olmayan olayların, faaliyetlerin, bağımsız, sistemli ve objektif olarak incelenmesidir".³⁷

"Performans denetimi, yargısal bir faaliyetle sonuçlanmayan, hedef tayini ve planlaması yapılan, tamamen teknik ve objektif olmasına azami özen gösterilen, ilgililerin görüşlerini de içeren, yönetimle ilgili özel noktaları değil, aynı zamanda örgütlenme ve yönetim faaliyetlerini de kapsayan, idarenin siyasi kararlarının eleştirisi konusu yapılmadığı, alman siyasi kararların verimliliğinin, tutumluluğunun ya da etkenliğinin araştırıldığı bir çalışma biçimidir".³⁸

Bu değişim ve gelişmelere paralel olarak 1977 yılında Lima'da toplanan INTOSAI Kongresi sonucunda kamu sektörünün denetiminde de ilk kez performans denetimi kavramı benimsenerek bir deklarasyon ile üye ülkelerin yüksek denetim kurumlarına iletilmiştir.³⁹

1986 yılında yapılan ve Sydney Deklarasyonu olarak adlandırılan INCOSAI Uluslararası XII. Kongresinde kamu denetimine ilişkin çok sayıda konu üzerinde görüşmeler yapılmış, Lima'da imzalanan deklarasyonun dördüncü bölümünde yer alan performans denetimi ile ilgili olarak;

"Düzenlilik denetimi dışında başka bir denetim türü vardır ki bu denetim, kamu sektörünün mali kaynaklarının yönetiminin, tasarruflu, verimli ve etken olmasının değerlendirilmesiyle ilgilidir. Bu denetim performans denetimidir.

Yüksek denetim kurumlarının denetim amaçlarının mali yönetimin yasallığın, düzenliliğini verimliliğini, etkenliğini ve ekonomikliğini belirlemek olduğu, bunların tümünün eşit önemde bulunduğu" şeklindeki açıklamalara yer verilmiş ve "Performans denetimi, bir kuruluşun programının, faaliyetlerinin ya da fonksiyonlarının mali ve matematiksel performansının, objektif olarak

³⁷ Handbook of Government, Auditing in Developing Countries, UN Department of Economic and Social Affairs, 1977, s.35.

³⁸ Sacit Yörüker-Fikret Gülen "Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler" Mülkiye Dergisi, 1992, s.65.

³⁹ INTOSAI 9.Kongresi, Lima Deklarasyonu.

incelenmesi ve sistemler ile idari prosedürlerin bir revizyonunu içerir" tanımı yapılmıştır.

Performans denetimi, bir organizasyonun, programın, faaliyetin veya fonksiyonun mali ve işlemsel performansını incelemeyi amaçlayan bir denetim türüdür. Bunun için daha çok verimli daha etken ve daha tutumlu olmaya yönelik fırsatların elde edilmesi için çabalar. Planlar, sonuçlar, standartlar ve politik uygulamalarla karşılaştırma yaparak bir organizasyonu değerlendirir.

Diğer bir tanım; kurumun performansı veya işlemlerin doğruluğu hakkında sorumlu karar mercilerine bilgi sağlamak, kurumların sorumluları tarafından rapor edilmiş güvenilir bilgileri inceleyerek iç kontrol sistemlerini güçlendirmek amaçlarıyla bir işletmenin faaliyetini değerlendiren bağımsız bir denetim performans denetimidir.⁴²

"Amerika Sayıştayınca çıkarılan genel kabul görmüş kamu denetim standartlarına göre, performans denetimi; kamuya ait, organizasyonların, programların, faaliyetlerin ve fonksiyonların, yasal uygunluk ve mali doğrulukla birlikte verimliliği, etkenliği ve tutumluluğunu ifade eder"⁴³ şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımdan hareketle, kamu sektörü açısından performans denetimini, bir hükümet programının, bir fonksiyonun, bir faaliyetin ya da bir organizasyonun, yürürlükteki yasa ve kurallara uygunluğunu da değerlendirecek şekilde, mali kayıtlarının, hesaplarının ve raporlarının incelenmesi, kaynak kullanımında verimliliğin ve ekonomikliğin gözlenmesi, istenen sonuçlara etken bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığının denetlenmesi olarak tanımlanabilir.

Bu şekilde belirlenen kamu kesiminde performans denetimi kavramı, kamu görevlilerinin sorumluluğunun sadece kamu fonlarının ve diğer kaynakların kullanımında yasa ve kurallara uymaktan ve bunların kullanım biçimini raporlamaktan ibaret olmadığı fikrinden kaynaklanmaktadır. Bu sorumluluk, aynı zamanda, kamu fonlarının ve mülklerinin gereksiz veya savurgan kullanılmasından kaçınmak ve kaynakların kullanımını gerektiren amaçlara ulaşmak için gerekli önlemleri almak konularında sürekli bir kaygı

44

bulunmaktadır.

⁴⁰ INCOSAI Sydney Deklerasyonu.

⁴¹ Bkz. Z.H.Khan, a.g.t., s.4, (Introduction to Performance Auditing)

⁴² Bkz. Raja, a.g.t.,s.8.

⁴³ Bkz.M.S. General Accounting Office, Standards for Audit of Governmental Organization, Programs, Activities and Functions, 4.Ed, Washington, US Government Printing Office, 1988, s.2-12

⁴⁴ Ellsworth H.Morse, Jr. "Auditing Efficiency and Economy" State Audit Developments in Public Accountability, Israel 1981, s. 199-216

Performans denetimi tanımlarından bir diğeri de şu şekildedir;⁴⁵

"Performans denetimi kaynakların verimlilik, etkenlik ve tutumluluk ilkeleri açısından yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için örgütün faaliyetlerinin değerlendirilmesidir."

Bu tanımdaki anahtar sözcükler:

- 1) Değerlendirme
- 2) Faaliyetler
- 3) Örgüt
- 4) Kaynaklar
- 5) Yönetim
- 6) Tutumluluk
- 7) Verimlilik
- 8) Etkenlik
- 9) Mali sorumluluk koşulları (Mali sorumluluğun gerekleri)
- 10) Makul olma

1) Değerlendirme: Denetçinin geçerli ve güvenilir kanıtlara dayanarak bir yargıya varması anlamındadır. Denetçi kurumun performansına ilişkin yargısını, genel kabul görmüş denetim usullerine başvurarak oluşturur. Bu yargı belli ölçüde öznellik içerebildiğinden denetlenen yönetim ile anlaşmazlığa düşebilir.

2) Faaliyetler: Performans denetimi bir örgütün mali faaliyetlerinin yanı sıra mali olmayan faaliyetlerini de içerir. Açıkça, denetçilerin denetlenenlerin teknik işlemlerini anlamaları gerektiğini belirtir. Bu denetçilerle sosyal ve fen bilimcileri ve diğer uzmanların aralarında ilişki kurmalarını zorunlu kılabilir.

3) Örgüt: Performans denetimi bir örgütün faaliyetleri ve işlevlerini bir bütün olarak inceler. İstisnai durumlarda, bir programın yanısıra bağımsız bir projeyi de gözden geçirebilir. Genel bir sonuca varabilmek için örgütün işletme çevresiyle birlikte bir bütün olarak incelenmesi zorunludur.

4) Kaynaklar: Bir örgütün kaynakları para, insan, araç, gereç ve makinalardan oluşur. Performans denetimi bütün bu kaynakları denetler.

5) Yönetim: Yönetim; planlama, örgütlendirme, finansman, yönlendirme ve kontrol etme gibi işlevleri içerir. Performans denetimi yönetim uygulamalarının bütün aşamalarını denetler; sadece kaynakların "kullanımı" ile ilgilenmez.

⁴⁵ Muhammed Akram Khan, Performance Auditing: The Three's Occasional Paper Series 11, Department of The Auditor-General of Pakistan Gulberg-III.Lahore Second Editon Dec. 1990, s.2.

6) Tutumluluk: Performans denetiminde tutumluluk görüşü temel bir unsurdur. Örgütün hedeflerini gerçekleştirmede kaynakların en düşük maliyetle kullanılmasıdır.

7) Verimlilik: Girdi ve çıktı ilişkilerini gösterir. Kaynaklardan yararlanma ile ilgilidir.

8) Etkenlik; Bir örgütün hedeflerini ne ölçüde gerçekleştirdiğini ifade eder.

9) Hesap Verme Sorumluluğunun Gerekliliği: Kamu yöneticileri yasamanın politikalarını, bunlara uygun programlara dönüştürerek yerine getirmekle yükümlüdürler. Bu programları uygulayabilmeleri için kendilerine belirli kaynaklar tahsis edilir. Programlarının sonuçlarını bir raporla yasamaya sunmaları da beklenir. Paranın karşılığının alınması ve kamu harcamalarında savurganlığın azaltılmasındaki önemin farkedilmesi sonucu giderek daha çok yasama organı, bakanlıklar ve kamu kuruluşların işlevleri hakkında rapor istemektedir. Yüksek denetim kurumları bir çok ülkede, hükümet işlemlerinin verimlilik, etkenlik ve tutumluluğu konusunda rapor verme yetkisiyle donatılmışlardır. YDK raporu, hesap verme sorumluluğu açısından yürütme raporlarının yeterliği üzerinde yorumlar içerir. Yasama organına yürütme raporlarının ulaşılan sonuçların tam ve tatmin edici bir açıklamasını sağlayıp sağlamadığını, kaynakların onlara uygunluğunu gözönünde tutarak bildirir. Yürütme raporları eksik, şüpheli ve yetersiz olduğunda, bu husus denetçi raporunda yer alır. Böylece performans denetimi kamu yöneticileri arasında hesap verme sorumluluğunu arttırıcı bir fonksiyon üstlenir.

10) Makul Olma: Performans denetimi bir yöneticinin sağduyulu olması gerektiğini kabul eder. Yönetimi baskı altına almak yerine yürütme bölümlerinin içinde yer aldığı çevreyi bütün olarak dikkate alır.

Üstelik hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediği üzerine raporunu yazarken ideallerle hareket etmez. Mümkün olan ile uygun olan arasında her zaman biraz farklılık vardır. Bazı bilgilerin maliyeti zahmetine değmeyecek kadar yüksek olabilir. Denetçi bu tip bilgilerin toplanması üzerinde ısrar etmez, makul ölçüde mümkün olan ile tatmin olur.

Yukarıda performans denetiminin tanımında temel hareket noktaları olan bazı kavramların teorik içerikleri itibariyle daha iyi anlaşılabilmesi ve konu gereği kamu kesimi açısından ele alınmasında yarar bulunmaktadır.

IV- PERFORMANS DENETİMİNİN FAALİYET ALANI VE SINIRI

Performans denetimi açısından faaliyet alanının genişliği belirgin bir özelliğidir. Ancak bu bir kurumun tüm faaliyetlerinin, iç kontrol sistemlerinin ve programlarının tek tek inceleneceği anlamına gelmez. Denetim, maliyet/fayda analizleri kullanılarak, önceden titizlikle seçilen konu üzerinde kısmı kısmı yürütülebilir.

Performans denetiminin faaliyeti alanı, bu denetimin tanımı yapılırken de belirtildiği gibi, kaynak kullanan bir kuruluş olabileceği gibi, kuruluşun bir programı veya faaliyeti ya da bir projesi olabilmektedir. Bu alan denetleyen kurumun üstlendiği misyonu ve özel koşullarıyla belirlenir veya bunlara bağlıdır.

Performans denetimi faaliyeti sırasında denetleyen kurumların karşılaştıkları bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Denetim alanının belirlenmesi ve kapsamının sınırlarını çizmekteki güçlüğü yanında, bazı ülkelerde performans denetimi yapmaya izin veren açık bir yasal yetkinin bulunmaması nedeniyle denetim için gerekli bilgilere ulaşmada karşılaşılan engeller bu sınırlamaların en önemlileridir. Ayrıca denetim tekniklerinde, denetlenen alan hakkında bilgilenmede, kriter tesbitinde, kalifiye personel ve kaynak bulmada, denetlenen kurumların performans denetimi alanındaki kavram ve tanımların anlaşılmasında çeşitli güçlüklerle karşılaşmaktadır.

Performans denetimi faaliyet alanına girmeyen bir diğer önemli konu ise siyasi ve politik nitelikteki karar ve uygulamalardır. Performans denetimi politik düşünceler ışığında başlatılmış olan proje veya programların politik yönü yerine, yalnızca bu proje veya programın uygulanışından başlayarak, faaliyetin verimlilik, etkenlik ve tutumluluğunu değerlendirmeye yönelik olarak yapılan çalışmaları incelemektedir. Elde edilen bulguların değerlendirmesi sonucu denetim raporunda, verimli tutumlu ve etken olmayan uygulamalar belirtilmekte ve yönetimin iyileştirilmesine yönelik öneriler sunulmaktadır. Ancak sorun performans denetiminin siyasi konulardan sakınması olmayıp, politik sınırın sona erdiği ve yönetimin başladığı yer konusunda net bir çizginin olmaması ve bu karara varmak konusundaki güçlükten kaynaklanmaktadır.

V-PERFORMANS DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ VE FAYDALARI

Geleneksel denetimin, kanıt, belge, nesnel güvenilirlik, rapor verme ve bağımsızlık gibi genel kabul görmüş ve benimsenmiş ilkeleri ve nitelikleri performans denetimi için de aynı şekilde temel olmaktadır. Ayrıca denetimin uygunluk, doğruluk, yeterlik, geçerlik, güvenilirlik ve yerindelik gibi özellikleri bu denetim türü için de geçerlidir.

Performans denetimi, yönetimin zayıflıklarını belirtmenin yanında, bu zayıflıkların giderilmesi ve yönetimin iyileştirilmesi için yapılabilecekleri denetlenen kurum yönetimi ile belirleyerek, yönetimin gelişmesine yardımcı olacak önerilerde bulunma özelliği nedeniyle basit olarak analitik olmayıp geleceğe yöneliktir.

Performans denetiminin özelliklerinden ve verilen bilgilerden, bu denetimin sağlayacağı faydalar şöyle sıralanabilir.

- Kamu kaynaklarının yönetiminin geliştirilmesi için bir temel oluşturmak.
- Kamu yöneticilerinin ve yönetime ilişkin uygulamaların kalite düzeyini iyileştirmek ve kamu yönetimini raporlarla desteklemek.
- Yönetimin faaliyet sonuçlarını ve hesaplarını iyileştirmek. Kamu sektörünün daha verimli, tutumlu ve daha etken bir yönetiminin oluşmasını sağlamak.
- Savurganlığı ve verimsizliği en aza indirecek olasılıkları tespit etmek.
- Politika, süreç ve yönetim yapısında iyileştirmeler için önerilerde bulunmak.
- Kurumun uzun dönemde hedeflerine uyum sağlamayan ya da bütünleşmeyen bölümlere ait amaçların, yeniden gözden geçirilmesine ön ayak olmak.
- Programlanan amaçlara en iyi şekilde nasıl ulaşılacağı düşüncesiyle, yönetimin çalışma performansının etkinliğini değerlendirmek suretiyle yürütmenin kurallar koymasına, düzenlemeler yapmasına yardımcı olmak.

VI- TAM BİR PERFORMANS DENETİMİNİN ARAŞTIRDIĞI KONULAR

- Denetlenen birimin sadece yetkileri dahilinde kalan faaliyetleri mi yaptığı ve bunları kendisinden beklenen şekilde mi yerine getirdiği, bu faaliyetlerin amaçlarına ulaşip ulaşmadığı,
- Program veya faaliyetlerin verimli, etken ve tutumlu şekilde ve ilgili mevzuatın gereklerine uygun olarak yönetilip yönetilmediği; Keza harcamaların verimli, etken ve tutumlu şekilde ve ilgili mevzuatına uyarak yapılıp yapılmadığı,
- Kaynakların yeterli seviyede verimli etken ve tutumlu şekilde kullanılıp kullanılmadığı ve yönetilip yönetilmediği,
- ® İncelenen alandan sağlanması gereken tüm gelirlerin toplanıp toplanmadığı ve bunların hesabının tam olarak verilir verilmediği,

- Kurumun muhasebe sisteminin uygulanabilir muhasebe ilkelerine, standartlara ve diğer gereklere uygun olup olmadığı,
- Kurumun mali tablolarının ve çalışma raporlarının, gerekli bilgileri tam olarak açıklayıp açıklamadığıdır.

VII- PERFORMANS DENETİMİ İLE DÜZENLİLİK DENETİMİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Düzenlilik Denetimi

1-Mali durum ve mevzuata uygunluk hakkındaki kanaatini açıklamak için sadece mali veriler kullanılır.

2-Harcamaları sadece meşruluğu, uygunluğu ve düzenliliği yönlerinden inceleme yaptığından kapsamı dardır.

4- İşlemler üzerinde dikkatini yoğunlaştırarak hatta atlama, yolsuzluk ve uygunsuzlukları belirtir.

5- Kurum ve teşebbüslerin hedef ve amaçlarına ulaşma derecesi üzerine yorumlarda bulunmaz.

6- İşlemler bittikten sonra onlar üzerinde yapılan denetimdir.

Performans Denetimi

1-Kurumun başarısı ve gerçek performansı üzerine değerlendirme yapmak ve rapor yazmak için hem mali hem de mali olmayan verileri kullanır.

S-Verimlilik, etkenlik ve tutumluluğun gerçekleşme derecesini belirlemek için yönetimin tüm işlerini inceleme konusu yapabildiğinden geniş bir faaliyet alanına sahiptir.

4- Hata, atlama ve yolsuzluklar konusuna önem vererek bir kuruluş, program ve projenin genel işleyişi hakkında rapor verir.

5- Hedef ve amaçların yerine getirilme derecesini değerlendirir.

6- Geleceğe yöneliktir. Geçmiş ve bugünü gelecekteki projeler açısından inceler.

7- .Alışılmış mesleki kuralları ve mali denetim tekniklerini kullanır.

7- Daha çok disiplinler arası uzmanlık bilgisi gerektirir,

8- Sadece düşünceleri açıkladığından statik olma eğilimindedir.

8- Sistemler, işlemler ve usullerin geliştirilmesi için genel yorumlarda bulunduğundan dinamiktir.

9-Yönetimi sınırlayan etkenleri göz önüne almaz.

9- Rapora, idarenin yorum ve görüşlerini, başarı alanlarını veya başarısızlıklarını dahil ederek mümkün olduğunca tarafsız olmaya çalışır.

VIII- PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI

A- GENEL OLARAK

Modern kamu yönetiminin düzenlilik denetimi yanında devlet faaliyetlerinin verimlilik, etkenlik ve tutumluluk yönüyle, performans denetimini de içermesi gerektiği konusunda bir konsensüs bulunmaktadır.

Bunlardan verimlilik ve tutumluluk paranın iki tarafı gibidirler. Klasik girdi-çıkıtı fonksiyon teorisi kullanıldığında,⁴⁶

Konu tutumluluk denetimi ise, konunun sadece girdi yönüne bakılır. Bu da en az girdi ile mümkün olan ölçüde aynı çıktının elde edilip edilmediğinin incelenmesi demektir. Eğer verimlilik denetimi konu ediliyorsa konunun çıktı yönüne bakılır. Bu da belirli veya sınırlı girdi ile en yüksek çıktıyı elde edebilmenin mümkün olup olmadığının incelenmesidir.

Etkenlik denetimi ise, program veya proje hedeflerinin elde edilip edilmediğinin kontrol edilmesidir.

Verimlilik, etkenlik ve tutumluluk (CVET) kavramlarının kendine özgü özellikleri bulunmakla birlikte, birbirleriyle de yakından ilişki içerisindedirler. Bazen birbirlerinin yerine kullanılmakta, bazen de birbirleriyle karıştırılmaktadırlar. Performans denetiminin iyi anlaşılabilmesi için bu denetim türünün en önemli unsurlarından olan ve hatta bazı çevrelerce performans yerine

⁴⁶ Benjamin Geist Nissim Mizrahi, "State Audit; Principles and Concepts", State Audit and Accountability, State of Israel, State Comptroller's Office, 1991, s.24-25

bu kavramların baş harflerinden oluşan VET sözcüğünün⁴⁷ kullanılır olmasından dolayı bu kavramların çok iyi bilinmesi gerekmektedir.

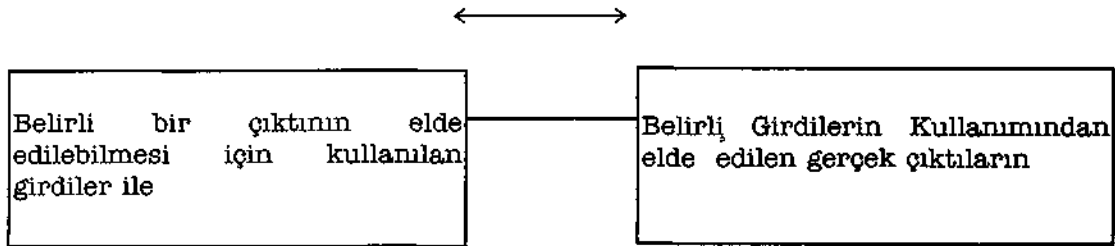
B-TUTUMLULUK (Tasarruf, Ekonomi, Economy)

1- Kavramı ve Tanımı

Tutumluluk kavramı isminden anlaşılacağı gibi bütün kaynak kullanıcıların ve karar vericilerin, kararlarında, mal ve hizmet üretiminde tutumluluğu, en çok çıktıyı minimum maliyetle elde etmeyi sağlama çalışmalarının sonucudur.

Çeşitli biçimde tanımlanabilen tutumluluk kavramı, özel kesimde daha belirgin iken, tüketiciler ve kamu kesimi açısından bu kavramın açıklanması ve tanımı daha güçtür. Sadece alternatifler arasında seçim yapma olanağının bulunduğu durumlarda, tutumluluk sağlanabilir. Bütün kamu faaliyetlerinin gözden geçirilmesi ve mümkün alternatiflerin ve uygun üretim ölçeklerinin seçilmesi ekonomik birimlerin temel görevlerindedir. Ancak bu yolla, her bir faaliyet açısından tutumluluğun, (tasarrufun) sağlanması olasıdır.⁴⁸

Tutumluluk kavramı sağlanabilmesi için,⁴⁹



karşılaştırmasının yapılması ve,

Gerçek çıktının elde edilebilmesi için belirli çıktı

Alternatif üretim fonksiyonuna göre gereken girdi

>1'den büyük olması gerekmektedir.

47 İngilizce'de de Economy, Efficiency and Effectiveness, 3 E's, 3 kelimenin baş harfleri ile de adlandırılmaktadırlar.

48 Roland N. McKean, "Efficiency in Government Through Systems Analysis, New York, 1958, s.248.

49 Geist-Mizrahi, a.g.m., s.25.

Tutumluluk kavramı, insangücü ve araçlar şeklindeki kaynakların ne şekilde kullanıma hazır hale geldiğini, diğer bir deyişle kaynakların hangi şartlar altında elde edildiğini ifade eder. Bu bağlamda tutumluluk, başlıbaşına bir amaç olmayıp, diğer bazı amaçların gerçekleşmesiyle ilişkili bulunmaktadır.

"Verilen bir hasıla seviyesine minimum maliyetle ulaşmak",⁵¹ hedeflenen mal ve hizmet kalitesine ulaşabilmek için, kaynak kullanımının sınırlı tutulması, kısaca AZ HARCAMA,^{RP} azalan, minimum girdi ve üretim faktörleri ile belirli bir çıktının elde edilmesinin mümkün olup olmadığının araştırılması,⁵⁴ girdi yönetimi,⁵⁴ uygun nicelik ve nitelikteki kaynakların en düşük maliyet ile uygun zamanda elde edilmesi, gibi çeşitli şekillerde tanımlanabilen tutumluluk, bir kurumun amaçlarını da gözönünde bulundurarak kaynakların "uygun miktarda", "uygun zamanda", "uygun yerde" ve "uygun maliyetle" tedarik edilmesi anlamına gelmektedir. Uygun miktarı, kaynak ihtiyacının nicel düzeyinin ilk belirlenmesi göstermektedir. Uygun zaman belirli bir kaynağın ne diğer kaynakları bekletmesi, ne de onları beklemesi anlamına gelmektedir. Uygun yer, bir kaynak için ihtiyaç duyulduğu yerde kullanılması, uygun maliyet, ise bir kaynağın dolaşımında en düşük maliyeti ifade etmektedir.

Tutumluluk, pozitif tasarrufların ve dışsallıkların mümkün olduğunca yüksek olmasını, mal ve hizmetlerin en optimum ölçekler içerisinde üretilmesini gerektirir. Bu da, üretim kaynaklarının herbirinden maksimum ürünü ve faydayı elde etmek, dolayısıyla üretim kaynağının gerektiği miktar ve biçimde ekonomik olarak kullanımının uzantısı olarak elde kalan diğer girdileri, diğer mal ve hizmetlerin üretiminde kullanabilmek demektir. Bir başka deyişle, bir mal veya hizmetin istenilen miktarda ve düzeyde üretilmesi için gerekli olan girdi miktarından daha fazla girdi kullanılmamalı, aksine ölçeğe ve düzeye göre gereğinden fazla olan girdinin diğer mal ve hizmet üretiminde kullanımına olanak sağlanmalıdır. Bu sağlandığı takdirde kamu mal ve hizmet üretiminde tutumluluk gerçekleşmiş olacaktır.

50 Clemente, a.g.m., s.36.

51 Tuncay Ünal; Program Bütçede Maliyet-Fayda Analizinin rolü, 1969 Dönemi Program bütçe Seminerleri, Ankara 1969, s.2.

52 NAO Framework for VPM Audits, s.7.

53 Geist-Mizrahil, a.g.m., s.25.

54 Z.H.Khan, a.g.t., s.4; (Introduction to Government and Financial Audit).

55 M.A.Khan, a.g.e., s.7;(Performance Auditing and 3E's).

56 Abid, a.g.e., s.1 1;(Performance Evaluation and Performance Audit).

57 Falay, a.g.m., s.53

2- Tutumluluk Denetimi

Kaynaklardan elde edilen hasıla "tutumluluk" açısından incelenirken, denetçi kaynakların uygun miktarda uygun yerde, uygun zamanda ve uygun maliyet ile uygun biçimde tedarik edilip edilmediğini soruşturmaya çalışır.⁵⁹ Böyle bir denetim kabul edilebilir standartların varlığını varsayar. Fakat gerçekte klişeleşmiş standartlar mevcut olmamakta, bu yüzden denetçi kriterini örgütün temel hedeflerine başvurarak saptamak zorunda kalmaktadır. Kaynakların "uygun miktarını" saptamada yönetimin ihtiyaçlarını açıklıkla ve mümkün olduğunca yeter bollukta planlayıp planlamadığına bakacaktır. İhtiyaç belirlenirken normal olarak en düşük maliyetle elde edilebilecek alternatifler üzerinde durulur.

Kaynak sağlamada "uygun zaman" yerine getirilecek ihtiyaçla da ilgilidir. Kaynak, istenildiğinde ihtiyacı karşılamak için mevcut olmalıdır. Ne diğer kaynakları bekletmeli ne de onları beklemelidir. Bu yüzden, denetçi kaynakların talebi, elde edilmesi ve geçerliliğini önceden görecektir başvurur.

Bir kaynak için "uygun yer" ihtiyaç duyulduğu yerde kullanılması olmaktadır. Kaynaklar, ihtiyaç duyulmadıkları yerlerde kullanılabilir. Örneğin insansız işler ve işi olmayan insanlar olabilir. Denetçi kaynak eksikliğini önceden haber vermek için sistemi gözden geçirir.

"Uygun maliyet" bir kaynağın dolaşımında en düşük maliyeti ifade eder. En düşük maliyet şu şekilde saptanır.

- . Sermaye maliyeti
- . İşletme maliyeti
- . Onarma (bakım) maliyeti
- . Kayıp zaman maliyeti
- . Hurda değer

Yukarıdaki maliyetler aktiflerin akışkanlığı biçiminde hesap edilir. Maliyet akışları daha sonra uygun bir iskonto oranı kullanılarak mevcuttan indirilir. Yukarıdaki metodun geleneksel denetimde yapılan tezamanlı sermaye maliyetinin basit bir karşılaştırması olmadığı açıktır. En düşük maliyet hesabı bütün alternatifler açısından maliyet tahminlerinin hazırlanacağını varsayar.

"Uygun karakter", belli tanımlamalar ışığında kabule değer kaliteyi ifade eder.

⁵⁹ Bkz.M.A.Khan, a.g.e., s.7.(Performance Auditing and 3E's)

Tutumluluk diğer amaçların başarılmasıyla da ilişkili olarak anlaşılmalıdır. Tutumluluk soyut anlamda hiçbir şey harcamamak anlamına gelebilir. Fakat, görelî anlamda, bir örgütün amaçlarının gerçekleşmesi ile ilgili olmak zorundadır. Bu nedenle "tutumluluk" amaçları gerçekleştirmede, gerekli olandan fazlasını harcamamak anlamına gelir. Örneğin, belirli sunuları en düşük teklifi verenden satın almak en ekonomik yol olabilir fakat örgütsel işlemlerde kesikliğe yol açması halinde bu sunuları almak en ekonomik tarz olmayabilir. Onun için denetçi tutumluluk üzerine rapor düzenlerken amaçları gerçekleştirmede örgütün etkinliğini gözönünde tutmalıdır.

Çizelge: 9. Tutumluluk ve Tutumlu Olmayan Uygulamalar

<p>Tutumluluk</p> <ul style="list-style-type: none"> • Uygun nicelik ve nitelikteki kaynakların en düşük maliyet ile ve uygun zamanda elde edilmesi • Tercih edilecek şeylerin analizi • Etkenlik hususunun gözönüne alınması

<p>Tutumlu Olmayan Uygulamalar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bir işi yaparken gereğinden fazla olan yöntemler, • Çabanın iki misline çıkarılması, • Görünürde amacı olmayan işler, • Malzemelerin sık sık bozulmasına veya gereğinden fazla onarıma yol açan • Eski teçhizat kullanılması, • Yetersiz hizmetlere yol açan işlemler üzerinde kalite kontrolü eksikliği.

C- VERİMLİLİK (Efficiency)

1- Kavramı ve Tanımı

Verimlilik kavramı, 18. yy.m sonlarından itibaren önce mühendisler tarafından kullanılmış ve daha sonra da iktisatçılar tarafından temel alman

59

ölçütlerden biri olmuştur.

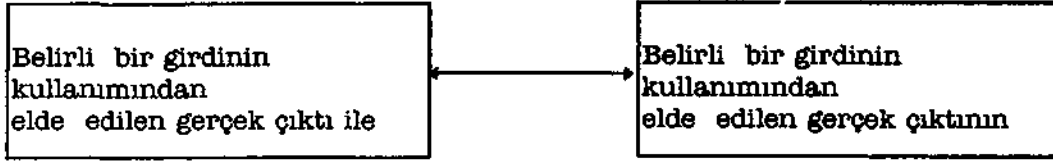
⁵⁹ İ.Atilla Dicle, Program Bütçesi, Kamu Yönetiminde Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi (PPBS), Ankara 1973, s.7.

Bu kavram İngilizcede "efficiency" karşılığı olarak, hedef çıktıya ulaşmak için kullanılan girdi kaynaklarının kullanımında oluşan cari değer bu konudaki standart değere oranını, kısaca kaynakların verimli kullanılma derecesine ilişkin bir göstergiyi tanımlamak için kullanılmaktadır.

Genellikle Türkçeye çevirirken ve yaşayan dilimizdeki anlamı itibariyle de verimlilik sözcüğü İngilizce'deki "Productivity" sözcüğünün karşılığı olarak kullanılmıştır. Sözcük anlamı ile genel bir fikir ifade eden verimlilik kavramı uygulamada farklı şekillerde açıklanmaya çalışılmış ve bir dizi kavramlarla eş tutulmuştur.⁶⁰

"İşlem-süreç yönetimi"⁶¹ "en düşük maliyetle, verilen oranda üretim yapabilme",⁶² "aynı maliyetle yüksek oranda üretim yapma",⁶³ "kaynakların iyi kullanılması", "daha iyi harcama"⁶⁴ gibi kısa ifadelerle de tanımlanan bir organizasyonun verimliliği, satılan mal ve hizmetler (çıkta) ile onların üretmek için tahsis edilen kaynaklar (girdi) arasında ilişkidir.

Verimlilik bir paranın diğer bir tarafı gibidir. Kullanılan belirli girdiler ve üretim faktörleri ile en iyi çıktıyı elde edebilmenin mümkün olup olmadığını tahmin etmek için bir kriterdir.⁶⁵



karşılaştırması,

Bir diğer deyişle;

Belirli bir girdinin kullanılması ile elde edilen gerçek çıktı

Alternatif üretim fonksiyonunun kullanılması ile elde edilen çıktı

>1'den büyük olması gerekmektedir.

⁶⁰ Bkz. Akal, a.g.e., s.1-28

⁶¹ Bkz.Baş. a.g.m., s.40 veFalay, a.g.m., s.49

⁶² Z.H.Khan, a.g.t., s.4.(Introduction to Government and Financial Audit).

⁶³ Z.H.Khan, a.g.t., s.4.(Introduction to Performance Audit)

⁶⁴ Bkz.NAO A Fomework for Value for Money Audit-National Audit Office London, Plain English Campaign, s.7.

⁶⁵ Geist-Mizrahi, a.g.m., s.25

Eğer girdileri oluşturan kaynaklar sınırlı ise, o zaman hedef bununla elde edilebilecek azami çıktı miktarını gerçekleştirmek olacaktır. Aksine çıktılar sınırlı ise o zamanda kullanılacak girdi miktarını en aza indirmek suretiyle verimlilik sağlanacaktır.

Kaynakların makro düzeyde verimli kullanılması "geniş kapsamlı verimlilik" ve her bir mal ve hizmet içinde verimli kullanılması da "dar kapsamlı verimlilik" diye bir ayrıma tabi tutulabilir. Öte yandan; verimlilik "teknik ve fiziksel verimlilik" ve "ekonomik verimlilik" diye iki yönlü de ele alınmaktadır. Tek veya birkaç çıktı ile tek veya birkaç girdinin bileşimi teknik verimlilik ilişkisi olarak tanımlanır. Ekonomik verimlilik ise, toplum üyeleri ve kıt kaynakların kullanımını açısından istenen sonuçların alınması ve azamileştirilmesi tercihini içermektedir. Bu da çıktı değerleri ile girdi maliyetleri arasındaki farkın fazla olmasını gerektirir.

Verimlilik girdi maliyetlerinin ve çıktı maliyetlerinin para cinsinden ölçülebildiği durumlarda söz konusudur. Yani verimlilikten; çıktılar ile sözkonusu çıktılarının üretiminde kullanılan çeşitli girdiler arasındaki oran anlaşılır.⁶⁷ Örneğin bir işçi bir işi standart olarak 3 saatte yapması gerekirken, fiili olarak 4 saatte yapmışsa bu işçinin o iş için verimliliği şöyle hesaplanır;

$$\text{Verimlilik} = \frac{\text{Standart}}{\text{Fiili Değer}} = \frac{3}{4} = 0,75 \text{ yani } \%75 \text{ 'dir.}$$

Verimlilik oranı yalnız işçilik için değil diğer tüm girdiler (sermaye, ilk madde, malzeme, enerji vb.) içinde hesaplanabilir.

⁶⁶ İ.Atilla Dicle "Program Bütçesi; Verimlilik Açısından Bir Bakış" Verimlilik Dergisi, G.2. s.3, Uisan-Haz, 1973, s.

⁶⁷ Hitch ve Mc Kean, a.g.e., s. 125.

⁶⁸ Roland Mc Kean, Public Spending, Newyork 1968, Mc Graw-Hill, s.41.

⁶⁹ Ayr. Bilgi için Bkz. Nihat Falay, a.g.m., s.

⁷⁰ Bkz. Mümtaz Külünk "Verimlilik Üzerine" Verimlilik Dergisi, C.5, S.2, Ocak-Mart 1976. s.183-189.

⁷¹ Bkz., Baş, a.g.m., s.39; (Performans Denetimine Global Bakış).

Bütün bu açıklamalardan sonra, "Verimlilik; eldeki kaynaklarla (girdiler)

72

mümkün olan en çok ürünün (çıktının) elde edilmesi" yani "belirli bir miktar kaynakla amaca en iyi şekilde ulaşılması, en az kaynak kullanımı ile en çok mal ve hizmet üretilmesi girdi ve çıktı arasında ilişki kurulması, kısaca İYİ

74

HARCAMA olarak tanımlanmaktadır.

Bir kurumun verimliliği üretilen mal ve hizmetlerle (çıkıtı) bunları üretmek için kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkide yatar. Girdi veya çıktı bölümlerinden herhangi birisinde sınırlandırma olup olmadığına bağlı olarak verimli faaliyetleri iki modele ayırabiliriz. Eğer kaynak girdileri sınırlıysa o zaman verimli bir faaliyet bu kaynaklarla en yüksek çıktıyı elde etmeyi amaçlayacaktır. Bu durumun tersine çıktı, doğasından kaynaklanan nedenlerle değer ve miktar bakımından sınırlıysa o zaman da verimli bir faaliyet, mal ve hizmet şeklindeki girdileri en aza indirmeyi amaçlayacaktır.⁷⁵

Verimlilik iki ögenin birleşmesidir, bunlardan birisi organizasyona ilişkin, diğeri ise faaliyete ilişkindir, organizasyona ilişkin olan öge; iç çalışma yöntemlerinde mevcut olup kurumun örgüt yapısını ve tüm ilişkilerini kapsar. Eğer kurumun iç yapısı gereksiz bir biçimde karışık ise u zaman personel ve teçhizat ne kadar verimli çalışırsa çalışsın bir bütün olarak kurumun verimliliği düşük olmaya mahkumdur. Diğer taraftan iyi bir şekilde yapılanmış ve düzgün bir iş akışına sahip bir kurumun da belki ataletten, belki de denetim eksikliği veya çok düşük oranda araç-gereç kullanımından kaynaklanan verimsiz bir personel veya teçhizat yapısı söz konusu olabilir. Bu durumda da verimliliğin ikinci ögesi olan faaliyete ilişkin verimlilik veya yukarıdaki durumda olduğu gibi verimsizlik sorunu ortaya çıkar. Sonuç olarak "bir yönetim en uygun kaynak kullanımını sağladığı ölçüde verimlidir".⁷⁶

⁷² A.Wildavsky; "The Political Economy of Efficiency; Costbenefit Analysis, System Analysis and Program Budgeting. "Public Administration Review, C.26, S.4, s.292.

⁷³ Z.H. Khan, a.g.t., s.4; (Introduction to Government and Financial Audit).

⁷⁴ NAO A. Framework for VFM Audits, s.7.

⁷⁵ Clemente, a.g.m., s.37.

⁷⁶ Clemente, a.g.m., s.37

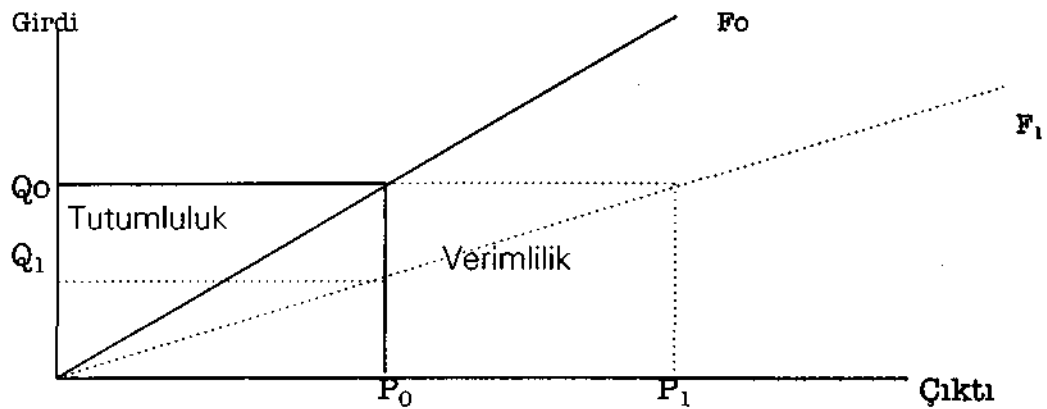
Çizelge: 10. Verimsizlik Kaynakları

<ul style="list-style-type: none"> * Belirli hedeflerin başarısızlığı, * Yönetimi ve işletme sistemlerini tasarlama, inceleme ve değerlendirmede gerekli özenin gösterilmemesi, * Kadro fazlasına yol açan çalışma standartlarının tanımlanmaması, * Belirsiz ve etkisiz yönetim nedeniyle fazla stokların veya sermaye aktiflerinin birikimi. * Teçhizatın etkisiz kullanımı, * Fazla teçhizat ve stokların bulunması.

2- Tutumluluk Verimlilik İlişkisi

Tutumluluk ve verimliliğin bir paranın iki tarafı gibi olduğu söylenmişti. Bu ilişki şimdi grafik yardımı ile anlatılmaya çalışılacaktır.

Grafik: 1. Tutumluluk Verimlilik İlişkisi



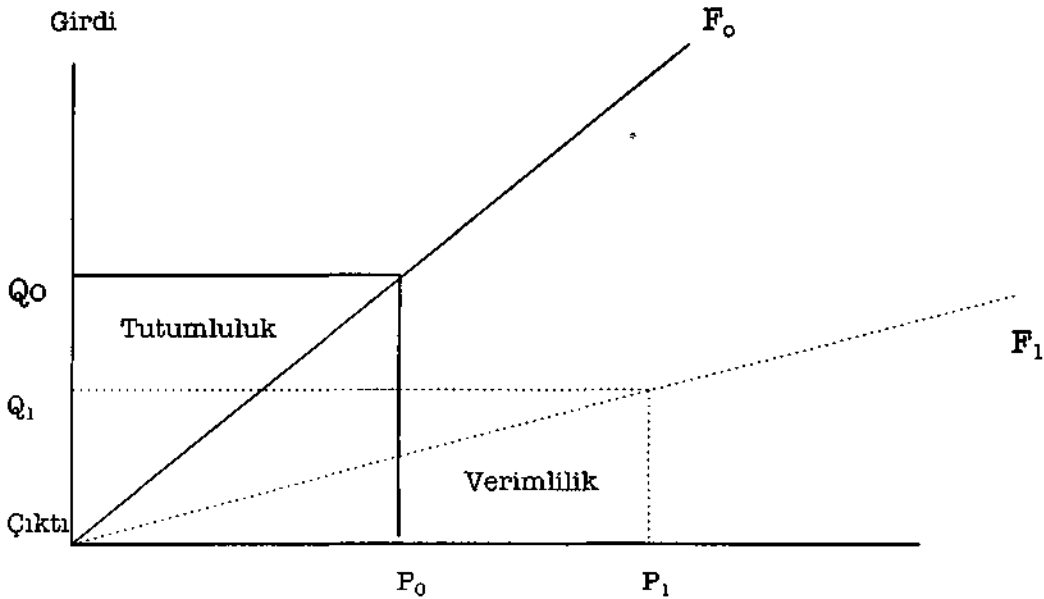
KAYNAK: (Geist-Mizrabi, a.g.m., s.26-27)

Grafik 1'de üretim fonksiyonu (F_0) eğrisi kısa dönemde bir çıktı elde edilebilmesi için gerekli girdinin değeri veya miktarını göstermektedir. Girdi ve çıktı arasında doğrusal bir ilişki bulunmaktadır. En çok girdi o kadar çok çıktı üretir. Bu modelde, P_0 'da bir çıktı elde etmek için miktar veya değer olarak Q_0 kadar bir girdi gereklidir. Eğer denetimle, üretim fonksiyon eğrisi F_0 'dan F_1 'e götürülebilirse denetlenen kurumun yapısı buna hemen uyum sağlayabilirse, $Q_0 > Q_1$ 'den büyük olması miktar ve değer olarak bu kadar "tutumluluk" sağlanmasına, $P_1 > P_0$ 'dan büyük olması da "verimlilik" elde edilmesine yol açacaktır.

Yukarıdaki model göstermektedir ki; F_0 'dan F_1 'e üretim eğrisinin kaydırılması hem verimlilik hem de tutumluluk sağlamaktadır. Ancak bu modelde $Q_0 - Q_1$ kadar tutumluluğu, $P_1 - P_0$ kadar verimliliği aynı anda elde etme olasılığı bulunmamaktadır.

Denetimlerde birçok konuda, denetlenen kuruma hem verimlilik hem de tutumluluk sağlanması için yöntemler önerilir. Bir başka deyişle denetimlerde, verimlilik ve tutumluluk elde edilebilmesi için tercih edilecek uygun üretim fonksiyon eğrisi önerilir. Bu görüşün daha fazla doğrulanması için aşağıdaki modelinde kullanılması gereklidir (Grafik 2).

Grafik: 2. Tutumluluk Verimlilik İlişkisi



KAYNAK: Geist-Mizrahi, a.g.m., s.27.

Üretim fonksiyon eğrisinin F_0 'dan F_1 'e değişimi $Q_0 - Q_1$ kadar tutumluluk ve $P_1 - P_0$ kadar verimlilik elde etme olasılığını kanıtlar.

3- Prodüktivite Rantabilite ve Verimlilik İlişkisi

Aralarında belirgin farklar olmasına rağmen, prodüktivite ve verimlilik sözcükleri eş anlamlı gibi kullanılmakta ve daha çok verimlilik sözcüğü prodüktivitenin karşılığı olarak onun yerine tercih edilmektedir. Her iki sözcüğün yabancı dildeki karşılıkları (productivity ve efficiency) ve anlamları farklı olduğu halde, Türkçe'de karşılıklarını tam olarak ifade edecek sözcüklerin bulunamaması ve verimlilik sözcüğünün dilimizde daha kolay yer bulması, bu kavramların birbirine karışmasına yol açmıştır. Her iki kavramın aralarındaki farklara rağmen yakın ilişkileri de bulunmaktadır.

Prodüktivite; üretkenlik, bir şey üretme, verim anlamında, üretilen mal ve hizmetlerin miktarı arasındaki aritmetik orandır. Bir çıktının onun üretimde kullanılan girdilere veya girdilerden birine oranıdır. Girdi ve çıktı oranı gibi. Yani herhangi bir girdi ile birşey üretildiği zaman onun prodüktivitesi olduğu açıktır.⁷⁷

Bu duruma göre;

$$\text{Prodüktivite} = \frac{\text{Üretimde harcanan üretim faktörlerinin (outputların) fiziksel miktarı}}{\text{Üretimden elde edilenlerin (toputların) fiziksel mi-Ktarı}}$$

şeklinde ifade edilir.⁷⁸

Verimlilik ise belirli girdilerden Verimlilik azami çıktı sağlanmasıdır. Mevcut girdilerin çıktılara oranının (Prodüktivitenin) bir performans standardı ile ilişkilendirilmesidir. Hem prodüktivite de hem de verimlilikte daima üretimden elde edilenler ile üretime konan faktörler arasında bir karşılaştırma söz konusu olmaktadır. Prodüktivitede miktarlar yer aldığı halde, verimlilikte para birimi

79

veya değer esas alınmaktadır. Üretimde kullanılan girdilerin israfı yol açması halinde bir şey üretilmiştir ama verimli girdi kullanımı yok demektir.

⁷⁷ Ayhan Başkan, "Prodüktivite=Verimlilik" Verimlilik Dergisi, C.I, S.1, Ankara 1871, s.10

⁷⁸ Ayr.Bilgi için Bkz.Pekiner, ag.e., s.273-274

⁷⁹ Pekiner, a.g.e., s.872-273

⁸⁰ Prodüktivite hakkında daha geniş bilgi için "bakınız; Klaus-Norbert Munch, Wolfgang Langer ve Gerhard Rauscher, Productivity in the Local Government Sector "Public Finance and the Quest for Efficiency"(ed.H.Haunsch)

Örneğin, bir çimento fabrikasında 80 torba çimento üretiminin bir makinanın bir saatini aldığını farz edelim. Bu fabrikanın (teçhizatın) üretkenliği, prodüktivitesidir. Eğer standart bir makina-saati başına üretim 100 torba olduğunda bu ürünün verimlilik düzeyi %80 olacaktır.

Verimlilik ve prodüktivite ilişkisi bazen olumlu gibi ise de, bu olumlu ilişkinin her zaman varolması söz konusu değildir. Çünkü bir kaynak birşey üretiliyor ise prodüktiftir, ama üretim sürecinin verimli olduğu, yani kaynak girdi ile azami çıktının sağlandığı her zaman söylenemez. Şöyle ki bir domuzu kızartmak için ahırın yakılması sonucu domuzun kızardığı söylenebilir, ancak bu sürecin verimli olduğu asla söylenemez.⁸¹

Verimlilik ile karıştırılan diğer bir kavramda "Rantabilite"dir. "Rantabilite, genellikle belli bir zaman parçası içinde işletme faaliyetleri sonucunda elde edilen toplam karın, aynı zaman parçası içinde kullanıldığı kabul edilen ortalama işletme sermayesine oranı şeklinde belirtilmektedir.

Bu duruma göre, genel anlamda;

$$\text{Rantabilite} = \frac{\text{Kâr} \times 100}{\text{Sermaye}} \text{ olacaktır.}^{82}$$

Prodüktivite, bir ürün bazında veya bir sorumluluk merkezi (tesis, işletme veya teşebbüs) bazında ölçülebileceği gibi, sektör veya ulusal ekonomi bazında da ölçülebilir.

Prodüktivite ölçümü her ne kadar basit bir kavramsa da kalite söz konusu olduğunda sık sık sorunlar yaratır. Kuruluşlar kaliteyi düşürerek çıktılarının miktarını arttırabilirler. Veya sadece kalitenin arttırılmış olması nedeniyle çıktı miktarı düşebilir. Bu çerçevede, prodüktivite ölçümünün nicel indeksi yanlış fikir verecektir. Bu güçlüğü aşmanın bir yolu diğer prodüktivite ölçümü metodlarma (geleneksel olmayan) başvurmaktır. Örneğin; belirli olaylarda kalite o hizmetin en son kullanıcılarının takdiri esas alınarak saptanır. Diğer kısım olaylarda kaliteyi saptamada uzmanlara başvurulur. Ancak pratikte en çok kullanılan metod çıktıdaki değişikliklerin kalitedeki değişiklikler veya teknolojiye değişiklikler ya da bazı yeni yöntem ve kuralların uygulamaya konulması ile açıklanıp açıklanmayacağını analiz etmektir. Tartışılan konu performans denetçisinin

⁸¹ Russel W.Penske; "Prodüktivite Kavramı Üzerine Bir İnceleme", (Çev.Ü.Dicle) Verimlilik dergisi, C.3, s.1, Ankara 1973, s.70.

⁸² Pekiner, a.g.e.,s.274-275

prodüktivite değişikliklerinin, ortaya konulan değişikliklerdeki diğer faktörlerle açıklanıp açıklanamayacağını analiz etmeye çalışmasıdır.

4- Verimlilik Açısından Performans Ölçümleri

Verimlilik analizi kamu örgütlerinde oldukça güç yapılmaktadır. Kamu kesiminde üretilen bazı mal ve hizmetlerin (çıktıların) parasal değerlerle ifade edilmesi zordur. Bu açıdan kamu kesiminde verimliliğin ölçülmesi, amacı kâr olan özel kesime kıyasla oldukça güçtür. Toplumsal mal ve hizmetlerin çok bilinen örneği, milli savunma mal ve hizmetlerinde somut ürünler ve parasal değerler elde edilmesi pek mümkün değildir.⁸³

Ancak kullanılan çeşitli tekniklerle sadece verimlilik değil etkenlik ve tutumluluğun da ölçülmesi ile performansın değerlendirilmesi ve bir sonuca varılması mümkün olmaktadır.

Girdi ve çıktılarda standartların sağlandığı varsayılır, fakat çoğu durumda standartlar geçerli değildir ve denetçi üzerinde görüş birliğine varılmış standartları belirlemek için denetlenen idare ile çalışmak zorundadır. Bununla beraber en yaygın olarak kullanılan standartlar denetlenen kurumca konulmuş belli girdilerle çıktıları saptamaktır. Bunlar geçerli olmadığı takdirde verimlilik düzeyini ölçecek yeni teknikler kullanılır. Bu tekniklerin en yaygınlarından bazıları şunlardır.⁸⁴

a- Benzer Kurumlararası Karşılaştırma

Karşılaştırılabilir alanlarda, benzer programlar ve faaliyetlerin benzer kurumlar ile karşılaştırılması, olası tasarruf alanlarının belirlenmesinde kullanılabilir. Karşılaştırma alanları şunlar olabilir;

- İşletme giderleri,
- Hizmetin veya alıcı nüfusun kullanım usulü,
- Hizmet tedarikinin birim maliyeti,
- İşgücü (personel) düzeyleri,
- Performans göstergeleri.

⁸³Bkz. Külünle, a.g.m., s. 183-189 ve Dicle, a.g.e.,s.8.

⁸⁴ Bkz. M.A.Khan, a.g.e., s.9-10;(Performance Auditing and 3E'S)

b- Kurum İçi Karşılaştırma

Değişik yerler veya değişik bölümlerde aynı yetkili tarafından sağlanan değişik hizmetler ve imkanlar arasında maliyetlerin karşılaştırılması dikkate değer bilgiler sağlar. Örneğin; taşıtların onarım maliyetleri, okullar veya yerleşim birimlerinde enerji tüketimi. Aşağıdakiler gibi, kurum içinden bir dizi performans göstergesi denetçi tarafından geliştirilebilir:

- Yönetim maliyetlerinin işletme maliyetlerine oranı,
- Fazla çalışma ücretlerinin (asıl) bütün ücret bordrosuna oranı,
- Kütüphanede saat başına çalışılan konuların oranı.

c- Özel Sektör Kıyaslaması

Benzer hizmetlerin üretildiği özel sektör alanları ile karşılaştırma yararlı olabilir. Örnekleri; İnşaatlar, bilgisayar hizmeti, yerleşim yerleri. Ancak duyarlı bir alandır. Sendikalar kızdırılabilir. Daha da fazlası, denetçi yetki alanı dışına politik alana kayabilir. Özel sektörle karşılaştırma sadece denetçinin kaçınılabilir veya kaçınılmaz maliyetleri ayırdığında yararlıdır. Kaçınılabilen maliyetlerde bir kıyaslama tutumluluğa yol açarken uygulamada soyut kalabilir.

d- Geçmiş Performans

Geçmiş yıllarla karşılaştırma potansiyel tasarruf alanlarını da açığa çıkarabilir. Denetçi maliyet ve çıktı eğilimlerini analiz etmelidir.

e- Hedefler

İdarenin kendisinin koyduğu hedefler karşılaştırma unsuru olarak kullanılabilir.

5- Verimlilik Ölçümünün Ön Koşulları

- Çıktılar bir örnek ve tekrarlanabilir olmalıdır. Örneğin; Bir hastanede bir eczacı tarafından reçete doldurulması gibi. Polis programları, haber alma bölümünce basın özetlerinin yazılması gibi, bir örnek olmayan çıktılarda verimlilik ölçülemez.
- Hali hazırdaki çıktının ölçülmesi zorunluluğuna karşın performans denetiminin kabul görmüş bir standardı olmalıdır. Örneğin; Bir okulda öğretmenin bir haftadaki sınıfla ilişkili olduğu saatlerinin sayısı bir standart olarak konulabilir.

Standartların yokluğu halinde hali hazırdaki çıktı önceki yılların çıktıları ile karşılaştırılabilir. Bazen çıktılar iki coğrafi yer arasında karşılaştırılır veya karşılaştırma özel sektör ile yapılır. Bu geçmiş yılların veya değişik yerler için alman verilerin ya da özel sektörün verilerinin geçerli olacağı anlamına gelir.

Çizelge: 11. Verimlilik Ölçümünün Avantajları

- (a) Nicelik ve niteliği kontrol etmeye yardım ederler.
- (b) Başarıyı göstermeye yardım ederler.
- (c) Bütçe ve planların hazırlanmasına yararlar.
- (d) Mal ve hizmetleri fiyatlandırmada rasyonel bir temel sağlarlar.
- (e) Hizmetin ne düzeyde sağlanacağı konusunda karar vermeye yararlar.
- (f) Personel üzerinde performans tahminlerine yardım ederler.

D- ETKENLİK (Effectiveness)

1- Kavramı ve Tanımı

Etkenlik, son 30-40 yılın ve özellikle kamu kesiminin birkavramıdır. Kamu kesiminde mal ve hizmetlerin üretimine ilişkin-verimliliğin ölçülmesinde ortaya çıkan zorluklar nedeniyle ki, verimlilikten daha geniş olan etkenlik kavramı kullanılmıştır. Ne var ki diğerlerinde olduğu gibi bu kavramın da dilimize çevrilmesinde ve tanımı konusunda bir fikir birliği sağlanamamıştır. İngilizce Effectiveness kelimesinin karşılığı olarak "Etkinlik" denilmektedir. Bazı yazarlar Etkenlik yerine "Etkililik" de kullanmaktadır.⁸⁵ Etkinlik aslında faaliyet, aktivite (activity) kelimesinin karşılığıdır. Etkenlik kelimesini ise eski dilden "müesseriye" karşılayabilir. Bu çalışmada etkenlik, effectiveness karşılığı olarak kullanılacaktır. Etkenlik bu bağlamda etkinliklerin çıktısı (sonucu) ile etkinliklerin amacı arasında ilişki kurarak örgütün amaçlarının gerçekleştirilmesine katkıda

bulunan bir araç olmaktadır. Bu nedenle; yönelinen amaçları gerçekleştirme derecesi, çıktıların azamileştirilmesi gibi farklı noktalardan hareket edildiğinde etkenlik "belirli amaçlara veya yönelinen çıktılara en az maliyetle varmak" ve kamusal amaçlar ve mal ve hizmetler temel alınarak, bunların maksimizasyonun en düşük maliyetle gerçekleştirilmesi demektir.

Etkenlik kavramı, gereğinden fazla girişilen veya tekrarlayan faaliyet, mal ve hizmetlerin belirlenmesini sağlamaktadır. Etkenlik, kaynakların etkisiz kullanımı gibi sakıncaları gidermek, yani aynı amacı veya çıktıyı daha az ve mümkünse en az maliyetle üretilebilmek için yol gösterici bir alet ve süreç

⁸⁵ Baş. a.g.m., s.39. (Performans Denetimine Global Bir Bakış)

⁸⁶ Akal, a.g.e., s. 17.

⁸⁷ Falay, a.g.m., s.81

demektir. Çünkü bu yolla, hiç bir çıktısı veya etkinliği olmayan programların ortaya çıkması ve elenmesi mümkündür. Bu da birbiriyle aynı veya çatışan amaçların ve çıktıların belirlenmesi ve çıktıların amaçlarla kıyaslanabilmesi demektir.⁸⁸

Etkenlik, örgütlerin tanımlanmış amaçlarına ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri etkinliklerin sonucunda bu amaçlara ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur.⁸⁹

Etkenlik bu tanımda görüldüğü gibi amaçlara yönelik bir kavramdır. Yukarıda formüle edildiği gibi, amaçların, planlananın gerçekleşme düzeyini elde edilen sonuçlarla ilişkilendirerek belirler. Bu özelliği nedeniyle etkenlik bir organizasyon veya kurum düzeyinde toplam performansı yansıtan en önemli performans boyutudur.

Etkenliğin başka bir tanımı "doğru şeylerin yapılmasıdır". Buradaki "şeyler" hedefler, amaçlar, etkinlikler anlamında kullanılmaktadır. Elde edilmesi istenilen sonuçla, gerçekleşen sonuçlar arasındaki ilişkidir. Kurumun amacına ne ölçüde ulaştığı, bu konuda elde ettiği başarının derecesidir. Kısaca "AKILLI

HARCAMA" olarak tanımlanmaktadır.⁹⁰

Etkenlik iki alt boyuttan oluşur.

- Gerçekten ihtiyaç gereği olan mal ve hizmetler üretilmekte midir. (Yararlı çıktılar mı?)
- Çıktı üretiminde ne sağlanmak isteniyor, ne sağlandı?

Birinci alt boyut pazarlama göstergelerimle ölçülebilir. İkinci boyut ise aşağıdaki formülle ifade edilmektedir.⁹¹

$$\text{Etkenlik} = \frac{\text{Gerçekleşen Çıktı (Sonuç)}}{\text{Planlanan (Bütçelenen + Beklenen) Çıktı (Sonuç)}}$$

Örneğin eğer planlanan (bütçelenen) çıktı 120 birim gerçekleşen çıktı 90 birim ise;

$$\text{Etkenlik} = \frac{90 \text{ birim}}{120 \text{ birim}} = 0,75 \text{ yani } \%75' \text{dir.}$$

⁸⁸ Leonard Merewitz and Stephan Sosnick, *The Budget's New Clothes*, Chicago 1971, Markham Public, s.54.

⁸⁹ Akal, a.g.e., s.15.

⁹⁰ Akal, a.g.e., s.16.

⁹¹ NAO A Framework for VFM Audits, s.7.

⁹² Baş, a.g.m., s.40.

Buradaki gibi etkenlik, verimlilikteki gibi fiziki bir çıktı/girdi ilişkisini açık ve doğrudan göstermemekte, girdinin çıktıya dönüşümünü kapsayan süreci irdelememektedir.⁹³

Etkenliğin tek, bölünmez bir kavram olmadığı da bilinmelidir. Zamanla ve bakış açılarına göre değişebilen subjektif ve değer yüklü unsurları içerir. Gerçekte belli bir dönemde inceleyen kişiye bağlı olarak anlam kazanır. Etkenlik konusunda yargıda bulunmak çoğunlukla karmaşık, rekabetçi ve bazen de birbirine zıt hedef ve ölçümlerin hesap edilmesini gerektirir. Bir kurumun etkenliği konusunda görüşler, üreticilerden tüketicilere, kamu görevlilerinden memurlara, yönetim kurulundan çalışanlara, değişiklik gösterir. Her görüş onu savunan kişilerce geçerli olacaktır. Bu nedenle etkenliğin kesin bir tanımı yapılamaz.

"Etkenlik" karmaşık bir kavram olduğu için evrensel uygulamaya sahip basit bir açıklaması yoktur. Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı konuyu baştanbaşa inceledikten sonra, bu kavramı herbiri etkenlik konusunda yargıda bulunmaya yararlı olan oniki nitelikten oluşan bir çerçevede sentez etmiştir. Tutumluluk ve verimlilik unsurlarının yanısıra etkenlik konusundaki değişik görüşleri de dikkate alan bu sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Yönetim Direktifi: Bir örgütün amaçlarının programlarının veya iş dizilerinin örgütün planları, yapısı, yetki delegasyonu ve karar-yapım sürecinde açık, bütünleşmiş ve anlaşılır şekilde yansıtılma derecesi. Diğer deyişle, yapılan işin anlamının ne olduğunu herkes bilmekte mi? Değişik düzeylerde verilen ve alınan direktifler yeterince açık mı?

İlgi Kurulması: Programların, sistemlerin ve işlemlerin, problemlere veya koşullara göre öngörülen yanıtlar açısından anlamlarını karşılama derecesi. Eylemler, örgütün amaçları ve durumun gerekleri ile uyumakta mı?

Uygunluk: Programlar, işlevler ve işlemler üzerinde harcanan çabalar düzeyinin, örgütün amaçları ve durumun gereklerine uygun olma derecesi.

... Çok önemli olmayan konular üzerinde gereğinden fazla mı çaba harcanmakta?

... Önemli konular üzerinde çok az mı çaba harcanmakta?

Öngörülen Sonuçların Başarılması: Amaç ve hedeflerin güçlü ve zayıf olduğu noktalarının anlaşılma derecesi.

Kabul Edilme: Tüketicilerin veya son kullanıcıların tatmin olma derecesi.

⁹³ Akal, a.g.e., s. 18.

⁹⁴ Bkz.Abid, a.g.e., s.18-21; (Performance Evaluation and Performance Audit).

İkincil Etkiler: Diğer önemli sonuçların (öngörülün veya öngörülmemiş olsun, pozitif veya negatif) ortaya çıkma derecesi.

Maliyetler ve Üretkenlik: Maliyetler (girdi) ve çıktılar arasındaki ilişkiler.

Uyumluluk: Örgütün değişen şartlara uyabilme derecesi.

Mali Sonuçlar: Gelirlerin maliyetleri ve aktiflerin pasifleri karşılama derecesi.

İş Çevresi: Örgütün çalışanlarının geliştirilmesini sağlayacak uygun iş atmosferini yaratma derecesi. İş çevresi motivasyonun gelişmesine ve bilgi paylaşımına yardım etmekte mi?

Servetin Korunması: Önemli servetlerin (personel, mallar, kayıtlar ve bilgilerin) korunma derecesi.

İzleme ve Rapor Verme: Performansla ilgili kilit konuların ve işlevlerin tanımlanması, rapor edilme ve dikkatlice izlenme derecesi.

2- Etkenlik ve Verimlilik İlişkisi

Etkenlik bazen verimlilik kavramı ile eş anlamlı olarak kullanılmakta ve bazen de bu iki kavram birbiriyle karıştırılmaktadır. Bu kavramların daha iyi anlaşılabilmesi için benzerliklerinin ve çatışmalarının neler olduğunun bilinmesinde yarar bulunmaktadır.

- Verimlilik girdilerle ilişkili bir gösterge sağlarken etkenlik amaçlanan çıktılarla ilgili bir göstergedir.
- Her ikisinde bir mal ve hizmetin üretilmesi süreci ile ilgilidir.
- İki arasındaki ayrımı yapabilmenin yolu, girişilen programın sayısal analizlerle ölçümlenebilmesine bağlıdır.
- Etkenlik kavramı verimlilik kavramından daha geniş bir anlam ve içeriğe sahiptir.
- Verimlilik kamusal amaçlar ve ürünler açısından analizlerle kolay ölçülmediğinden kamu yönetiminin değerlendirilmesinde verimlilikten çok etkenlik kavramı daha geçerli olmaktadır.
- Verimlilik yalnızca kamu hizmetlerinin niceliksel birimler cinsinden ölçülebildiği yerlerde yararlı olurken, buna karşın, etkenlik bütün kamu hizmetleri için söz konusudur.
- Etkenlik, bir kamu hizmet biriminin çıktılarını mümkün olan ekonomik ve siyasal bütün yollardan azamileştirmeye çalışırken, verimlilik etkenliğin başlıca öğelerinden sadece birisi olarak çıktılarının

⁹⁵ Dicle, a.g.e., s.9-10

maksimizasyonu sırasında etkenlikle birlikte artırılmaktadır. Çıktıların siyasal yollarla maksimize edilmesi verimliliğin değil, daha çok etkenliğin artmasına yol açar.

- Kamu yönetiminde, verimlilik etkenlik ile yakın ilişki içinde olmalıdır. Çünkü, toplumun belirli gereksinmelerini karşılamada verimli olan fakat etkenlik taşımayan uygulamaların değeri pek yüksek değildir. Kamusal karar alma ve uygulamalar, toplumun belirli ayrıcalıklı kesimlerinin ihtiyaçlarını karşılamada etkenlik taşıyabilir ise de, toplumun yoksul ve güçsüz durumdaki kesimleri için etkenlik taşıyamaz. Örneğin bir kurum geri kalmış bir yöreyi geliştirmekle görevli kılınabilir. Verimlilik ölçüsü bu yörede kurulan endüstrilerin sayısı olacaktır. Fakat etkenlik ya da etki ölçüsü istihdamdaki artış ile insanların gelir düzeyi ile veya bölgenin genel gelişimi ile ilgili olacaktır. İşte bu açılardan verimlilik ve etkenlik ile demokrasi arasında bir ikilem sözkonusu olabilir.

Verimlilik ve etkenliğin farklı bileşimleri de şöyle sıralanabilir!⁹⁶

- | | |
|-------------------------------------|--|
| • Yüksek etkenlik-Düşük verimlilik | Etken, fakat bazı kaynaklar boşa gidiyor. |
| • Yüksek etkenlik-Yüksek verimlilik | Çıktı hedeflerine ulaşıyor, hemde kaynaklar iyi kullanılıyor. |
| • Düşük etkenlik-Yüksek verimlilik | Çıktı hedeflerine ulaşamıyor, fakat kaynaklar iyi kullanılıyor. |
| • Düşük etkenlik-Düşük verimlilik | Çıktı hedeflerine ulaşamadığı gibi kaynaklarda iyi kullanılmamaktadır. |

3- Etkenlik Denetimi

Etkenlik görüşü kamusal programların hedefleri veya sonuçlarının ölçülebilir, olduğunu varsayar. Bu hedef ve sonuçlar denetçi için bir kriter olur. Etkenlik üzerine görüş bildirme denetimin geleneksel kapsamındaki önemli ve hayati bir başarıdır. Tutumluluk ve verimlilik geleneksel denetimde belirli ölçüde

⁹⁶ Falay, a.g.m., s.52

karşılandığından bir kısım ülkelerde performans denetimi etkenlik denetimi olarak bilinmektedir.⁹⁷

Etkenlik denetimi belki de performans denetimindeki en önemli alandır. Kaynaklar tutumlu ve verimli olarak sağlanmış fakat denetlenen kurum hedeflerine ulaşamamış olabilir. Etkenlik kavramı, kaynak kullanımının sözkonusu olduğu herhangi bir faaliyeti ilgilendirebilir. Fakat kamu harcamaları sözkonusu olduğundan, genellikle, politik kararlara dayalı program ve projelerin uygulanmasının incelenmesini gerektirmektedir.

YDK'ları normalde politik kararlara dayalı olarak tesbit olunan hedeflerin doğru ve yerinde olup olmadığını sorgulamakla görevli değildir. Fakat bu sınırlama;⁹⁸

- i) Politik kararın alınmasında etkili olan olayların, delillerin, durumların incelenmesine,
- ii) Bu politikayı uygulamak için seçilen araçları incelemeye,
- iii) Hedefe ne derecede ulaşıldığını tesbite,
- iv) Bu politik kararın uygulanması sonucunda, başlangıçta arzulanmayan bir kötü etkilenmenin sözkonusu olup olmadığını araştırmaya engel değildir.

Politika hedeflerinin sorgulanması ile politika araçlarının incelenmesi (ki bunlardan birinci yetki sınırları dışındadır ama ikincisine izin verilmektedir) arasındaki pratikte açık bir farklılık görülmeyebilir.

Politik hedeflerin uygulamaya konulması için seçilen araçlar bizatihi politik nedenlerle seçilmiş olabilirler. Bu durumda, YDK yetkilileri bu araçlar konusunda bir yorum yapmazlar ama bir eleştirileri varsa, denetlenen kurum yetkilileri aracılığıyla ve gizlilik kuralları içinde, bu hususlar, politik kararı veren mercie iletilebilir.

Performans denetçisi etkenlik denetiminde şunları gözönünde tutacaktır:

- i) Denetlenen kurumca hedeflerin kesin olduğu kadar yapılabilir şekilde tanımlanıp tanımlanmadığıdır. Daha önemlisi ölçülebilir olmasıdır.
- ii) Hedefler setinin gerçekçi olup olmadığı (bu hedefler hükümetten ekstra kaynaklar sağlamak için konulmuş olabilir.),

⁹⁷ Bizde de bu konuda çok sayıda makale, eser ve çevirilerde "Etkenlik Denetimi" yerine daha çok "Etkenlik denetimi" denilerek performans denetiminin yalnız bir unsuru öne çıkarılmış, performans denetimi kavramı pek kullanılmamıştır

⁹⁸ NAO, Framework for VFM Audit, s.7-8.

iii) Hedeflerin güvenilir gözükten tahmin ve gerçeklere ne ölçüde dayandırılmış olduğu,

iv) Hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiği,

v) Hedeflerin başarılması için seçilen siyasi araçların ayrıntılı alternatif analizlere dayandırılıp dayandırılmadığı,

vi) Gelişmenin denetlenen kurumun faaliyet ve politikalarına atfedilip atfedilmeyeceği,

vii) Denetlenen kurumun siyasi araçlarının etkinliğini temsil edecek tatminkar bir düzenlemeye sahip olup olmadığı.

Etkenlik ölçümünde çıktı ve sonuçlar arasında ayırım yapılmasına gerek vardır. "Sonuç" kurum için dışsal sonuçları belirtirken "çıktı" kelimesi kurum içerisindeki belli girdilerin sonuçları ile ilgilidir. Örneğin; belli bir maliyetle belli sayıda drenaj kanalı yapımı işinde, kanallar bu projenin çıktılarıdır. Fakat kanalların yeraltı suyunu belirli ölçüde azaltması beklenir; yeraltı suyundaki azalma bu programın sonucudur.

Etkenlik denetimi kamu harcamalarının sonuçlarını bazen de o programın etkisini ölçmektedir. Sosyal programlarda bu durum daha yaygın olmaktadır. Yukarıdaki örnekte, etki değerlendirilmesi çiftçi gelirlerindeki artışın veya tarıma elverişli toprak dönümünün ölçümünü gerektirecektir.

Her projenin sonuçlarını belirleme sorunu oldukça nazik bir sorundur. Projenin planından çıkarmak her zaman mümkün olmamaktadır. Sonuçlar planda belirtilse bile, bir projenin bütün sonuçları (muhtemelen negatif olanlar) hesaba katılmayabilir. Bu nedenle denetçinin bir projenin sonuçlarını tanımlamada kendi yaratıcılığını kullanması beklenmektedir.

Çizelge: İS. Etkenlik Denetimi

Etkenlik Denetimi Şunları İçerir:	
●	Hedeflerin başarısı hakkında bir rapor,
●	Hedefleri gerçekleştirme maliyetini saptama,
●	Hedeflere ulaşmak için başarısızlık nedenlerini analiz etme,
●	Hedeflerin gerçekleştirilmesine yardım eden veya engelleyen dışsal faktörleri ayırma,
●	Sürdürülen etkinliği kontrol eden sistem hakkında rapor verme.

4- Etkenlik Açısından Performans Ölçümleri

Bir programın veya projenin etkenliğini değerlendirecek uygun performans ölçümlerini saptamak oldukça güçtür. Bu alanda üç sorun bulunmaktadır.⁹⁹

Çatışma Sorunu: Bazen çok sayıda değişik politikalar karşılanmamış ihtiyaçların tatmini için birleştirilebilir. Örneğin: Eğitim standartları, sınıfın büyüklüğünden, öğretmenlerin kalitesinden ve teçhizatın arzından etkilenebilir. Kişisel faaliyetlerin etkisini analiz etmek pratikte çok güç olabilir.

Dışsal Etmenler: İdarenin kontrolü dışındaki etmenler bazen bir program veya projenin sonucunu etkilerler. Örneğin; tüketeilerin gelirleri ve sosyal statüleri.

Maliyet: Bazen programlar pahalı olan maliyetler nedeniyle en etkili tarzda gerçekleştirilemez. Örneğin; daha çok öğretmene sahip olmak daha çok kitap sağlamaktan daha etken olabilir. Fakat ilki çok daha pahalıya malolabilir.

Etkenlik ölçümündeki bu güçlüklerden dolayı denetçi ihtiyatla hareket etmelidir. En sağlıklı yöntem performans göstergelerini idareye danışarak ortaya çıkarmak olacaktır. Performans göstergeleri program hedeflerinin sayılabilir ifadeleridir. Denetçi performans göstergelerini belirlerken mevcut olan ulusal ve uluslararası standartları gözönünde tutmalıdır. Benzer biçimde, planda yer alan hedefler sonuçların bir kısmı için bir sıra işareti olarak düşünülebilir. Denetçinin denetim kriterini sadece orijinal planla sınırlandırması zorunluluğu yoktur.

Etkenlik ölçümü kaynakları şunlardır;

Kamuoyu Yoklamaları: Çoğunlukla sosyar hizmetler alanında kullanırlar. Güvenilir sonuçlar açısından anket formunu hazırlamaya ve örnekle büyüklüğünü saptamaya aşırı özen gösterilmelidir.

Yetişmiş Gözlemci Görüşleri: Yetişmiş gözlemciler önceden belirlenmiş bir takdir kriterini kullanarak belirli bir alandaki şartları değerlendirirler.

İç Kayıtlar: Yerleşim özel yerlerinin kullanım oranı, kullanıcıların şikayetleri gibi iç kayıtların incelenmesi bazen etkenlik denetimi bakımından önem taşırlar.

Normal olarak denetçinin yukarıdakileri kendi kendine uygulaması beklenemez. Onun başlıca görevi denetlenen kurumun kendi etkenliğini geliştirecek güvenilir bir sisteme sahip olup olmadığını araştırmaktır. O halde, dikkatini bu işlemlerin yeterliliği üzerinde yoğunlaştıracaktır. Denetlenen kurum kendi etkenliğini ölçecek güvenilir bir mekanizmaya sahip olmadığı takdirde, bunu

⁹⁹ Bkz., 18 th.Intensive Training Programme Course Notes on Performance Audit, September 14, to October 17,1991, Performance Audit Wing, Department of the Auditor-General of Pakistan, Lahore.

denetçi yapmak zorundadır. Etkenlik denetiminin başlıca odak noktası kurumun öngörülen amaçlara ulaşmada ne derece başarılı olduğunun değerlendirilmesi üzerinedir.¹⁰⁰ Fakat amaçların gerçekleştirilmesinde olası nedenlerin basit bir açıklaması yeterli değildir. Örneğin, bir kurumun maliyet ve zaman aşımı yüzünden amaçlarını gerçekleştiremediğini söylemek yeterli olmamaktadır. Onun yerine denetçinin iki yol izleyerek nedenlerini analiz etmesi gerekir:

Kurumun etkilenmiş olduğu unsurlar: Şu soruya bir yanıt olarak ortaya çıkacaklardır. Kurum görevini ulaşmak istediği amaçlara uygun bir biçimde yerine getiriyor mu?

Kurumun etkilenmemiş olamayacağı unsurlar: Hükümet politikaları, uygulama kuralları, sosyo-politik çevre, fon tahsisleri ve yetişmiş insan gücünün varlığı gibi.

Etkenlik denetimi bilinen planlama, uygulama ve rapor yazımı aşamalarından geçer. Planlama aşamasında denetim kriterlerini ortaya koyan denetim yaklaşımı, verilerin yeterliği veya yetersizliği ile potansiyel önem taşıyan konular hakkında karara varır ve denetim kriterini saptar. Bazen denetim kriterlerinin uygunluğu konusunda yönetimle uyuşmazlığa girebilir. Böyle bir durumda konu, ya uyuşmazlık daha yüksek otoriteye götürülerek ya da denetçinin bağımsız olarak davranmasına izin verilerek veya etkenlik denetiminin kaldırılarak kapsamın sadece verimlilik ve tutumluluk ile sınırlandırılmasıyla çözüme kavuşur.

Uygulama aşamasında denetçi yönetimin etkenlik ölçümü sisteminin yeterliliğini tartışır. Böyle bir sistem yoksa, denetçi kendi sistemini geliştirir.

Yönetim bir etkenlik ölçümü sistemine sahipse denetçi raporunu şu şekilde düzenler:

- i) Yönetimin etkenlik ölçümü sisteminin belgeleri ve
- ii) Performans göstergelerine uygunluğu üzerine değerlendirme,
- iii) Sonuçların doğruluğunu kanıtlama ve uygunluk normları ile karşılaştırma.

5- Verimlilik, Etkenlik ve Tutumluluk İlişkisi

Bir kuruluşun verimlilik, etkenlik ve tutumluluk durumları birbirine sıkı sıkıya bağlıdır. Hatta bunlar bazen birbirlerine ters düşerler.

Pratikte, bu üç kavram arasındaki sınırların netlikle belirlenmesi güçtür. Bu nedenle, performans incelemelerinde, bu temel kavramların birbiriyle bağlantılı olarak düşünülmesi gerekir.

¹⁰⁰ Bkz.NAO, Helping the Nation Spend Wisely; a Guide to The National Audit Office, London.

Örneğin: Bir postanenin tutumluluğu mektupların haftada birkez topluca gönderilmesiyle artırılabilceği halde böyle bir uygulama kurumun etkenliğini engelleyebilir.

Bu konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse, bir hastane inşaatına ilişkin programın denetiminde:¹⁰¹

- İhale, sözleşme ve proje kontrol prosedüründe, yapılan inşaatın şartnamesine uygun, zamanında ve mümkün olabilen en düşük maliyetle yapılmış olması tutumluluk kavramı ile bağlantılıdır.
- Koşu ve yatakların durumu, ameliyathanelerin teçhizatlandırılması, tıbbi ve idari personelin istihdam tarzı, servislerin arasındaki uyum durumu, verimlilik konusu ile ilgilidir.
- Bekleyen hasta listesindeki sayı azalımı, yapılan ameliyatların artışı, gelişmiş teşhis ve tedavi oranları ve sonuçta yaşam kalitesi ve sağlık konularındaki düzelmeler, ölüm oranlarındaki düşmeler etkenlik göstergeleri arasındadır.

Dolayısıyla performans denetiminde denetçi birbiriyle çok ilişkili bu kavramları kısımlara ayırmak yerine kurumun tam performans sağlamasında yönetimi engelleyen bir zayıflığın var olup olmadığı noktasını araştırmalı ve verimlilik veya tutumluluk arayışı içinde performans kalitesinden ödün vermemelidir.

IX- PERFORMANS DENETİMİNDE ÖLÇÜM VE KRİTERLER

A- PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Performans denetimi bir programın, bir fonksiyonun, bir faaliyetin ya da bir organizasyonun hangi ölçüde tutumlu, verimli ve etken olduğunun, kurum dışındaki kişi ve kurumlarca bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir. Performansın üç boyutunun (VET'in) sağlanması yönetimin sorumluluğundadır. Performans denetiminde denetçinin görevi ise, bu sorumluluğun yerine getirilişindeki başarı derecesinin incelenmesi ve sonucun rapor edilmesi olduğu önceki bölümlerde açıklanmıştı.

Kamu mal ve hizmet üretiminde, "VET'in sağlanıp sağlanmadığının belirlenebilmesi için; kamu faaliyetlerinin tümüne uygulanma olanağı sınırlı olmakla birlikte, her program ve faaliyetin bağımsız ve anlamlı bir nihai hasılasının olması ve programların çıktılarının ölçülmesi gerekir. Bu ölçüm, her

¹⁰¹ NAO A Framework for WFM Audit, s.7.

bir programa uygun kriterler (kistas-ölçüt) belirlenmesi ve elde edilen sonuçların bu kriterlerle değerlendirilmesi demektir.

Performans, kuruluşun neyi ve neleri elde etmeyi amaçladığını, kullandığı mali ve fiziki kaynakların insangücünün neler olduğu, elindeki kaynakları hangi yöntem ve usuller uygulayarak amaçladığı hedeflere dönüştürdüğü, faaliyetleri sonucunda elde ettiği mal ve hizmetlerin, hedeflenen amaçların direkt olarak elde edilmesindeki kesin etkileri ile diğer yan amaçların elde edilmesindeki geniş ve dolaylı etkilerin değerlendirilmesi ile ölçülebilir.¹⁰⁴

Ölçme bir bilgi sağlama yoludur. Teknik anlamda nesnelerin, olayların ve sonuçların gözle görülebilir özelliklerini temsil eden simgeleri bulma sürecidir. Bu simgeler nitel ya da nicel olup, sabit, tutar ve karşılaştırılabilir özellikler taşıyan ölçü birimleridir (ölçütlerdir).¹⁰⁴

Ölçmelerde, elde edilen ölçü birimleri cinsinden değerler, aynı ya da değişik nesne ve olaylar, aynı dönem içerisinde, ortak olan özelliklerine göre kendi içlerinde ve birbirleriyle karşılaştırılabilmektedirler. Bu kıyaslamalarda, çeşitli matematiksel ve istatistiksel yöntemler kullanılarak çok kapsamlı yorumlara, yargılara ve bilgilere ulaşmak mümkün olmaktadır.¹⁰⁵

Yaşamın her alanında ölçüm vardır. Günlük yaşamımızdan toplumsal olaylara, fabrikalardan evlere kadar her yerde ölçme olayı ile karşılaşılır. Yaşadığımız çevreyi ve dünyayı tanımak ve anlamak için gerekli bilgiler ölçümlerle sağlanır. Örneğin bir toplumun sosyal ve ekonomik yaşamı ile ilgili bilgiler, ulusal gelir, ücretler, işsizlik düzeyi, okuryazarlık oranı vb. Bir yarışta kazanan ya da kaybeden taraf da ölçme sonucu anlaşılabilir.¹⁰⁶

Modern yönetim anlayışında ölçmenin önemi; "ölçülen yapılmıştır" ve "ölçemediğinizi yönetemezsiniz" şeklinde kısa yoldan vurgulanmaktadır.¹⁰⁷

Performans ölçümlerinin denetlenen kurumun performansının değerlendirilmesinde yanıtlayabileceği belli başlı sorular şunlardır;

- o İşler ne kadar iyi yapılıyor, beklenen sonuçlara ne düzeyde ulaşılmıştır? Yani faaliyetin iyi bir şekilde yürütülüp yürütülmediği veya iyi bir performansa erişilip erişilmediği?

¹⁰⁴ E Nihat Falay, Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi ve Türk Program Bütçe Modeli. İ.Ü. İktisat Fakültesi 1979, s. 158

¹⁰³ NAO Audit Guide, Value For Money Audit, Chapter, 16.1.

¹⁰⁴ Akal, a.g.e., s.64.

¹⁰³ Ayrıntılı Bilgi İçin Bkz. Performance Audit Guidelenes, Volume I, Measuring Performance, Department of the Auditor General of Pakistan, 1984, s. 1-175.

¹⁰⁶ Akal, a.g.e., s.64.

¹⁰⁷ Akal, a.g.e., s.65.

- Gerçekleştirilen işlerin amaçlara katkısı olmuş mudur? bu işlerin örgüt performansına etkisi nedir?
- Hedef ve stratejilere uygunluk sağlanmış mıdır? temel ilkelerden sapma var mı? Doğru yönde iyiye doğru mu gidiliyor?
- Hizmet kalitesi zaman içerisinde düzelmiş mi? yoksa bozulmalar mı olmuş?

Bu örgütte başarılı bir ortama ve yüksek performansa ulaşmanın çok çeşitli yöntemleri bulunmakta ise de, performans denetimleri de bu yollardan biri olarak örgütün başarısına katkıda bulunmaktadır. Performans ölçümü örgütün stratejilerinin uygulanmasını kolaylaştırmak, yönetici ve çalışanları örgüt hedeflerine ulaşmaya özendirmek ve bu hedeflere ulaşma düzeyini değerlendirmek amacını taşımaktadır.

Bu amaçların ve yukarıda yazılı soruların yanıtlarını verebilmek için bir ölçüm sistemi için uygun kriterlerin (ölçütlerin) seçimi de çok önemlidir. Bu kriterlerin taşıdıkları önem ve etkilerini aşağıda ayrıntılarıyla açıklanacaktır.

B- PERFORMANS KRİTERLERİ

1- Genel Olarak Kriter

Performans kriterleri, denetlenenin doğruluğunu, düzenliliğini, uygunluğunu, verimliliğini, etkenliğini, tutumluluğunu ölçmeye yarayan ölçütlerdir. Bunlar denetlenen kurumun amaçlarından türetilmektedir.¹⁰⁸ Kriterin sözcük anlamı birşeyle ilgili doğru yargıya varabilmek için temel olan bir norm, bir ölçü, bir kıstas, bir kural veya bir deneyim demektir".¹⁰⁹ Denetim kriteri denetim görüşünün bildirilmesi için denetçi tarafından denetlenen kurumun kayıtlarına başvurularak standartların oluşturulması demektir. Gerçektende denetim kriteri olmadan denetim yapmak imkansızdır.

Kriterlerin taşınması gereken bazı özelliklerinin olması gerekir.¹¹⁰ Bunları şöyle özetleyebiliriz;

¹⁰⁸ Performance Audit Guideliness, a.g.e., s.11.

¹⁰⁹Bkz. Longman-Metro Büyük İngilizce Sözcük, İstanbul 1993, s.332.

¹¹⁰ Harry Hatry, "Criteria for Revaluation in Planning State and Local Programs", Program Budgeting and Benefit-Cost Analysis (California 1969), Goodyears Publication, s.98-101.

L.C. Hawkins, "Measurement of Efficiency "Oxford Economic Papers Valume 2, No. 1, s.38.

- Kriterler kamusal amaçlarla doğrudan ilgili olmalıdır.
- Hizmetler için birden fazla kriter geliştirilmelidir.
- Hedef alınan topluluğun niteliklerini yansıtmalıdır.
- Tam ve açık şekilde tanımlanmalıdır.
- Gerçekçi olmalıdırlar.
- Düşük maliyete yönelmiş olmalıdırlar.
- Konulara uygun olmalı ve onlara göre biçimlendirilmelidirler.
- Mümkün olduğunca, parasal ve fiziki nitelikte ölçümlenebilir olmalıdır.

Kriterlerin bu niteliklere yakın olmaması veya kriter üzerinde fikir birliği sağlanmaması durumunda verimlilik, etkenlik ve tutumluluk konusunda kesin bir şey söylenemez. Bu durumda değerlemeler, kişisel ve sağlıksız bir nitelik taşırlar.^m

2- Kriter Kavramı

Denetim kriteri, bir programın/projenin planlanm.a.sı, uygulanması, kontrol edilmesi ve işletilmesinde genel kabul görmüş yönetim ilkeleri ışığında oluşturulmaktadır. Genel kriterler her duruma uygun olmayabilir. İhtiyacı ve konusuna göre geliştirilebilir. Kriterlerin bulunmadığı alanlarda, düzenlemeler,¹¹² direktifler, genelgeler, bildirimler gibi birçok kaynaktan yararlanılabilir.

Kamusal kaynakların ve faaliyetlerin VET sınırları ve amaçları çerçevesinde yönetilip yönetilmediğine ilişkin denetim ancak bu kriterler aracılığı ile mümkün olmaktadır.

Düzenlilik denetiminde denetçiler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile kanun ve kurallara uygunluk kriteri ve mali uygunluğun diğer kriterlerine başvururlar. Performans denetiminde ise bütün durumlar için geçerli kabul edilen veya genel olarak saptanan kriterler bulunmamaktadır. Onun yerine, teşebbüs, program veya projenin niteliği ve tipine göre hazırlanan ölçüler kullanılmaktadır. Her kriter her durumda uygulanmamaktadır. Örneğin; bir sınai teşebbüsün değerlendirilmesinde performans açısından denetim kriteri aktiflerin toplamı gibi kârlılık olduğu söylenebilir. Ancak kâr sağladığı düşünülen bir

¹¹¹ Falay, a.g.m., s.53.

¹¹² Bkz. L.T. Kulasingham, "Value For Money Auditing" International Journal of Government Auditing, Ekim 1986, s.12-14.

teşebbüsün işlemlerinin daha derin analizi, kaynakların daha etken kulamlmasıyla kazanç artışına yol açacağını gösterebileceğinden yetersiz kalabilir.

Performans denetiminin kriterleri olarak verimlilik, etkenlik ve tutumluluk değerlendirmesinden oluşan geniş bir çerçeve çizilebilir. Amaç istenen hedeflerin verimli olarak başarılması için kaynakların tutumlu ve etken kullanılma derecesini incelemektir.

Performans denetimi açısından inceleme yapmak istediğimizde parasal değere ulaşmada kritik önemi olan program veya proje unsurlarını saptamak zorunludur. Örneğin; bazı program ve projelerde tutumluluk çok önemli olurken, diğerlerinde verimlilik veya etkenlik boyutları ön plana çıkabilir.

Performans denetiminin kendisinin bir teknik olmaktan çok, bir kurumun kaynaklarının tutumlu, verimli ve etken yönetimi (veya diğer açılardan) üzerine nesnel bir rapor sunabilmek için incelemeye yardım eden bir kavram olduğu söylenebilir. Performans denetimi kavramı ve anahtar özellikleri değişmez kalırken özellikle uygulamada gerekli olan teknikler ve kıstaslar olaydan olaya değişmektedir.

Performans denetiminde kullanılacak en uygun yaklaşım çok sayıda faktörün bileşkesi olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin;

- Kurumun niteliği, yasal yetkileri, faaliyetleri, planları, amaçları ve hedefleri;
- Kurumun yönetim deneyimi, iç kontrol ve denetim sistemlerinin gelişim durumu ve tarihçesi;
- Karşılaştırılmalı sanayi deneyimleri;
- İç ve dış çevresel etkiler;
- Kurumsal yapı;
- Denetim erkini kullanımın yasalaşması.

Performans denetiminde kriter geliştirirken denetçi herşeyden önce, mevcut kriterlerin uygulanabilme durumunu araştırmalıdır. Yeni kriterler oluşturmada, mevcut şartların değerlendirilmesine uygun standartların olduğu garanti edilmelidir. Bunlar genel kabul görmüş yönetim sistem ve deneyimleriyle de uyumlu olmalıdır. Ancak odak noktası "verimli, etken ve tutumlu" işlemler üzerinde olmak zorundadır.

Performans denetimi görece yeni bir alan ve konu olduğundan denetim kriterlerinin seçimini yapmak bir dereceye kadar zor, bazen de tartışmalı bir tarzda olmaktadır. Güçlük, genelde belli bir yanılma payına izin veren fakat işlemlerin ve program dağılımının anlamlı bir değerlendirmesini yapmak için özelde yeterli olan kriterlerin geliştirilmesinde yatmaktadır.

3- Kriter Kaynakları

113

Denetim kriterleri aşağıdaki kaynaklardan sağlanabilir.

- yıllık ve yıllık kalkınma plan dokümanlarından,
- Diğer denetim birimleri ve denetçilerden,
- Benzer denetim kurumlarından,
- Uluslararası kuruluşların koyduğu standartlardan,
- Hükümet politikaları ve kararlarından,
- Yasalar, kurallar ve düzenlemelerden,
- Konuyla ilgili yayınlardan,
- Mesleki örgütlerin çıkardığı akademik bildirilerden,
- Geçmiş performanstan, önceki denetimlerde sağlanmış bilgilerden,
- Yönetim tarafından konulan performans standartlarından,
- Genel kabul görmüş yönetim uygulamalarından,
- Uzmanlarla görüşmelerden,
- Teknik yayımlardan,
- Denetlenen kurumdan.

Denetçiler bütün bu kaynaklardan yararlanmalı daha sonra gerçekçi bir denetim kriteri oluşturmak ve doğru yargıya varabilmek için bunları formüle etmelidir. Bunları yaparken yerel koşulları da gözönüne almalıdır. Örneğin, Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından çıkarılan içme sularının kalitesi ile ilgili standartlar bir üçüncü dünya ülkesi için iyi uygulama kuralı, kriter olarak alınması, pek adil olmayabilir. Çünkü bu ülkelerde içilebilir su elde etmek bir problemdir. Gelişmiş ülkeler için uygun olan genel kabul görmüş yönetim uygulamaları (GAMP-Generally Accepted Management Practices) benimsenip, adaptasyonu yapılırken deneyimli uzmanlarla uygun düzenlemeler yapılmalıdır.

Denetim kriterleri, deneticinin kurumundaki yöneticiler ve denetlenen program veya projenin yöneticileriyle de görüşülerek saptanması gerekir. İdeal olanı, denetçi ve denetlenenlerin karşılıklı mutabakatıyla saptanmasıdır.

¹¹³¹ Bkz.M.A.Khan, a.g.e., s.6-7; (Criteria in P.A.) ve Palay, a.g.e., s.163-166 ve Hatry, a.g.m., s.114.

4- Kriter Çeşitleri

114

Performans denetiminde iki tür kriter bulunmaktadır. Bunlar;

- Genel Kriterler
- Özel Kriterler

Genel kriterler, genel ilkeler ve sağduyudan elde edilir. Genel kabul görmüş yönetim uygulamaları ile mesleki normlar ve standartları bu kriterler için kaynak oluştururlar.

Özel kriterler ise, özel bir proje veya program için konulan hedeflerden çıkarılır. Örneğin, sıtmanın yok edilmesi programının belirlenen hedefleri, belli bir dönemde bu hastalığın kökünü kazımaktır. Bir toplumun okur yazarlık programının hedefi okur-yazarlık oranını bir plan döneminde arttırmak olabilir. Bu hedefler özel bir proje veya program için kriter olarak adapte edilebilir. Bir program veya projenin hedefleri ve faaliyet standartları bu kriter türünün kaynaklarıdır.

X- PERFORMANS DENETİM TEKNİKLERİ

Performans denetimi, hesap incelemesini değil, bir kurum veya kuruluşun program ve faaliyetlerini konu edinir. Program ve faaliyetlerin irdelenip değerlendirilmesi için, mali denetim sırasında kullanılan tekniklere ilave olarak başka tekniklerin kullanılmasına da ihtiyaç vardır.

Burada, mali denetimde kullanılan tekniklerin performans denetiminde kullanımı yönüne, diğer tekniklerle birlikte, ayrıca değinilecektir.

A- MÜLAKATLAR

Mülakatlar denetim tekniklerinin önemli bir bölümünü oluşturur. Önceden hazırlanmış formlar şeklinde, bazen tanımlanmış cevaplardan seçmeli olarak kullanılabilir. Ya da mülakatlar oldukça gevşek yapılandırılmış, mülakat yapılan kişiye kendi görev ve sorumluluklarını anlattırma şeklinde olabilir. Bu iki ekstrem yapılanma arasında, grup mülakatları, toplantılar gibi değişik daha pek çok şekil sayılabilir.

¹¹⁴ Bkz.M.A.Khan, a.g.e, s.2-6.(Criteria in Performance Audit).

¹¹⁵Ayr.Bilgi için Bkz., NAO Public Audit Manual, Part Two, Chapter 16, Value For money Audit, mAnnex A, Appendix 16/4, National Audit Office, London, England, Ayrıca; Judi Stockevell, Qualitative Techniques; Their Practical Uses in VFM Audit, Unit A investigative techniques Guide NO:6, June 1993, London, s.4-13.

Mülakat yapma beceriye dayalı bir iştir. Dikkatli dinleme, iyi soru sorma ve cevapları kayıt iyi bir mülakatın unsurlarıdır. Mülakatla görevlendirilecek kişilerin görevin niteliğine uygun beceri düzeyine ve tecrübeye sahip olmasına dikkat edilmelidir. Mülakata alınacak kişilerin düzeyi de asla ihmal edilmemelidir.

Eğer mülakatlar maddi delil oluşturacaksa mülakat notları veya özetleri üzerinde mülakat yapılanla mutabakat sağlanmalıdır.

Mülakatta önce amaçlar konur ve konu iyice araştırılır. Daha sonra doğru kişi ve kişilerin seçimi yapılır.

Hazırlanmış mülakatlarda kapalı sorular esastır. Aynı soruya çok kişiden cevap alınması amaçlanır. Kantitatif sonuç verir.

Derinlik mülakatlarında açık soru esastır. Kalitatif sonuç verir. Hazırlanmış mülakatlarla derinlik mülakatları ayrı ayrı veya birlikte uygulanabilir.

B- ANKETLER

Anket, çok sayıda kişi ve kurumdan standardize bilgi toplamak için kullanılabilir. Maliyeti ucuzdur. Ancak uzun zaman gerektirir.¹¹⁶

Ucuzluğu yanında, anketörün sübjektifliğinin olmayışı, içerik esnekliği, standardize cevap imkanı ve analiz kolaylığı gibi başka bazı avantajlar da taşır.

Dezavantajları; karmaşık konulardaki sınırlılığı, cevap alamama sübjektif cevap, gerçek cevap vereni bilememe, anket formunun biçimlendirilmesi sırasındaki önyargı ve yanlış anlaşılabilir sorulardan kaçınma, zorluklarıdır.

C- DOKÜMAN TOPLAMA

Dosya inceleme, yüksek maliyetli ve uzun zaman alıcı bir işlemdir. Ancak özel beceriler gerektirmez. Güçlü ve geniş ölçüde objektif delil sağlar. İncelenen kuruma fazlaca yük olmaz.

Zayıf yanları; dosyaların noksan olma ihtimali, dokümanları tam anlamıyla yorumlama güçlüğü, inceleyen yazılı olan herşeyin doğruluğuna inanma eğilimidir.

Dokümanları "içerik analiz tekniği" ile sözcük, ibare ve paragrafları önceden belirlenen bir kodlamaya dayalı olarak değerlendirmek mümkündür. Ancak bu yetişmiş analizci gerektirir. Gene de kodlamanın güvenilirliği ve yorumun geçerliliği konusundaki sorulara açıktır.¹¹⁷

¹¹⁶ Mülakat ve Anket konularında ayrıntılı bilgiler, Pakistan'da 1991 yılında yapılan yoğun eğitim programı kurs notlarında mevcuttur. (Intensive Training Programme 18 th on Performance Audit, September 14, to October 17, 1991, Lahore, Pakistan).

¹¹⁷ Bkz. Stockwell, a.g.e., s.23-S9

D- YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ

Kamu kurumları geniş ölçüde mali ve yönetsel verileri bilgi işlem merkezlerinde saklamaktadırlar. Bu veriler, önemli istatistikler, performans gösterge ve ölçümleri gibi standart bir şekilde raporlanırlar. Böyle bir bilgi işlemlerde kullanılıyorsa, standart sorgu imkanları kullanılarak bilgi toplanabilir.

Bu özellikle performans denetimi için önemli bir kaynaktır. İşletimi ucuz ve kullanımı kolaydır. Ancak verilerin güvenilirliğini kontrol yüksek maliyetli olabilir. Politikacı ve üst yönetimin kullanımı için dizayn edilen sistemlere giriş konusunda duyarlılıklar olabilir.

E- GÖZLEM

Bir faaliyet veya durumun doğrudan gözlenmesi çok güçlü kanıt oluşturur. Gözlem çok formal (sözgelimi iş ölçümü) olabileceği gibi nispeten daha basit şekillerde de yapılabilir.¹¹⁸

Doğrudan gözlem, incelenenin ön yargısından arınmış kanıt sağlar. Gözlemin geliştirilmiş şekilleri yetişmiş eleman gerektirir. Neyin, nerede, ne zaman gözleme alınacağı dikkatlice düşünülmelidir. Geniş ölçekteki gözlemler pahalıya patlar. Fotoğrafla tespit olmadıkça, uyumsuzluk halinde bulguların desteklenmesi güç olabilir.

F- PERFORMANS GÖSTERGELERİ

Girdi-Çıktı-Etki verilerinin çeşitli rasyo ve endeksler biçiminde kombine edilmesi iş ve hizmet kalitesinin ölçülmesi için yararlı göstergeler üretir.

Kurum hedef ve planlarında göstergelerin giderek yaygınlaşması karşısında, gösterge sistemlerini denetim analizlerine monte etmekten başka çözüm de yoktur. Göstergelerin denetim alanında kullanımı, daha ayrıntılı incelemeye ihtiyaç gösteren alanları işaret edecektir. Ayrıca göstergeler, herhangi bir performans denetimi sırasında analiz edilerek konuyu daha iyi kavramamıza yardımcı olacakları gibi, performansın doğrudan ölçüleri de olabilirler.

Sakıncaları, performansın tüm önemli yönlerini ölçecek geçerli ve güvenilir ölçüleri bulmaktaki güçlükte toplanır.

G- ZAMAN SERİLERİ

119

Zaman serileri mevcut en yararlı araçlardan biridir. Yalnızca genel eğilimleri göstermekle kalmaz, kurum politikalarındaki değişiklik gibi nedenlerle ortaya çıkan kesintileri de teşhis edebilir. Tahmin yapmakta da kullanılabilir. Ne

¹¹⁸ Bkz.Stockwell, a.g.e, s.31-39

¹¹⁹ Ayr.Bilgi için Bkz.NAO, Analytical Review Procedures Guidance Notes, s.32.

kadar doğru sonuç alınmak isteniyorsa o kadar ayrıntılı veriye ihtiyaç vardır. Sözgeşi iyi bir "önce ve sonra" analizi yapabilmek için 80 civarında veri gerekir. Daha gelişkin şekillerde bu teknik istatistik metodlarının çok iyi kavranmış olmasını, sonuçların yorum ve sunumu için sağlam bir sağduyu gerektirir.

H- SAPMA ANALİZLERİ

Denetçi ve muhasebeciler için tabii bir tekniktir. Bilgi işlem için biçilmiş bir tekniktir.

I- ÖRNEKLEME

Denetime giren tüm işlem ve olayların tamamm incelenmesinin imkansız veya çok yüksek maliyetli olduğu hallerde, örnekleme incelemenin temeli olarak kullanılır. Avantajı, örnekleme dizaynı ve uygulamasına gereken dikkat ve özen gösterildiğinde, çok düşük maliyetle güvenilir ve geçerli sonuçlar alınabilmesidir. Dezavantajı, herhangi bir örnekleme işleminin, gerek kapsam gerekse doğruluk açısından örnek verilerin yorumunda sınırlamalar getirmesidir.

Performans denetiminde, kesin sonuca nadiren ihtiyaç olduğundan
1230
örnekleme özellikle bu alanda faydalı bir tekniktir.

Teknik, örneklerin amaçlı veya rastgele seçimine dayandırılabilir.

Tekniğin taşıdığı risk, denetim ihtiyaçlarına uymayan örnek tasarımı veya sonuçların ihtiyatsız yorumundadır. Rastgele seçime dayalı örneklemede gerek örnek seçimi gerekse yorumlarda uzman desteği sağlanmalıdır.

J- İSTATİSTİKSEL ANALİZLER

Pek çok istatistik tekniği bulunmaktadır.¹⁵¹ Sözgeşi

- Değişkenlerin bileşimi veya korelasyonun incelenmesi,
- Tahminler ve enterpolasyon,
- Değer tahmin ve tanımlama metodları gibi.

122

Bu teknikler, normal olarak çok geniş veri tabanı gerektirirler. Bilgisayar paketleri kullanımı yoluyla maliyetleri ve uzman kullanım ihtiyacı minimize edilir. Analizlerin kalite ve güvenilirliğini sağlamak için uzmanlık hayati derecede önem taşır.

¹²⁰ Ayr.Bilgi için Bkz., J.Snelling, Use of Sampling. Value For Money Studies, Unit A, Investigative techniques, Guide No:2, August 1992, London

¹²¹ İstatistiksel Analizler hakkında geniş bilgiler Pakistan'da 1991 yılında yapılan eğitim programı kurs notlarında mevcuttur.

¹²² Bkz. NAO. Public Audit Manual Part Two Chapter 16, Value For Money Audit, Annex A, Appendix 16/4. National Audit Office, England.

K- MODEL GELİŞTİRME

Çok geniş verilerin anlaşılması gerekliliği ile karşı karşıya kalındığında, test modelleri geliştirmek yararlı olabilir. Bu, kalitatif verilerin kodlanmasını, grafik ve matrisler kullanımını kalitatif ekonomik modeller geliştirilmesini gerektirir. Başarılı şekilde uygulanması çok zor olmakla birlikte, sebep sonuç ilişkilerini irdelemek, isabetli tavsiyelerde bulunmak için de tek yoldur.

L- PROJE ANALİZLERİ

Denetim cephesinde de yararlı olan çeşitli proje planlama ve izleme teknikleri vardır. ¹²³

Yatırım değerlendirmeleri, işağları ve kritik yol analizleri, S eğrileri, kaynaklandırma profilleri, planlananla gerçekleşen performansı karşılaştırılmasında kullanılabilir. Kullanımları kolay olmakla birlikte sonuçların değerlendirilmesinde konuya özgü uzmanlık bilgisi gerektirir.

M- SİSTEM ANALİZLERİ

Bilgisayar sistemlerinin yapılanma analizleri basit iş akış şemalarından ¹⁸⁴

karmaşık bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesine kadar uzanır.

N- UZMANTANIKLIĞI

Raporların içerdiği bulguların birer gerçek olarak kabul edilmesi hallerinin dışında bunların tartışma konusu edildiği yerlerde uzman tanıklığına başvurulabilir. Analitik irdelemenin ötesine geçen çok karmaşık durumların ¹⁸⁵ açıklanmasında uzman tanıklığı çözüm olabilir.

Uzman seçimi çok önemlidir. İdeal olarak, denetleyen ve denetlenenle önceden bir irtibatı olmayan, konusunda bilgili birikiminin bulunması ve bunun her iki tarafça kabulü gerekir. Denetlenen kurum uzman tanıklığına karşı çıkarsa, denetim açısından ters sonuçlar doğurabilir.

Sözü edilen tekniklerden amaca uygun olanların tatbiki ile analiz ve yorumlanması yoluyla, incelenen işlem ve olay hakkında bir sonuca ulaşılır, ulaşılan sonuç raporlanır.

XI- PERFORMANS DENETİMİ SÜRECİ

Bir kurumun kaynaklarının ve faaliyetlerin mevzuat, üretim süreci ve saptanmış kriterler itibariyle incelenmesi denetim sürecini oluşturur. Bu süreç, bir programın, bir projenin, bir fonksiyonun, faaliyetin veya organizasyonun

¹²³ Bkz. Stockwell, a.g.e., s.40-55.

¹²⁴ Bkz. Stockwell, a.g.e., s.40-55.

¹²⁵ Bkz. NAO Public Audit Manual, a.g.e., Chapter 16.

araştırılan, soruşturulan ve incelenen konularının özelliklerine göre belirlenmelidir. Bu denetim türünde, standartlaşmış iş programları uygun değildir. Bununla beraber izlenecek genel bir yaklaşım bu tür denetimlerin tümünde benzerlik göstermektedir.

Üç ana performans denetimi inceleme tiplerinden söz edilebilir. Bunlar, işlevsel, örgütsel ve özel görevlendirmelerdir¹⁸⁶ İngiltere Yüksek Denetim Kurumu (KTAO) tarafından performans incelemeleri dört kategoriye ayrılmıştır.¹²⁷ Bunlar;

- Olası ciddi savurganlık, aşırı harcama, verimsiz, etken olmayan ve kontrollerde belirlenen zayıf durumların incelenmesi,
- Geniş kapsamlı faaliyet proje ve programlara dayalı yatırım harcamalarının incelenmesi,
- Büyük ölçüde kaynak kullanımının söz konusu olduğu alanlarda, standart yönetsel program ve faaliyetlerin incelenmesi,
- Parlamento normal olarak rapor yazmaya yönelik olmayan fakat VET konularında faydalı iyileşmelere yol açabilecek, daha küçük ölçekli incelemeler.

Her performans denetimi genellikle üç aşama içinde gerçekleştirilmekte ise de, bir dördüncü aşamadan da burada söz edilecektir. (Çizelge 13) Bunlar;

- Planlama (Gözlem ve Araştırma)
- Uygulama, yürütme, inceleme
- Denetim sonuçlarının rapor edilmesi
- İzleme

Eğer bir proje üzerinde performans denetimi yapılacaksa denetim süreci başlamadan önce proje devresinin de iyi bilinmesi gerekmektedir. Bir projenin Dünya Bankasıyla belirlenen 5 aşaması bulunmaktadır. Bunlar;

- Belirlenme
- Hazırlık
- Değer tahmini ve onaylama
- Tamamlama/izleme
- Değerlendirme

¹⁸⁶ Baş, a.g.m., s.36. (Faaliyet Denetimi Kavramı ve Türleri).

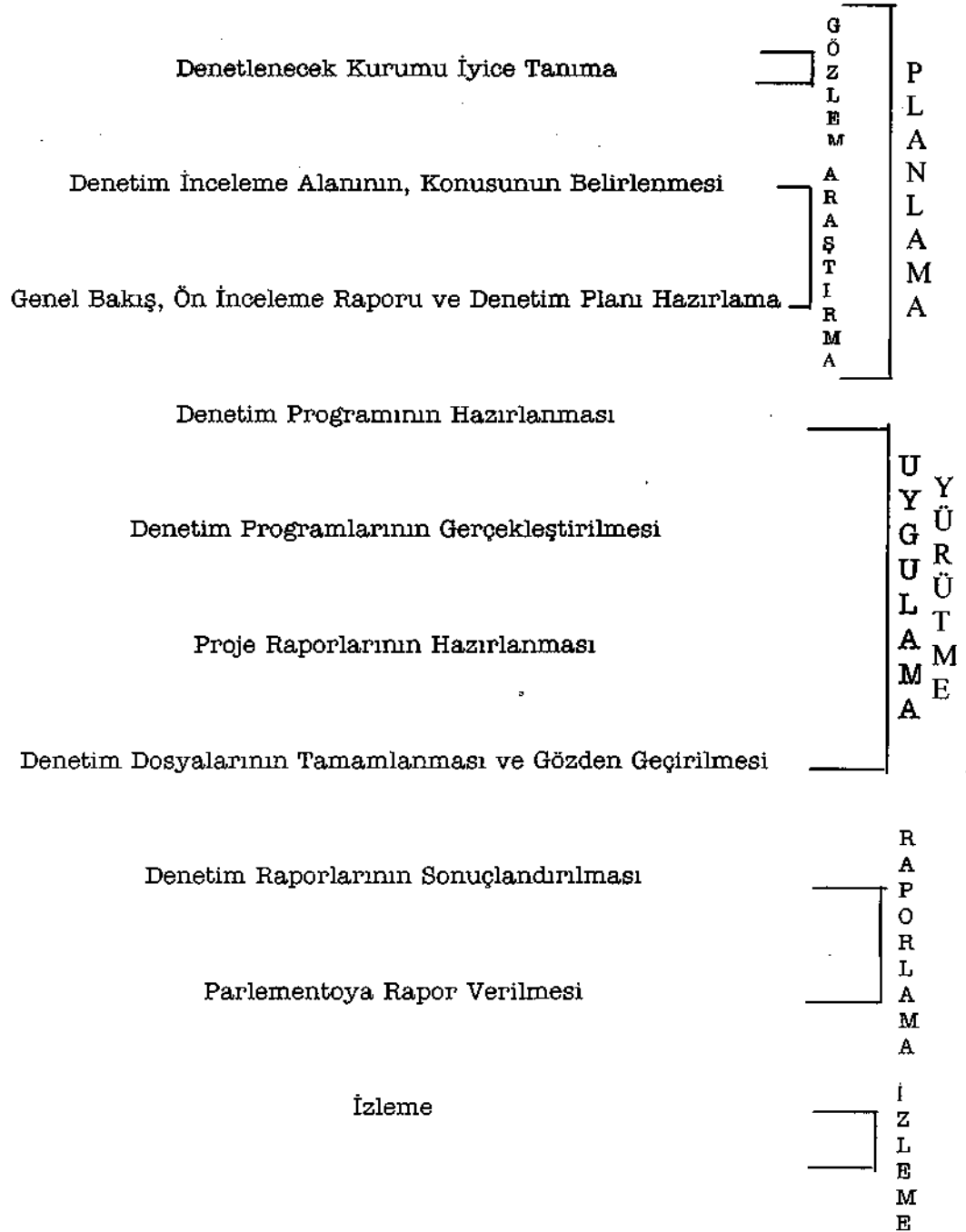
¹²⁷ NAO A Framework for VFM Audit, s. 10.

¹²⁸ Bkz. Warren C. Baum; The Project Cycle, 1. World Bank 2. Economic Development Projects, Washington Ekim 1983.

Bir performans denetimini yürütürken denetçi gerçekte, plan yapmak, uygulamak ve rapor yazmak zorunda olduğu bir göreve başlamaktadır. Performans denetçesinin nesnel bulgulara ulaşmak ve makul önerilerde bulunmak için gerçekleri gözlemleyip analiz eden bir danışman olması gerektiği unutulmamak koşuluyla, görevinde yazdığı rapor temel olmaktadır. Raporun içeriği mümkün olan en iyi şekilde sunulmalıdır. Denetimlerin pek çoğu yetersiz planlama nedeniyle proje sonuçlarının genellikle beklentileri karşılamadığını göstermektedir. Bu yüzden denetçinin işini doğru olarak planlayıp üzerine aldığı görevleri yeterli bir süreye dağıtmazsa ikna edici bir rapor yazması mümkün olamaz. Denetim bir planı izlemelidir, fakat gerektiğinde plan tekrar gözden geçirilebilmelidir. Çalışma planı sadece daha iyi sonuçlar vereceği umuluyorsa tekrar gözden geçirilmelidir.

ÇİZELGE: 13.

**PERFORMANS
DENETİM SÜRECİ**



KAYNAK: Javed Nizam, Value For Money Auditing of State-Owned Enterprises, PAW, Department of the Auditor-General of Pakistan, Mayıs 1988, s.5.

A- PLANLAMA

Planlamanın ayrıntılı açıklamasına geçmeden önce, performans denetiminde planlama yapılmasına gerek duyulması nedenlerinden söz etmekte yarar bulunmaktadır.¹²⁹

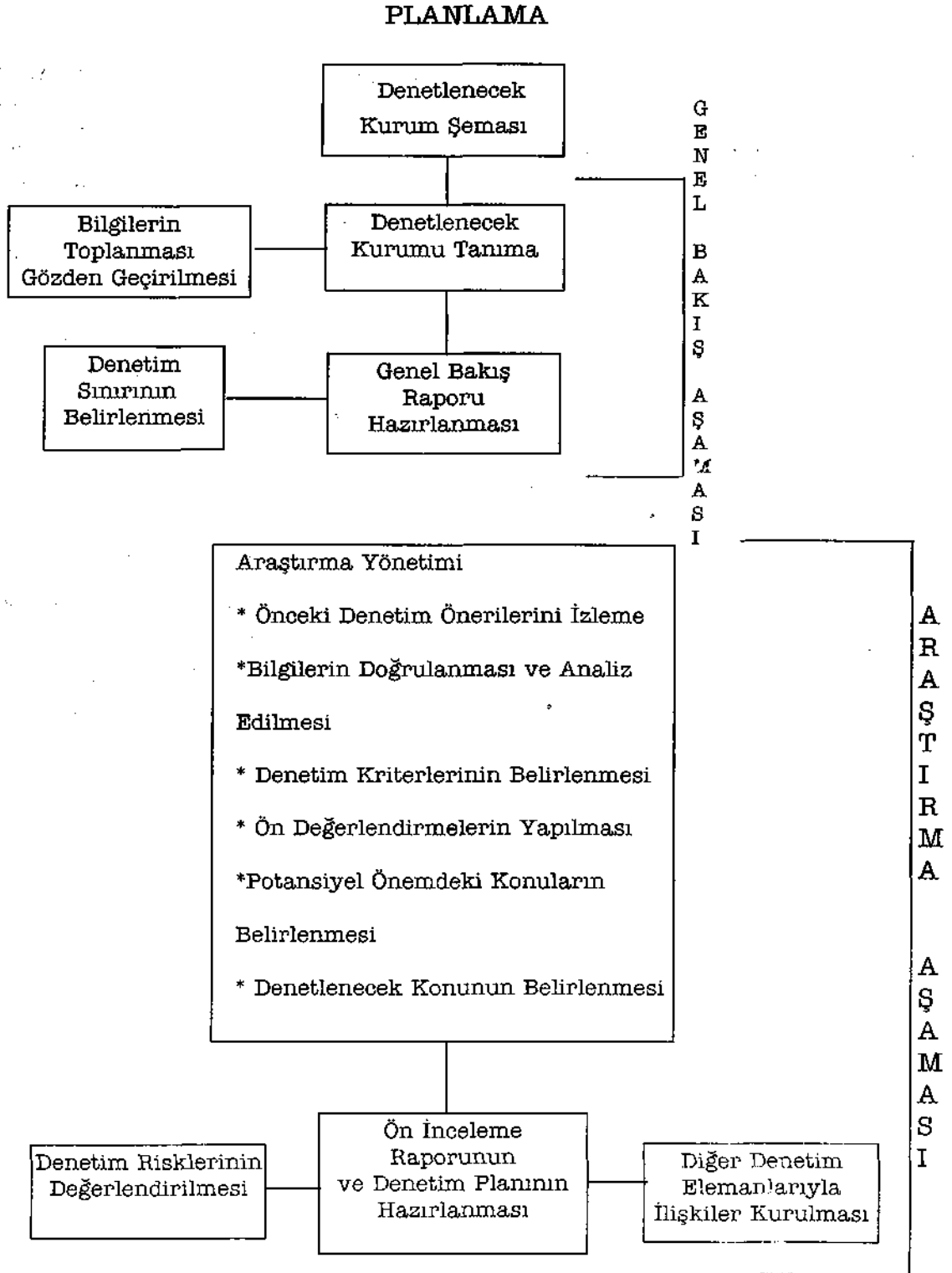
Birinci neden, performans denetimi yapan denetçilerin temel ilgi alanı yürütülen işlemlerin verimlilik, etkenlik ve tutumluluk açısından gözden geçirilmesidir. Aynı zamanda denetçiler bunu kendi işlerine de uygulamak zorundadırlar. Bu da sadece çalışmalarında inandırıcılık sağlamakla kalmaz, aynı zamanda insan kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılmasına ve denetim maliyetinin azaltılmasına da yardımcı olur. Diğer bir deyişle planlama maliyetetkinliği sağlanmasına yardımcı olur.

İkinci neden, denetimde faaliyet alanının artmasıyla birlikte, halkın ve onların temsilcilerinin denetimin niteliği ve içeriği konusundaki beklentilerinin de artmasıdır. Denetim elemanları insanların bu beklentilerine cevap vermek zorunda iseler ellerindeki mevcut kaynakları en iyi şekilde kullanmak zorundadırlar. Her insanın ve makinenin çalışmasında tutumlu ve verimli olmasının, kaynakların izin verdiği ölçüde amaçlarına ulaşmak için izlenecek yolları ve stratejileri dikkatli bir şekilde planlanılmasının sağlanması gereklidir.

Üçüncü neden ise, planlamanın ve denetiminin denetçilere düzenli olarak kayda değer işaretler vermesi, daha denetimin ilk aşamalarında ilerisi için karar verme olanağı sağlamasıdır. Bu tür bir karar genellikle önemli sonuçlara varacak ayrıntılı incelemeler, olmayan veriler veya pahalı çıkacak denetim maliyetleri hakkında değerlendirmelerine dayanır.

¹²⁹ Ayrıntılı Bilgi için Bkz. Muhammed Akram Khan; Planning For Performance Audit, PAW Department of The Auditor-General of Pakistan, Temmuz 1988.

ÇİZELGE: 14. Performans Denetiminde Planlama



KAYNAK: Course Notes, Intensive Training Programme on Performance Audit, 1991, Lahore Pakistan.

Denetim planlaması genel kabul görmüş bir alt standarttır. Bu standarta göre, her dış denetim, denetim öncesi yapılmış bir plana uygun olarak yapılmalıdır. Bu planla, neyi, ne zaman kiminle, nasıl denetleneceğinin sorularına yanıt verilir. Bu sorular ayrı ayrı bir denetimin programına bağlanarak birbirini tamamlar biçimde plana dönüşür.

Performans denetiminde planlama süreci üç aşama içermektedir.

1. Aşama Denetlenecek organizasyonlar, faaliyetler veya projeler hakkında bilgi sahibi olmak tanımlamak ve iyi anlayabilmek için gözlem ve genel alan taraması yapılması ve genel bakış raporu hazırlanması, denetlenecek alanların belirlenip, konuların seçilmesi,

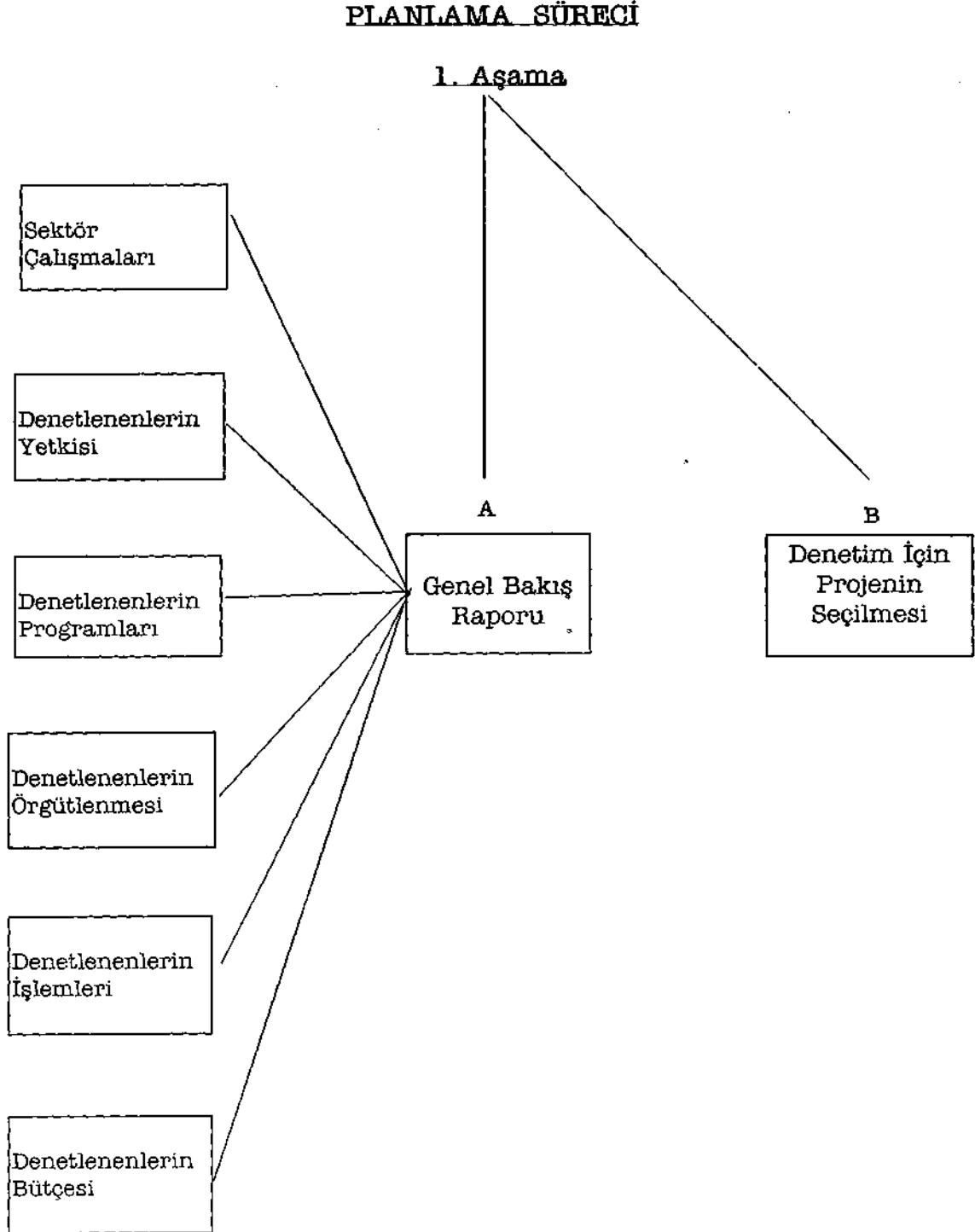
2. Aşama- Denetlenecek konunun, denetim kriterinin potansiyel önemdeki konuların belirlenmesi ön araştırmaları,

3. Aşama- Denetimi gerçekleştirmek ve sonuçlarını raporlayabilmek için ön inceleme raporunun yazılması, denetim planlarının/programının hazırlanması.

Bir proje üzerinde performans denetimi iki aşamada uygulanmaktadır. Bu aşamalar aşağıdaki çizelgelerde gösterilmiştir.³⁰ Bir faaliyet, program veya organizasyonun denetim planlamalarından kısmen farklılık gösteren bir projenin performans denetiminde birçok ortak nokta bulunmaktadır. Zaman zaman ayrılan konuları belirtmekle yetinilecektir.

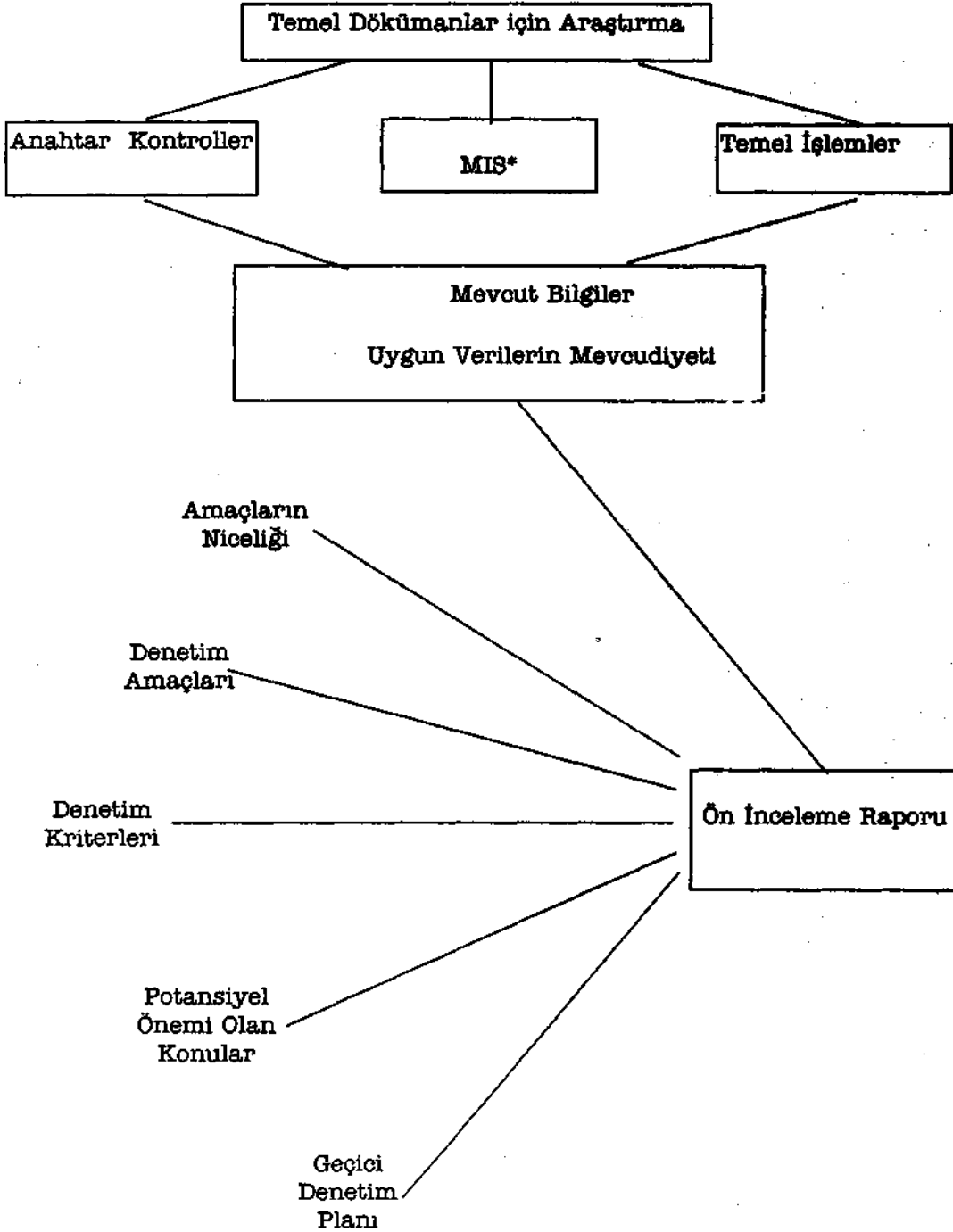
³⁰ M.A. Khan, a.g.e., s.3-10. (Planning for Performance Audit).

Çizelge: 15. Bir Proje Üzerinde Performans Denetimi



Çizelge:16. Bir Proje Üzerinde Pearformans Denetimi

PLANLAMA SÜRECİ
2. Aşama



* Yönetimin Bilgi Toplama Sistemi
(MIS)= Management Information System

1-Genel Alan Araştırması Çalışmaları

a- Bilgi Toplama ve Denetim Alanının Tanınması ve Anlaşılması

Denetçinin bir organizasyonda denetlenebilecek her alanı, her konuyu/projeyi/programı/faaliyeti denetlemesi mümkün değildir. Denetçi kısıtlı kaynaklarını dikkate alıp belli işlemleri/konuları seçmek zorundadır. Bu seçimi yapabilmek, bu tür kararlara ulaşmak için kullanılan geleneksel yöntem genel bir alan taraması ve gözlem yaparak, daha ayrıntılı incelenmesi gereken problemlerli sahaları belirlemek için yönetim kontrol sisteminin çalışma biçimini iyice anlamalı ve test etmelidir.

Bir işletmenin veya organizasyonun tanınması, anlaşılabilmesi için yapılan çalışmada organizasyonun temel faaliyetleri, amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirdiği, faaliyetlerin detayı, kaynakları, riskli alanları, prosedürü, uygulanan yasalar ve düzenlemeleri, ana programları, bütçesi, organizasyon yapısı gibi bilgiler yer alır. Ayrıca, kurumun iç veya dış herhangi bir denetimle ilgili bilgileri, denetim sonuçları, iç yönetim kontrol sisteminin gözden geçirilmesi, zayıflıkları, bu çalışma kapsamındadır.

Bu aşamada denetçi veya denetleme grupları denetlenecek birimlerin ya da faaliyetlerin iyi anlaşılabilmesi için sektörü bir bütün olarak ele alıp araştırır, gerekli bilgileri toplar ve bunları değerlendirir. Uygulamada planlama raporunun hazırlanmasından çok önce planlama prosedürü sonucu, denetleme grupları, bakanlıklarda ve politik çevrelerde, medyada, önemli gelişmeleri, diğer kontrol ve denetim organlarının yaptığı incelemelerin sonuçlarını ve parlamentonun gündemini izleyerek belirledikleri konuların üzerinde yapılan marjinal bir değerlendirme ile ön incelemeye değer görülen performans denetimi konularının tesbiti ve zamanlandırılması ile önceliklerinin saptanmasını etkileyecek bilgi alanlarını belirleyerek, grup/bölüm stratejik planlarını üretirler.

Grup planlarından sonra denetleyen kurumun performans denetimi yapacağı tüm alanları birlikte gösteren bir merkezi program yapılır.

Denetlenen kurumlar büyük ve bunların faaliyetleri karmaşık olabilir. Bu tür kurumların, genel alan taraması dikkatli bir planlama ile gerçekleştirilebilir.

Kurumsal karmaşıklık konusundaki değerlendirmelerde aşağıdaki sorulara verilecek cevaplarla sonuca ulaşılabilir. 131

¹³¹ Bkz. NAO Value For Money Audit Chapter, 16, 14.

Hedefler

- Hedefler hangi açıklıkla tanımlanmıştır?
- Kaç hedef vardır?
- Hedefler ne derecede karmaşıktır?
- Hedeflerin kendi aralarındaki bağlantılar ne düzeydedir?

Faaliyetler

- Kaç adet faaliyet vardır?
- Faaliyetler ne derecede karmaşıktır?
- Faaliyetlerin kendi aralarındaki bağlantılar nasıldır?
- Faaliyetlerle, hedefler arasındaki ilişki açıklıkla belirlenebilmekte midir?

Yapı

- Kurumun yapı tarzı nedir?
- Faaliyet birimleri nasıl dağılmışlardır?
- Faaliyet birimleri arasındaki bağlantı nasıldır?
- Faaliyet birimleri ile faaliyet türleri arasındaki iletişim ne düzeydedir?
- Faaliyet birimleri ile amaçlanan hedefler arasında net bir ilişki kurulabilmekte midir?

Kaynaklar

- Denetlenen kurumun (insan gücü, mal varlığı, sermaye-nakit gibi) kaynaklarının niteliği ve değeri nedir?
- Hedeflere göre kaynaklar ne durumdadır?
- Kurumun yapısına göre kaynaklar ne durumdadır?

↳- Bilgilerin Güncelleştirilmesi

Genel alan taraması ile elde bilgilerin bir sistem dahilinde güncelleştirilmesi, izlenecek denetim stratejisi için kesin bilgiler elde edilmesi amacına yöneliktir.

Denetlenecek birimlerin planları ve faaliyetlerinin geniş kapsamlı olarak incelenmesi, araştırma sonucunda gözlemlenen ve özellikle inceleme gerektiğine karar verilen alanlar üzerinde yoğunlaşması bu çalışma kapsamındadır.

2- Genel Bakış Raporu Çalışmaları

Denetçilerin kuruluşları bir bütün olarak anlama yönündeki çabaları, bir genel bakış raporu ile sonuçlanır. Denetçiler bu dokümanlar üzerinde aşağıda belirtildiği gibi çalışırlar.

Genel Bakış (Bilgi toplama) Raporunun hazırlanması kurum yöneticisi veya proje direktörü ve diğer kilit noktalardaki personelle ön görüşmeler yapılmasını gerektirir. Bu görüşmeler asgari olarak aşağıda belirtilen bilgilerin elde edilmesine yönlendirilmelidir.

a- Yöneticilerin Kendi Dairesi Hakkındaki Görüşleri

Denetçiler, yöneticiyi kendi dairesinin amaçları, programları, kaynakları ve maruz kaldığı sınırlamalar konusunda irdeleme yapmaya teşvik etmelidirler.

b- Mevcut Materyaller

Denetçiler kurumun temel dokümanları ve mevcut materyallerini talep etmelidirler. Bunlar genellikle yöneticinin elinde bulunur ya da en azından kendisi tarafından kısa sürede sağlanabilir.

c- İç Denetim veya Değerlendirme

Denetçiler, kurumun kendi içindeki bir iç denetim veya iç değerlendirme programının var olup olmadığını araştırmalıdır.

Bu kendi faaliyet alanları konusunda bir değerlendirme yapmalarına yardımcı olacaktır.

Mevcut dokümanların gözden geçirilmesi ve yöneticilerle yapılan mülakatlar sonucunda, denetçiler genel bakış raporunu yazarlar. Genel bakış raporunun odak noktası denetim çalışması konusunda karar vermede denetim yönetimine yardımcı olmaktır. Bu rapor denetçilerin ortaya çıkarılacak hatalar ve denetlenecek önemli alanlar konusundaki değerlendirmelerini içerir. Bazı yüksek denetim kurumlarında, denetçiler, denetlenen kurum hakkında yeterli bilgilere sahip olduklarını düşündükleri takdirde planlamanın bir adımı olan genel bakış (tanıtım) raporuna gerek duyulmayabilir. Aslında genel bakış raporu kavramının yerleşmesinde büyük yarar vardır. Bu sayede denetim yönetimi kolay ve sistematik bir biçimde karar almış olacaktır.

¹³²M.A. Khan, a.g.e., s.3. (Planning For Performance Audit).

Genel bakış raporu denetçilerin kendi algılarında açığa kavuşturur. Kişisel algıların çoğu söylentilere dayanır. Diğerleri değişen koşulların ışığında düzeltmelere ihtiyaç duyabilir. Bu sebepten denetlenen her bir daire hakkındaki resmi genel bakış raporunun yazılması sürecinin yüksek denetleme kurumlarında uygulanması gerekir.

Genel Bakış raporunun biçimsel yapısını denetim örgütünün kendi politikası tayin eder. Dünyada rağbet gören, çok kullanılan standart bir biçim yoktur.

Bununla beraber, bir genel bakış raporunun asgari aşağıda sıralanan bilgileri içermesi gerektiği düşünülmektedir.

- Sektörün ve denetlenen kurumun görev alanını oluşturan başlıca konuların kısa bir tanıtımı, örgüt çizelgesi, bütçesi,
- Denetlenen kurumun temel amaçları (ekonomideki rolü),
- Devam eden ve üzerinde çalışılan program ve projelerin bir listesi, Projelerin büyüklüğü ve konumu,
- Mevcut verilerden ne şekilde yararlanılabileceği,
- Belirli projelerin denetimi boyunca ortaya çıkabilecek problemler
- Denetim planı için genel bir değerlendirme ve öneriler.

3- Denetlenecek Konuların Belirlenmesi

Denetim için konu belirlenmesinde, kesin ve değişmez bir kural yoktur. Dünyadaki denetim kurumları değişik yaklaşımlar izlemektedir. Yaklaşımlardan biri belli kıstaslar esas alınarak daimi bir liste tutmaktır. Bu liste yıllık planların hazırlanması esnasında gözden geçirilir. Böylece yeni bilgilerin ışığında ufak tefek değişiklikler yapılır. Diğer bir yaklaşım denetim alanına giren kurumların tüm ana proje ve programlarını kapsayan 3-5 yıllık stratejik bir planın hazırlanmasıdır. Kullanılan diğer bir yaklaşım ise daha detaylı incelenecek alanları belirlemek için yasal denetim sonuçlarını gözden geçirmektir.

Bu yaklaşımların hangisi olursa olsun, denetim konusunun seçilmesinde gözönünde bulundurulması gereken hususlar aşağıdadır.¹³⁴

a- Önemlilik

Performans denetiminde, üzerinde durulan konunun önemliliği, bu konunun açıklanmasının denetim raporunun kullanıcılarının ilgisini çekmesi ve onları etkileyebilme ihtimali ile ölçülür, • Konunun önem derecesi kavramı, performans

¹³³ M.A. Khan, a.g.e., s.6. (Planning For Performance Audit); "V"

¹³⁴ Bkz. M.A. Khan, a.g.e., s.6-10. (Planning For Performance Audit).

denetimi yapılacak alanların seçiminde, önceliklerin belirlenmesinde ve raporun kapsamının tayininde son derece önemlidir. Bir konunun önemli olup olmadığının belirlenmesinde, şu hususlar dikkate alınmaktadır.

ia- Parasal değeri bakımından önemlilik: Bu konu, inceleme konusu olan parasal değer, raporun kullanıcılarının ilgisini çekip çekmeyeceği veya onları etkileyip etkilemeyeceğinin belirlenmesine ilişkindir. Bu terim; inceleme konusu olan parasal değer miktarı (toplam olarak önemli bir parasal değer söz konusu olması) ile ilgili olduğu gibi kullanılan kaynakların tümüne oranlandığında ortaya çıkabilecek göreceli bir önemi de kapsamaktadır. Bu nedenle, belirli bir yılda ortaya çıkan miktarla sınırlı kalınmamak, devam edecek olan faaliyetin bütünü içindeki değerde gözönünde tutulmalıdır.

ib- Faaliyetin özelliği ve yapısı bakımından önemlilik: Faaliyetin yapısından kaynaklanan ve rapor kullanıcılarını ilgilendirip etkileyebilecek özellikleri bulunabilir. Faaliyet parasal değerini yanında sahip olduğu bazı özellikler, (meselâ yeni olması, alışılmamış olması, önemli israf, verimsizlik hallerinin söz konusu olması) performans denetimi alanının belirlenmesinde büyük öneme sahiptir.

ic- Konunun olduğu ortamdan kaynaklanan özellikler-in önemliliği: Bu husus; kendi ölçüleri ve özellikleri bakımından aslında önemli olmayan konuların, inceleme yapılan konu ile ilgisi olması nedeniyle dikkate alınmasıdır.

id- Kitle iletişimi araçlarının dikkatini çekmekte olması, (Kötü yönetim hakkında basın haberleri).

ie- Ekonomik ve sosyal yaşamda duyarlı bir konu olması, (Kamuoyu ve parlamento tepkisi).

if- Ülke gelişmesindeki öncelikli sektörler.

t>- Potansiyel Risk

Genel alan taraması sonucunda elde edilmiş olan bilgiler, potansiyel performans konularının belirlenmesi ve önceliklerin tesbiti hakkında bir ön çalışma yapılarak bir fikir elde edilebilmesi için değerlendirilmeye tabi tutulur. Maddi hata, yolsuzluk ve suistimal konularında potansiyel bir risk unsuru taşıyan alanların seçimine öncelik verilir.

Risk değerlendirilmesi; yapılması amaçlanan performans incelemelerine ilişkin olarak alınacak muhtelif kararların değerlendirilmesi ve önem derecesine göre sıralandırılmasında önemli bir araçtır. Hataların önem derecesi, denetlenebilirlik, zamanın uygun olup olmadığı gibi diğer hususlarla birlikte ele alındığında bu faaliyet performans denetiminin planlanması aşamasında önemli ve etkin bir çerçeve oluşturulmasını sağlamaktadır.

Genel olarak, planlamayı etkileyen iki tür risk tipi bulunmaktadır. 195

- Denetleyen birime ait risk; Bir alanın veya konunun daha önce incelenmemiş olmasından kaynaklanabilecek ve denetleyen birimi sıkıntılı durumlara sokabilecek türden durumların gerçekleşmesi ihtimalidir.
- Performansa ilişkin risk; Tutumluluk, verimlilik ve etkenlik hususlarının gerçekleşmemiş olması ihtimali veya gerçekleşmeyeceği ihtimalidir.

c- Denetim Kaynakları ve Zamanlaması

Seçilen konu denetim örgütünde mevcut olan kaynaklarla ve planlanan zamanda karşılanabilir olmalıdır. Kaynaklar, metodoloji, eğitilmiş insangücü, bütçe ödeneği olarak sayılabilir.

d- İşlemlere Dair Problemler

Eğer bir geliştirme projesi hakkında, uygulama sırasında veya tamamlandıktan sonra çeşitli problemlerin olduğuna dair bulgular elde edilirse, o konu denetim konusunun seçiminde bir tercih nedenidir.

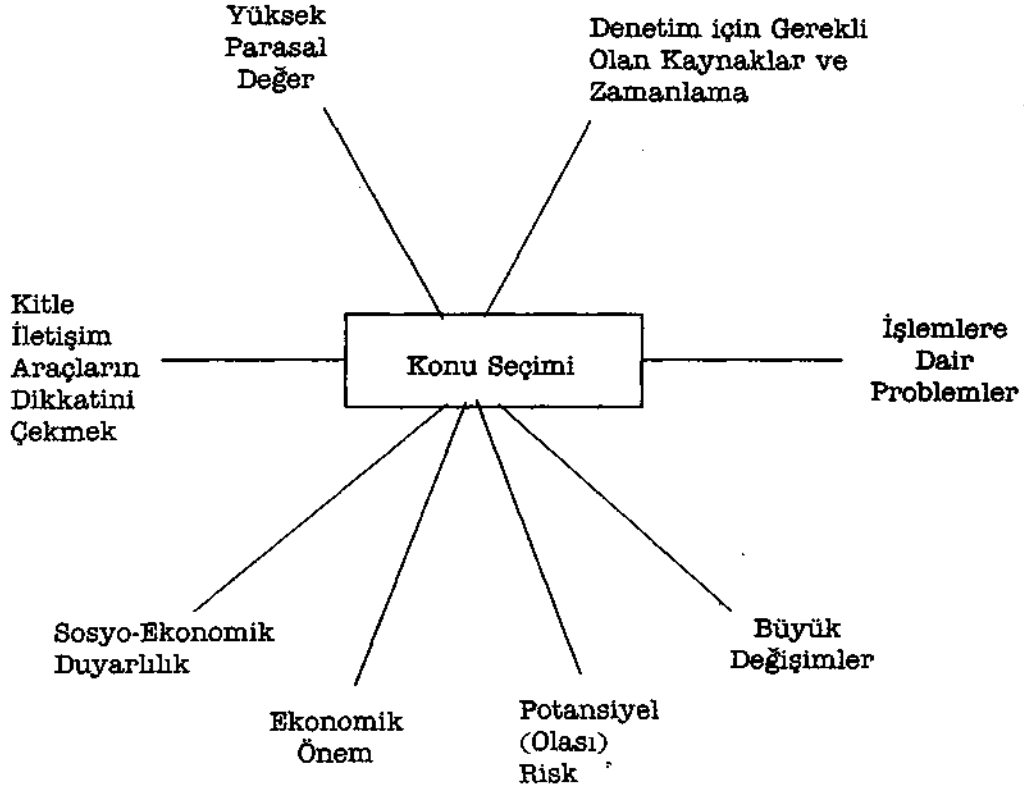
e- Pilot Projeler

Performans denetimi için zaman zaman pilot projeler seçilir. Eğer başarılı olursa bu esasa dayalı daha büyük çalışmalar yapılır. Bu projeler üzerine çok erken aşamada yapılacak performans denetimi ile elde edilen kazanç çok fazla olacaktır.

f- Büyük Değişimler

Bazen performans denetimi için konu seçilirken yakın gelecekte büyük bir değişim, daralma veya genişleme beklentisi gözönüne alınır.

Çizelge: 17. Performans Denetimi İçin Bir Konu Seçilmesi



4- Ön Araştırma İnceleme Çalışmaları

Ön araştırma çalışması performans denetimi açısından incelenmek üzere bir proje, program, faaliyet veya organizasyonun belirlenmesiyle başlar. Bu çalışmanın amacı geniş kapsamlı performans denetiminin özel amaçlarını tanımlamak, ön inceleme raporunun (PSR-Preliminary Survey Report) yazılması için hazırlıklara başlamak, tam incelemeye geçilip geçilmeyeceğine karar vermek geçilecekse bunun nasıl yürütüleceğine ilişkin planları yapmak, denetim ekibinin, denetlenecek alanın veya birimin faaliyetlerini tanımasına yardım etmek, tam bir inceleme yapılmaması halinde kararın erken verilmesi suretiyle, zaman ve para harcanmasına engel olmaktır.

Denetçi denetleyeceği organizasyon hakkında yeterli bilgi sahibi olduktan ve denetim konusunu belirledikten sonra yönetimle de görüşerek denetim kriterlerini belirler. Daha sonra da ayrıntılı bir "Performans Denetim Planı" hazırlar.¹³⁵ Bu denetim bir proje üzerinde yapılacaksa o zaman "Ön İnceleme Raporu-PSR" hazırlar.¹³⁶

İster plan şeklinde, ister ön rapor şeklinde olsun, her iki çalışma içinde hazırlıklara başlanması, performans denetimi planlamasının son aşamasıdır. Bu çalışmanın temel amaçları şunlardır:

- Tam ölçekli bir performans denetiminin gerekli olup olmayacağına değerlendirilmesi ve gerekli ise ne gibi öncelikler olduğunun belirlenmesi, özellikle araştırılması gereken performans konularına karar verilmesi,
- Amaçlanan tam incelemeden neler elde edilebileceğinin beklentisi gözönüne alınarak tam incelemenin denetlenen birimin performansını hangi ölçüde etkileyeceğinin saptanması,
- Denetim hedefleri (yapılacak denetimin niteliğine göre) kriterleri, (denetlenen program veya projenin performansını ölçebilecek) denetim yaklaşımı, potansiyel önem taşıyan konular hakkında karar verilmesi,
- Performansla ilgili ve onu etkileyecek riskli durumların saptanması,
- Yapılacak tam incelemeyi desteklemek için gerekli olacak kanıtların niteliklerinin tesbit edilmesi, mevcudiyetinin araştırılması (Bu çalışmada kanıtların elde edilmesi için ayrıntılı inceleme ve testlerin yapılması için uygun bir ortam değilse bile, bir nevi tahmin çalışması ileride yapılacak denetim çalışmasının yönlendirilmesinde önemli bulguların elde edilmesinde etkili olabilecektir.¹³⁷
- Denetlenecek alanda, muhtemelen performansın düşük olduğu, kontrolün zayıf olduğu yerler veya örgütsel performans aşamalarındaki aksaklıkların tanımlanması.
- Performans denetiminin uygulanmasında kullanılacak zaman ve paranın değerlendirilmesi,

¹³³ Bkz. NAO Value For Money Audit, Audit Guide, Chapter, 16,18.

¹³⁶ Nizam, a.g.e., s.10.

¹³⁷ M.A.Khan, a.g.e., s.9(Planning For Performance Audit)

¹¹⁵ NAO Audit Guide, Chapter, 16.20.

- Denetim raporu ve denetim yürütülmesi için geniş kapsamlı bir zaman çizelgesi, çalışma takvimi ve plan hazırlanması,

5- Ön İnceleme Raporu (Ön Denetim Planı) Hazırlanması

Bu aşamada Ön İnceleme Raporu veya Ön Denetim Planı denilen bir rapor hazırlanır. Elde edilen deliller tam ölçekli bir denetimin yapılmasını gerektirecek bir zemin bulunmadığını gösterirse bu durum raporda belirtilir. Aşağıda, istenilen performans denetiminin uygulanmamasına neden olabilecek muhtemel konular belirtilmiştir.¹¹⁶

- Verilerin mevcut olmaması,
- Denetlenenlerin işbirliği yapmaması,
- Tatmin edici bir denetim uygulamasının maliyetinin denetimden beklenen faydalarda daha fazla olması,
- Düzenlilik denetim sonuçlarının denetim alanının büyük bir bölümünü kaplaması, Yönetimin performans ve iç kontrolünün ilk bakışta tatmin edici olması, Denetlenen örgütün amaçlarına tatmin edici ölçüde ulaşılmış olması,
- Denetimden kayda değer sonuçların elde edilmesinin beklenmemesi.

Performans denetimi için konu belirlendikten sonra denetçi gecikmeden ayrıntılı analiz ve araştırma gerektiren ön incelemelere yönelir. Bu incelemeleri yaparken aşağıda yazılı çeşitli aşamalardan geçerek raporunun yazımına geçer.

Bir ön inceleme raporunun hazırlanmasına ilişkin çeşitli aşamalar şunlardır.

i-Temel dokümanların toplanması

ii-Temel dokümanların incelenmesi

- İç kontrol sistemi
- Yönetim bilgi sistemi
- Denetimin temel işlemleri ve sonuçları

iii-Faaliyet veya projenin amaçlarının belirlenmesi

iv-Denetim amaçlarının belirlenmesi

v-Denetim kriterlerinin belirlenmesi

vi-Potansiyel öneme haiz konuların belirlenmesi

vii-Denetim uygulaması için gerekli sürenin tahmini

viii-Denetim ekibinin belirlenmesi

¹¹⁶ M.A.Khan, a.g.e., s.9(Planning For P.A.).

Genel Bakış Raporu ve Ön İnceleme Raporunun hazırlanması denetlenen kurumun temel dokümanları üzerinde derinlemesine bir inceleme yapılmasını gerektirmektedir. Bu inceleme sırasında zamanla denetçiler konunun içine o kadar girerler ki fiilen denetim yaptıkları duygusuna kapılabilirler.

Planlama aşamasında, uygulama aşamasında ispata ihtiyaç gösterebilecek konular hakkında veya nihai raporun kapsamına alınması düşünülen konular hakkında denetçiler notlar alırlar. Aslında ÖİR nihai raporun bir gölgesi gibidir. Nihai raporun ana hatları ÖİR'de görülebilir. Denetim çalışması boyunca, planlama aşamasında potansiyel öneme haiz olarak düşünülen konular tektek ayrıntılarıyla ortaya konmaya çalışılır.

6- Ayrıntıların Planlanması

Ön hazırlık Çalışması Raporu'nun onaylanmasından sonra fakat uygulanmasından önce denetçi ayrıntılı bir performans denetimi planı hazırlamak zorundadır. Performans denetiminin yürütülmesi için nelerin gerekeceği konusunda belirli bir fikir oluşturmak ve bu görevi denetim kurumunun diğer faaliyetleri ile bağdaştırmak için plan yapmak performans denetimi tipini kararlaştırmak zorundadır. Çünkü bu denetim zamanını \o yapılması gereken çalışmanın yöntemini de belirleyecektir.

a- Gelişmeleri İzleyen Performans Denetimi

Performans denetçisi belli bir projeyi veya işlemi bir süre için izlemeye karar verebilir. Denetçi gerçekleri rapor edebilmek ve gecikmeleri önleyici önerileri zamanında yapabilmek için uygulamayı izlemek istediği takdirde, ulusal plandaki önemli bir projeyi bir örnek olay olarak alabilir. Ayrıca projenin hedeflerinin ne ölçüde gerçekleştirildiğini değerlendirmek için, uygulandıktan sonra işletilmesini de izlemek isteyebilir. Dinamik bir çalışma yaklaşımını benimsemek ve devamlı değerlendirme yaparak gerektiği anda rapor sunmak performans denetiminin özelliğidir. Aslında denetçinin görevi proje izleme sisteminin işlevsel olup olmadığının sağlamlasını yapmaktır. Sistem iyi değilse, yenilikler için önerilerini de kapsayan bulgularını, yürütme makamına veya yöneticilere rapor etmek gerekecektir.

b- Doğrudan Son Seslini Almış Bir Rapor Sunan Performans Denetimi

Küçük projelerde, gelişmelerin izlenmesini gerektirmeyen projelerde ve çıktılarının bütün programın başarılmasına bağlı olduğu, bir programın parçasını oluşturan projelerde performans denetimi doğrudan son şeklini almış rapor sunabilmektedir.

c- Derinliğine İzleme Gerektiren Performans Denetimi

Denetçi doğru sonuçlar çıkarabilmesini sağlayacak uzman tavsiyesine ihtiyaç duyabilir. Bu çeşit performans denetiminin bir takip çalışmasıyla planlanması zorunlu olacaktır. Kaliteli uzmanların davet edilmesi zorunlu olabilir. Son önerilerin yapılması için zamanlama altı ay dolayında olabilir. Böyle bir denetimin raporunda özel bir çalışma veya bir dizi çalışma belirtilmekte ve önerilmektedir. Sonuçlanana kadar ön hazırlık çalışması niteliğinde olmaktadır. Ortaya çıkacak rapor çeşidinin ön hazırlık araştırması boyunca tahmin edilebilmesine rağmen, buna ancak son olarak uygulama aşamasında karar verilmektedir.

B- YÜRÜTME OYgulama)

Performans denetimin uygulanması-yürütülmesi aşamasında, denetçi potansiyel önemli olan her konu için ayrıntılı bir denetim programı yazar. Denetim programı denetimin yürütülmesi için yapılan yazılı bir plandır. Bu denetim programında işlemlerden örneklemeler ve metodlar belirlenir. Daha sonra denetimi gerçekleştirmesindeki prosedürde olduğu gibi gerekli olan kanıtları tamamlar. Her konuda kararlarını formüle etmeye çalışır, verileri analiz eder. Bu süreç denetim bulguları ile kristalize olur.

Denetimin yürütülmesi sırasında denetçi, denetlenen kurum personeli ve yönetim ile bulguların sonuçlarını tartışmayı sürdürür. Bu ona bulguları hakkında güven verir, işinde ek bir nitelik sağlar.

Denetimin Yürütülmesi

- Denetim Programı
- Denetim Prosedürleri
- Analizler
- Bulgular
- Kanıtlar
- Çalışma Kağıtları

1-Denetim Programı

Denetim planlamasının en önemli bölümü denetim programıdır. Bu program, denetimin amaçlarını ve gerçekleştirilecek işin adımlarını ortaya koyar ve en önemli denetim yönetim aracıdır. Scantlebury'nın açıkladığı gibi;

"Her iş planı üzerinde eldeki işin özelliklerine göre oynanması gerekmektedir birlikte bazı unsurlar tümünde mevcut olmalıdır. Doküman, denetlenecek sahalari,

¹¹⁷ Donald L.Scantlebury; "Planning An Operational Audit" The GovernmentAccounts Journal, Autumn 1976, s. 18-23

denetçinin raporlanabilir olarak gördüğü durumları, belirlenmiş amaçları yerine getirebilmek için raporun nasıl kullanılabileceğini ve genelde bilgiyi elde etmek ve türetmek için neler planladığını kısaca açıklamalıdır. Yönetim, denetleme ve kontrol kolaylığı için rapor, işin tahmini bitiş tarihini, tahmini adam-gün sayısını ve önemli bilgilerin elde edilmesinde hedeflenen tarihleri içermelidir. Hepsinden önemlisi, denetleme programı, her adımının hangi bulguların yapı taşlarına ilişkin bilgi vereceğini açıklayacak şekilde hazırlanmalıdır. Şüphesiz, her adımda elde edilecek bilgi genellikle tek bir yapısal unsurdan daha fazladır. Denetleme işinin bir parçası olarak her yapı taşı için bilgi edinmeyi garantileyen bu tür bir açıklamalı denetleme programını hazırlamak, bana göre bir iş planı tasarımının en önemli parçasıdır."

Son olarak, bir denetim programı ne kadar dikkatli hazırlanırsa hazırlansın, denetçinin varacağı sonuçların baştaki ayrıntılı planlamada öngörülen sonuçlardan farklı olabileceği gerçeği gözardı edilmemelidir. Genellikle bir denetleme bulgusunun zaman içindeki gelişimi, işin devam etmesiyle ilerleyen bir süreçtir. Yani denetçi, çalışma adımlarını karşılaştığı gerçeklere uyum sağlayabilmek için sürekli güncelleştirmelidir. Önceden saptanmış, mekanik ve alışılmış çalışma adımlarına dayanan denetleme, tehlikeli vs yanıtıcı olabileceği gibi zaman ve emek israfına da yol açabilir.

Denetim programlarının hazırlanmasında, denetimin mantığını saptamak için aşağıdaki faaliyetler açısından ana görevler sıralaması yapılmalıdır.

- Geçi bir denetim programının düzenlenmesi
- Denetim gereklerinin belirlenmesi
- İlk kanıt toplamanın gerçekleştirilmesi
- Çalışma planının gözden geçirilmesi
- Daha ayrıntılı kanıtların toplanması
- Verilerin analiz ve sentez edilmesi
- Ekibe danışarak ve performans denetimi birimi ile gelişmelerin incelenmesi -Önerilerin geliştirilmesi
- Raporun planlanması ve hazırlanması
- Raporun sunulması

Daha ayrıntılı bir denetim programının hazırlanması sırasında, o görevin amacı, beklenen sonuçları, personel sağlanması, gerektiğinde başka görevler üstlenilmesi gibi konular gözönünde tutulmalıdır. Bu aşamada denetçi programını geliştirirken aşağıdaki soruları¹¹⁸ yanıtlamak için gerekli bütün denetim

¹¹⁸ Scantlebury, a.g.m., s.20

aşamalarını ve denetim çalışma planındaki görevleri yerine getirmekle yükümlüdür.

Yetki	Denetleme altındaki işin yürütülmesi için yasal veya yönetsel yetkisi?
Amaç	Denetlenen faaliyetin neyi başarmak istediği?
Sınırlama	Amaçların ne ölçüde 'başarılabilirliği'?
Etki	Amaçların başarılmasından doğan faydalar veya amaçlara ulaşılmamasından kaynaklanan para ya da verimlilik kaybı?
Yöntemler	Amaçlara ulaşmak ve işleri yaptırmak için oturtulmuş çalışma ve uygulamalar biçimleri?
Altında yatan	Amaçların, gerçekleşmiş ise yöntem ve uygulamaların niçin etkin neden olduğu ya da amaçlar gerçekleşmemiş ise yöntem ve uygulamaların uygulamaların niçin etkisiz kaldığı?

Bu yapı taşları, inandırıcı bir denetleme bulgusu geliştirirken göz önüne alınması gereken temel faktörlerdir ve denetçiler, yapacakları ayrıntılı araştırmaları bunlara göre programlamaktadırlar.

Performans Denetiminin yürütülmesi aşamasında, başlıca hedefleri şunlardır.

- Potansiyel önemdeki konular hakkındaki planlama aşamasında tesbit ettikleri bulgularını kanıtlamak ve kilit sorulara başvurmak,
- Son bulgularını geliştirmek,
- Öneriler hazırlamak.

2- Analizler

Denetçilerin elde ettikleri bu verilerin analizi muhtemelen en önemli konular üzerine odaklaşmaları biçiminde olmaktadır. Maliyet fayda analizi, faydanın iç oranını, o günkü net değerini ve projenin hassasiyet analizleri yapılmaktadır.

Belli bazı durumlarda, özellikle eğitim ve sağlık program ve projelerinde maliyet fayda analizleri yapılamamaktadır. Bu gibi durumlarda denetçiler, çeşitli randımanların maliyetlerini önceden planlanmış maliyetlerle karşılaştırırlar.

Eğer performans göstergeleri mevcutsa, bu kez denetçiler asıl performansı, amaçlanan performans ile karşılaştırarak ve performanstaki sapmaların nedenlerini analiz etmektedirler.

Bu aşamada birçok güçlük karşılaşılmaktadır. Bunlardan bir tanesi değişik faaliyetler için maliyet bilgisinin eksikliğidir. Denetçi ulaşılan sonuçların verimliliği tutumluluğu ve etkenliği hakkında görüş bildirememektedir.

Diğer bir güçlük de, birçok program veya projenin finansal ya da ekonomik yapılabilirlikleri gözönüne alınmadan politik düzlemde onaylanmasıdır. Başarısızlıkları ortaya çıkarıldığında birçok yönetici bunların daha imza aşamasındayken hükümetlerce bilindiğini söylemektedir. Denetçilerin bu tür program/proje performansının incelenmesi üzerindeki rolü oldukça sınırlı kalmaktadır.

3- Bulgular

İnandırıcı ve verimli olmak için denetçinin geliştirdiği gerçeklere dayalı hükümler, eksiksiz, hassas ve tarafsız olmalıdır. Özel bulgu ve tavsiyelerini geliştirirken denetçi:

- Problemi kesin bir şekilde tanımlamalıdır (yani, neyin hastalıklı, eksik, yanlış vs. olduğunu);
- Durumun, organizasyon içinde yalıtılmış veya yayılmış bir sorun olup olmadığını saptamalıdır (denetçi ve yönetim için, öngörülmüş ya da onaylanmış bir uygulamadan sadece tek bir sapma olması, sapmanın yaygın ve sık tekrarlanır olduğu bir duruma göre daha az ilgi çekici olmalıdır);
- Gereksiz maliyetler, verimsiz performans ve diğer ilgili faktörler cinsinden problemin önemini saptamalıdır;
- Problemin nedenini veya nedenlerini soruşturmalıdır;
- Organizasyon içinde problemden sorumlu kişileri belirlemelidir; ve
- Önerceği yapıcı tavsiyelerine bir taban oluşturmak üzere en olası düzeltici veya önleyici faaliyeti saptamalıdır.

Denetçi, raporunu hazırlamadan önce denetlenen faaliyetten sorumlu yöneticilerle, bulgularını tartışmayı düzenli bir uygulama alışkanlığı haline getirmelidir. Böylece denetçi, araştırmanın sonuçlarına ulaşma ve tavsiyeler formüle etme çabası içerisinde yöneticilerin probleme yaklaşım tarzlarını görecektir ve muhtemelen, daha önce dikkatini çekmemiş bilgileri edinme fırsatını bulacaktır.

4- Kanıtlar

Bütün denetimler gibi performans denetimi bulguları da, amaca uygun, geçerli, güvenilir, objektif, ilgili ve denetçinin mantıklı sonuçlar elde edebilmesine yeterli olmalıdır. Performans denetimi raporunun inanılabilirliği tamamen dayandığı kanıtlara bağlıdır. Gerçekten denetim işlevi, genel anlamda kanıt toplama ve toplanan kanıtları değerlendirmedir. Kanıtlara dayanmayan bir denetim raporunun değeri yoktur. Böyle bir rapor denetleyen kuruma zarar verdiği gibi üzücü sonuçlarda doğurur.

119

Performans denetiminde denetim kanıtları temel kavramı, mali denetimdeki aynıdır, fakat ayrıntılar ve üzerinde durulan noktalar açısından farklılık arzeder.

Performans denetiminde, denetçilerin önde gelen düşünceleri, mali raporlarda verilen bilgilerin doğrulanması değildir. Aksine, denetçiler işletme ve mali verileri kullanarak;

- Kaynakların ekonomik olarak sağlanıp sağlanmadığını,
- İnsan kaynakları ve maddi kaynakların verimli olarak kullanılıp kullanılmadığını,
- Organizasyon, program, proje veya faaliyet hedeflerine ulaşmış, ulaşılmadığında etkenlik sağlanıp sağlanmadığını,

bulmak isterler. Bunun sonucu olarak, denetçilerin ilk düşünceleri mali raporlardaki gibi hata ve yanlışlıklar değildir.

a- Kanıtların Kategorileri

Denetim kanıtları genellikle dört kategoriye ayrılır.

Maddi kanıtlar kişilerin; malların ve olayların doğrudan doğruya gözlemlenmesi ve incelemeler ile elde olunabilecek kanıtlardır. Örnekleri, nakit kontrolleri, proje ziyaretleri, envanter çalışmaları,

¹¹⁹ Ayr.Bilgi için Bkz. Muhammad Akram Khan; Evidence in Performance Auditing. Directorate-General of Research and Development Department of the Auditor-General of Pakistan, Occasional Paper Series No:6, Ocak 1990.

-NAO Audit Guide, Value For Money Audit Chapter 16,34.

-Özel, a.g.m., s.7-8

- Performans Denetiminde Kanıtlar, Sayıştay Yayınları, No:31, Ankara 1990.

Görüşmeler sonucu bulunan kanıtlar; kişilerden soruşturma ve mülakat yoluyla alınacak sözlü veya yazılı beyanlardır.

Belgesel kanıtlar; dosyalarda mevcut belgeler, raporlar, el kitapları, faaliyet talimatnamelerden oluşur.

Çözümlemeye dayalı kanıtlar; Denetim sırasında toplanan bilgilerin incelenmesi ve analize tabi tutulmasıdır. Kıyaslamaların yapılması, bilgisayar kullanımı, örnekleme ve yoklama yapılması. Çözümlemeye dayalı kanıtlar, diğer kaynakların ürettiği bilgilerin yeniden işleme tabi tutulmasıdır. Performans denetiminde en yaygın örneği, maliyet ve faydanın analizidir.

b- Kanıtların Kaynakları¹²⁰

Görüşmeler: Denetçiler bilgi toplamak için denetime tabi sorumlu personelle görüşmeler yaparlar. Büyük projelerde bu görüşmeler üst, orta ve alt kademede olmak üzere üç kademede yapılır. Üst kademedeki alan bilgileri, daha yetkili olmakla beraber, genel mahiyettedir. Kademeler aşağı indikçe daha ayrıntılı bilgiler almak mümkün olur. Fakat, bu kaynaklardan sağlanan bilgilerin kabul edilmesinden önce, diğer kaynaklardan sağlanan bilgilerle doğruluk dereceleri kontrol edilir. Bazen denetçiler, görüşmelerden sağlanan bilgileri teyit etmek için görüşme notunu görüşülen kimseye gönderirler. Bunun teyidini alırlarsa, doğrulama için başka bir şey yapmağa gerek kalmaz. Bazan görüşülen kişiler cevap vermezler. Bu takdirde bu kişilerin bu notla mutabık olup olmadıkları veya daha sonra bu nota itiraz edip etmeyecekleri hususunda bir şüphe doğar. Bu sebeple, bu notlar çok dikkatli olarak kullanılmalı ve tercihen bunlara göre iş yapmadan önce, başka kaynaklardan teyit edilmelidir.

Anketler: Denetçiler, bilgi sağlamak için anketler hazırlarlar. İyi bir anket kağıdı yol gösterici olmamalı, cevap vereni gerçek cevapları vermemeğe zorlamamalı ve verilecek cevaplar kapsamını sınırlamamalıdır. Cevap verecek kişileri çok uğraştıran anket kağıtları, büyük olasılıkla iyi sonuçlar sağlamaz.

Denetim Programları: Denetçiler her inceleme konusu için program hazırlarlar. Programların uygulanması sonucunda bir rapor hazırlanır. Rapor dosyaları da, konu hakkında mütalaa beyan etmek için gerekli kanıtların bir bölümünü oluşturur.

Uzmanların İncelemelerinden İstifade Edilmesi Bazan uzmanlar ve komitelerce muhtelif konu ve sektöre yapılan inceleme sonuçları mevcuttur. Denetçiler bunlardan da faydalanırlar. Bununla beraber, bunlara göre iş yapmadan önce bazı sonuçları, konuları kontrol etmeği tercih ederler.

¹²⁰ Bu konudaki ayrıntılı bilgiler için bkz. Course Notes, 18 th Intensive Training Programme on the Performance Audit. Lahore, 1991 , Pakistan

Danışmanların Kullanılması: Performans denetimi yapan denetçiler, bazan özellikle teknik bilgi gerektiren alanlarda ve konularda, danışmanların yardımlarından yararlanabilirler. Bu durumlarda, denetçiler, danışmanlardan öğrendiklerini denetim raporlarında kullanmadan önce, bunların geçerliliğini, kaynakların ve uygulanabilirliğini kontrol ederler.

Dairelerin El Kitapları: Bu kitaplar ekseriya faydalı bilgileri ve uygulanan kuralları, yönetmelikleri ve prosedürleri içerir. Bazı prosedürler, çalışmalarda ekonomi ve etkinlik üzerinde durur. Denetçiler, bunları kendileri için bir kriter olarak kabul ederler. Bu prosedürlerden yapılan sapmalar denetim için bir temel oluşturur.

Basılı Malzeme: Gidilen yerlerde müşahade edilen durumu gösteren fotoğraflar, iyi bir kanıt kaynağıdır. Fakat, denetçiler, fotoğraf çekmeden evvel denetlenenden izin almalıdırlar.

Pazar Araştırması: Bu araştırmalar bir kuruluşun veya projenin çalışmakta olduğu çevre hakkında gerekli bilgilerin toplanması için yapılır. Bu, aynı zamanda benzer projeler ve programlar hakkında da bilgi toplama manasına gelir. Bu çeşit bir çalışmanın maliyeti genellikle yüksek olur. Bu iş, denetim ve muhasebe eğitiminden başka, ekonomi, sosyoloji, psikoloji, istatistik ve elektronik bilgi işlem konusunda da bilgi sahibi olmayı gerektirir. Bazan denetçiler, bu özellik arzeden işleri yaptırmak için müşavir firmalardanda yararlanabilirler.

Dosya İncelemesi: Denetlenen kuruma ait dosyalar ve belgeler incelenir ve denetçinin çalışma belgeleri dosyasına ne tür dosya ve belgenin incelendiği kaydedilir. Önemli belgeler ve tartışmaya yol açabilecek dokümanların fotokopileri alınır.

Dış Belgeler: Denetlenen Kurumun dışındaki kişi ve kurumlarca hazırlanmış dokümanlar da önemli bir kanıt oluşturmaktadır. Merkezi hükümetçe düzenlenen belgeler, yayınlanan ekonomik analizler ve raporlar gibi yurt dışı kaynaklar ve kıyaslamalar da gerekirse kullanılabilir.

Analizler (Çözümlemeler): Toplanan kanıtların analizi yoluyla, yeniden formüle edilmesi ve yepyeni bir kanıt üretilmesidir. İstatistikler, faaliyet araştırmaları, bilgisayar verilerinden yararlanılır.

Yukarıya alman kaynaklar kanıtların tam bir dökümü değildir. Kanıt toplama işi organik bir faaliyettir. Denetçilerin yaratıcılıkları bilgi toplamak için organik kaynaklar bulmalarına yardım edebilir. Bu listeye aşağıdakiler de eklenebilir.

¹²¹ Bkz. Performance Audit Guidelines, Volume II. s.35-42.

- Gözlem ve yoklamalar,
- Yerinde inceleme,
- Yönetim raporlarının (bütçe, işletme, maliyet ve faaliyet raporları) incelenmesi, -Önceki çalışmaların ve denetim raporlarının incelenmesi,
- İşlemlerin test edilmesi,
- Örnekleme,
- Kalite kontrolü,
- İş akış ve engel çizelgeleri,
- Teklif ve sözleşmelerin incelenmesi,
- Örgüt yapısının ve iş tanımlarının incelenmesi.

c- Kanıtların Niteliği (Kalitesi)

Denetçi performans denetiminde makul sonuç ve kanaate ulaşabilmesi için konuyla ilgili uygun yeterli ve güvenilir kanıt elde etmesi gerekmektedir. Bu nitelikler;

Kanıtların Geçerliliği (Güvenilirliği): Denetçi kanıt olabilecek bir şeyin halen geçerli olup olmadığını, tamlığını değerlendirmelidir. Herhangi bir kuşku halinde denetçi alternatif kanıt olup olmadığını araştırmalıdır.

- Dökümanter (belgesel) kanıtlar sözlü kanıtlardan,
- Bağımsız kaynaklardan elde edilen kanıtlar, denetlenen kuruluştan elde edilen kanıtlardan,
- Analiz, test sonucu denetçinin kendisi tarafından elde edilen kanıtlar, başka kaynaklardan elde edilen kanıtlardan, daha güvenilir kanıtlardır.

Kanıtların Yeterliliği: Denetlenen faaliyetde kayıtlı işlemlerin ne kadarını kapsamaması gerektiği ile ilgilidir.

Kanıtın yeterli olup olmadığı ve mevcut koşulların dikkatlice yargılanmasını gerekli kılar.

Bu yargı:

- Denetçinin, denetlenen kurum ve çevresi üzerindeki bilgi düzeyine,
- O anda üzerinde durulan konunun önemine,

²² Bkz. M.A. Khan, a.g.e., s. 11-16. (Criteria in Performance Audit) ve NAO Audit Guide Value For Money Audit Chapter, 16.34.

- Yeterli olmayan bir kanıtın kullanılması halinde, yanlış t>ir sonuca ulaşılması tehlikesinin (riskinin) derecesine,
- Kanıtın ikna gücüne,
- Denetlenen kurumdan gelebilecek muhtemel reaksiyona, bağlıdır.

Kanıtların Uygunluğu: Bu kararın kanıta, onun kullanımı arasındaki ilişkiyle ilgilidir. Belli bir sonuca ulaşılmasında kullanılacak bilgi; halen cari olan verilere dayalı olmalı ve inceleme konusu ile mantıken bağlantısı bulunmalıdır. Eski tarihleri taşıyan bir kanıt, denetçi tarafından kullanılabilir görülürse ve bunun da sebepleri açıklanabiliyorsa, kanıtlar arasına katılabilir.

Kanıtların Ekonomikliği: Ekonomik kanıt, denetçilerin kanıtı elde etmenin maliyeti ile bulgularının inanılabilirliğini belli ölçülerde arttırmanın sağlayacağı faydaları karşılaştırılmaları gereğini ifade eder. İkisi arasında bir denge kurmak zorundadırlar.

Kanıtların Objektifliği: Objektif kanıt, kişisel düşüncelerden etkilenmemiş olması demektir. Bu kanıtların toplanmasında herhangi bir kişi veya kurumun yüceltilmesi veya kötülenmesi hedef alınmamalıdır. Denetim kanıtlarının objektifliği, bu kanıtları adli kanıtlardan farklı hale getirmektedir.

5- Çalışma Kağıtları (Working Papers)

Çalışma kağıtları incelemeyi yapan denetçinin incelemenin planlanmasından başlayarak raporun düzenlenmesine kadar geçen aşamalardaki tespit ve yaptığı çalışmaları el yazısı ile kaydettiği kağıtlardır.

Çoğu ülke denetim organlarında kullanılan ve "Working Papers" olarak adlandırılan bu kağıtların kullanılma amaçları ve yararları şöyle sıralanabilir.

- İzlenen metod ve prosedürle ilgili bilgilere kaynaklık eder.
- Yapılan çalışma ve görüşmeler not edildiğinden hata oranı azalır.
- Raporda yer verilmesi o aşamada gerekli görülmeyen ancak ileride yararlı olabilecek bilgiler kayda geçirilmiş olur.
- İnceleme yapanın kişisel izlenimleri kaydedilmiş olur.
- Ekip çalışmalarında organizasyon ve koordinasyonu sağlamaya yardımcı olur.
- Gerekli bilgilerin rapora geçirilmesine, gereksizlerin ayıklanmasına yardımcı olur.

¹²³ Bkz. Course Notes, Intensive Training Programme on Performance Audit, Lahore 1991 ve M.A.Khan, Executing Performance Audit, Audit Programme, PAW Department of the Auditor-General of Pakistan, Lahore, 1989, s.15-21.

- Raporla göre daha ayrıntılı bilgiler içerdiğinden, sonraki denetimlerde kolaylık sağlar.

Küçük kuruluşların denetiminde, çalışma kağıtları denetim notlarıyla birlikte muhafaza edilebilir. Fakat genelde ayrı tutmak daha uygundur.

Bunlar şu sorulara anlaşılır biçimde cevap vermelidir;

- İş ne zaman, nerede ve kim tarafından yapıldı?
- Kuruluş personelinin kimlerle ilgili kuruldu?
- Hangi sistemler veya işlemler incelendi?
- Bilgi kaynakları nelerdir? (İnceleme, dosya, yazı, fatura vs.)
- Çalışmanın sonuçları nelerdir, ne kadar değerlendirmeler var ve kimlerce yapılmış?
- Denetçi çalışma kağıtlarına şu hususları kaydetmelidir:
- Baş denetçiyle mutabakata varılan hususların muhteva ve niteliklerini,
- o Baş denetçinin, planlama prosedürüyle ön değerlendirmelerden hangilerine katıldığını, Baş denetçinin bulgularını,
- Toplanan kanıtları,
- Bunları elde etmek için kullanılan usulleri,
- Kanıtların kaynağını,
- Denetimi yürütenlerin isimlerini,
- Çalışmanın tarihini,
- Denetim konusu, toplanan kanıtların ilgili olduğu ayrıntılı denetim hedefini.

6- Denetimin Sona Ermesi ve Öneriler

Performans denetimi, hesapların incelenmesi, kanıtların elde edilmesi, problem konuların ortaya çıkmaları, verilerin analizi ve bulguların netleşmesi ile sona erer. Problem konuların işlenişleri konusunda herhangi bir kısıtlama yoktur. Ancak denetçinin denetim sonucunda genel ve açık ifadelerle önerilerde bulunması beklenir. Performans denetiminin kamuoyunun ilgisini çeken önemli bölümü önerilerden oluşmaktadır. Denetçi özel önerilerde bulunmak zorunda değildir. Bunun yerine önerilerin daha çok çözüm yollarını gösterir nitelikte olması gerekmektedir.

Kesin önerilerde bulunulmamasının nedenleri şöyle sıralanabilir:

i) Bir problemin çözümlenebilmesi için ayrıntılı teknik analiz gerektiren birden fazla çözüm bulunabilir. Denetçinin bu türde bir analizi yapabilecek bilgisi ve uzmanlığı olmayabilir.

ii) Mesele, alternatiflerin analizini gerektirebilir, ki bu çok zaman alan uzun bir iştir. Denetçinin bu durumda ilgilenecek zamanı olmayabilir.

iii) Denetçilerin önerileri yalın ve açık olabilir, ki bu çok zaman alan uzun bir iştir. Denetçinin bu durumda ilgilenecek zamanı olmayabilir.

iv) Bazı öneriler tartışmalı olabilir. Bu ise, denetçiyi bir çekişmenin ortasına iter ki, böyle bir olay denetçinin objektifliğini sarsmakla kalmayıp işletmenin durumunu da güçleştirebilir. Böyle bir denetim, amacından uzaklaşmış olur.

v) Eğer böyle bir özel öneri kurum tarafından kabul edilirse, meseleye doğrudan karışmış olur. Bu da demektir ki denetçi, kendi tavsiyesi üzerine izlenen yolun ekonomik olmadığına ortaya çıkması halinde doğabilecek sonuçların sorumluluğunu üstlenmek zorundadır. Denetçilerin önerileri rapora işlenmeden önce kurum görevleriyle gayri resmi bir biçimde tartışılır.

C- RAPORLAMA

Denetim sonuçlarının denetimi yaptırana, • denetlenen kurumlara, parlamentoya bildirildiği yazıya denetim raporu denilmektedir.

Denetçi raporunu hazırlarken, raporun özü olan iki önemli yapı taşı

124

bulunmaktadır. Bunlar "sonuçlar ve öneriler"dir. Denetim raporu denetçinin ulaştığı yargıyı gösterir. Denetçi denetim sonucu bir kısım kanıtlar elde eder, elde ettiği kanıtlar ve bulgular, denetçide bir görüş oluşturur. Denetçinin görüşünü yansıtan nesne rapordur. Raporlama, parlamento üyelerinin, kamu kuruluşları tarafından kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı konusunda bilgilendirilmesi ve onlara bu gerekli görülen konularda önerilerin iletilmesine yarayan önemli bir araçtır.¹²⁶

Denetim raporlarına ilişkin temel standartlar şunlardır: 127

- Raporlar, önemli ve faydalı bilgi içermelidir.
- Düzenleyici faaliyetlere izin verecek şekilde zamanlamalıdır.

¹²⁴ Scantlebury, a.g.m., s.21.

¹²⁵ Özel, a.g.m., s.9.

¹²⁶ NAO Audit Guide, Value For Money Audit Chapter, 16.40.

INTOSAI Denetim Standartları.

¹²⁷ Morse, a.g.m., s.205-206 Bkz. INTOSAI Denetim Standartları

- Kesin gerçeklere yer vermelidir ve sonuçların adil, mantıklı ve destekleyici tartışmaları bulunmalıdır.
- İnanıdırıcı olmalıdır.
- Bilgiler, objektif ve yanıltıcı olmaktan uzak bir şekilde sunulmalı, okuyanların rapordaki bulguları anlayabilmeleri için gerekli ön bilgiler yeterli açıklıkta verilmelidir.
- Raporları, pratik olmaları açısından açık ve basit bir şekilde hazırlanmalıdır. Aşırı teknik dilden mümkün olduğunca kaçınılmalıdır.
- Konunun özü belirtilmeli, denetçinin yeterli haberleşmeyi kurması için gerekenden daha uzun olmamalıdır.
- Raporlar, aynı zamanda tam olmalıdır, yani raporun anlaşılması için gerekli tüm bilgiler bulunmalıdır.
- Raporlar, gereksiz eleştiriye kaçmadan yapıcı bir üslupla ifade edilmelidir.

Tüm bu standartları yerine getirmek kolay değildir. Denetçilerin eğitiminde rapor hazırlamaya önemli ölçüde yer verilmelidir. Denetçiler, etkin bir iletişim kurmazlarsa veya kuramazlarsa yaptıkları işin meyvelerini toplayamazlar.

1 - Raporlama Aşamaları

Yeterli kanıtlar toplandıktan sonra denetim için belirlenen süre içerisinde, denetimden sorumlu birimlerle, rapora alınacak konular ve ne tür bir rapor yazılacağı kararlaştırılır. Artık bundan sonra performans denetim raporunun aşamaları başlamış bulunmaktadır. Bir raporun sonuçlandırılması dört aşamada yapılmaktadır. Çizelge (16)'da, performans, denetim raporu aşamaları gösterilmiştir. Bir raporun sonuçlandırma aşamaları şunlardır.

- Rapor taslağının yazılması,
- Denetim kurumunun en üst yöneticisine verilecek rapor tasarısının yazılması, Rapor tasarısı üzerinde mutabakat,
- Raporun parlamentoya veya ilgili yönetime sunulduğu ve yayımlanması.

2- Rapor Bölümleri

Tipik bir performans denetim raporu dört ana bölümden oluşmaktadır.

^{12Q}

¹²⁸ NAO Audit Guide Value For Money Audit Chapter. 16.44. Ayrıca Bkz., Kanada'da Kapsamlı Denetim, Sayıştay Yayın, No: 27/9. Ankara 1987, s.59-66.

¹³⁹ Bkz., Performance Audit Guidelines Volume II, Undertaking Performance Audit, Department of the Auditor General of Pakistan 1985, Section III, s.1-65.- Patrick O. Malone, Report Writing: Course Note, World Bank, Washington DC. USA 1978.

- ABD GA0, Report Preparation and Processing Guide. MS, Washington DC. 1979.

Özet: Bu bölümde 2,3 sayfayı geçmeyen ve çalışmanın mahiyetini, boyutunu, bulguları, sonuçlar ve önerileri özet biçimde anlatan, normal bir dille yazılan, yöneticilerin ve parlamento üyelerinin zamanını almadan okuyabilecekleri bir metindir.

Genel Değerlendirme: Bu bölümde denetimin amacı, kapsamı, metodolojisi denetçinin çalışma hakkında ve yönetimin kapsamlı performansları üzerindeki görüşleri ve ulaşılan sonuç bulunur. Tıpkı bir düzenlilik denetiminde olduğu gibi, denetçinin kurumun mali durumu üzerine görüş bildirmesi gibi performans denetçisi de denetlediği alanın/programm/projenin/faaliyetin performansı ve tüm etkinliklerin verimlilik, tutumluluk ve etkinliğine özen gösterilerek yerine getirilip getirilmediğini üzerine görüş bildirir.

Bu bölümde, denetim bulgularının mevcut durum, olması gereken durum (kriterler), olması gereken durumla mevcut durum arasında fark varsa bunun nedeni, arzulanmayan durum meydana gelmişse bunun etkileri şeklindeki sorulara cevap bulacak tarzda irdelenmesi ve ulaşılan sonucun açıkça belirtilmesi gereklidir.

Rapor Metni: Raporun ana metni olan bu bölümde, bilgi, bulgu ve öneriler yer alır, ancak, bu kez gerekli ayrıntı ve analizlerle birlikte olmak üzere bilgi ve bulgular açık ve kesin biçimde sıralanır. Raporun, içeriği, parlamento ve hükümetin varılan sonuçlar hakkında bir karara varabilmelerini sağlayacak bir şekilde olmalıdır.

Ekler: Bu bölümde ilgililerin bilmek isteyebileceği görüşleri destekleyen tüm istatistik veriler, haritalar, rakam ve ayrıntılar bulunur.

Rapor verme aşamalarına ve stratejisine göre, denetçinin bu raporu denetlenen kurumun üst yönetimine teslim etmeden önce denetleyen kurumun birim yöneticilerine gösterip görüşlerini almak zorundadır. İlgili kurumun (denetlenen) rapordaki görüş ve önerilere karşı düşünceleri ve yorumları varsa ve eğer gerek görülürse bunlar rapora eklenir. Bu haliyle rapor denetim kurumunun en üst yöneticisine veya kuruluna onay için sunulmadan önce bir kere de ilgili bakana lehte veya aleyhte görüşleri için sunulur.¹³⁰ Bakanın mütalaası alındıktan sonra, denetim kurumu kesin raporu onaylar ve yayımlanmasına karar verir. Bir taraftan da ilgisine göre raporun son şekli parlamentonun ilgili komisyonlarına sunulur. Denetleyen kurumun başı, parlamentoda savcı rolünü üstlenirken denetlenen kurumun hesap verme sorumluluğu bulunanları savunma rolünü üstlenmek durumundadırlar.

¹³⁰ G.A.O.J. Dijkstra, "Verimlilik Denetim Teknikleri ve Raporunun Yazılması", Hollanda Sayıştay'ında İncelemeler, T.C Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 20/3, Ankara 1987, s.71.

D- İZLEME

Performans denetim sürecinin dördüncü ve son aşaması denetim raporlarının parlamentoya veya denetlenen kuruma verildikten sonra sonuçlarının izlenmesidir.

Performans denetimi raporlarının amacı, kamuoyunu denetlenen konu hakkında bilgi sahibi yapmak, denetlenen kurumun denetleyen kurumun önerilerine ne şekilde uyulduğunu izlemektir. Bu nedenle kamuoyunda büyük ilgi uyandıran denetim raporları iki yolla kamuoyunun bilgisine sunulur. İlki ilgi duyan kişilere bastırılan raporların verilmesi, diğeri ise raporun parlamento aracılığıyla kamuoyuna açıklanmasıdır.

Parlamentoya ulaşan raporların, ilgili komisyonlarda görüşülmesi sonucu alınan kararların ve denetim raporunda ileri sürülen fakat uygulanmayan öneriler hangi nedenlerle uygulanmadığı denetlemek üzere izlemeye tabi tutulmaktadır. Bu amaçla "itaat raporu"¹³¹ (uyum raporu) denilen bir yıllık rapor daha yayımlanarak durum, parlamentonun ilgili komisyonuna bildirilir.

¹³¹ Bkz., Rıaz Boktaarı, "Pakistan'da Performans Hesap Kontrolünün Uygulanması" Çağdaş Sayıştay Denetim Sempozyumu. 125. Kuruluş Yıldönümü, Ankara, 1987, s. 160.

Çizelge: 18. Performans Denetim Raporunun Aşamaları

Performans Denetimi Raporunun Taslağı
Denetleyen Kurumun Performans Denetim Birimi
Performans Denetim Birimi Tarafından Üzerinde Anlaşmaya Varılan Yorumların Hazırlanması
Performans Denetim Raporu Taslağının Yönetim ile Görüşülmesi, Gerekirse Kurumun Tekrar Ziyaret Edilmesi
Kesin Performans Denetim Raporu
Kurumun Performans Denetim Biriminin Görüşü
Performans Denetimi Birimi Tarafından Yazılanların Basılması
İlgili Bakanın (veya Üst Yöneticinin) Görüşü
Raporun Yazılım ve Dağıtım (Kamuoyu ve İlgili Kuruma Bakanlıklara veya Parlamentoya Sunulması)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAMU YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ

I. TÜRKİYE'DE KAMU KESİMİ

A. TÜRKİYE'DE KAMU KESİMİNİN GENEL YAPISI

Bir ülke içerisindeki tüm ekonomik faaliyetlerin yer aldığı ulusal ekonomi, kamu ve özel sektörün ekonomik faaliyetlerinden oluşur. Kamu sektöründe yürütülen ekonomik faaliyetlerin yer aldığı yapı ise kamu ekonomisi olarak adlandırılır. Devletin büyüklüğü kavramı denilince ulusal ekonomi içerisinde kamu ekonomisinin payı kastedilmeye çalışılır. (Bkz. Çizelge 19) Milli gelirin ne kadarının kamu sektörü tarafından oluşturulduğunu bilmek için devletin büyüklüğü hesap edilir. Bu büyüklük toplam kamu harcamalarının GSMH (veya GSYİH)'ya oranlanması suretiyle bulunmaktadır.

Kamu kesimi veya devletin büyüklüğü denilince bundan ne anlaşılacaktır. Birçok ülkede devlet denilince Merkezi Devlet veya Federal Devlet anlaşılmaktadır. Ancak bu kamu kesiminin gerçek büyüklüğünü ifade etmemektedir. Kamu kesiminin tümünü kavrayan ve geniş anlamda devletin tanımı; bir ülkede kamusal mal ve hizmet üreten tüm kamu kurum ve kuruluşlarını içermektedir. 138

Ülkemizde kamu kesiminin ulusal ekonomi içerisindeki payına ilişkin istatistikî verilere geçmeden önce iki konunun açıklanmasında yarar bulunmaktadır. Birincisi kamu kesiminin hangi kurum ve kuruluşlardan oluştuğunun, diğeri, kamu yönetiminin ulusal ekonomiden ne miktar kaynak kullandığının, bilinmesidir. Çalışma konusunu oluşturan kamu kesiminin (kamu ekonomisini ve yönetiminin) kapsamı ve büyüklüğü açısından bu konular önemlidir.

¹³⁸ Bkz.TÜSİAD, Optimal Devlet, Şubat 1995, TÜSİAD-T/95,2-174, İstanbul s.33-34

Türkiye'de kamu kesimi, dar anlamda merkezi devletle sınırlı olmayıp, geniş anlamda aşağıda yazılı kurum ve kuruluşlardan oluşmaktadır:

- Genel Bütçeli İdareler: (Yasama yürütme ve yargı organlarının merkez ve taşra kuruluşlarından oluşur.)
- Katma Bütçeli İdareler: (DSİ, TCK gibi yatırımcı kuruluşların merkez ve taşra kuruluşları ile üniversiteler ve diğer bazı kurumlar bu sınıftadır.)
- Özel Bütçeli İdareler: (İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köylerden oluşan yerel idare kuruluşlarıdır. Ayrıca bu kuruluşlar tarafından kurulan birlikler ile iştirakler bulunmaktadır.)
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri,
- Döner Sermayeli Kuruluşlar,
- Bütçe içi-bütçe dışı fonlar,
- Kamu Kurum ve Kuruluşlarına ait Vakıflar,
- Parafiskal Kurumlar (Sosyal Güvenlik Kuruluşları),
- Özerk statülü kuruluşlar (TRT, Merkez Bankası, Devlet opera ve Balesi, T. Tarih ve Dil Kurumu gibi kuruluşlar.),
- Kefalet sandıkları.

Yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlar dışında da, kamu kesiminde kaynak kullanan yönetimler bulunmaktadır. Bunlar, kuruluşlara ait kamplar, eğitim tesisleri, misafirhane ve lokaller (polis, öğretmen ve askeriyeye ait işletmeler vb.) tabldot yönetimleri, gönüllü kuruluşların bağışlarının oluşturduğu fonlar olarak sayılabilir. Ancak ülkemizde bütçe dışında oluşan kamu fonlarına ilişkin verileri bulmak oldukça zor olduğundan, kamu kesiminin gerçek büyüklüğüne ilişkin resmi rakam olarak, konsolide bütçe harcamalarının (genel ve katma bütçelerin harcamaları) GSMH'ya oranı esas alınmaktadır. Bu sonuç, Konsolide Bütçeye göre kamu kesiminin büyüklüğünü tanımlamakta, yukarıda sıralanan kamu ekonomisi ve yönetimini oluşturan tüm kamu kurum ve kuruluşlarını içeren kamu kesimini tam olarak kavramamaktadır.

Ülkemizde kamu kesiminin büyüklüğüne ilişkin rakamlar verilmeden önce OECD ülkelerinde toplam kamu kesiminin büyüklüklerine bakmakta yarar bulunmaktadır. OECD ülkeleri içerisinde devletin en büyük olduğu İsveç'te oran 1992 yılı itibariyle yüzde 67.3'tür. Danimarka yüzde 59.5'la, Norveç'te yüzde 57.5'la sıralanmaktadır. OECD ülkeleri içerisinde kamu kesiminin en küçük olduğu

ülkeler ise Japonya (%32.2) ve A.B.D.'dir (%35.4). Türkiye'de toplam kamu kesimi büyüklüğü (Genel Devlet büyüklüğü) 1975 yılında yüzde 27.8, 1980 yılında yüzde 33.1, 1990 yılında yüzde 38.4, 1992 yılında ise yüzde 39.2 olarak

¹³⁹

hesaplanmıştır.

Bu sonuçlardan anlaşıldığı üzere dünyada gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kamu kesimi yıllar itibariyle büyümüştür. Bu büyümeye rağmen ülkemizde kamu kesiminin bir çok ülkeden daha küçük olduğu görülmektedir.

¹³⁹ Bkz.TÜSİAD, a.g.r., s.36.

Çizelge: 19. Ekonominin Genel Yapısı

(Cari Fiyatlarla, Milyar TL.)

	1.993..	1.Ö94_	Yüzde Pay	
			1.995	1993
		CD	(2)	
I. 1. Gayri Safi Milli Hasıla	1.929.250	4.008.827	5.993.229	100.0
2. Dış Kaynak	96.262	-2.676	64.688	5.0
3. Toplam Kaynaklar	2.025.512	4.006.140	6.057.917	105.0
4. Toplam Yatırımlar	519.197	785.463	1.319.115	26.9
5. Sabit Sermaye Yatırımı	484.588	841.388	1.288.240	25.1
5.1. Kamu	137.965	198.376	304.978	7.2
5.2. Özel	346.623	643.012	083.262	18.0
6. Stok Değişmesi	34.609	-55.925	30 675	1.9
6.1. Kamu	1.561	-37.232	18.289	0.1
6.2. Özel	33.048	-18.692	12.586	1.7
II. 8. Kamu Harcanabilir Geliri	190.825	355.607	630.0379	9.9
9. Kamu Tüketimi	245.765	419.840	645.043	12.7
10. Kamu Tasarrufu	-54.940	-64.233	-7.005	-2.8
11. Kamu Yatırımı	139.526	161.114	323.267	7.2
12. Kamu (Tas.-Yat.) Farkı	-194.466	-225.377	-330.272	-10.1
III. 13. Özel Harcanabilir Gelir	1.738.425	3.653.221	5.355.191	90.1
14. Özel Tüketim	1.260.549	2.800.846	4.093.259	65.3
15. Özel Tasarruf	477.876	852.374	1.261.432	24.8
16. Özel Yatırım	379.672	624.320	995.848	19.7
17. Özel (Tas.-Yat.) Farkı	98.204	228.055	265.584	5.1
18. Özel Tasarruf Oranı	27.5	23.3	23.6	
19. S. Sermaye Yatırımı/GSMH	25.1	21.9	21.5	
20. Yurtiçi Tasarruflar/GSMH	21.9	19.7	20.9	

KAYNAK: DPT Temel Ekonomik Göstergeler ve 1995 Geçiş Programa

(1) Gerçekleşme Tahmini

(S) Program

B- TÜRKİYE'DE KAMU KESİMİNİN BÜYÜKLÜĞÜ

Kamu kesiminin büyüklüğü, kamu kurum ve kuruluşlarının harcamalarının GSYİH'ye ve GSMH'ye oranlanması ile bulunmaktadır. DPT verilerine göre ülkemizde kamu kesimi büyüklüğü 1975-1993 yılları itibariyle aşağıda gösterilmiştir. (Çizelge SO) Ülkemizde kamu kesiminin büyüklüğünün ne şekilde gelişim gösterdiği bu çizelgede açık bir biçimde ortaya konulmaktadır. 1975 yılında toplam kamu harcamalarının GSMH'ye oranı yüzde 27,8 iken, 1985 yılında yüzde 29,3'e, 1992 yılında ise yüzde 39,2'ye yükselmiştir. Ulusal ekonomi içerisinde kamu payının küçülmesi politikalarına rağmen kamu kesiminin (devletin) giderek büyüdüğü gözlenmektedir. Bu büyümeye paralel olarak kamu gelirlerinin GSMH'ye oranı da artış göstermiştir. Toplam kamu gelirlerinin GSMH'ye oranı 1975 yılında yüzde 21,7 iken bu oran 1992 yılında yüzde 26,6'ya yükselmiştir.

Çizelge:20. Türkiye'de Kamu Kesiminin
(Genel Devlet) Büyüklüğü %

Yıllar	Toplam Kamu Harcamalarının GSMH'ye Oranı	Toplam Kamu Gelirlerinin GSMH'ye Oranı
1975	27,8	21,7
1980	31,1	22,6
1981	29,2	24,3
1982	24,2	20,1
1983	29,1	23,1
1984	29,0	22,5
1985	29,3	24,8
1986	34,3	29,5
1987	36,6	28,8
1988	37,7	28,5
1989	35,4	28,3
1990	38,4	27,9
1991	39,9	25,4
1992	39,2	26,6
1993	38,6	29,6

KAYNAK: DPT, Temel Ekonomik Büyüklükler, Ankara 1993, S.4, 20-24

Aşağıdaki Çizelge 21'de 1995 yılı, Geçiş Programından yararlanılarak 1993-1995 yılları cari fiyatlarla kamu kesiminin toplam gelirleri ve harcamaları ile bunların GSMH'ye oranları gösterilmiştir. Çizelge 22'de ise geniş anlamda devleti oluşturan kamu kurum ve kuruluşlarının 1994 yılı itibariyle gelirleri, harcamaları, yatırımları ve borçlanmaları gösterilmiştir.

Çizelge:Sl. Kamu Kesimi Toplam Gelirleri ve Harcamalarının GSMH Oranı

	1994		1995		1993		1994		1995	
	1993..	Tahmin	Programı	1993	1994	1993	1994	1995	1993	1994
VERGİLER	355.347	735.414	11.092.626	18.4	18.3	18.2				
- Vasıtasız	142.643	312.500	406.293	7.4	7.8	6.8				
- Vasıtalı	209.068	112.995	674.182	10.8	10.3	11.2				
- Servet	3.635	9.919	12.151	0.2	0.2	0.2				
Vergi Dışı Normal Gelirler	27.546	45.276	92.082	1.4	1.1	1.5				
Faktör Gelirleri	12.817	35.803	104216	0.7	0.9	1.7				
Sosyal Fonlar	18.046	-AZJZm	-72.751	1.1	1.1	-1.2				
TOPLAM GELİR	377.664	773.286	1.216.193	19.6	19.3	20.3				
Cari Harcamalar	245.765	419.840	645.043	12.7	10.5	10.8				
Yatırım Harcamaları	139.526	161.144	323.267	7.2	4.0	5.4				
Sabit Sermaye	137.965	198.376	304.978	-	-	-				
Stok Değişmesi	1.561	-37.232	18.288	-	-	-				
Transfer Harcamaları	194.497	110.388	516.391	10.1	10.2	8.6				
Stok Değişim Fonu	31.84.8	8.£.£23	35.7_65	1JZ	aj.	0^6				
TOPLAM HARCAMA	611.635	1.073.595	1.520.465	31.7	26.8	25.4				
BORÇLANMA GEREĞİ	233.972	300.310	304.273	12.1	7.5	5.1				
Konsolide Bütçe	133.857	139.000	198.000	6.9	8.5	3.3				
KiT'ler	48.965	85.133	88.980	2.5	2.1	1.5				
Mahalli İdareler	16.143	14.129	11.751	0.8	0.4	0.2				
Döner Sermaye	86	739	918	0.0	0.4	0.5				
Sos.Güv.Kur.	11.537	17.202	29.129	0.6	0.4	0.5				
Fonlar	9.335	17.761	-29.514	0.5	0.4	-0.5				
Özelleştirme Kap. Kur.	14.049	16.346	5.008	0.7	0.7	0.1				

KAYNAK: 1995 Geçiş Programından yararlanılarak hazırlanmıştır.

ÇİZELGE: 22. 1994 Yılı Kamu Kesimi Genel Dengesi (1)
(Cari Fiyatlarla, Milyar TL.)

	GENEL VE KATMA B.	MAHALLİ İDARİTİ/RR	DÖNER SEEM	S.GÜV. KUR.	EQH1AR	KİT	TUZLAM KAMU
1. Vergiler	589.600	74.136			69.109	-7.349	725.495
a. Vasıtasız	282.000	29.357	-	-	8.492	-7.349	312.500
b. Vasıtalı	307.600	44.779	-	-	60.617	-	412.995
2. Vergi D. Norm. G.	23.500	13.987			9.325	-1.536	45.2763
3. Faktör Gelirleri	21.200	11.126	1.226	9.085	4.228	-11.562	35.303
4. Sosyal Fonlar				-42.70%			-42.707
5. Cari Transferler	-338.740	-29.955		-	-57.737	671	-407.761
I. KAMU HARCANABİLİR	295.560	69.293	1.226	-15.622	24.926	-19.776	355.607
II. CARİ GİDERLER	-350.000	-54.104			-15.736		-419.840
III. KAMU TASARRUFU	-54.440	15.189	1.226	-15.622	9.190	-19.776	-64.233
IV. YATIRIMLAR	-80.000	-30.766	-1.942	-1.158	-29.009	-18.268	-161.144
a. Sabit Sermaye	-80.000	-31.665	-1.942	-1.158	-29.009	-54.802	-198.376
b. Stok Değişmesi		698				36.534	37.232
V. TASARRUF- YATIRIM FARKI	-134.440	-15.577	-716	-16.780	-19.820	-38.045	-225.377
VI. SERMAYE TRANSFERLERİ	-4.560	2.168	-23	-422	2.059	8.069	7.291
1. Servet Vergileri	5.200	4.662			57		9.919
2. (Diğer Transferler)	-9.080	-461			-508	22.610	12.561
3. (Kamulaş. ve S. Değer Artışı)	-680	-2.033	-23	-422	2.510	-14.541	-15.189
VII. FİNANSMAN	139.000	13.409	739	17.202	17.761	29.976	218.086
1. Kasa Banka Değişimi	-	5.673	-574	-9.623	-1.218	-27.004	-32.746
2. Dış Borçlanma (Net)	55.300	10.729	636		2.163	2.085	-39.686
Dış Borç Ödemesi	-113.300	-3.160			-8.880	-26.510	-151.851
Dış Borç Kullanımı	58.000	13.689	636		11.043	28.595	112.163
3. İç Borç-Alacak (Net)	194.300	-2.272	677	26.825	16.816	136.393	372.744
4. Stok Değişim Fonu		-721				-81.503	-82.223

(1) Gerçekleşme Tahmini
KAYNAK: 1995 Geçiş Programı

Yukarıda yapılan açıklamalar ve verilen istatistiki bilgilerden sonra, kamu harcamalarının GSMH'ye oranı, bir başka deyişle 1994 yılı için kamu kesiminin büyüklüğü 1995 yılı geçiş programında yüzde 26.8 olarak gerçekleşeceği tahmin edilmiştir. 1993 yılı içinde bunun yüzde 31.7 olarak gerçekleştiği belirtilmiştir. (Bkz. Çizelge 21) Ancak bu oran Çizelge 20'deki oranla çelişmektedir. Aynı çelişki kamu gelirlerinin GSMH'ye oranı içinde söz konusudur. Bu çelişkiler daha önce de belirtildiği gibi, ülkemizde kamu harcamalarına ilişkin düzenli istatistiki verilerin ve araştırmaların bulunmayışından kaynaklanmaktadır. Araştırmalarda daha çok Konsolide Bütçe rakamları esas alınarak kamu kesimi büyüklüğü hesap edilmektedir. Çizelgeler arasındaki sayısal farklılıklara rağmen 1994 yılı için Türkiye'de kamu kesiminin büyüklüğünün ulusal ekonomi içerisinde payının yaklaşık yüzde 30'lar civarında olacağı sanılmaktadır.

1995 yılı Geçiş Programında yer alan rakamlardan yararlanılarak, kamu kesiminin denetim alanına esas olan kamu gelir ve giderlerinin 1994 yılı itibariyle toplam tutarları Çizelge 24'de gösterilmiştir.

Ülkemizde kamu kesiminin denetimi dış denetim ve yüksek denetim olarak (Anayasamızda öngörülen) üç denetim organı tarafından yapılmaktadır. Birincisi; Konsolide Bütçeyi oluşturan genel ve katma bütçeli kuruluşlar ile yerel yönetimler ve döner sermayeli kuruluşlar ile bazı fonların denetimini yapmakla görevli Sayıştay, ikincisi ise; KİT'ler ve bazı fonların denetimini yürüten Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'dur. Üçüncüsü ise; her iki denetim organının denetim alanında görev yapabilen Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu'dur. Bu kurulun farklı yapısı ve denetimi ile ileride anlatılacak nedenlerle aşağıdaki hesaplamada dikkate alınmamıştır.

Sayıştay tarafından yürütülen denetim alanı kamu kesimi gayrisafi gider toplamının yüzde 45'ini, gayrisafi gelirler toplamının yüzde 42'sini kapsamaktadır. Sayıştaym denetim alanının büyüklüğünü belirleyen bu oranlar, 1994 yılı başında hesaplandığında giderlerle ilgili oran yüzde 49, gelirlerle ilgili oran yüzde 46 olarak bulunmuştu. Ancak 1995 yılı Geçiş Programında yer alan tahmini gerçekleşme tutarları dikkate alınınca farklılık olmuştur.

Başbakanlık Yüksek Denetim Kurulu'nun denetim alanının, giderler itibariyle kamu kesiminin yüzde 44'ünü gelirler itibariyle de yüzde 53'ünü kapsadığı görülmektedir.

Çizelge: S3. Kamu Denetim Alanına Esas Olan Kamu Kesimi
Gelir ve Giderleri

TCaTm Kesimi	1994 Yılı Gelirleri		1994 Yılı Giderleri	
	--- (Milyar TL)---		--(Milyar TL)	
Konsolide Bütçe	627.000	909.000	819.000	770.000
Mahalli İdareler	80.697	103.450	105.093	117.579
İşletmecî KiT'ler	472.839	684.018	541.450	763.438
Özelleştirme Kapsamındaki KiT'ler	254.111	400.687	262.961	418.591
Fonlar	144.521	141.442	155.493	235.249
Gayrisafi Toplam	1.578.968	2.239.232	1.883.997	2.228.816

KAYNAK: 1995 Geçiş Program'ından yararlanılmıştır.

II. TÜRKİYE'DE KAMU YÖNETİMİ VE DENETİMİ

A. KAMU YÖNETİMİ TEORİSİNDEKİ GELİŞMELER

Ülkemizde kamu ve yönetim kavramlarından ne anlaşıldığı hakkındaki görüşleri açıklamadan önce 50 yıllık bir zaman süreci içerisinde kamu yönetimi teorisindeki gelişmelere bir göz atmakta fayda bulunmaktadır. İleride bu gelişmelerin denetim ve sorumluluk kavramları ile olan ilişkilerinin iyi anlaşılması bakımından da bu inceleme gereklidir.

Kamu yönetiminin geçirdiği aşamalar belli başlı kamu yönetim türlerinin oluşmasına neden olmuştur. Buna göre, bellibaşlı kamu yönetimi türleri; geleneksel kamu yönetimi, kalkınma yönetimi, yeni kamu yönetimi ve kalkınmacı kamu yönetimi olarak sıralanabilir. Bununla birlikte "Yeni Kamu Yönetimi" kavramı bazı yazarlar tarafından "Sosyal Bilinç İdaresi" sosyal kalkınma yönetimi veya eşitlik için kalkınma yönetimi gibi isimlerle ifade edilmektedir.¹⁴⁰

¹⁴⁰ Ayr.Bilgi İç.Ledivina V.Carino, A Review of the Evolution, Meaning and Operationilaziton of Key-Concept m Public Administration, Stati Audit and Accountaility State Comptroller Office of Israel, Jerusalem, 1991.

I- Geleneksel Kamu Yönetimi

İkinci Dünya Savaşını izleyen yıllara kadar baskın kamu yönetimi teorisi olan geleneksel kamu yönetiminin vurguladığı tema, "devamlılık" ve "sürdürme"dir. Bu tür kamu yönetiminde devlet memurunun görevi, bürokrasi dışında oluşturdukları kararların nasıl uygulanacağıdır.

Geleneksel kamu yönetiminde dikkatler kurum içi organizasyona yoğunlaşır. Kurumun içinde olduğu toplum, ihmal edilebilir bir değişken olarak görülür. Bu nedenle faaliyetlerin verimliliği ve tutumluluğu en önemli hedef olarak görülür. Şayet girdiler çıktılara nazaran daha düşük maliyette sağlanıyorsa, çıktı makul kabul edilir.

Geleneksel kamu yönetimi öğretisi, sistemin girdileri üzerinde yoğunlaşır. Böylece ana kaynaklar, personel idaresi, mali idare, organizasyon ve yönetim gibi alt kamu yönetimi alanlarının büyük odağı haline gelir. Bu tür yönetim, personel faaliyetinin tatminkâr çalışmasının daha iyi bir kamu yönetimi sağlayacağı varsayar. Bürokrasi, bu teorinin idealidir. Öte yandan programların uygulanmasına ve hizmet sunmaya hemen hemen hiç dikkat sarf etmez.

Bu yönetim türü 50'li yılların sonuna kadar ana yönetim teorisi olarak kabul edilmiştir. Teorinin ana hatlarının büyük bölümü, bugün de geçerliliğini sürdürmektedir.

2. Kalkınma Yönetimi

Dünyada kolonilerin bağımsızlığını kazanması ile bu genç devletlerin ekonomilerini, batılı örnekleri takip ederek geliştirme amacıyla ortaya konmuş ve üçüncü dünya ülkeleri için geliştirilmiş bir kamu yönetimi anlayışıdır.¹⁴¹

Kalkınma yönetiminin ana görevi; ekonomik büyüme yönetimini tanımlayan ve açıklayabilen teorileri araştırmaktır. Geleneksel kamu yönetiminin universal prensipleri, bürokrasiyi ideal değil sadece bir unsur olarak kabul eden örnek çalışmalar ortaya konulmasına ve orta ölçekli teoriler formüle edilmesine teslim olmuştur. Davranışçılık, mantıksal pozitivizm, yapısal fonksiyonalizm, ve miktar belirleme; sosyal birimlerin, özellikle sosyoloji ve ekonominin etkisiyle kamu yönetimi disiplinine girmiştir.

¹⁴¹ Bkz.M.Vecdi Gönül, "İdarenin Sayıştayca denetlenmesi" Yeni Türkiye, Mayıs, Haziran 1995, Yıl 1, Sayı 4, Ankara, s. 105-119, Carino, a.g.m., s.45.

Batı deneyimi, model olarak alındığından, kalkınma yönetimi, personel faaliyetinin performansını ve planlama sürecini geliştirecek araçlar bulmaya çalışmıştır. Bunların çoğu, batı uygulamalarının taklididir. Bu araçlara rağmen istenen sonuca ulaşılmamasının engeli olarak da gelişmekte olan ülkelerin kültür yapısı gösterilmiştir.

Kalkınma yönetimi, sosyal değişmelerle ve kamu yönetiminin ekolojisiyle ilgilenmemekle birlikte, geniş anlamda toplumun bağımsız bir değişkeni olarak görülmüştür. Toplumun yavaş gelişmesinin suçu kamu hizmetlerine yükletilmiş ve kamu idaresini geliştirme kurumları teşkil edilmiştir.

Türkiye'de 1960 sonrası planlı kalkınma dönemi kalkınma yönetimi anlayışını sembolize etmektedir.

3- Yeni Kamu Yönetimi

Yeni kamu yönetimi anlayışı, 1970'li yıllarda Amerika'da ortaya atılmıştır. Sosyal adalet ve eşitlik için haykıran baş döndürücü gelişmeler, teknolojik toplumun ihtiyaçlarını geleneksel kamu yönetimi ile sağlamanın mümkün olmadığı tespitinden yola çıkmıştır. Amerika kamu yönetim okulları, kalkınma yönetimine hemen hemen hiç değinmemiştir. Sadece az gelişmiş ülkelerin gelişmiş ülkelerle

142

kiyaslanması konusunda bu teori ile ilgilenmiştir.

Yeni kamu yönetimi; garip problemleriyle tamamen bir Amerikan olayı ise de, geleneksel kamu yönetimine getirdiği eleştiriler, bürokrasiye alternatifler araması, devam eden eşitsizliğe kızgınlığı ve değerlerle ilgilenmeyen disiplinleri reddetmesi, az gelişmiş ülkelerin yönetim sistemlerinde yankılar uyandırmıştır.

Yeni kamu yönetimin bazı bölümlerinin kabul edilebilirliği tartışılabilir ve bunlar geçici bir heves gibi görülebilir. Fakat teorinin önemli bir bölümü; kamu yönetimini istismarcı yapısı olan toplum kapsamında görmek, insani ihtiyaçlar için programlar geliştirmek açısından izlenebilir niteliktedir. Bunların bir kısmı, bürokrasi yerine modüler organizasyonu ve proje yönetimini savunur. İngiltere'de "executive agency"lerin kurulması, bu teorinin izlerini taşır.

Yeni kamu yönetimi, ekonomiden felsefeye doğru bir kayma ve ikisinin karışımı gibi görünmektedir. Yani kamu yönetiminin doğuşundan az önce, kamu yönetimi okulları program uygulaması ve hizmet dağıtımının en az planlama ve liyakat sistemi kadar dikkate değer olduğunu keşfetmişlerdir. Bu karışım, ana ilgi odağı olarak programların etkinliği ve ihtiyaçlara cevap verebilir hale getirilmesi konusunu gündeme getirmiştir.

¹⁴² Bkz. Carino, a.g.m., s.46.

Gönül, a.g.m., s. 106.

4- Kalkınmacı Kamu Yönetimi

Kamu yönetiminde dördüncü tür, belki de aralarında en iyisi 1980'lerde ortaya konulan "Kalkınmacı Kamu Yönetimi"dir. Bu tür, "Yeni Kamu Yönetimi" gibi, sosyal adalet, eşitlik ve insanı merkez almakta, aynı zamanda "Kalkınma Yönetimi" (KY) gibi, gelişmekte olan ülkelerin problemlerine çözüm aramaktadır.¹⁴³

Kalkınmacı kamu yönetimi, eşitlik ve büyüme arasında seçim yapılmamasını savunur. Fakat, toplumdaki herkesin temel ihtiyaçlarının karşılanması ve faydanın daha adil dağıtılmasına hizmet edecek bir verimliliğin sağlanması görüşünü sürdürür.

Kalkınmacı kamu yönetimi (KKY), yeni kamu yönetimi (YKY) gibi, kamu kurumlarını kendi toplumları kapsamına yerleştirir ve kurumların faaliyetlerini, idare sürecine katılan halkın güçlendirilmesi ile tamamlamayı önerir.

Kalkınmacı kamu yönetimi; yeni kamu yönetiminin yeni bir formu değildir. Çünkü aynı zamanda geleneksel kamu yönetiminden (GKY) de birçok unsur alır. Mesela KY gibi ve KY'nin tersine, bir teşkilat olarak bürokrasiye karşı değildir. Aslında KKY'nin ana programlarından birisi, geniş ölçekli hiyerarşik yapıyı devirmeyi değil, bürokratik reoriyantasyonla değiştirilmesini içerir. Değişim yapısal olmayacak, fakat yapı halkı içine alacaktır.

Bununla birlikte KKY; KY gibi, daha küçük, muhtemelen konu veya program süresince görev yapacak teşkilatlarla benzer kurumların faaliyetlerini koordine etmek üzere yeni yaklaşımlar geliştirir ve kurumların dışında kalanların planlama, tatbikat ve değerlendirme faaliyetlerine katılımını araştırır.

KKY'nin GKY ile bir kesişme noktasında, "devamlılık" ve "sürdürme"dir. KKY; KY'nin vurguladığı proje yönetimini reddetmezken, hatalarını farkederek ve öğrenen teşkilatlar vasıtasıyla uzun dönemli düzenli programların içine yeni hayatın nüfuz etmesini sağlamayı öngörür.

KY'nin önemli unsuru olan "ademi merkezîyetçilik", ve "merkezden yönetme ile, belli ihtiyaçların karşılanmasına cevap verebilme kabiliyeti arasında bir uyum gözetme" bakımından KKY tarafından yeniden vurgulanmaktadır.

¹⁴³ Bkz.Carino, a.g.m., s.47.

Gönül, a.g.m., s. 106.

B- TÜRKİYE'DE KAMU YÖNETİMİ

Yönetim birden çok anlamı olan kavramlardandır. Bazen örgüt-teşkilat-, bazen yönetsel etkinlikler-idari faaliyetler-bazen de yönetme-sevk ve idare-anlamında kullanılmaktadır. 1961 ve 1982 Anayasalarında da yönetim çeşitli anlamlarda kullanılmıştır.

Yönetim, belli bir amacın gerçekleştirilmesi için fertlerin işbirliği yapmalarıdır. Bu anlamda yönetim, örgütlenmenin yanında, örgütün işlerliğini sağlayacak her türlü yönetsel etkinlikleri, diğer bir anlatımla, kaynakların bir araya getirilmesini, koordinasyon sağlanmasını, izlenecek yöntemleri ve denetimi de içine almaktadır. Bu anlamı ile yönetim hem kamu kesimi, hem özel kesim için geçerlidir. Kamu kesimindeki yönetimi, özel kesimdeki yönetimden ayırmak için "kamu yönetimi" kullanılmaktadır. Ülkemizde, Kıta Avrupa'sında olduğu gibi, kamu yönetimine kısaca "yönetim" ya da "idare", denilmektedir. Buna karşın, Anglo Sakson ülkelerinde, kamu kesimindeki yönetim için "kamu yönetimi" ¹⁴⁴ deyimi kullanılmaktadır.

Yönetim-İdare, yürütmenin içinde görünmekle beraber, gerçekte devletin üç kuvveti yanında yer alır. İdare devletin ya da kamu gücünün her günkü ¹⁴⁵ görünüşüdür. Çeşitli anlamlara gelen idare günümüzdeki çeşitli bilimlerde "yönetim" kavramı ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Bu kavramın biri fonksiyonel diğeri de organik iki farklı yanı bulunmaktadır. Birinci yanı yönetme, ikinci, "T^"da örgüt (teşkilat) biçiminde ortaya çıkar. İdareye halk arasında "hükür >" de denilmektedir. İdare veya yönetim, yasama, hükümet etme (yürütme) ve yargılama olmayan tüm kamusal kurum ve fonksiyonları ifade etmektedir.

İşlevsel anlamda "yönetim" yapan organın anayasal tanımına değil, yapılan işlemin niteliğine, içeriğine, maddi özüne göre belirlenmektedir. Diğer bir deyişle, yapılan işlem maddi yönden "yönetsel" nitelikli ise bu işlemi yapan organ da ¹⁴⁶ "kamusal" nitelik kazanmakta yani, "yönetim" olarak nitelenmektedir.

Devletin biçimsel olarak yasama, yürütme ve yargı diye adlandırılan organlarının her biri yaptıkları işlemlerin niteliğine göre aynı zamanda birer yönetimdirler. Örneğin, yasama organı, kanun koyan ve yönetimi düzenleyen işlemleri nedeniyle yasama, bireysel işlemleri nedeniyle (personel istihdamı, harcama yapması, kaynak kullanması gibi) "yönetim"dir.

¹⁴⁴A.Şeref Gözübüyük, Yönetim Hukuku, 2.Bası, Ankara, 1987, s. 1-2.

¹⁴⁵ Erdoğan Öner, Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No. 1980/221 s.55.

¹⁴⁶ Atay, a.g.e., s.57.

Bu görüş özünde haklı olmasına karşın, ne hukukumuzda ne de başka bir hukuk sisteminde organlar bu ölçüde işlevlerine göre ayrılmamışlardır. Ancak sorun bununla bitmemektedir. Yönetimsel otoritelerin hangileri olduğu sorusu ile bunların saptanması sorununu beraberinde getirmektedir. Bu konuda yapılan

¹⁴⁷ çalışmada Türk pozitif hukukunda;

- Yönetimsel otorite kavramı, sadece karar alan otoriteleri ifade etmemekte, bu kavramın içine aynı zamanda danışma yetkisi ve hiyerarşik yetkiye sahip otoritelerde girmektedir.
- Yönetim ve yönetimsel otoriteler önce kamu yönetimi olarak nitelenen "merkezi devlet yönetimi ve taşra örgütü, sonra hizmet yönünden özerk kurumlar, yerel yönetimler, kamu iktisadi teşebbüsleri ve kamu meslek kuruluşları çerçevesinde düşünülebilir.
- Daha sonra ikinci olarak, tüzel kişilik çerçevesinde veya bu kişiliğe sahip olmamakla birlikte ayrı bir kuramsal yapısı olan kurumsal örgütler için alınabilir.

Kısaca, kamu kesiminde (sektöründe) yer alan, mal ve hizmet üreten, kaynak aktarılan veya kaynak kullanan, hukuki nitelikleri ve piyasa için mal üretmeleri organik yapılarını etkilemeyen örgütlerin tümü, yapısal anlamda kamu yönetimi kavramı oluşturmaktadır. Bu tanıma; Devlet ve yerel yönetimlerin yanı sıra kamu iktisadi kuruluşları, parafiskal kurumlar ile adları ne olursa olsun kamu kaynağı kullanan (ister devlet bütçesinden doğrudan doğruya, isterse bütçede yer almadan dolaylı olarak) tüm kurum, kuruluş, dernek, sendika, vakıf, kooperatif, birlik ve bunların kurdukları işletmeler, şirketler veya fonlar girmektedir.

Yapısal anlamda kamu yönetimi, yasama ve yargı organları dışında kalan tüm devlet kuruluşlarını içine almaktadır. Bunlar çeşitli biçimlerde örgütlenmişlerdir. Ülkemizde kamu yönetimini oluşturan kuruluşlar, genel olarak aşağıdaki gibi kümelenebilir.¹⁴⁸

1- Genel Yönetim Kuruluşları

Devletin genel yönetim kuruluşları "merkez örgütü ve "taşra örgütü"nden oluşurlar. Genel yönetim merkez örgütü, Cumhurbaşkanı, başbakan, bakanlar kurulu ve bakanlıkları içine alır. Taşra örgütü ise, bölge, il ve ilçe yönetimlerinden oluşur. Bütün bu yönetimler "Genel Bütçeli Yönetimler" olarak da adlandırılabilir.

¹⁴⁷ Bkz., Atay a.g.e., s.59,60 ve aynı yazarın "Les Competences dans le processus de elaboration des decisions administratives en droit public turc." adlı tez çalışması, Bursa, 1974.

¹⁴⁸ Bkz.Gözübüyük, a.g.e., s.54-113.

Bu kümede yer alan, Danıştay, Sayıştay, Devlet Denetleme Kurulu, Milli Güvenlik Kurulu ve DPT gibi kuruluşlar denetleme ve danışma görevini yürüten yönetime de yardımcı olan kuruluşlardır.

2- Yerel Yönetim Kuruluşları

Anayasamızda da belirtildiği gibi bu kuruluşlar "il özel idareleri", "belediyeler" ve "köyler"dir. Bu kuruluşlar "Özel Bütçeli Yönetimler" olarak da adlandırılır.

3- Hizmetsel Yönetim Kuruluşları

Belli bir hizmet alanları ile uğraşmak amacıyla, genel ve yerel yönetim dışında örgütlenen, "Özerk Bütçeli" kamu iktisadi kuruluşları yine tüzel kişiliği olan Katma Bütçeli, DSİ, TCK gibi yatırımcı kuruluşlar ile Üniversiteler gibi eğitim ve araştırma kurumları ve SSK, Emekli Sandığı gibi "Parafiskal Kurumlar" bu kümenin içerisinde yer almaktadır.

4- Meslek Kuruluşları

Avukatlık, doktorluk, mimarlık ve mühendislik gibi çeşitli mesleklerde çalışanların örgütlendikleri ve Anayasamıza göre, "Kamu Kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları" bu kümeyi oluşturmaktadır.

C- TÜRKİYE'DE KAMU YÖNETİMİNİN DENETİMİ

Batıda; demokratik devlet düzeninin gelişip güçlenmesi, parlamenter demokrasilerin doğması, hakların kullanılmasında söz sahibi olmak için halkların hükümdara karşı sürdürdüğü mücadelelerin ürünüdür.

1215 yılında Magna Carta Libertium, 1688 Bill of Rights, 1665 yılında parlamenter denetimin yaşama geçirilmesi ve 1769 Fransız ihtilali, mali hükümranlık konusunda yetki paylaşımının önemli tarihleridir. 1748 tarihli "Esprit des Lois" adlı eserinde; Montesquieu, ferdin devlet karşısında özgürlüğünü güvenceye bağlamanın, devletin erkinin üç ana unsurunun -yasama, yürütme, yargı- birbirinden bağımsız organlar tarafından kullanılması ile mümkün olacağını savunmuştur.

Bu ilke (kuvvetler ayrılığı), batılı anayasalarda ve ülkemizde temel kural olarak günümüzde de geçerliliğini sürdürmektedir.

Türk denetim sistemi de geleneksel üçlü sınıflandırmaya uygun ve devlet teşkilat yapısına paralel olarak örgütlenmiştir. Bu olgudan hareketle bu bölümde Türk kamu yönetiminin denetlenmesi açıklanırken bu ayırım dikkate alınacaktır.

1- Yasama Organının Denetimleri

1982 Anayasasının 87. maddesi TBMM'nin görev ve yetkilerini belirtmiştir. Bu madde de çeşitli yetkilerin yanı sıra kamu yönetiminin denetimi bakımından önem taşıyan yetkilerde bulunmaktadır. Bu yetkiler;

- Kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak
- Bakanlar kurulu ve Bakanları denetlemek
- Bütçe ve Kesin Hesap Kanun tasarılarını görüşmek ve kabul etmektedir.

Ayrıca Anayasamızın 98, 99 ve 100. maddeleri yasama organının kamu yönetimini kendi geleneksel denetim araçları ile denetleme olanağı vermiştir. Bu denetim araçları;

- Soru
- Meclis Araştırması
- Genel Görüşme
- Gensoru
- Meclis soruşturması

olarak düzenlenmiştir.

Bunlar, Anayasa tarafından TBMM'ye doğrudan görev ve yetki olarak verdiği denetim olanaklarıdır.

Bunun yanında, 1982 Anayasasının 160.mcı maddesinde "Genel ve Katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemekle görevli Sayıştay'ın bu maddede belirtilen ve yargı görevine ilişkin olan sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak dışında, parlamento adına yaptığı denetim görevi bulunmaktadır. Yine Sayıştay'ın kanununda yazılı TBMM rapor verme ve uygunluk bildirimleri görevleride yasama organına yöneliktir.

Öte yandan, Anayasamızın 165'nin maddesinde, kamu iktisadi teşebbüslerinin denetim başlığı altında; "Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak Devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir" hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm gereğince, 3346 sayılı Kamu iktisadi Teşebbüsleri ile Fonların TBMM'ce Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında kanun kabul edilmiştir. Anılan kanunda denetim açısından KİT'ler tanımlanmış ve bu kuruluşların TBMM tarafından nasıl denetleneceği açıklanmıştır.

TBMM tarafından yapılan denetimin temel belgesini Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunun bir yıl süren çalışmaları sonucunda hazırladığı raporları oluşturmaktadır. KİT'ler üzerinde birçok kuruluşun (Devlet Denetleme Kurulu, İlgili Bakanlık, DPT, Hazine Müsteşarlığı gibi) gerektiğinde kullanılan denetim yetkileri de bulunmakta ise de asıl denetimin, sürekli ve sistematik bir şekilde TBMM'nin denetimine esas olmak üzere Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu tarafından yapılan, mali, idari ve teknik denetim olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Bütün bu kısa açıklamalardan sonra TBMM'nin yasama denetimlerini beş başlık altında incelenebilir.

a- Dolaylı Yoldan Yapılan Denetimler

TBMM'nin dolaylı yoldan yaptığı denetimleri, yasal düzenleme yapmak amacıyla kanun koymak, kaldırmak ve değiştirmek, bütçe ve kesin hesap tasarılarını görüşmek ve kabul etmek, bütçe uygulaması sırasında veya uygulamadan sonra devletin gelir (borçlar dahil) gider ve mallarının TBMM adına Sayıştay tarafından denetimi, genel uygunluk bildirim ve Sayıştay raporlarının görüşülmesi, KİT'lerin ve Fonların Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulunca yapılan denetiminin sonucunda hazırlanan raporlara göre, denetlenen kuruluşların veya kurumların sorumluları hakkında karar vermek, olarak sayılabilir.

i- Kamu Kaynaklarıyla İlgili Olarak (Kamu Harcamaları, Gelirleri ve Malları ile Borçları) Maddi Kanunları Koyarken, Kaldırırken veya Değiştirirken (Yasal Düzenleme Yapma Yetkisi ile) Yapılan Denetim

Yürütmenin ve yönetimin faaliyetlerini yapılabilmesi için öncelikle yasa koyucunun bir ön düzenleme yapması ve en azından belirli konularda yürütmeyi yetkilendirmesi gerekmektedir. 1982 Anayasasına göre, yürütme görev ve yetkisinin yasalara uygun olarak kullanılması gerekir. (Md. 8).

Bütçe kamu maliyesinin denetiminde doğrudan bir araçtır. Ancak bu araç tek değildir. Yürütme organının, kamu harcamalarını yaparken çok sayıda mali kanuna uyması zorunluluğu, bir kısım mali yöntemlerin ayrıntılı yasal düzenlemelere (Muhasebei Umumuye Kanunu, Devlet İhale Kanunu, Harcırah Kanunu, Devlet Memurları Kanunu gibi) dayanması genel anlamda parlamenter denetimi sağlamaktadır. Mali yıl içinde ek ödenek ve olağanüstü ödenek tasarı ve teklifleri dolayısıyla yasama organı yürütme organının kaynak kullanımını denetim altında tutmaktadır. Ayrıca ana konusu mali olmayan fakat mali yönü ve etkisi bulunan çok sayıda kanunu anayasal yasama süreci içinde kabul

etmektedir. Bu kanunlarla hangi hizmetlerin kamu hizmeti olacağı ve kamu yönetiminin kaynakları kullanma koşulları da belirlenmektedir. 149

Kamu gelirlerinin yasama denetimi de benzer özellikler taşımaktadır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanun ile konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması zorunluluğu (Ays.md. 73) yasama organının denetimin anayasal güvencesini oluşturmaktadır.

Anayasamızda vergilerin kanuna dayanması zorunluluğu hükme bağlanmasına karşın, bir yönüyle kamu geliri özelliği gösteren kamu borçları için böyle yasal zorunluluk hükmü yer almamaktadır. Ancak bazı kanunlarda kısa ya da uzun vadeli her çeşit devlet borçlanmalarına özel bir kanun ya da bütçe kanunu ile izin verilmesi koşulu getirilmiştir. 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanununun 30 ncu maddesi de bütçe açıklarının bütçede belirtilmesi zorunluluğunu getirmiştir. Bütün bu hükümler yönetimin-yürütmenin sınırsız bir biçimde borçlanma yetkisine sahip kılınmamasını amaçlamış, böylece yasama organının bütçeyi denetleme yetkisinin etkisiz kalması önlenmiştir.

Yasama organı yasal düzenleme yapma yetkisini kullanacak, kanun yapmak yoluyla yürütmenin düzenleme yetkisini sınırlamak, genişletmek ve faaliyetlerini belirlemekte, bu şekilde kamu yönetimini maddi ve şekli olarak denetleyebilmektedir.

ii-Bütçe ve Kesin Hesap Kanun Tasarılarının Görüşülüp, Kabul Edilmesi Süreci İçinde Yapılan Denetim

Demokratik, parlamenter sistemlerde, millet adına egemenlik hakkını kullanma araçlarını başında "bütçe" gelmektedir. Bu temel araç yasama organının kamu mali yönetimini denetlemede kullandığı önemli bir kanundur.

Anayasamızın 162. maddesi bütçe tasarısının hazırlama görev ve yetkisini Bakanlar Kuruluna vermiştir. Bu hükme göre, TBMM, Bakanlar Kurulunca genel ve katma bütçe tasarıları ile milli bütçe tahminlerini gösteren raporunu yıl başından 2,5 ay önce kendisine sunulunca harekete geçebilecektir. Bütçe sürecinin başlangıç aşamasında yasama organı, yürütme organının kararları üzerinde doğrudan etkili değildir.

Bütçe hazırlama yetkisinin yürütme organına ait olmasına karşın, inceleme, değiştirme ve onaylama yetkisi yasama organıdır. Yasama organı bu yetkisini Bütçe Komisyonu çalışmaları ve Genel Kurul toplantıları ile kullanır.

¹⁴⁹ Nami Çağan "Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü", Anayasa Yargısı 2, Ankara 1986, s.212.

Özetle, TBMM bütçe görüşmelerinde ancak bütçenin reddini sağlayabildiği takdirde, yürütmeye karşı üstünlüğünü ve etkinliğini gösterebilecek, gerçek anlamda bir yasama denetimi yapılmış olacaktır. Bütün bunlara rağmen yine de yürütme, bütçe aracılığı ile siyasal, ekonomik ve mali yönden; yönetimin üstlendiği sorumluluk ve hizmetin başarılı olup olmadığının ölçülmesi yani hizmetin verimliliği ve etkinliği¹⁵² yönünden, TBMM tarafından denetlenmiş olmaktadır.

Buraya kadar bütçe tasarısının incelenmesi, değiştirilmesi ve onaylanmasından ibaret olan yasamanın bütçenin denetimi ile ilgili faaliyetleri anlatılmıştır. TBMM'nin bütçenin uygulamasından sonra bizzat yaptığı bir denetim daha bulunmaktadır.

1050 sayılı yasanın Maliye Bakanlığına verdiği önemli görevlerden biri de, Bütçe uygulaması sonuçlarını gösteren Hazine Genel Hesabının düzenlenmesi ve Kesin Hesap Kanun tasarısının hazırlanarak Bakanlar Kurulunca TBMM'ne sunulması ile başlayan ve bütçe yasa tasarısı ile aynı süreç içerisinde sonuçlanan yasamanın yürütmeyi denetleme yolu da Kesin Hesap Kanun tasarısının görüşülüp onanmasıdır.

Parlamentar demokrasilerde bütçe hukukunun esası, önce bütçenin meclislerce onanması, arkasından bütçe uygulaması sona erdikten sonraki kesin hesapların denetimi hakkının parlamentoya ait olmasıdır. Bu şekilde yasama organının kamu mali yönetimi üzerindeki denetim hakkı, sadece bütçenin onaylanmasından ibaret olmayıp, bütçe kanunu uygulaması sonuçlarının da kendi iradesince uygun olup olmadığının saptanmasıyla belirlenir. 153 Bu amaçla 1982 Anayasasının 164. maddesinde; "Kesin Hesap Kanun Tasarısı, yeni mali yıl bütçe kanunu tasarısı ile birlikte Bütçe komisyonu gündemine alınacaktır." diyerek bütçe komisyonu yeni yıla ait bütçe kanunu tasarısını görüşürken o bakanlığın veya birimin bir önceki yıla ait kesin hesabını da incelemek olanağını bulmuş olmaktadır.

Anayasanın anılan maddesinin devamında, "Bütçe Komisyonu, bütçe kanunu tasarısıyla kesin hesap kanunu tasarısını Genel Kurul'a birlikte sunar. Genel Kurul, kesin hesap kanunu tasarısını yeni yıl bütçe kanunu tasarısıyla beraber görüşerek karara bağlar." demektedir. Bu maddeyle de amaçlanan, bir bütçenin uygulama sonuçlarının yeni yıl bütçesi ile birlikte görüşülüp tartışılması ve Meclisin bir önceki yıl yönetime vermiş olduğu yetki ve izinlere ne kadar uyulduğunun tesbiti, bütçede yapılan tahminlerin isabet derecesinin anlaşılması ve yeni bütçe tasarısını ona göre aynen ve değiştirilerek kabul edip etmemek

¹⁵² Gülay Coşkun, Devlet Bütçesi, Türk Bütçe Sistemi, Turhan Kitabevi, Ankara 1986, s.27-39.

¹⁵³ Feyzioğlu, a.g.m.,s.33.

olanağının verilmesidir. Böylece Yasama organı, sadece bütçe tasarısını onamakla yetinmeyip, kesin hesap tasarısını da anında görüp incelemek suretiyle denetim işlevini yerine getirmiş olmaktadır.

iii- Yasama Organ Adına Sayıştay Tarafından Yapılan Beiletimler

ParlOl-~;T:tolarm bütçe üzerindeki denetimi ile ilgili faaliyetleri bütçe tasarısının onaylanmasına kadar geçen süreçten ibaret değildir. Devlet harcamaları bütçe ile başlar, kesin hesap ile son bulur. İşte bütçenin onayından sonra başlayan ve kesin hesapla son bulan uygulama sürecinin de denetlenmesi gerekmektedir. Parlamentolar yapısal özellikleri nedeniyle bu denetimi yapma olanağından yoksun bulunmaktadır. Bu nedenle bu denetimin parlamento adına görev yapan kurumlarca yapılması ihtiyacı sonucu, yüksek denetim kurumları - sayıştaylar- doğmuştur. Her ülkede kendi hukuk geleneği ve gelişme çizgisi doğrultusunda ortaya çıkan sayıştaylar, bugün artık parlamenter demokrasinin vazgeçilmez organları haline gelmiştir.

Anayasa, bütçe uygulamasının denetimini gerçekleştirerek uzman bir kuruluş olan Sayıştay'ı düzenlemiştir. Önceki Anayasalarda Sayıştay "yürütme" bölümünde düzenlendiği halde 198S Anayasasında, sui generis bir Anayasal kuruluş olarak "yargı" bölümünde yer almıştır.

Anayasanın 160 ncı maddesine göre Sayıştay, genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir.

Aynı mahiyette bir hüküm, 832 sayılı Sayıştay Kanununun 1 nci maddesinde de yer almıştır.

Gerek Anayasanın 160 ncı maddesi, gerekse 832 sayılı Kanun, Sayıştaya "denetim" ve "yargı" olmak üzere iki ana fonksiyon yüklemiştir.

Sayıştay, denetimini Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapmakta ve bu denetim sonuçlarını bağımsız hesap mahkemeleri eliyle yargılayarak kesin hükme bağlamaktadır.

Sayıştay'ın bu maddede belirtilen ve yargı görevine ilişkin olan "sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak" dışındaki görevleri parlamento adına yaptığı idari denetim görevine ilişkindir.¹⁵⁴ "İnceleme" ile başlayan "denetim süreci" yargılama evresinden geçer "Uygunluk Bildirimleri"nin ve "Sayıştay Raporları"nm TBMM'ne sunulması ile sonuçlanır. Sayıştay'ın Yasama Organı adına yaptığı denetimin sonuçlarını derleyen belgeler "ilam"lar

¹⁵⁴ -Çağan, a.g.m., s.209.

değil, "rapor"lardır.¹⁵⁵ Anayasa, Sayıştayı bir yönü ile TBMM adına denetim yapan bir yüksek denetim organı olarak, diğer yönüyle de hesap yargılaması ile görevli bir yargı organı statüsünde düzenleyerek, adına denetim yapmakla görevli olduğu yürütme organından bağımsızlığını güvence altına almıştır.

Sayıştayın denetim görevini yerine getirirken TBMM adına hareket etmesi, parlamentoya bağlı bir büro ya da bölüm anlamını taşımamaktadır. İşlemleri de yasama işlemi niteliğinde değildir. Sayıştay, yargı görevi yapmadığı ölçüde yasama organının yardımcı bir kuruluşu olarak hareket eder.

Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay-Parlamento ilişkilerini düzenleyen, bilgi akımını sağlayıcı hükümlere yer verilmiştir. Denetleme görevini Türkiye Büyük Millet Meclisi adına yapan Sayıştayın denetim sonuçlarını Türkiye Büyük Millet Meclisine bildirmesi tabii gereklilik olduğundan, Sayıştay Kanununun bazı maddelerinde bu bilgi akışını temin edecek bazı raporların hazırlanması ve TBMM'ne sunulması öngörülmüş bulunmaktadır.

Bu cümleden olarak 83S sayılı Sayıştay Kanununun;

14/b maddesinde; Dairelerin gerektiğinde TBMM'ne sunulacak genel uygunluk bildirimleri ve diğer raporlar hakkında görüş bildireceği,

25'nci maddesinde; hazine menfaatini zarara uğraticı nitelikte görülen mevzuat hükümlerinin denetçilerce tesbit edileceği ve bunlardan Genel Kurul Kararıyla kabule değer görülenlerin üç aylık raporlarla TBMM'ne sunulacağı,

S8'nci maddesinin III. bendinde; Sayıştayın genel ve katma bütçelere ilişkin uygunluk bildirimlerini Anayasada belirtilen süre içinde TBMM'ne sunacağı,

Aynı maddenin, IV. bendinde; Sayıştayın gerektiğinde mali işlere ve hesap usulleriyle gelir tahakkuk sistemlerine dair TBMM'ne rapor vereceği,

Keza aynı maddenin V. bendinde; Sayıştayın , denetimine tabi kuruluşların hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucunda gerekli gördüğü hususlara dair TBMM'ne rapor vereceği,

47'nci maddesinde; Sayıştayın, yapacağı incelemeler sırasında denetimine giren bütün daire ve kurumların bütçelerine konulmuş olan ödeneklerin bütçede gösterilen iş, hizmet ve ihtiyaçlara harcanıp harcanmadığı hakkındaki görüşünü uygunluk bildirimlerine dercedeceği,

55'nci maddesinde; ikraz, istikraz, kredi ve avanslar ile hazine bonoları hakkında yapılacak inceleme neticelerinin uygunluk bildirimlerine yazılacağı,

¹⁵⁵ Rıza Turgay, " 125. Yılında Sayıştay, Daha Etkin Bir Sayıştay İçin" Maliye Yazıları, Sayı 8,9, Ağustos/Kasım 1987. Ankara, s. 143.

81'nci maddesinde; genel uygunluk bildirimlerinin kanunen tayin edilmiş sürede TBMM'ne sunulacağı,

85'nci maddesinde; Kesin Hesap Kanunu tasarılarında yer alan genel ve katma bütçelerin uygulama sonuçlarının sayman hesaplarıyla karşılaştırılması suretiyle elde edilecek uygunluk derecesi ile birlikte, TBMM'ne duyurulması gereken diğer hususların da uygunluk bildiriminde belirtileceği,

87'nci maddesinde; genel ve katma bütçeli dairelerin mal hesaplarıyla bu daireler dışında kalan idare ve kurumların sayman hesaplan inceleme sonuçlarının hesap devrelerine göre ayrı ayrı veya bütçe rejimleri aynı olanlar için tek raporla TBMM'ne sunulacağı ve bu raporlarda anılan kurumların faaliyetlerinin kuruluş gayelerine uygun olup olmadığının belirtileceği,

88'nci maddesinde; Sayıştayın yapacağı inceleme ve denetleme sırasında, hesap ve işlemlerden mevzuata uygun görülmeyenlerden Sayıştay Genel Kurulunca gerekli görülenlerin bu husustaki Sayıştay mütalaası ile birlikte, bir raporla TBMM'ne bildirileceği,

yolunda hükümler yer almaktadır.

Yukarıda belirtilen hükümler uyarınca Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay raporlarının tabi olacağı işlem ise, 832 sayılı Sayıştay Kanununa 7. 3. 1985 tarih ve 3162 sayılı Kanunla eklenen "EK MADDE 1" de tespit edilmiş bulunmaktadır.

Anılan Ek Madde l'de;

"Sayıştay Kanunun çeşitli maddelerinde Cumhuriyet Senatosu ve Millet Meclisine sunulacağı belirtilen bildirim ve raporlar, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulur. Aynı kanunun bu organlara bıraktığı yetkiler Türkiye Büyük Millet Meclisince kullanılır; Sayıştay Kanununun Bütçe Karma Komisyonuna verdiği görevler Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından yürütülür.

Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulan Sayıştay raporları genel görüşme konusu olur.

Bu yetki ve görevler, Kanunda veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünde belirtilen usul ve esaslar dairesinde yerine getirilir." denilmek suretiyle, Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacak Sayıştay Raporlarının Kanunda veya Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğünde belirtilen usul ve esaslar dairesinde genel görüşme konusu yapılacağı öngörülmüştür.

Yasama organının bütçe uygulamasını denetleme görevini Sayıştay eliyle yürütmekle kalmayıp, ayrıca uygulamanın sonuçlarını da, başlangıçta verdiği izin ve yetkiye uygunluğunu kesinleşmiş bütçe sonuçlarını ayrı bir kanun halinde görüşmek suretiyle de yapmaktadır. Yasama organının bu görevini yerine getirmesinde de Sayıştay yardımcı olmaktadır.

Anayasanın 164 üncü maddesine göre kesin hesap kanun tasarıları Bakanlar Kurulunca ilgili oldukları mali yıl sonundan itibaren en geç yedi ay sonra TBMM'ye sunulmasından başlayarak en geç 75 gün içerisinde de Sayıştay tarafından genel uygunluk bildirim TBMM'ye sunulur. Genel Uygunluk Bildirimi Raporları; genel ve katma bütçelerin uygulama sonuçları, hazine genel hesabı ve sayman hesapları esas alınarak hazırlanır ve Sayıştay Genel Kurulunca son şekli verilir. Uygulamada Sayıştay tarafından TBMM'ye gönderilen genel uygunluk bildirim, kesin hesap kanun tasarısına eklenerek gelecek yıla ait bütçe tasarısı ile birlikte Meclis Bütçe ve Plan Komisyonuna sunulmaktadır. Komisyon ve genel kurulda her bakanlığın bütçesi görüşüldükten sonra kesin hesapları görüşülmektedir. TBMM'si bütçe uygulaması üzerindeki son denetimini böylece kesin hesap konusu ile yapmış olmakta, Sayıştay'da uygunluk bildirimleri ile bu son denetimde yasama organına yardımcı olmaktadır.

Yasama organının Sayıştay eliyle kamu yönetimini denetlemesinde kamu gelir ve giderlerin denetiminden başka önemli üç alan daha bulunmaktadır. Bunlar;

- Devlet mallarının, döner sermaye işletmelerin ve fonların denetimi,
- Kamu borçlarının denetimi,
- Yerel yönetimlerin denetimi.

iv- Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Fonlar Üzerinde Yapılan Denetimler

Kamu kesimi içerisinde devletin faaliyetleri genel ve katma bütçeli idareler ve özel bütçeli kuruluşlar (yerel yönetimler) aracılığı ile yürütülmektedir. Bu kurum veya kuruluşlar devletin kamu hizmeti niteliğindeki işlevlerinin yürütülmesinden sorumlu bulunmaktadır. Birde özerk yönetilen kuruluşlar vardır ki bunlar da bazı istisnaları ile devletin ekonomik alandaki faaliyetlerini yürüten Kamu İktisadi Teşebbüslerinden oluşmaktadır.

1982 Anayasasınının 165. maddesinde, Kamu İktisadi Teşebbüsleri "sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortakları" olarak tanımlanmıştır. 1983 yılında çıkarılan 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanunda ise, "İktisadi Devlet Teşekkülü ile Kamu İktisadi Kuruluşunun ortak adı" Kamu İktisadi Teşebbüsü denilmiştir. Böylece mevzuatımıza ilk kez "Kamu İktisadi Kuruluşu" adı da katılmıştır.

Son olarak 2.4.1987 tarihinde kabul edilen ve 468 sayılı kanunu kaldıran 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanunda da bu kuruluşlar 468 sayılı yasadaki gibi tanımlanmışlardır.

Kamu İktisadi Teşebbüsleri genel bütçenin dışında, kendilerine belli bir sermaye verilmiş, tüzel kişiliği haiz, iktisadi alanda ticari esaslara göre, özerk bir tarzda yönetilmek üzere kurulmuş kamu ekonomik girişimleridir.

Anayasanın 165. maddesinde, kamu iktisadi teşebbüslerinin TBMM'ce denetlenmesi esaslarının kanunla düzenleneceği öngörülmüştür. KİT'lerin TBMM'ce denetleneceği ve bu denetimin kanunla düzenleneceği hükmüne paralel olarak, KİT'lerin TBMM'ce denetlenme şeklini düzenleyen 468 sayılı yasa kaldırılmış, yerine 3346 sayılı yasa yürürlüğe konulmuştur.

TBMM'nin doğrudan veya üyeleri aracılığıyla, kuruluşları, idari, teknik ve mali bakımından denetlemeleri mümkün olmadığından teşebbüsler, 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ve S33 sayılı KİT'ler hakkında KHK gereğince, yıl boyunca iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönden sürekli olarak gözetim ve denetim altında tutulmakta, denetim sonucunda Başbakanlık YDK'nın düzenlediği raporlar parlamento denetiminin bir alt bölümünü oluşturmakta, bu denetime temel olacak belgeyi sağlamaktadır. Hazırlanan raporlar, ilgili bakanlıkların görüşleri ve denetlenen kuruluşların cevapları ile birlikte önce meclis KİT komisyonunun alt komisyonları tarafından genellikle yerinde, denetlenen kurumun yöneticileri, ilgili bakanlık temsilcileri, DPT, Hazine, Dış Ticaret Müsteşarlığı Başbakanlık YDK yetkililerinin katıldığı bir toplantıda incelenmektedir. Bu komisyonlar tarafından hazırlanan ve inceleme sonuçlarını gösteren raporlar KİT Komisyonu Başkanlığına bir raporla sunulmaktadır.

KİT Komisyonu YDK raporlarından başka varsa kendisince tesbit edilen konularda incelemektedir. Bu raporların sonucunda komisyon bütün temsilcilerin hazır bulunduğu bir toplantıda kurumu yeniden incelemekte, yapılan oylamada, denetlenen kuruluşların, bilanço ve netice hesapları onaylanarak yönetim kurulları ibra edilmekte veya ibra edilmemektedir.

İbra edilmeyen kuruluşların sorumluları hakkında genel hükümlere göre adli kovuşturma veya işlem yapılmasını teminen durum Başbakanlığa ve ilgili adli makamlara bildirilir.

Genel Kurulları TTK'na veya özel kanunlara tabi şirket ve kurumlarda, aynı şekilde incelemeye tabi tutulmakta ancak bunlar hakkında gerek komisyonda gerekse TBMM Genel Kurulunda bir oylama yapılmamakta, bunların raporları yalnızca genel görüşme konusu yapılmaktadır.

Sayıştay'ın denetim alanına alınmayan bazı fon şeklinde yönetilen kurumların yasama organınca doğrudan denetlenmesi amacıyla çıkarılan 3346 sayılı yasanın, fonların denetlenmesi ile ilgili 12. maddesi hükmü Anayasaya aykırılığı nedeniyle Anayasa Mahkemesince¹ iptal edilmiş, mahkeme kararı 7.10.1988 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Bugüne kadar bir düzenleme

yapılmadığından anılan fonların TBMM tarafından denetlenmesi boşlukta kalmıştır. 156

b- Doğrudan Yapılan Denetimler

Yasama organının herhangi bir aracı olmadan bizzat kendi üyelerinin inisiyatifleri ile başvurabileceği denetim yolları bulunmaktadır. TBMM, bütçe uygulamasını, bütçe dışı kamu maliyesi uygulamalarını Sayıştay, Kamu İktisadi Teşebbüslerini de Başbakanlık Yüksek Denetim Kurulu aracılığı olmaksızın, kendi geleneksel araçlarıyla denetleyebilir. Anayasanın 98 ve 99. maddeleri bu araçları "TBMM'nin bilgi edinme ve denetim yolları" başlığı altında sıralamıştır. Sayılanlar dışında bir de güvenoyu yolu bulunmaktadır.

Anayasamızın bu 98. 99. ve 100. maddeleri gereğince, soru, gensoru, genel görüşme, meclis araştırması, Meclis soruşturması ve güvenoyu yolları ile TBMM yürütme organının temsilcisi olan hükümeti, dolayısıyla kamu yönetimini denetleyebilecektir. Meclis, hükümeti, devlet işlerini yürütmesi ve politikalarını uygulama sırasında sürekli bir gözetim altında bulunduracaktır. Ayrıca meclis yürütme organının kendisine ayrılan kaynakları nasıl kullandığını denetlemenin yanısıra, kamuoyunu da aydınlatma görevini, yerine getirmiş olmaktadır.

Yasama organı olarak TBMM, Hükümetlerin mali programı olan bütçenin uygulanması, devletin işlerinin gerçekleşmesi ve mali politikalarının yürütülmesine ilişkin işlemleri ile hükümetin kamu yönetimine ilişkin diğer işlemlerini, soru, gensoru, genel görüşme, meclis araştırması ve meclis soruşturması yollarından herhangi biri ile denetleyebilecektir.

S. Yargı Organlarının Denetimi

Yönetimin eylem ve işlemleri ile yöneticiler üzerinde uygulanan ve yönetimin dışındaki denetim yollarından biri de yargı denetimidir. Kişiler ve yönetim ile yönetilenler arasında çıkan ihtilafların çözümlenmesinde hukuk devletinin zorunlu bir sonucu olarak en etkili yol yargı organlarının müdahaleleri ve yönetimin işlem ve eylemlerinden dolayı yargı denetimine tabi tutulmalarıdır.

Yönetimin yargı yolu ile denetimi önemi yadsınamamakla birlikte, tez konumuz açısından burada ayrıntılı olarak ele alınmayacak sadece Türkiye'de mevcut yargı organları ve uyguladıkları denetimin özelliklerine kısaca değinilecektir.

Ülkemizde, yönetimin eylem ve işlemleri ile yöneticiler üzerinde denetim yetkisi ve rolü olan yargı organları, Anayasa Mahkemesi, adli ve yönetsel yargı organlarıdır. Bunların yaptıkları denetim "uygunluk" denetimidir.

¹⁵⁶ -Ayr. Bilgi için Bkz. Üstün Dikeç, "Kanunla Kurulan Fonların Denetimi, Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği" Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Yayını, No. 1990/308, Ankara 1990. s.75-86.

a- Anayasa Mahkemesi Denetimi

Mahkemenin asıl işlevi Anayasanın 148. maddesinde, Anayasanın koyduğu sınırlar içerisinde yasama organının bir kısım işlemlerinin Anayasaya uygun olup olmadığının denetlenmesi olarak belirtilmişse de, bununla birlikte Yüce Divan sıfatıyla Cumhurbaşkanı, Başbakan ve Bakanları hatta üst düzey bürokratları yargılayabilmesi ve ayrıca KHK'leri denetleyebilmesi Anayasa Mahkemesinin yürütme üzerindeki denetim yolları olarak sayılmaktadır.¹⁵⁷

b- Adli Yargı Organlarının Denetimi

Adli mahkemelerin yürütmeyi ve yönetimi denetlemesi çeşitli şekillerde olabilmektedir.

Devlet memurlarının görevleri nedeniyle işledikleri suçlardan dolayı savcılıklarca izlenmesi ve ceza mahkemelerince yargılanmaları dolaylı da olsa bir tür yönetimin denetlenmesi sayılabilir.

Yönetimin tek yanlı işlemlerinin adliye mahkemeleri tarafından hukuka uygunlukları yönünden denetlenmesi hukuk sistemimize göre olanaksızdır; zira bu yetki Anayasanın 155 nci maddesi ile Danıştay ve idari (idare ve vergi) mahkemelere verilmiştir. Ancak, adli yargı düzenindeki hukuk mahkemeleri idarenin düzenleyici işlemlerinin uygulanmasında, bunların hukuka uygunluğunu değerlendirme konusu yapabilecekleri gibi, iki taraflı işlemlerinden doğan bazı uyuşmazlıklara ve idareyle, çalışanlarının eylemlerinden doğan tazminat davalarına bakabilmektedirler.

Tüzükler ve yönetmeliklerle özel hukuk alanına giren düzenlemelerden yasalara aykırı hükümler taşıyanları adli yargı üst mahkemelere intikal ettirmek suretiyle, bir çeşit yönetimin düzenleyici işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetimini yapmış olmaktadır.

Hukuk mahkemeleri yönetimin kamu hizmetine ilişkin olmalarına rağmen yönetsel yargıda dava konusu yapılamayan, nüfus, tapu sicil ve kayıtları, para cezalarını (trafik ve imar yasası gereği) kamulaştırma bedelleri gibi yönetsel nitelikli olan konularda yargısal denetim yapabilmektedirler. Ayrıca iş hukuku ve devlet ihale hukukundan doğan bazı sorunların çözüm yeri olarak adli yargı yoluyla yönetim denetlenebilmektedir.

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi sırasında kusurlu veya kusursuz sorumlu olanların verdiği zararlardan, dolayı sorumluluk davaları yönetsel yargı alanında olmalarına karşın,¹⁵⁸ trafik kazalarından doğan zararların tazminine ilişkin davalar adli yargıda görülmekte, bu suretle de yönetimin eylemleri denetlenmektedir.

¹⁵⁷ Atay, a.g.e., s.70.

¹⁵⁸ Bkz. Lütfü Duran, Türkiye'de İdarenin Sorumluluğu, TODAİE, Ankara 1974, s. 11-12

Adli mahkemelerin karar ve hükümlerinin son inceleme mercii ve ayrıca bazı sivil memurların (hakimler ve savcılar gibi) yasa da gösterilen belli davalarında ilk ve son derece mahkemesi Yargıtay'dır. Askeri mahkemelerin kararlarının son inceleme yeri ise Askeri Yargıtay'dır (Anayasa Md. 150).

c- Yönetmel Yargı Organlarının Denetimi

Yönetmel yargı alanında iki yüksek yargı yeri bulunmaktadır. Bunlardan biri Danıştay diğeri de Askeri Yüksek İdare Mahkemesi'dir. Ayrıca iki tane de özel yönetmel yargı yerleri vardır ki bunlarda Sayıştay ve Yüksek Seçim Kurulu'dur.¹⁵⁹

i- Danıştay

Danıştay bir yandan genel görevli temyiz yeri, diğeri yandan da özel görevli ilk ve son derece mahkemesi olarak görev yapmaktadır.

1982 Anayasası'nın kabulünden sonra yapılan yönetmel yargı reformu ile (2575, 2576, 2577 sayılı yasalarla) Danıştay ilk derece idare mahkemesi olarak sahip olduğu yetkileri bölgesel düzeyde kurulan idare (k^me Bölge İdare) mahkemelerine verilmiştir. İtiraz ve temyiz komisyonları d5- kaldırılarak yerine alt derece idari yargı yeri olarak "vergi mahkemeleri" kurulmuştur. Bu arada, bazı konularda (Dan. K. m.24) Danıştay'ın ilk derece idare mahkemesi olma görevi devam ettirilmiştir.

ii- Askeri Yüksek İdare Mahkemesi

Askeri Yüksek İdare Mahkemesi, asker kişilerin askeri yönetimle olan ilişkilerinden doğan yönetmel davalara bakan özel görevli bir yüksek mahkeme olup, kararlarına karşı Danıştay'a başvurma olanağı yoktur. (Anayasa Md. 157) Anayasa ve yasa bu mahkemelere, ayrıca askeri olmayan makamlarca tesis edilmiş eylem ve işlemlerden doğan uyuşmazlıkların yargısal denetimi yapma yetkisini tanımıştır.

iii- Sayıştay

Bir Anayasa kurumu olan Anayasanın yargı bölümü içerisinde yer alan Sayıştay, bir yandan yüksek denetim organı, bir yandan da "özel yönetmel yargı kuruluşudur" .160

Yargısal görevleri açısından Sayıştay Anayasanın 160. maddesinde belirtildiği gibi, "sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme" bağlayan özel görevli bir yüksek mahkemedir.

¹⁵⁹ Bkz. Gözübüyük, a.g.e., s.244-245.

¹⁶⁰ Gözübüyük, a.g.e., s.245, 254, 256.

Sayıştayın denetim fonksiyonu ile ilgili ayrıntılı açıklama yasama denetimi içerisinde yapılmıştır. Burada fazla ayrıntıya girilmeden Sayıştay'ın yönetim üzerindeki yargısal denetiminden kısaca söz edilecektir. 161 Sayıştay yargısı, klasik yargıya paralellik göstermemekte; tamamen nev'i şahsına münhasır, "Sui Generis" bir nitelik taşımaktadır. Sayıştay'ın yargı yolu ile sorumluların hesap ve işlemleri üzerinde yaptığı denetim, kişiler arasında çıkan uyuşmazlıklar türünden iki taraflı davalar veya hak ve menfaat sahiplerinin açtığı tek taraflı davalar olmayıp, mali işlem üzerinde yapılan nesnel ve soyut bir hukuka uygunluk incelemesidir. 162

Sayıştay'ın yargı yetkisi gerek konu gerekse şahıs bakımından sınırlıdır. 163 Gerçekten, 1961 Anayasası'nın 127. 1982 Anayasası'nın 160. maddesinde "... sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak..."tan söz edildiğinden, Sayıştay yargısının konusu hesap ve işlemler; muhatabı ise, sayman, tahakkuk memuru ve ikinci derece itâ amiri gibi kamu fonlarını yürüten ve uygulamada "sorumlu" diye adlandırılan kamu görevlileridir.

Sayıştay'ın denetimine tabi idare ve kurumların hesap ve işlemleri, kurumların yasalarına göre; bir bütçe ya da hesap yılı yahut da hesap dönemi içindeki bütün gelirlerinin, giderlerinin ve mallarının, hesapları saymanlar tarafından en geç mahsup devresini izleyen bir ay içinde Sayıştay'a verilmesi zorunludur. Sayıştay denetimi, bu hesaplar üzerinde yapılmaktadır. Yargı, sayman hesabına girmiş işlemlerle sınırlıdır.

3. Yürütme Organlarının Denetimi

Devletin yürütme organı, Anayasanın 101 ve onu izleyen maddelerinde belirtilmiştir. Anayasaya göre ulusal düzeyde, 'yürütme organı, Cumhurbaşkanı, Bakanlar Kurulu ve Bakanlıklardan oluşmaktadır.

Cumhurbaşkanı, Başbakan ve bakanlar devletin üst yönetimini oluşturmaktadırlar. Bunlar tarafından bizzat veya yürütme içerisinde yer alan ve bağlı özel denetim kuruluşları aracılığıyla, bakanlıklar ve diğer kamu kuruluşlarının denetlenmesi "üst denetim" olarak adlandırılmaktadır. 164 Yerel yönetimler düzeyinde ise vali, belediye başkanı ya da muhtardır.

¹⁶¹ Sayıştay'ın Yargı Denetimi ile İlgili Ayrıntılı Bilgi için Bkz. A.Şeref Gözübüyük, "Sayıştay ve Yargı Görevi" SBF Dergisi, Cilt XXI, S. 4, s. 169, ve Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayınları, No. 8, Ankara 1973.

¹⁶² Lütfi Duran, Bir Yüksek Mahkeme Dahi: Sayıştay, İmran Öktem'e Armağan, Ankara, 1970, s.274.

¹⁶³ S.Sami Onar, İdare Hukukunun Esasları, C. III, İstanbul, 1966, s. 1919. Lütfi Duran, "Yüksek Mahkemeler Arasında İçtihat Uyuşmazlığı", İ.Ü. Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yeni Seri, Yıl: 1, 1967, No. 1, s. 17.

¹⁶⁴ Atay, a.g.e., s.84.

a- Cumhurbaşkanının Denetimi

1982 Anayasası 104. maddesinde Cumhurbaşkanına önceki anayasalardan farklı çok daha etkin görev ve yetkiler vermiştir. Bu görev ve yetkileri içerisinde denetime ilişkin olanları Cumhurbaşkanı bizzat ya da denetim kurumları aracılığı ile kullanabilmektedir.

i- Doğrudan Denetimi

Cumhurbaşkanının Anayasa'nın 104. maddesinde; Anayasanın uygulanması, devlet organlarının düzenli ve uyumlu çalışmasını gözetir, şeklinde belirtilen genel gözetim ve denetim yetkisi bulunmaktadır. Daha çok teftiş niteliği taşıyan bu yetkiyle yürütme içerisinde yer alan çeşitli kamu kuruluşlarının düzenli çalışıp çalışmadığını yerinde görerek, ilgililerden bilgi alarak yerine getirebilecektir.

Cumhurbaşkanının kullandığı diğer bir yetkisi de, Bakanlar Kurulu'nun ve Bakanların aldıkları kararlara imza atmak suretiyle kullanmaktadır. Bakanların, Genelkurmay Başkanı'nın, Rektörlerin ve yüksek dereceli yöneticilerin atanmalarında, Bakanlar Kurulunca çıkarılan kararnameler, tüzükler gibi düzenleyici mevzuatların yapılması gibi konularda doğrudan denetim yapabilmektedir.

ii- Devlet Denetleme Kurulu Aracılığı ile Dolaylı Denetimi

1982 Anayasası 10 nci maddesiyle Cumhurbaşkanlığına bağlı yeni bir denetleme kurumu oluşturmuştur. Cumhurbaşkanı Anayasa'nın 104. maddesinde yazılı "Anayasa'nın uygulanmasını, Devlet organlarının düzenli ve uyumlu çalışmasını" gözetmeyi bu kurul aracılığı ile de kullanabilecektir.

Devlet Denetleme Kurulu'nun oluşumu, görev alanı ve ilişkin olduğu konular, denetim şekli ve işleyişi 2443 sayılı yasa ve ilgili yönetmeliklerinde düzenlenmiştir. Burada fazla ayrıntıya girmeden kurul hakkında özet bilgiler verilecektir.

Kurul dokuz üyeden oluşan, devlet bünyesindeki en küçük denetim örgütüdür. Fakat çalışmalarındaki etkinliği bu boyutu ile ters orantılıdır.

Üyeleri, yüksek öğrenim görmüş, en az başarılı 20 yıl devlet hizmet olanlardan doğrudan Cumhurbaşkanı tarafından atanmaktadırlar. Başkanı üyeler arasında yine atama makamı tarafından belirlenmektedir.

Kuruluş yasının 2. maddesine göre kurulun denetim alanı oldukça geniştir. Silahlı kuvvetler ve yargı dışındaki tüm kamu kurum ve kuruluşlarında, kamu kurum veya kuruluşları ya da Devlet tarafından sermayelerinin yarısından fazlasına katılmak suretiyle oluşturulan her türlü kuruluşlarda, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, her düzeydeki işçi ve işveren teşekküllerinde,

kamuya yararlı derneklerde, kurul tarafından denetim yapmak mümkün bulunmaktadır.

Kurulun bu kurum ve kuruluşlarda neyi denetleyeceği, denetimin konusunun ne olacağı kuruluş yasanın 2 nci maddesinden "kamu hizmetlerinin yürütülmesi veya yönetimin işleyişi" 165olarak çıkarılmaktadır.

Kurul'un oluşturulmasındaki asıl amaç denetim alanına giren kamu kurumlarının faaliyetlerinin yasa ve mevzuata uygunluğunun denetlenmesi iken, zamanla çağdaş denetim türü olan performans denetiminin bir unsurunu (sadece verimlilik boyutunu) da denetimlerde kullandığı görülmektedir. Diğer bir deyişle "düzenlilik" denetimi yanında "performans" denetimi yapma olanağının bulunduğu görülmektedir.

Kurul, birçok kamu denetim kurullarının aksine, denetimlerini belli bir program dahilinde yapmamakta, Cumhurbaşkanı'nın istekleri, önerileri ve direktifleri doğrultusunda harekete geçmektedir.

Kurul, her soruşturma için daha sonra gerekli çalışmaları yürütecek ve belirlenen zaman içinde taslak bir rapor hazırlayabilecek bir üye seçer. Bu rapor, kurulun tüm üyelerine üzerinde inceleme yapabilmelerine olanak verecek şekilde dağıtılır. Her türlü değişiklikten sonra üye sayısının çoğunluğu ile toplanır ve toplantıya katılanların çoğunluğu ile de karar verir. Üyeler tarafından imzalanan rapor, hükümete sunulup sunulmayacağına karar verecek olan Cumhurbaşkanı'na iletilir.

b- Başbakanın Denetimi

Yürütme içerisinde üst denetim görevi yapan organlardan biri de Başbakan'dır. Başbakan bu denetimleri bizzat veya kendisine bağlı birim, kurum ve kuruluşlar aracılığı ile yapabilmektedir.

1982 Anayasası'na göre yürütme Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu'ndan oluşmaktadır. Başbakan Anayasa'da ayrı bir organ olarak öngörülmemiştir. Ancak Bakanlar Kurulu Başbakan ve Bakanlar'dan oluşmaktadır.

Anayasa'nın 112. maddesi ve Başbakanlık Teşkilatı Hakkındaki 3056 sayılı Yasanın 1 nci maddesinde Başbakan'ın görevleri arasına giren konularda denetimler yapmak veya yaptırmak şöyle ifade edilmektedir.

- Bakanların görevlerinin yasalara uygun olarak yerine getirilmesini gözetmek;
- İdarede etkinliğin, verimliliğin sağlanması için, gerekli önlemleri almak;

¹⁶⁵ Atay, a.g.e., s.90.

- Devlet örgütünde teftiş ve denetim sistemini geliştirmek, gerektiğinde teftiş ve denetim yapmak.

Başbakan'a denetim konusunda destek olan ve iç denetimle birlikte dış denetim de yapabilen Başbakan'a bağlı "Başbakanlık Teftiş Kurulu" ile tüzel kişiliğe sahip tamamen dış denetim yapan ve kurul şeklinde çalışan "Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu" bulunmaktadır. Bunların denetim işlev ve rollerini kısaca incelemekte yarar vardır.

i- Başbakanlık Teftiş Kurulu Aracılığı ile Yapılan Denetim

Başbakanlık Teşkilatı Hakkındaki 3056 sayılı Kanununun 20. maddesine göre, doğrudan Başbakan'a bağlı, onun adına ve onun emri ve onayı üzerine görev yapan Başbakanlık Teftiş Kurulu bütün kamu kurum ve kuruluşlarıyla, bunların iştirak ve ortaklıklarında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarında, vakıflarda, derneklerde, kooperatiflerde, her türlü işçi ve işveren teşekküllerinde, gerektiğinde imtiyazlı şirketlerde, özel kuruluşlarda, teftiş, denetim ve inceleme yetkisine haizdir.

Kurulun denetim alanından da anlaşıldığı üzere, bu kurul, bakanlıklar bünyesinde bulunan benzer kurullardan farklı ve sadece içinde bulunduğu teşkilatla sınırlı bir görev yapmamakta, bütün kamu kurum ve kuruluşlarında (Devlet Denetleme Kurulunun denetim alanıyla hemen hemen aynı alanda) denetim yetkisini kullanmaktadır.

Bakanlıklararası teftişler üzerinde odaklaşmak ve 20. maddenin (a) bendinde ifadesini bulan "genel prensipleri tespit etmek ve standart koymak" amacıyla, 1985'te kurul Hükümetteki diğer denetim/teftiş kurulları arasında bir tür düzenleyici rolü de üstlenmektedir.

Bu kurul, Başbakanlık merkez birimleri ve Başbakanlığa bağlı olupta denetim birimleri bulunmayan kuruluşlar açısından bir iç denetim organıdır.

Kurulun faaliyetleri arasında en önemlisi, AB'nin 8. direktifi ve ABD'nin Denetim Standartlarını içeren "Yellow Book" doğrultusunda getirmiş olduğu denetim standartları önerisidir. Nitekim 1983/12 sayılı Başbakanlık Genelgesiyle kuruluşların teftiş kuruluşu yönetmeliklerindeki farklılıklar giderilerek, genelgeye ve uluslararası denetim standartlarına paralel hale getirilmiştir. Daha sonra standartları belirleyen çağdaş denetim anlayışı ile ilgili usul ve esasları içeren ve teftiş kurulları arası koordinasyonu amaçlayan bir çerçeve tüzük hazırlanmış ve Başbakan imzası ile bakanlıklara gönderilmiştir.

ii- Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Aracılığı ile Yapılan Denetim

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu (YDK), kamu iktisadi teşebbüslerini 72 sayılı Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde

Kararname ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname gereğince, iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönden sürekli olarak gözetim ve denetim altında bulundurmakla görevli bir kuruluştur. Yaptığı denetim, klasik denetimden çok daha geniş kapsamlı olan bir denetim olup çalışmaları sonucunda düzenlediği raporlar parlamento denetiminin temel bilgi ve belgesini teşkil etmektedir. YDK denetimini parlamento denetiminin, bir alt bölümünü de oluşturduğu için yasama organının denetimi bölümünde denetim raporlarının TBMM'de ne şekilde işleme tabi tutulduğu anlatılmıştır.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında 72 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 3. maddesinde; "Denetleme Kurulu, Başbakanlığa bağlı, tüzel kişiliğe sahip yüksek bir denetleme organıdır" şeklinde tanımlanmış ve teşkilat yapısı belirtilmiştir.

Kurulun görevleri, 72 sayılı KHK'nin 1. ve 4. maddeleri ile 233 sayılı KHK'nin 39. maddesinde;

- Kamu İktisadi teşebbüslerini,
- Özel kanunlarında Yüksek Denetleme Kurulunun denetimine tabi olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlarını,
- Sosyal Güvenlik kuruluşlarını, iktisadi, mali, idari, hukuki ve teknik yönden sürekli olarak gözetim ve denetim altında bulundurmak,
- Başbakanın görevlendirmesi üzerine incelemelerde bulunmak, olarak sayılmış bulunmaktadır.

72 sayılı KHK'nin denetleme konuları başlıklı 22. maddesinde, Başbakanlık YDK'nın denetlemelerini yaparken;

"1. Denetlenen kuruluşların kanun veya statülerinde belirlenen amaç ve esaslara, uzun vadeli kalkınma planı ile programlara uyulup uyulmadığı,

2. İşletme bütçelerinin mali gereklere, işlemlerinin bütçelere, maliyet, bilanço ve sonuç hesaplarının dönem faaliyetlerine uygunluğu,

3. Çağdaş işletmecilik esaslarına uyulup uyulmadığı,

4. İşlemlerin hukuka uygunluğu,

5. Verimlilik ve kârlılık ilkelerine uyulup uyulmadığı,

6. İşletmenin zarara uğratılıp uğratılmadığı",

hususlarını incelemesi öngörülmüştür. 3346 sayılı Kanununun 7. maddesinde de denetlenecek kuruluşların durumunun ulusal ekonomiye faydalı olabilmeleri için özerk bir tarzda ekonominin kuralları ve ekonomik gerekler dahilinde, verimlilik ve kârlılık ilkeleri doğrultusunda yönetilerek, kuruluş amaçlarına ulaşmalarını teminen; faaliyetlerinin mevzuata, uzun vadeli kalkınma planına ve

planın uygulama programlarına uygunluğu yönlerinden incelenmesi hükmü yer almıştır.

Kurul denetleme görevini "denetim" ve "inceleme" grupları kurmak suretiyle yapar. Bu gruplar işin niteliğine, kapsam ve genişliğine göre yeteri kadar baş denetçi, denetçi ve yardımcılardan oluşur. Bunların görevi, yıllık çalışma programlarına göre denetimler yapmak ve bu denetimlerin sonuçlarını birer rapor halinde hazırlamaktır.

Bunlar denetimleri sırasında her türlü, gizli veya açık, evrak, belge, kayıt ve defterleri incelemeye, bunların onaylı örneklerini almaya, sözlü ve yazılı açıklama istemeye ve işyerlerinde inceleme yapmaya yetkilidirler. Denetlenen ve ilgili kuruluşların görevlileri için sayılan bu yetkiler yönünde hareket etmek, gerekeni yapmak veya vermek bir yükümlülüktür.

Başbakanlık YDK, yukarıda sayılı denetim alanına giren konulara ilişkin inceleme ve değerlendirmelerinin sonuçları, uygun görülen teklif ve önerilerle birlikte, her kurum için her yıl ayrı ayrı düzenlenen "Yıllık Denetim Raporu"nda yer almaktadır. Bunun dışında "İvedi Durum Raporu", "Özel İncelene Raporu" ve "Genel Rapor" olmak üzere üç tür rapor daha verilmektedir.

c- Bakanların Denetimi

Bakanlıklar, yürütme organının temel hizmet birimleridir. Bakanlık hükümet ve parlamento nezdinde bakan temsil eder. Bu nedenle bakan, bakanlık hizmetlerini, mevzuata, hükümetin genel politikasına, kalkınma planlarına ve yıllık programlara uygun olarak yürütmek, diğer bakanlıklarla işbirliği ve koordinasyonu sağlamakla görevlidir ve başbakanı karşı sorumludur. Bu sorumluluğun gereği olarak, bakanlık merkez, taşra ve yurt dışı teşkilatı ile ilgili ve bağlı kuruluşların faaliyetlerini, işlemlerini ve hesaplarını denetlemekle görevli ve yetkilidir.

Anayasa'nın 108 nci maddesi uyarınca Cumhurbaşkanlığı'na bağlı olarak kurulan Devlet Denetleme Kurulu ile Devlet Teşkilatındaki teftiş ve denetim sistemini geliştirmek ve gerektiğinde teftiş ve denetim yapmak üzere kurulmuş Başbakanlık Teftiş Kurulu klasik denetim birimlerinin dışında yürütme adına denetim hizmeti veren kurullardır.

Ülkemizde, yönetimin denetlenmesinde ve idari soruşturmaların yürütülmesinde müfettişler ve bu amaçla da bütün bakanlıklarda Teftiş Kurulları bulunmaktadır. Teftiş kurulları, bakanın emri ya da onayı üzerine, onun adına, bakanlık teşkilatı ile bağlı ve ilgili kuruluşların her türlü faaliyet ve işlemlerini denetlemek, incelemek ve soruşturmak yanında, bakanlığın amaçlarını daha iyi gerçekleştirebilmesi, mevzuata, plana ve programa uygun çalışabilmesini sağlamak amacıyla gerekli öneriler hazırlamakla görevlidir.

Bakanlıklar ile ilgili ve bağlı kuruluşların teftiş ve denetimle görevli kurulları dışında bakanlıklara bağlı genel müdürlükler adına denetim hizmeti veren kontrollörler ile denetmen ve kontrol memuru gibi unvanlara sahip görevlilerin çalıştıkları büroları bulunmaktadır.

İlgili oldukları sahalara özel önem atfedilmesi nedeniyle sözü edilen karakteristik yapı dışında örgütlenmiş Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Çalışma Bakanlığı İş Teftiş Kurulu, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı bünyesindeki Bankalar Yeminli Murakıpları ile Hazine Kontrolörleri Kurulu ve Sigorta Denetleme Uzmanları, Gümrük Müsteşarlığı Teftiş Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, YÖK Denetleme Kurulu, diğer önemli kamu denetim birimleridir. Ayrıca Büyükşehir Belediyelerinde de birer teftiş kurulu bulunmaktadır.

Bahsi geçen denetim organ ve birimlerine tahsis edilmiş kadro sayıları yaklaşık 12619'dur. Kadroları Başbakanlık Devlet Personel Başkanlığı tarafından takip edilmeyen denetim birimleri de dikkate alındığında bu sayının 13500'ü geçeceği tahmin edilmektedir.

Sayılarının sürekli olarak değişmesi ve toplu olarak ⁴ zamanlı yapılmış sayımların bulunmaması nedeniyle tam olarak kesinlik ifade etmemekle birlikte halihazırda; 166

1468	adet	Genel bütçeli saymanlık,
255	"	Katma bütçeli saymanlık,
365	"	Sayıştay denetimine tabi 57 fona ait saymanlık,
3039	"	Döner sermayeli işletme,
5026	"	Ayniyat saymanlığı,
76	"	Özel idare
2780	"	Belediye,
433	"	Kamu iktisadi teşebbüsü,
29	"	Özel statülü idare,
12	"	Başbakanlık YDK denetimine tabi fon,
33	"	Yasama denetimi dışında kalan fon,
151	"	Gümrük müdürlüğü,
6500	"	Banka şubesi,

¹⁶⁶ Söz konusu sayılar, Sayıştay, Maliye Bakanlığı kayıtlarından , çeşitli ekonomik rapor ve istatistiksel yayımlardan çıkarılarak, yaklaşık olarak hazırlanmıştır.

46000 " Dernek,

2100 " Vakıf,

50000 " Kooperatif,

5 Milyon Vergi mükellefi,

269 Adedi özel idarelere ait şirket olmak üzere sayıları yaklaşık olarak dahi tesbit edilemeyen belediye iktisadi teşebbüsleri, bakanlıkların denetim alanını oluşturmaktadır.

III- KAMU YÖNETİMİNDE SORUMLULUK

A- GENEL OLARAK SORUMLULUK KAVRAMI

Kamu yönetiminin genel olarak denetimini ile konumuz gereği performans denetiminin iyi anlaşılabilmesi için, denetimde meydana gelen değişimlere paralel olarak yönetimde de sorumluluk kavramının gelişimi ve bunların birbirleriyle ilişkilerinin kamu yönetimi teorilerinde değişimleri de dikkate alarak incelemek gerekmektedir. "Yönetim", "Denetim" ve "Sorumluluk" birbiriyle çok sıkı hatta iç içe girmiş kavramlardır.

Yönetimin vazgeçilmez bir unsuru olan denetim ile onun vazgeçilmez unsuru olan sorumluluk kavramı ilişkileri ile geçirdiği aşamaların daha önce incelenen kamu yönetim teorileri dikkate alınarak çalışma konusuna yönelik boyutu kısaca şöyle özetlenebilir.

1- Geleneksel Sorumluluk

Geleneksel sorumluluk anlayışı, mali işlemlerin düzenliliğini, bu işlemlerin idari politikalara ve yasal gerekliliklere tam uygunluğunu esas alır. Bu sorumluluk, kendisine hiyerarşik ilişki çerçevesinde emredilmiş yasal yükümlülüklerin bir ifadesi olarak belirli bir fonksiyonu yerine getirme yetkisi verilmiş bürokratin tabi olduğu sorumluluktur.¹⁶⁷

Sorumluluğun tespitine esas olan standart veya değer, yani hukuka uygunluk ve düzenliliğin kapsam ve niteliği, sorumlunun dışındaki kişi ve kurullar vasıtasıyla belirlenir. Hukuka uygunluk, idari ve mali işlemlerin mevzuat dairesinde yürütülüp yürütülmediğini, bu işlemleri yapanların kanunen yetkili olup olmadıklarını araştırmayı gerektirir. Devlet veya kurumlar, kamu kaynaklarının kullanımının yasalara uygunluğunu teminat altına almak üzere kurallar ve süreçler bütününden oluşan sistemler kurar. Bu süreçlerin kendisi; bütçe sistemi, mali muhasebe ve denetimle birlikte geleneksel sorumluluğu teminat altına alan vasıtalarlardır. YDK'ların ön denetim faaliyetleri de, esasen idari

¹⁶⁷ Jerome B.Mc Kinney, "Process Accountability and the Creative Use of Inter-Governmental Resources," Public Administration Review, Cilt 41, Ocak 1981, s. 146.

yönetim süreçlerinin bir dış denetim kurumunca kontrolü anlamında geleneksel sorumluluğun yaygın ve benimsenmiş araçlarından birisidir.

2- Yönetmel Sorumluluk

Yönetmel sorumluluk kavramı, adının yaptırdığı çağrışımından anlaşılacağı üzere kamu fonları, malları, işgücü ve diğer kaynakların kullanımında verimlilik ve tutumluluğun sağlanması ile ilgilendir.³¹ Sorumlu sayılan kişi yöneticidir. Yönetici kurumun işlemleri için kaynak sağlayan yasa koyucu gibi bürokraside ondan üst seviyede bulunan kurum dışı yönetici veya devlet başkanına karşı sorumludur.

Yönetmel sorumluluk kavramı, kamu görevlilerinin sadece mevzuata uygunluk yönünden sorumlu tutulmalarının yeterli olmadığını, yöneticinin bunun ötesinde sorumluluğu olması gerektiğini kabul eder. Bu anlayış yönetim faaliyetinin girdi tarafında yoğunlaşır ve kamu kaynaklarının doğru ve mantıklı kullanımını geliştirmek, israf ve gereksiz harcamalardan kaçınmak amacıyla sürekli ilgiye ihtiyaç olduğunu önerir. Bu sorumluluğun standardı olan verimlilik ve tutumluluk, maliyet/fayda veya çıktı mukayeselerini de içerir.

Verimli işlemler;

- Faydayı artırırken maliyeti sabit tutmak,
- Faydayı sabit tutarken maliyeti azaltmak,
- Maliyeti, fayda artış hızından daha düşük bir hızla yükseltebilmek,
- Maliyeti fayda artış oranından daha az oranda azaltmak,

olarak tanımlanabilir.³²

Verimlilik sağlamanın yolu, özetle gereksiz maliyetleri ayıklayıp elemine etmektir. Yönetmel sorumluluk; devlet prosedürlerinin bürokratlar tarafından biçilen programlar veya mevcut uygulamaları daha az maliyetli alternatiflerle ikame etmek suretiyle geliştirilir. Bu iyileştirmeler, sistem geliştirme formları ve reorganizasyon çalışmalarından tutun da iş basitleştirmeye kadar uzanan bir takım girişimler yoluyla çoğunlukla kurum personeli tarafından gerçekleştirilmeye çalışılır.

Bu girişimlere ilaveten kurum, bir bağımsız dış denetim kurumu tarafından işlem veya yönetim denetimine tabi tutulabilir.

³¹ Francisco S.Tantuoco Jr, State Audit Code of the Philippines (Quoan City: Commission on Audit Research and Development Foundation, 1982), s.8.

³² Lee Harburt, "An Historical Perspective of Government Auditing With Special Reference to the U.S. General Accounting Office" Auditing Symposium V, s.7.

3- Program Sorumluluğu

Program sorumluluğu, devlet faaliyetlerinin sonuçları ile ilgilenen bir sorumluluk anlayışıdır. Bu anlayışa göre sorumluluk; bir programın etkinliği için birlikte faaliyet gösteren bürokratların olduğu kadar, devlet kuruluş ve birimlerinin de malıdır.

İdarenin dışında kalan yasama organı gibi güçlerin programın başarısı soruşturmalarına rağmen, bu tür sorumluluğun ana hedefi, programın yöneticisi sıfatıyla kurumun başıdır.

Program sorumluluğunda; istenilen hedeflere erişilmesini teminat altına alan bazı araçlar vardır.³³

Bunlar;

- Kapsamlı denetim veya performans denetimi. Bu denetim, mali denetimin aksine rutin ve yıllık olarak yapılmaz. Bu denetim, bir organizasyonun program olarak objektif incelenmesidir. VET standartlarını kullanır.
- Program sorumluluğunu sağlamak için yöneticiye yardımcı olan başka araçlar da vardır.
- İş ve verimlilik ölçüm analizleri kullanımı ve tesisi,
- Program değerlendirmesi,
- Fayda/maliyet analizleri,
- Geniş tabanlı organizasyonel değişiklikler- (O.M.) ve (örgüt geliştirme).

4- Sosyal Sorumluluk

Günümüzde program yöneticilerinin teçhizat depoları; beşeri kaynaklar muhasebesi, sosyal muhasebe programların sosyal ve ekonomik etkilerini analiz etme yöntemleri gibi araçlarla donatılmıştır. Bu araçlar; Program sorumluluğunun yeni bir türevi olan sosyal sorumluluk kavramını gündeme getirmiştir. Sosyal sorumluluk anlayışının odaklandığı nokta; idari faaliyetlerin genel bir tatmin sağlayıp sağlamadığı ve genel olarak arzu edilen sosyal sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığı hususunda teminat elde edilmesidir.³⁴

^{33,5} Bkz.Ledivina V.Carino, a.g.m., s.48-49.

³⁴ E.Leslie Normanton, "Reform in the Field of Public Accountability and Audit; A.Progress Report, "State Audit: Developments in Public Accountability, London; McMillian, 1981,s.34.

Sosyal sorumluluk, sadece nihai anlamda vatandaşların ilgilerinin tatmin edilmesini değil, uygulanan programdan vatandaşların doğrudan faydalandırılmalarını ve programın bu anlayışla yürütülmesini gerektirir. Bizdeki yeşil kart uygulaması buna örnek verilebilir.

5- Katılımcı Sorumluluk

Katılımcı sorumluluk kelime anlamının çağrıştırdığı gibi, faaliyetlerin metodlarını ve gerçekleştirme süreçlerine katılımını vurgulayan bir sorumluluk kavramıdır.

Bir kamu faaliyetinin girdileri, bir süreç içinde ve bazı metodlar uygulanarak çıktıya dönüşür.

Katılımcı sorumluluk bazı faaliyetlerin başarısının doğrudan ölçülemeyeceği görüşünden hareket eder ve bu faaliyetlerin çıktısı yerine, amaca yönelik faaliyetlerin nasıl ve hangi metodlarla gerçekleştirilebileceğini inceleyerek, yani çıktı yerine süreci değerlendirerek, sonuca varır.

Örneğin; bir şehrin sağlık durumunu belki doğrudan ölçemeyiz. Fakat, aşılama oranlarının yüzdesi, doğum öncesi ve sonrası hijyen verilebilen anne sayısı gibi ölçütler, program ve faaliyetlerin başarısını değerlendirmek için kullanılabilir.

Söz konusu şehirdeki aynı büyüklükteki ana-çocuk sağlığı merkezlerinden biri ortalama verilerin üzerinde sonuçlar almışsa, bu bir performans başarısı olarak kabul edilebilir.

Bu tür dolaylı ölçümlerin, sayı oyunları ile bozulması tehlikesi vardır. Yukarıdaki örnekte, değerlendirme yapan yönetici veya denetçinin sadece aşılama ve muayene sayılarını alarak sonuca varması gibi.

Bu tehlikeyi bertaraf etmek üzere Mc Kinney, katılımcı sorumluluğu demokratik ve politik dizilere adapte etmiştir.

Mc Kinney'in modeline göre bir mal veya hizmet ancak bu hizmeti sağlayan ve yararlanan tarafların önceden biraraya gelip; faaliyetin kapsamı, süreci veya aşamaları ile teklif edilen mal veya hizmetin yeri, şekli, zamanı, miktarı ve niteliği konusunda mutabık kalmalarından sonra yerine getirilmelidir.

Bu modelde sorumluluk hem hizmet veren hem de hizmet alanı yansıtır. Sorumluluğun standardını karşılıklı anlaşma belirler. Taraflardan biri, diğer tarafın kararlaştırılmış standarda ulaşmayan faaliyeti karşısında pazarlık gücünü elinde tutar.

Mc Kinney'in de belirttiği üzere katılımcı sorumluluk yönetimleri arası ilişkilere özellikle merkezi yönetimden transfer ödeneği veya proje karşılığı para alan yerel yönetimlere uygulanabilir.³⁵

Projenin finansman ve hizmetin yapılış şartları merkezi ve yerel yönetimler tarafından müştereken tespit edilir.

Kanada'da Lambert Komisyonu benzer bir prosedür tesis etmiştir. "Kraliyet Mali Yönetim ve Sorumluluk Komisyonu" adlı bir komisyon "sorumluluk muhasebesi" kavramını ortaya çıkarmıştır. Kavramın temel felsefesi, yetkinin yaygın ölçüde alt birimlere transfer edilmesi ve faaliyetlerin bu alt birimlerin ve üst yönetimin yöneticileri arasında görüşmeler yapılması suretiyle tespit edilmesi ve yürütülmesi şeklindeki özel sektör yaklaşımıdır.³⁶

B-KAMU YÖNETİMİ VE SORUMLULUK ANLAYIŞLARI DOĞRULTUSUNDA DENETİMDEKİ GELİŞMELER

Son elli yılda kamu yönetimi teorisi, "Geleneksel Kamu Yönetimi"nden "Kalkınma Kamu Yönetimi"ne uzanan bir çizgide gelişmiştir. Ancak yeni teoriler öncekinin yerine kaim olmamış, karşılıklı etkileşim sonucunda bir sentez ortaya çıkmıştır. Buna bağlı olarak sorumluluk anlayışı da geleneksel sorumluluktan yönetsel sorumluluğa, program sorumluluğuna, sosyal sorumluluğa ve nihayet süreç sorumluluğu veya katılımcı sorumluluk adı verilen anlayışa ulaşmıştır. Kamu yönetimi teorilerinde olduğu gibi sorumluluk anlayışında da öncelikleri de kavrayan yeni bir senteze ulaşılmıştır.

Çağdaş devlet denetiminin gelişimi 18-19. yüzyıllara kadar dayanmaktadır. Halk demokrasisinin gelişmesi ve monarşinin azalmasıyla bu gelişme açıkça görülmeye başlanmıştır. Bu dönemde Demokratik yönetimlerin en derin köklerini bulmuş, meşruluklarını biçimlendirmiştir. Bu süreç 19. yüzyıla kadar sürmüştür. Aynı zamanda kamuda, yönetim organlarının sorumluluklarının gerektiğinin gerçek anlamda kabul edilmesi bu dönemde olmuştur.

Çağdaş devlet denetiminin gelişimi iki bölümde mütalaa edilebilir. Düzenlilik denetiminin biçimlendiği 2. Dünya Savaşına önceki yaklaşık 150-200 yıllık dönem; ve düzenlilik denetimi dışında, verimlilik, etkenlik ve tutumluluk unsurlarını içeren performans denetimine geçildiği, 2. Dünya Savaşından sonraki

³⁵ Bkz.Kinney, a.g.m., s. 145.

³⁶ Bkz.Carino, a.g.m., s.50.

dönem;³⁷ Bu ayırım keskin bir ayırım değildir. Birçok ülkede düzenlilik denetimi ile performans denetimi birlikte uygulanmaktadır.³⁸

Kamusal denetim her egemen ülkenin yönetiminin parçasıdır. Geçen onlarca yılda, en küçük devletlerde bile hemen her yönetimin bir parçası olarak kamu denetim kurumları oluşturulmuştur.

Denetim anlayışındaki değişme, teorik gelişmeler yanında demokrasi, insan hakları, halka ait olan ve zorunluluk nedeniyle parlamentolarca kullanılan bütçe hakkının doğal sonucu olarak halkın yönetimi bizzat veya kamuoyu aracılığıyla sorgulaması gibi çağdaş gelişmelerden de ivme kazanmaktadır.

Kamu yönetimini "hesap verme sorumluluğu" (accountability) bazında değerlendiren kamu denetimi, bu teorik gelişmelerin uygulamaya girdiği oranda geleneksel yaklaşım olan "düzenlilik" denetiminden "kapsamlı denetime" ve giderek "performans denetimi", "program değerlendirilmesi" boyutlarına ulaşmaktadır. Hatta bazı ülkelerde "çevre denetimi", "yönetim politikaların denetimi" gibi denetimin genel kabul gören sınırlarını değiştiren eğilimler görülmektedir.

³⁷ Bkz.Geist and Mizrahi, s. 16-43.

³⁸ Sayıştay 130.yıl için yapılan anketler sonuçlarına göre otuz üç Avrupa ülkesinde yirmidokuzu her iki denetim de birlikte yapmaktadır. Sadece dört ülke performans denetimi yapmaktadır.

Çizelge: 24. Sorumluluğun Değişik Türlerinin Karşılaştırılması

SORUMLULUK TÜRLERİ

	Geleneksel Sorumluluk	Yönetmelik Sorumluluk	Program Sorumluluğu	Katılımcı Sorumluluk
Kim Sorumludur?	İşçi ve Memurlar	Yönetmelik Sorumluluk	Program Sorumluluğu	Katılımcı Sorumluluk
Kime karşı Sorumludur?	Yasama Organı Yoluyla Halka	Aynı Yolla Halka	Aynı Yolla Halka	Aynı Yolla Halka
	Devlet Başkanı Anayasal Kurumlar Hiyerarşi		Mesleki Standartlar ve Bireysel Bilinç	3.Kolonda Yazılı Şekilde
				Halkın Görüşmelere Katılımı Yoluyla Doğrudan Halka
Hangi Standartta veya Değerde Sorumludur?	Düzenlilik Yasallık ve Uygunluk	Tutumluluk ve Verimlilik	Tutumluluk Verimlilik ve Etkenlik	VETe ilaveten Ademi Merkeziyetçilik ve Katılım
Hangi Yolla Sorumlu Tutulur?	Bütçe Geleneksel Muhasebe, Standart İşletim Süreçleri	Yönetim Denetimi, Sistemlerin Geliştirilmesi	Kapsamlı Denetim, Program Değerlendirmesi Verimlilik Ölçümü	Görüşmeler

KAYNAK: Ledivin V.Carino, a.g.m., s.51

IV- TÜRKİYE'DE PERFORMANS DENETİMİNE YÖNELİK İYİLEŞTİRME ÇALIŞMALARI

A-KAMU YÖNETİMİNDE İYİLEŞTİRME ÇALIŞMALARI

Kamu yönetimini geliştirme alanında ülkemizde yapılan çalışmaların çok eski geçmişi bulunmaktadır. Türkiye'de kamu yönetiminin geliştirilmesi fikri Tanzimat'a kadar dayanmaktadır. Bu fikir bugüne kadar slogan olarak kullanıla gelmiştir. Özellikle İkinci Dünya Savaşını izleyen dönemde dünyada gelişen kamu yönetimini yeniden düzenleme ihtiyacına paralel olarak, ülkemizde de yönetimi yeniden düzenleme amacıyla çeşitli girişimler yapıldığı görülmektedir. Ancak 1960 yılına kadar belirli kurum ve kişilerce, harcanan çabaların sonuç ve etkileri çok sınırlı olmuştur. Bu dönemde yapılan çalışmalar şöyle sıralanabilir.

- 1947 yılında Başbakanlığın direktifiyle devlet örgütünde rasyonalizasyon önlemlerini belirlemek üzere kurulan komisyonlar,
 - Neumark tarafından 1949 yılında Başbakanlığa sunulan, "Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma Hakkında Rapor,
 - 1951'de Barker başkanlığında Uluslararası Kalkırjna Bankasına mensup bir grup tarafından, mali politika ve idari mekanizma konusunda hazırlanan rapor.
 - İdareyi bir bütün olarak inceleyen Leim grubu raporu,
 - Maliye Bakanlığının örgüt, metod, sevk ve idare ve personel sorunlarını inceleyen Martin ve Cush raporu,
- sözü edilmeye değer çalışmalardır.

Bütün bu çalışmalardan, sunulan raporlardan, olumlu sonuç alınamamasının çeşitli nedenleri bulunmakta ise de, bu çalışmalar başlatılan reorganizasyon çalışmaları için gerekli ortamın hazırlanmasında faydalı olmuştur.

1960'ı izleyen yıllarda yönetimi geliştirme alanında yapılacak çalışmalar için DPT ve Devlet Personel Dairesinin kuruluşu bu yönde atılmış önemli adımlar olmuştur.

Kamu yönetiminde verimlilik, etkenlik ve tutumluluk sorunları, ancak 1960'dan sonra sistematik ve ciddi çalışmalara konu olabilmıştır. Bu tarihe kadar ülkemizde sürdürülen durum şu sözlerle ifade edilmiştir;

³⁹ Bu konuda Ayrıntılı Bilgiler için Bkz.; TODAİE, İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler, İdari reform Danışma Kurulu Raporu, TODAİE, Yayını No. 123, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972 ve Kenan Sürgit, "Türkiye'de İdareyi Yeniden düzenleme ve Geliştirme Çalışmaları", Amme İdaresi Dergisi, C.1, No.1, Haziran 1968, s.4-5.

⁴⁰ Sürgit, a.g.m., s.4.

"Türkiye'de siyasi, hukuki, iktisadi ve kısmen içtimai alanlarda bir batılılaşma gayretinin başlangıçtan beri var olduğunu biliyoruz. Ancak rasyonalizasyon hareketine bigane kalınmıştır. Az zamanda, az emekle, az masrafla az üzüntü ve az fedakarlıkla işgörme şuur ve alışkanlığının yerleşmesi bir tarafa, iş başarmada çeşitli yolların mevcut olabileceğini ve bunlar içinde bazılarının gayelere daha kolaylıkla ulaştırabileceğini hatırlamaya getiremiyoruz.

Rasyonel ve optimal kararlar ittihaz etme alışkanlığının bizde yerleşmemiş olması, tahminlerin üstünde israflara sebep olmaktadır."

42

1961 yılında "Geleneksel Kamu Yönetiminden", "Kalkınma Yönetimine" geçiş hareketiyle kamu yönetiminin yeniden düzenleme çalışmaları kalkınma planları çerçevesinde yürütülmeye çalışılmıştır.

DPT'nin talebi ile TODAİE'ye hazırlattırılan, kamu yönetiminin bütününe kapsayan ve yönetim reformunun gelişme yönleri ile ilkelerini saptamaya esas oluşturacak dört önemli araştırmadan (Merkezi Hükümet Örgütü, Merkezi İdarenin Taşra Örgütü, Mahalli İdareler ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri) merkezi hükümetle ilgili araştırma projesinin (kısa adı MEHTAP)⁴³ etkileri 1962 yılında

44

hazırlanan Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planında görülmüştür. Anılan planda, kamu yönetiminde idareyi geliştirme sorunu üzerinde önemle duruluyor ve şöyle deniliyordu;

"Ancak bu değişiklikler belirli ilkelere dayanmadığından, iş bölümü ve koordinasyon bakımından tamamen yetersiz ve güç çalışır bir kuruluş meydana gelmiştir. Bu sebeple gerek Merkezi Hükümet kuruluşunu (Merkez ve taşra teşkilatlarıyla birlikte) gerek mahalli idareleri (İl' Özel İdareleri, belediyeler ve köylerle birlikte) kalkınmakta olan bir ekonominin ihtiyaçlarını rasyonel bir şekilde ve süratle karşılayabilecek duruma getirmek kaçınılmaz bir zarurettir."

Birinci Beş Yıllık Kalkınma planı, yönetim reformunu bütünüyle ele alan, gereğini, niteliğini, amaçlarını, ilkelerini ve nasıl gerçekleştirileceğini etraflı bir biçimde ortaya koyan ilk temel dokümanı oluşturmuştur. Kamu yönetiminde girişilecek iyileştirme hareketlerine yön verecek ilkeler de ayrıca planda sekiz madde halinde saptanmıştı. Konumuzla ilgili olan bu ilkelerden bazıları şunlardır:

⁴¹ Kemal Tosun, "Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi", Maliye Enstitüsü Konferansları, Sekizinci Seri, 1962, s.204.

⁴² Kamu Yönetim türleri ile İlgili Geniş Açıklamalar Çalışmanın Üçüncü Bölümünde Yapılmıştır.

⁴³ Bkz.TODAİE, Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu: Merkezi Hükümet Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri, Ankara, TODAİE, 1963.

⁴⁴ Devlet Planlama Teşkilatı, Kalkınma Planı, Birinci Beş Yıl, 1963-1967, Ankara 1963, s.79-80.

"- İdari kuruluşlarda araç ve hedeflerin yetki ve sorumluluk hatlarının açık olarak tesbitini, hedeflere uygun teşkilat kurulmasını ve çalışmaların planlı ve koordineli şekilde yapılmasını sağlamak,

- Kuruluşların bütçe ve mali kontrol usullerini düzeltmek ve muhasebe ve maliyet hesaplarını modern kuruluşların ihtiyaçlarını karşılayacak duruma getirmek,
- Kumanda hatlarının açık bir şekilde kurulmasını, yetki ve sorumlulukların buna göre dağıtılmasını sağlamak,
- Verilen işlerin verimli ve programa uygun olarak görülmesini sağlayacak görevlerin yerine getirilmesini veya eksik olarak ifasını önleyecek bir denetleme sistemi kurmak,
- Teşkilat birimlerinden yapılan işler hakkında periodik raporlar alıp işlerin kuruluş şemasına ve amaçlarına uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin kontrolünü sağlamak.

Birinci Beş Yıllık Planda öngörülen temel araştırmalardan MEHTAP, 1963 yılında, merkezi idarenin taşra örgütü ve mahalli idarelerle ilgili araştırmalarda 1965 yılında tamamlanmıştır. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin yeniden düzenlenmesi konusunda 1961 yılında yapılan genel nitelikteki araştırma, İktisadi Devlet Teşekküllerini yeniden düzenleme komisyonunun çalışmalarıyla tamamlanmış bulunmaktadır. Bu dört temel araştırmanın gerçekleşmesiyle kamu yönetiminin bütününe kapsayan ve gelişme yönleriyle ilkelerini saptayan çalışmalar tamamlanmış olmaktadır. Ancak bu dönem içinde öngörülen önlemlerin etkin bir uygulamasını sağlayacak örgütün kurulması gerçekleştirilememiştir. Kamu yönetiminin verimlilik, etkenlik ve tutumluluğunu arttırabilecek ön

45

çalışmalar yapılmış, fakat gerçek uygulamaya geçilememiştir.

46

ikinci Beş Yıllık Kalkınma Planında, kamu yönetimini yeniden düzenleme çalışmaları üzerinde önemle durulmuş, bu çalışmalara yön verecek ilkeler belirlenmiştir. Planda, Birinci Planlı Dönemde yapılan temel araştırmalara dayanarak saptanan ilkelere göre gerekli yeniden düzenleme çalışmalarını yerine getirmek görevini ilgili bakanlık ve kuruluşlara bırakmaktadır. Kuruluşlar örgütlerini görev, yetki ve fonksiyon bağlarına göre yeniden düzenleyecekler; bunu yaparken modern işletme araçlarından yararlanacaklardır. Kamu yönetimi verimlilik, etkenlik ve tutumluluğu arttıracığı düşünülen kanun tasarıları ilgili bakanlık ve kuruluşlarca hazırlanacak; "bu faaliyetler, üniversiteler temsilcileriyle kamu idaresi ve organizasyon alanlarında deneyimli yöneticilerden meydana gelecek bir "Danışma Kurulu" nun istişarı yardımı ile

⁴³ Dicle, a.g.e., s.Sİ.

⁴⁶ Devlet Planlama Teşkilatı Kalkınma Planı, İkinci Beş Yıl, 1968-1972, Ankara 1967.

Hükümet içinden tanımlanacak bir siyasi sorumlunun nezaret ve koordinatörlüğünde yürütülecektir".

1970 mali yılı Bütçe gerekçesinde kamu yönetimini geliştirme çalışmalarına oldukça geniş yer verilmiştir. Gerekçede, Türk kamu yönetiminde en çok göze çarpan ve sistematik ve devamlı çalışmalarla azaltılmaları mümkün görülen verim düşüklüğü ve kaynak savurganlığının (tutumsuzluğun) nedenleri yedi madde halinde özetlenmiştir.⁴⁸

Bütçe gerekçesinde, Maliye Bakanlığında yürütülmekte olan reorganizasyon çalışmalarında bütçe yönetimi içerisinde, Amerika Birleşik Devletlerindeki "Yeni ⁴⁹Kamu Yönetimi" anlayışına uygun olarak, bir "Kamu Yönetim Dairesi (Executive Agency)"nin kurulması öngörülmektedir. Bu yeni dairenin görevi, "Türk İdare Teşkilatı'nda verimsizliğe ve kaynak israfına sebep olan problemleri devamlı ve sistematik bir tarzda inceleyerek tedbir tavsiyelerinde bulunmak ve kabul edilen tavsiyelerin tatbikata konulmasına yardım etmek" olacaktır.

MEHTAP Raporundan yaklaşık 10 yıl sonra 1971 yılında, kurulan İdari Reform Danışma Kurulu, kamu yönetiminin yeniden düzenlenmesi konusunda yaptığı araştırmayı, "İdari Reform Danışma Kurulu Raporu: İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler" başlığıyla bir rapora dönüştürerek ilgililere ve kamuoyuna sunmuştur. Bu raporda; kamu kesiminin yeniden düzenlenmesinin genel yönü ve stratejisinin saptanması görevi çerçevesinde büyük ölçüde MEHTAP Raporunun önerileri yinelenmiştir.

MEHTAP ve İdari Reform Danışma Kurulu raporlarından sonra, 1982 yılında çeşitli komisyonlar kurulmuş, bu komisyonlar içinde Kamu Yönetimi Komisyonu çalışmalarını bir raporda toplamakla birlikte, doğrudan kanun hükmünde kararname tasarıları hazırlamakla da yükümlü tutulmuştur. Hazırlanan kararnamelerin büyük bir bölümü çıkarılarak, kamu yönetimi ilk kez büyük ölçüde yeniden düzenlemeye konu olmuştur.⁵¹

⁴⁷ 47-DPT, Kalkınma Planı, İkinci Beş Yıl. s.625.

⁴⁸ Bkz.1970 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, Ankara 1969, s.66-67.

⁴⁹ Bu konuda önceki bölümlerde açıklamalar yapılmıştır.

⁵⁰ 1970 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, s.67-68.

⁵¹ Turgut Ergun, "Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi Gereksinimi ve Kamu yönetimi Araştırma Projesi"Amme İdaresi Dergisi, C.24, s.4, Aralık 1991, Ankara, s. 12.

Ülkemizde, yaklaşık 40 yıldır sürdürülen kamu yönetimini geliştirme ve iyileştirme çalışmaları içinde en son ve kapsamlı örneği de "Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA) olmuştur.⁵² Bu projenin amacı; "kamu hizmeti gören merkezi yönetimin merkez ve taşra örgütü ile yerel yönetimleri, süratli, ekonomik, verimli ve nitelikli hizmet görecek bir düzene kavuşturmak ve böyle bir düzen içinde iş görmelerini sağlamak için; kamu kuruluşlarının amaçlarında, görevlerinde, görevlerinin bölünüşünde, örgüt yapılarında, personel sisteminde, kaynaklarında ve bunların kullanım biçimlerinde, yöntemlerinde, mevzuatında, iletişim ve halkla ilişkiler sisteminde varolan aksaklıkları, bozuklukları ve eksiklikleri saptamak ve bu konularda yapılması gerekenleri önermek" olarak belirtilmiştir.

Bugüne kadar yapılan yönetimi yeniden düzenleme ve geliştirme çalışmalarına ve Beş Yıllık Kalkınma Planlarına karşın, arzu edilen etkin bir yönetim düzeni kurulamamıştır. Yöneticiler arasında yaygın olan kamu hizmeti anlayışı, hizmetlerin maliyeti ve verimliliği gibi konulara eğilmeye engel olmuştur.

Durum böyle olmakla birlikte bir yandan, yönetimin geliştirilmesi, yönetsel işlemlerin basitleştirilmesine yönelik çalışmalara önem verilirken, bir yandan da kamu yönetiminde kullanılan çalışma yöntemleri, gelişmeyi ölçen örgüt yapılanmaları fikri yönetim politikaları olarak taraftar bulmuştur. Yönetim politikasında yeniden yapılanma ve yeniden gözden geçirme gereksinimi giderek artmıştır. Son yıllarda sıkı merkezîyetçilik sisteminden yerinden yönetime, bölgesel yapılanmaya doğru bir eğilimi başlatmıştır. Yönetim politikalarındaki bu değişmelerin bir nedeni de uluslararası kuruluşların isteklerinden kaynaklanmaktadır. Özellikle Dünya Bankasının kamu mali yönetiminin yeniden yapılanması ile ilgili çalışmaları 1994 yılından beri önem ve hız kazanmıştır. Bu çalışmalar daha çok mali yönetim ve bütçe sistemi ile ilgili olduğundan ileride ilgili bölümünde açıklanacaktır.

B- BÜTÇE SİSTEMİNDE İYİLEŞTİRME ÇALIŞMALARI

Kaynakların verimli, etken ve tutumlu olarak kullanılması yoluyla kamunun yarattığı değerlerin büyük ölçüde yükseltilebilmesi olanağı, birçok araştırmacı ve uygulamacıyı konu üzerinde düşünce üretmeye yönlendirmiştir. Kimi yazarlar kaynakların, ekonomik kullanılmamasına (savurganlığa) karşı mali yönetim alanında alınabilecek önlemleri "program bütçe" başlığı altında toplamışlardır.⁵³

⁵² Bkz.TODAİE, Kamu Yönetimi Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu: Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor, Ankara, TODAİE, 1991.

⁵³D.KTovick, "The Origin and History of Program Budgeting", Program Budgeting, Program Analysis and the Federal Budget, Cambridge, Harward University Press, 1967,s.XV-XXIV.

J.F. Due ise gider yönetimi açısından yapılabilecek geliştirmeleri şu başlıklar⁵⁴ altında toplamıştır.

- Program bütçenin uygulanması,
- Bütçenin gereksiz ayrıntılardan kurtarılması,
- Kuruluşlar arasında daha etkin eşgüdüm kurulması,
- Performans (verimlilik, etkenlik, tutumluluk) denetimleri yapılması.

Kamu kesiminde kaynakların iyi kullanılmamasının nedenlerini bütçe yönetimindeki yapılacak iyileştirmelerden çok makro ekonomik önlemlerle ortadan kalkacağını savunan yazarlarımız da bulunmaktadır. Örneğin, İ.Türk, bütçelerin iktisadi ulusal bütçe yönünde geliştirilmesi ile ulusal ekonominin tüm gelir ve giderlerini göstermelerini,⁵⁵ B. Peyzioğlu ise, ulusal muhasebe ve ulusal bütçeye geçişin gereğini, vurgulamaktadır.⁵⁶

Bir kısım araştırmacılarda; kamu kesimindeki kaynak savurganlığının temel nedeninin, bu kesimde, planlama-programlama anlayışı ve uygulamalarının yeterli olmayışını bu eksikliğin giderilmesi açısından program bütçe uygulamasının yarar sağlayabileceğini, ancak program bütçe uygulamalarının, iktisadi planlama, yönetim sistem ve yöntemleri, personel düzeni ve yönetimi, kamu kaynaklarının sağlanması ve kullanılmasını düzenleyen ögeler, devlet muhasebesi ve denetim gibi alanlarda yapılacak geliştirmelerle bütünleştirilmesi gerektiğini, bu alanlardaki değişimlerle desteklenmeyen bir program bütçe uygulamasının biçimsel bir değişiklik sağlamadan ileri gidemeyeceğini, belirtmişlerdir.

Ülkemizde kamu yönetiminin iyileştirilmesi çalışmaları söz konusu olunca, mali yönetimde de iyileştirmeler kaçınılmaz bir sonuç olarak ortaya çıkmakta ve bütçe yönetiminde de iyileştirme yapılması gereği çeşitli biçimlerde belirtilmektedir. Mali yönetim alanındaki geliştirmeler ile kamu yönetiminin iyileştirilmesi çalışmaları birbirinin içindeki süreçlerdir. Gerçekten, kamu yönetiminin verimliliği, etkenliği ve tutumluluğunu yükseltmeye yönelik reformlar yönetim geliştirmelerini de kapsamaktadır. Bütçe biçimi, ancak yönetim reformu süreci ile gerçek anlamı kazanır. Nitekim "İdarenin Yeniden

⁵⁴ J.F.Due, *Government Finance, An Economic Analysis*, Illinois: Richard D.Irwin, 1959, s.70-71.

⁵⁵ Bkz.İsmail Türk, "Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?" İ.Ü.Maliye Enstitüsü Konferansları 8.Seri, İstanbul 1968, s.87-88.

⁵⁶ Bkz.Bedii N.Peyzioğlu, "Milli Muhasebe ve Milli Bütçeye Dair Tetkikler, Cilt 1., Milli Muhasebe-Devlet Muhasebesi, İstanbul 1960.

⁵⁷ -Mustafa Yuluğ, *Türkiye'de Kamu Savurganlığı ve Bütçe Yönetimi*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No.1981/230, Ankara 1981, s.14-15.

Düzenlenmesi" ile ilgili raporun mali yönetim reformu ile ilgili önerilerinde bu ilişki şöyle açıklanmaktadır.⁵⁸

"İsrafın ortadan kaldırılması ve dolayısıyla kamu kesimince yaratılan değerlerin önemli oranda artırılması, herşeyden önce devlet faaliyet hedeflerinin ve bu hedeflere ulaşan alternatiflerin doğru biçimde belirlenmesinde bağlıdır. Bir planlama-programlama faaliyeti biçiminde tanımlanabilecek bu belirleyiş, çağdaş maliye literatüründe program-bütçecilik olarak isimlendirilmektedir.

Program bütçe uygulamasının kamu kesimine yayılmasına bu suretle hedeflerin ve hedefler ile kaynak ilişkisinin, gerek yöneticiler ve merkezi organlar ve gerekse parlamento tarafından etkin bir şekilde değerlendirilmesine ve devlet faaliyetlerinin mümkün olduğu kadar bilimsel yöntemler kullanılması yoluyla saptanmasına olanak sağlanmaktadır".

Görüldüğü gibi etkin bir yönetim aracı olarak bütçe yönetiminde de kaynakların verimli, etken ve tutumlu kullanılmasına yönelik reform gereği ülkemizde de hissedilmiştir. 1973 yılına kadar uygulanan klasik bütçe birçok eksikleri nedeniyle eleştiriler almıştır. Klasik bütçenin konuyla ilgili olarak uğradığı eleştiriler şöyle özetlenebilir. Klasik Bütçe;

- Hükümetin neyi, niçin yaptığı hangi amaçlara ulaşmak istediği ile değil, neleri satın aldığı ve bunlara ne kadar harcadığını saptar.
- Harcamalar sonucu, elde edilen yararlar ve hükümet programlarının maliyet-fayda ilişkileri üzerinde durmaz.
- Amaçların saptanmasındaki bu eksiklik, hizmetlerin programlaşmasına engel olduğu gibi, seçimlik programların yapılmasına ve bunlar arasında karşılaştırma yapmaya da olanak vermez.
- Yönetici sorumluluğunu esas alan etkin bir sorumluluk denetimi ile birlikte performans denetimi yerine belge üzerinde bir denetim yapılır.

Klasik bütçenin, kısaca özetlenen eksiklik ve aksaklıklarını giderebilmek ve gelişen ekonominin ve kamu yönetiminin gereklerine cevap verebilmek için; klasik bütçe sistemine göre, maliyet, etkenlik, verimlilik ve tutumluluk açılarından daha ayrıntılı ve gerçekçi olan program bütçenin, geliştirilmesi için çabalar harcanmıştır.

Klasik bütçe sisteminin dışında kalan performans ve program bütçe sistemleri, kamu kesimine aktarılan kaynakların verimli, etken ve tutumlu kullanımı için geliştirilmiş sistemlerdir. Performans bütçe sisteminin amacı kamu yöneticilerinin başarısını ölçmektir. Bu amaçla, bütçe ödenekleri kamu kurumlarının yaptığı hizmetlere göre sınıflandırılarak hizmet/maliyet ilişkisi

⁵⁸ Bkz.TODAİE, İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler, a.g.r., s. 175-176.

kurulmaktadır. Program bütçede amaç ise, hizmetin başarısını ölçmekten başka, amaçlanan programları gerçekleştirecek alternatif faaliyet ve projeler arasında seçim (hizmet planlaması) yaparak, kamu kesimi kaynaklarını VET olacak biçimde kullanmaktır.

Performans analizi yapmak için kullanılan teknikler performans bütçe için yeterli iken program bütçe sisteminde bunun yanı sıra program analizi ile fayda-maliyet analizini de uygulamak gerekmektedir. Bu analizler program bütçede bütçe tahminleri yapılırken, hazırlanırken ve denetlenirken ister faaliyet ister proje olsun yapılmalıdır. Aksi halde uygulanan program bütçenin hiçbir anlamı kalmamakta ve performans denetimi yapmak zorlaşmaktadır.

Hükümetlerin mali programı olan bütçelerin fonksiyonlanndaki gelişme ve değişmeler sonucu, bütçeler yalnızca yasama organının yürütme organını denetleme aracı olmaktan çıkıp kamu ekonomisine müdahale etme, yön verme aracı haline gelmiştir. Kamu hizmetlerinin maliyeti ile hizmetlerin amaçlarına ulaşmadaki başarı derecesi arasında bir karşılaştırma yaparak, o hizmetin verimini ve etkinliğini ölçme ve yasama organı tarafından yürütmeyi bu yolla denetleme düşüncesi giderek hakim olmaya başlamıştır. Devlet harcamalarında bunların nelerden ibaret olduğu değil de, bu harcamaların neden, niçin, hangi amaçla, yapıldığı üzerinde durulup, cevaplara alınmaya çalışılmıştır. Bu amaç için devlet harcamalarında hizmet fonksiyonlarına göre yapılan sınıflandırma, devlet bütçesinin hükümet programı haline dönüşmesi ve fonksiyonel etkinlik denetimi yapılmasını sağlar. Ayrıca seçimlik programlar ve bunların performanslarını çağdaş tekniklerle saptamak yoluyla, karar verme organlarına seçimlerinde yardımcı olunabilir.

Klasik bütçe sisteminin sakıncaları, program bütçenin bu sakıncaları ortadan kaldıracığı ve kaynakların daha verimli, etken ve tutumlu kullanılacağı, kamu yönetim reformu çalışmaları gibi birçok nedenlerle bütçe yönetimimizde de 1960 yılından sonra iyileştirme çalışmaları hızlandırılmıştır. 1960 yılında düşünsel olarak başlayan hazırlık çalışmalarından sonra 1967 yılında Maliye Bakanlığı'nda düzenlenen seminerlerle çalışmalara fiilen başlanılmıştır.

İkinci Beş Yıllık Kalkınma Planının 1969 yılı Programına ait icra planında, bu çalışmaların 1969 yılı içinde bütün genel ve katma bütçeli daireleri içine alacak şekilde genişletilmesi ve aynı yıl içinde sonuçlandırılması öngörülmüştür. Bununla ilgili Başbakanlık genelgesinde, "bugünkü bütçe sisteminin aksaklıklarını gidermek için seçilen yeni sistemde kamu hizmet ve programları üzerinde durulmalıdır. Bu sistem mali planlama ile program planları uygulamasının uyum içinde yürütülmesini sağlamalıdır... Kamu hizmetleri incelenerek etkin planlama

⁵⁹ Ömer Faruk Batırel, "Bütçe Ödeneklerinin Denetiminde Fayda-Maliyet Analizi", Çağdaş Sayıştay Sempozyumu, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Kutlamaları 4/5 Haziran 1987, Ankara, s.81.

esaslarına göre hizmetlere öncelik tanınacaktır... Ödenek ve hizmetler arasındaki maliyet ilişkileri geliştirilerek israfın önüne geçilecektir... Program bütçe uygulamasının sonuçları değerlendirilecek ve denetlenecektir" denilmiştir.⁶⁰

Program bütçenin Türkiye'de uygulanması ile sağlanacağı umulan faydalar 1970 Mali Yılı Bütçe Gerekçesinde şöyle belirtilmiştir;

"Bu hususların gerçekleştirilmesi ile 1971 mali yılı bütçelerinin kalkınma planının temel ilkelerine daha uygun olarak hazırlanması sağlanacak, kaynakların çeşitli hizmetler arasında bu temel ilkeler içinde tesbit edilen önceliklere göre dağıtılmasına yardımcı olunacak ve hizmetlerle ödenekler arasında doğru bir maliyet ilişkisinin kurulması ve bu suretle mevcut kaynakların en tasarruflu bir şekilde kullanılması amacına hizmet edilecektir.

Elindeki kaynakları daha tasarruflu bir şekilde kullanmaya itilen bir kamu idaresi, ister istemez kendisini İslah yolunda bir adım atmış olacaktır. Bu bakımdan bütçe sistemindeki reformun sürat ve vüsati kamu idaresini geliştirme çalışmaları ile çok yakın bir ilgiye sahiptir".⁶¹

Maliye Bakanlığı yetkilileri, program bütçesinin Türk Kamu Yönetiminde çok daha geniş çapta yararlar sağlayacağına inanmışlardı.⁶² 1973 Mali Yılı Program Bütçe Hazırlama Rehberinde uygulanması halinde program bütçe sisteminin sağlayacağı yararları ve amaçların bu çalışmanın konusu ile ilgili olanları şöyle sıralanmıştır.

- Kamu hizmetlerinde geçişme ve tekrarlar önlenilecek, hizmetlere öncelik, önem ve kapsamlardaki değişikliklere paralel olarak bütçeye esneklik kazandırılması,
- Bütçenin hazırlama ve uygulama aşamalarında yer alan yöneticilerin yönetsel sorumluluklarının sınırı belirgin hale getirilmesi, mali sorumluluk kavramının, yönetimdeki yetersizlikleri de içine alacak şekilde genişletilmesi,
- Hizmet-maliyet, maliyet-fayda ilişkileri açıklıkla ortaya konulabilmesi,
- Bütçe hazırlama sürecinde yöneticilere ve diğer karar verme organlarına sorunlarla ilgili çeşitli çözüm yollarını savunma ve neticede en rasyonel seçimin yapılmasına karar verilmesi olanağının sağlanması,
- Kuruluş bütçelerinde yer alan hizmet programlarının, belirtilen hedeflere ulaşım ulaşılmadığının etkenlik, verimlilik ve fayda kavramları yönünden

⁶⁰ Maliye Bakanlığı, 1969 Yılı Program Bütçe Modelleri, Ankara 1969.

⁶¹ 1970 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, s.69.

⁶² -Bkz. Mustafa Yuluğ; Bütçe Reformu, Maliye Bakanlığı, Ankara 1970.

değerlendirilmesi, hukuki denetim yanında fiziki denetim olanaklarının sağlanması için gerekli ortamın yaratılması, proje ve faaliyetlere tahsis edilen ödeneklerin sadece o proje ve faaliyet için harcanması sağlanarak israfın önlenmesi.

1973 yılı için program bütçeye hükümet programında yer verilmiş, aynı yıl bütçe çağrısı ile de program bütçe sisteminin, bu mali yıldan başlayarak uygulanması sağlanmıştır.

Türkiye'de bugün uygulanan sistem, tipik bir program bütçe sistemlerinin unsurlarını içermemektedir. Uygulanan bu sistemin biçimsel bir değişiklik yaratmaktan öteye gidemediği, arzulanan amaçlara hizmet etmekten uzak olduğu görülmüştür.

Program bütçe adıyla uygulanan bu sistem, klasik bütçe sisteminin bütün sakıncalarını taşımaktadır. Bu sakıncaları ve kamu yönetimi için doğurduğu olumsuz sonuçları burada saymakla bitmeyecek kadar çoktur. Ancak, kamu yönetimi açısından bakıldığında mevcut sistemin ülkemizde bütçe reformuna yol açan sakıncaları ile benzer nitelikte olduğu görülmektedir. Aynı sorunlar sorumluluk ve denetim sistemimiz için geçerliliğini korumaktadır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın görüşlerini yansıtan bir çalışmada Mustafa Yuluğ, bütçe sistemimizin niteliklerini aşağıdaki gibi özetlemektedir.⁶³

- Bilimsel planlama ve programlamanın yokluğu: Gerçekten kamu kuruluşlarının çoğunda hedefler ve hedeflere ulaşan seçimsel yolların değerlendirilmesi ya hiç yapılmamakta veya eksik yapılmaktadır.
- Sorumluluk yokluğu: Kaynakları kullanan yüksek yöneticilerin israf ve hedeflerini gerçekleştirilmekten dolayı sorumlu olmaları olayına hemen hiç rastlanılmamaktadır.
- Etkenlik denetimi yokluğu: Türkiye'de denetim (hiyerarşik, iç ve dış denetimler) etkenlik kavramından çok uzak bir şekilde yürütülmektedir".

Bütçe sistemimizin halen karşı karşıya bulunduğu bu sorunlar Türk kamu yönetiminde geniş ölçüde kaynakların israfına yol açtığı, hatta bu israfın %40 civarında olduğu söylenmektedir.⁶⁴

Sonuç olarak, ülkemizde 90'lı yıllara kadar yapılan program bütçenin mali sisteme yerleştirilmesi çalışmaları bütçenin ayrıntılarını çoğaltarak muhasebe ve harcama düzenini zorlaştırmaktan, dolayısıyla da denetimini de yapılamaz hale getirmekten başka bir amaca hizmet etmemiştir, denilebilir.

⁶³ Mustafa Yuluğ, "Muhasebe Umumiye Kanunu Niçin Değiştirilecektir?" C Yayımlanmamış Çalışma), Maliye Bakanlığı, Ankara 1970, s.2.

⁶⁴ Yuluğ, a.g.e., s. 13

90'lı yıllara gelindiğinde, sistemdeki bu eksiklikler Dünya Bankası, IMF gibi uluslararası kuruluşlarında istek ve destekleriyle yeniden ele alınmış ve bu amaçla 1994 yılında "Türkiye'de Kamu Mali Yönetim" in yeniden düzenlenmesi ve iyileştirilmesi için kapsamlı bir proje hazırlanmıştır.⁶⁵

Uluslararası kuruluş ve uzmanların katkısı ile Türk mali yönetiminin yeniden yapılanmasına, modernizasyonuna ve bu sisteme yeniden bütünlük kazandırılmasına yönelik olarak sürdürülen çalışmaların amacı "Devlet bütçesinin hazırlanması, revizyonu, uygulanması, uygulamanın izlenmesi ve sonuçlarının raporlanması ile ilgili düzenlemeleri ve teknik çerçeveyi iyileştirmek" olarak ifade edilmektedir.

Raporda bugünkü sorunların, diğer nedenlerin yanında, makro ekonomik çerçeveye oturan sağlam bir bütçe programı olmamasından ve bunun yerine kamu harcamalarının sadece nakdi açıdan yönetilmeye çalışılması alışkanlığından kaynaklandığı belirtilmiştir. Sistemin şu iki yapısal zaafının olduğu teşhisi konulmaktadır.

- 1980 sonrasında gevşek ve hatalı bütçe politikası, özel karar mekanizmalarının mantar gibi çoğalmasına ve bütçe yönetiminde karar verme sürecinin parçalara bölünmesine yol açmıştır. Bu kargaşanın sonuçlarını ortadan kaldırmak için düzenlemelerde temel değişiklikler yapılması önemli ve acil hale gelmiştir.
- Bütçenin hazırlanması, uygulamanın izlenmesi ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili esaslar kullanılabilir olmakla beraber oldukça eskimiştir ve köklü bir modernizasyona tabi tutulmak ihtiyacındadır.

Raporda sorunlara nasıl yaklaşılması gerektiği ve alınacak kısa ve uzun vadeli önlemlerde belirtildikten sonra engeç 1996 yılında projenin uygulamaya geçirilmesi istenilmektedir. Bu amaçlarla yapılan çalışmalar halen Maliye Bakanlığı koordinatörlüğünde çok sayıda çalışma gruplarında, Dünya Bankası uzmanlarının da katılımıyla halen sürdürülmektedir.

C- DENETİM SİSTEMİNDE VE SORUMLULUKTA İYİLEŞTİRME ÇALIŞMALARI

1- Denetim Sisteminde İyileştirme Çalışmaları

Ülkemizde de kökleri çok eskilere dayanan denetim, yönetimin ayrılmaz bir parçası olarak demokratik parlamenter sistemin yerleşmesiyle birlikte önemini artırmış ve Cumhuriyet Anayasalarında yerini almıştır. Başlangıçta merkezi

⁶⁵ Turkey Public Financial Management Project-Public Expenditure And Personnel Management Component-Prepared by Schiavo-Campo-World Bank. October 1994, söz konusu proje ilgili çalışma grupları oluşturulmuş, bu grupların hazırladığı raporlar yönlendirme komitesince nihai rapor olarak düzenlenmektedir.

devlet kuruluşlarının mali faaliyetlerinin incelenmesi ile başlanılmış ve devlet denetimi olarak özellikle bütçenin denetimi (kamu geliri ve giderlerinin) ile özdeş tutulmuşsa da, özel sektörün de gelişmesiyle tüm sektörlerde kamu ve özel denetim kurumları oluşturulmuştur.

Tanzimattan sonra, Türk yönetim sisteminde Fransız yönetim sistemi örnek alınmış ve örgütlenmede buna göre yapılmıştır. Gelişme bu yönetim modelinin değişmelerine paralel bir yol izlemiştir. Bu yönetim modelini Kıta-Avrupasmda yer almasına rağmen birçok ülke benimsememiş, onun yerine kalkınma hareketlerini yakından izleyebilen, yeniliğe açık, Anglosakson yönetim modelini seçmişlerdir. Yönetim sisteminde yapılan bu tercih, uygulamada devletin bütün kurum ve kuruluşlarının örgütlenmesini etkilemiştir.

Yönetim süreci ile sıkı sıkıya bağlı olan denetim Fransa'daki benzerleri gibi o dönemde belli başlı kamu hizmetlerinin (İçişleri, Maliye ve Adliye) bölüştüğü bakanlıklarda, iç denetimleri yapmak üzere ilk teftiş birimleri, (1879 yılında) bu tarihten önce de yüksek denetim ve mahkeme olarak (1862 yılında) Divan-ı Muhasebat adıyla Sayıştay kurulmuştur.

Sonraki gelişmelerde, artan ve uzmanlaşmayı gerektiren kamu hizmetleri yeni kurulan bakanlık ve daireler arasında yeniden bölüşülünce, yeni kuruluşlar kendi iç denetim birimlerini oluşturmuşlardır. Bugün halen bu yapı korunmaktadır.

1938 yılında 3460 sayılı Yasa ile ilk kez KİT'lerin denetimleriyle ilgili hükümler getirilmiştir.

Türkiye'de denetim, daha çok hukuksal ve biçimsel nitelikte klasik bir denetim olarak anlaşılmış ve öyle uygulanmıştır. Amaçlarına ulaşma ölçütüne göre performans denetimi yeterince geliştirilememiştir. Oysa batılı ülkelerde, verimlilik, etkenlik ve tutumluluğa yönelik denetim yöntemleri İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde geliştirilerek uygulanmaya konulmuştur. Ülkemizde de MEHTAP Raporu ile geleneksel kontrolün terkedilmesi ve tüm kamu kesiminde, yapıcı kontrolün yeni sistemci bir düşünceyle yerleşip gelişmesi önerilmiştir.⁶⁶

Denetim hizmetlerinin geliştirilmesi, çağdaş denetim tür ve tekniklerine ulaşmak amacıyla, Mehtap Raporundan sonra İçişleri Bakanlığının girişimi ile 1966 yılında, TODAİE tarafından bir "Teftiş ve Denetim Hizmetlerini Geliştirme" projesi başlatılmıştır. Yedi aşamalı olarak planlanan bu projenin en uzun süreci, "sistemli ve devamlı araştırma ve geliştirmelerle denetim sisteminde idari reform çalışmalarını sürdürmek" olarak belirlenmiştir.⁶⁷

⁶⁶ MEHTAP Raporu Özeti, TODAİE Yayın, Ankara 1963, s.28.

⁶⁷ Nihat Gündüz, "İdari Reform ve Sayıştay" Cumhuriyetin 50.Yılında Sayıştay, Yayın No:8, Ankara 1973, s.182

1971 Başbakanlık İdari Reform Danışma Kurulu Raporunda Türkiye'de denetim konusu ele alınmış, önce kamu yönetiminde, iç ve dış olmak üzere iki denetim türü bulunduğu belirtildikten sonra, denetim hizmetlerinin karışık bir manzara gösterdiği ve çeşitli sorunlarla karşı karşıya bulunduğu belirtilmiştir.

Bu sorunların çalışmanın konusuyla ilgili olanları aşağıya alınmıştır.

- Yöneticiler; denetim yoluyla yönetimi geliştirmeyi genellikle benimsemiş değillerdir. Denetim sonuçlarına göre aksaklıkları düzeltecek önlemlerin alınması gereken biçimde yerine getirilmemektedir.
- Hiyerarşik denetime (İç Kontrol) gereken önem verilmemekte, bu denetim mekanizması iyi işletilmemektedir.
- Denetim hizmetinin kamu yönetiminin bütününde yapılması gerekirken, bazı kamu kaynaklarını kullanan kuruluşlar denetim dışında bırakılmışlardır.
- Son ve çok önemli bir sorun olarak, denetim hizmetleriyle kalkınma faaliyetleri arasında paralellik kurulamamış; kalkınma amaçlarına dönük faaliyetlerde kaynakların etkin bir birimde kullanılmasını sağlamak amacını güden etkenlik denetiminin gerektiği gibi yapılması sağlanamamıştır.

Raporda eksikliklerin giderilmesi amacıyla denetim sisteminin yeniden düzenlenmesi istenilmiştir. Daha sonra da şu öneriler yapılmıştır.

- İç denetimde, hiyerarşik denetime ağırlık verilmeli; hiyerarşik denetimin etkinliğini artırmak için gerekli önlemler alınmalıdır.
- Her kuruluşun dilediği biçimde denetim birimleri kurması önlenerek, hizmeti daha rasyonel biçimde yerine getirecek bir görev ve yetki dağılımına ve örgütlenmeye gidilmelidir.
- Kalkınma amaçlarına dönük faaliyetler, kaynakların etkin biçimde kullanılması üzerinde önemle durularak denetlenmeli, tüm denetim türlerinin bu amacı sağlayacak biçimde düzenlenmesi sağlanmalıdır.
- Etkenlik denetimi asıl olarak program yöneticileri tarafından yapılmalıdır. Kurumlarda yapılan faaliyetlerle, o faaliyetlere ilişkin harcamalar birbirine bağlanmalı, faaliyeti denetleyen idari ve mali denetimi (düzenlilik denetimi) birlikte yapması esas olmalıdır.
- Mali denetim esas olarak hukuka uygunluk denetimi şeklinde anlaşılmaktadır. Program bütçe sistemi, aslında mali denetiminde

⁶⁸ Bkz.TODAİE, İdarenin Yeniden Düzenlenmesi, a.g.r., s.63-67.

⁶⁹ Burada etkenlik denetimi performans denetimi anlamında kullanılmaktadır.

etkenliğe yönelmesini gerektirmektedir. Gerçekten devlet bütçesi hükümet tarafından yürütülecek faaliyetleri gösterince, bu faaliyetlerin etkenlikle yürütülüp yürütülmediğinin denetlenmesi, kendiliğinden gerekli olacaktır.

- Hiyerarşik denetimin (iç kontrol anlamında kullanılmıştır) de raporlama ve maliyet muhasebesi, standartlar saptama gibi araçlarla desteklenmesi gerekir.
- İç denetim organları da etkenlik denetimi yapabilecek düzeye, yükseltilmelidir.
- Türkiye'de dış mali denetim (yüksek denetimi olarak düşünülmüştür) yapmakta olan Sayıştay'ın da performans denetimi yapabilecek biçimde geliştirilmesi zorunludur. Dış veya yüksek denetim olarak kuruluşların etkisi içinde bulunulmadan bağımsız kişilerce yapılan performans denetimi büyük yararlar sağlayabilmektedir. Sayıştay'ın bu tür denetime yönelmesi ayrıca, program bütçe sisteminin normal bir gereği olacaktır.
- Denetim teknik düzeyi bakımından yükseltilmeli ve istatistik yöntemlerinin geniş ölçüde kullanılması yoluyla denetim verimliliği artırılmalı, denetim sonucunda ortaya çıkan veriler de iyi değerlendirilmeli ve bu veriler yönetimi geliştirme bakımından kullanılmalıdır.

Kamu yönetiminin denetiminde düzenlilik denetiminden başka çağdaş denetim türlerinden olan performans denetiminin uygulanması için yapılan çalışmalar ve hazırlanan raporlar kısmen de = olsa 1979 yılında yaşama geçirilmiştir. 26.9.1979 gün ve 2171 sayılı "Kamu Yönetiminde ve Harcamalarında Etkinlik ve Verimliliği Sağlamak ve Savurganlığı Önlemek Amacıyla Alınacak Ekonomik ve Mali Önlemler Hakkındaki Yetki Kanunu" yasama organının VET denetimini arzuladığını göstermektedir. Bu amaçla bir dizi KHK. çıkarılmıştır. Bunlardan 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 22,

70

24, 28 nci maddelerini değiştiren KHK. bu denetimin yapılmasını doğrudan ortaya koyan bir kararnamedir.

1982 Anayasasında performans denetiminin yapılmasını engelleyen hiçbir hüküm bulunmamaktadır. Ancak İdari Yargılama Usulü Kanununda yer alan "yerindelik denetimi yasağı", "yerindelik" kavramının belirsizliği nedeniyle

71

Anayasaya geçirilememiştir.

^{oo} Bkz.Lütfü Duran, "İdari İşlem Niteliğindeki Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü" (I) Amme İdaresi Dergisi, Ankara 1987, Cilt 80, Sayı 4, s.4.

" Söz konusu kararname 27.2.1979 gün ve 16563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Denetim hizmetlerinin iyileştirilmesi ve çağdaş denetim tür ve tekniklerinin ülkemizde de uygulanması için yapılan çalışmalar 1992 yılında Dünya Bankasının da desteği ile daha da önem kazanmış, bu konulara hükümetin de dikkati çekilmiştir. Dünya Bankası danışmanı Maurice Mould, Türkiye'de mali raporlama ve denetim uygulamalarına ilişkin olarak, çalışmada bulunmak üzere Kasım 1992 tarihinde ülkemize gelmiş, çeşitli kamu ve özel denetim kuruluşlarını ziyaret etmiş ve yaptığı incelemeler sonucunda, son yıllarda muhasebe, finansal raporlama ve denetim hizmetlerinde meydana gelen değişikliklerin önemini ve sonuçlarını Hükümete sunmak amacıyla bir rapor hazırlamıştır.

Raporda; Türkiye'deki muhasebe ve finansal raporlama konuları yanında denetim hizmetlerindeki mevcut durumu ve kamu ve özel sektörle ilişkisini gözden geçirmekte, son 10 yılda yapılanların devamını sağlayacak ve gelişimine katkıda bulunacak yol ve yöntemleri önermektedir. Raporda denetim hizmetleri ile ilgili öneriler özetle şöyledir. ⁷²

- Denetim mesleğinin geliştirilmesinden bütünüyle sorumlu bir organ hükümetçe belirlenmelidir.
- Denetim standartlarına ilişkin olarak genel kabul gören ulusal standartlar oluşturulmalıdır.
- Denetim elemanlarının mesleki eğitim ve deneyim yetersizlikleri giderilmelidir.
- Mali raporlama ve denetim firmalarına bilgi ve teknik destek sağlayacak bir yapı oluşturulmalıdır.
- Türk Ticaret Kanunda, denetim hizmetlerine olan talebi kısıtlayan hükümlerde, gerekli revizyonlar yapılmalıdır.
- Ekonominin büyümesi ile paralel olarak denetim ve mali incelemeye ilişkin iş hacminin giderek artması, devletin ilgili denetim birimleri üzerindeki yükünü arttırmaktadır. Bu nedenle devlet, denetime ilişkin faaliyetlerini özel sektör firmalarına devretmeli, kamu denetim birimlerinin görevi, özel sektör tarafından gerçekleştirilen denetimin ve mali incelemenin kontrolü olmalıdır.
- Kamuda istihdam edilen denetim elemanlarının, ilgili kamu kurumunun yeterlik sınavından başka, serbest muhasebeci ve mali müşavirlik sınavından da yeterlik alması şart koşulmalıdır.

⁷² Republic of Turke A Report on the Development of Accounting Financial Reporting and Auditing Services, Prepared by Maurice Mould, World Bank Washington D.C.Ocak 1993.

⁷³ Söz konusu rapor üzerine düzenlenen sempozyumda sunulan bildiriler ve tartışmalar için bkz."TURMOB, Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi, Der.Uğur Büyükbalkan, TURMOB Yayınları, No. 15, Ankara, 1994.

- Vergi denetiminin özel sektöre devredilmesi süreci hızlandırılmalıdır.
- Dünya Bankasınca finanse edilen projelerin denetiminin, hazine adına özel sektör denetim firmalarınınca yapılması konusunda hükümet ve banka mutabık kalmalıdır.

2- Sorumluluk Sisteminde İyileştirme Çalışmaları

Performans denetiminin iyi sonuçlar vermesi sorumluluk sistemi ile de ilgilidir. Hemen hemen her ülkede mevzuata uygun olmayan hatalı işlemler ve harcamalar sorumluluk doğurmaktadır, (geleneksel sorumluluk) Başka bir deyişle, bu şekilde yapılan işlemlerden veya harcamalardan doğan zararlar devlete geri ödenmek zorunluluğundadır. Buna karşılık, toplum kaynaklarının gerek bilgisizlik ve gerekse kötü yönetim ile verimsizliğe tutumsuzluğa ve etkensizliğe yol açan yöneticilere yöneltilebilecek bir sorumluluk kavramına (yönetimsel sorumluluk) Türk mevzuatında fazla önem verilmemiştir. Oysa bu şekilde kamu kaynaklarının iyi kullanılmaması, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, yasal olmayan harcamaların doğurduğu zararların çok üstünde zararlara yol açtığı saptanmıştır. Ülkemizde böyle bir sorumluluk sisteminin yokluğu programlama ve bir bakıma bütçe sistemi ile ilgili ise de asıl eksiklik çağdaş denetim tür ve tekniklerinden olan performans denetiminin henüz ülkemizde uygulanmaya başlamamış olmasındandır. Performans denetiminin gelişmesi demokratik gelişimle paralellik göstermektedir. Bilinçli halk kitleleri, düzenlilik denetiminden önce, kamu kaynaklarının yerinde, zamanında, tutumlu, etken ve verimli kullanılıp kullanılmamasını öğrenmek, yanlışları, aksaklıkları düzeltmek ve varsa yöneticilerin sorumluluklarını, saptanmasını istemektedirler.

1971 yılında bitirilen İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler adlı raporda, sorumluluk sistemi hakkında, "kaynak israfına yol açan nedenlerden birisi de idaremizde israfa ilişkin herhangi bir sorumluluk müessesesinin bulunmayışıdır. Genellikle, sadece saymanlar sorumlu tutulmakta, toplumun kaynaklarını bilgisizlik ve öteki nedenlerle israfa sebep olan yöneticilere yöneltilecek bir sorumluluk fiilen bulunmamaktadır" denildikten sonra "kaynak kullanımı ile ilgili sorumluluk müessesesi geliştirilmeli, yöneticilere düşen sorumluluklar açıklıkla belirlenmelidir" şeklinde öneri getirilmiştir.

Dördüncü Beş Yıllık Planda; Plan ve programların tam olarak uygulanmasını sağlamak amacıyla verilen hedef ve görevleri, karar alma ve uygulama aşamalarında iş veya hizmeti geciktiren, yavaşlatan yetkilileri, sorumlu kılacak biçimde mevzuatta gerekli değişiklikler yapılma gereği, vurgulanmıştır.

⁷⁴ TODAİE, İdarenin Yeniden düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler, a.g.r., s. 177 ve DPT, 4.Beş Yıllık Plan, Ankara, 1979, s.311.

Bu çalışmalar sonucunda, kamu yönetiminde etkenlik ve verimliliği sağlamak ve tutumluluğu özendirerek savurganlığı önleyici önlemler almak ve kaynakları kullanan yöneticilerin sorumluluğunu saptamak amacıyla 26.9.1978 gün ve 2171 sayılı Yasanın verdiği yetkiye dayanılarak 24 Sayılı KHK. yürürlüğe sokulmuştur.

Bu değişiklikten sonra mevzuatımızda, düzenlilik denetimi yanında performans denetimi özelliklerinin bir kısmını taşıyan ve yeni hukuki sonuçlar doğuran bir alan düzenlenmiştir. Bir başka deyişle, kamu giderlerini kullanmaya yetkili olanlar kamu giderlerinin yapılmasından dolayı düzenlilik denetimi yanında ödenekleri verimli ve tutumlu olarak kullanmamaktan da işlem bazında, sorumlu tutulmuşlardır. Performans denetimi için yeterli bir yasal dayanak olmayan bu hükümlerin getirdiği sorumluluk performans denetiminde öngörülen anlamda bir hesap verme sorumluluğu (Accountability) değildir.

Bugünkü uygulamaya göre yönetimin sorumluluğu genel olarak, kusur koşulunun gerçekleşmesine bağlıdır. Kusursuz sorumluluk yoluna daha az başvurulmaktadır. Bunda geleneklerin ve özel hukuk alanındaki uygulamaların etkisi olduğu söylenmektedir. Yönetimsel sorumlulukta; kusur, yönetimin kuruluşundan, ya da işleyişinden doğan maddi nitelikli bir aksaklık, ya da bozukluk olarak nitelendirilmektedir. Kamu görevlileri tarafından yapılan ve yönetimin yürüttüğü hizmetlere ilişkin kusurlu davranışları ise yönetimin sorumluluğunu bir başka deyişle hizmet kusurunu gerektirmektedir.

Hizmet kusurundan dolayı kamu görevlisi ne yönetime karşı, ne de yönetilenlere karşı sorumlu olmaktadır. Danıştayımız, Fransız Danıştay gibi, hizmetin kötü işlemesi yahut geç işlemesini veya hiç işlememesini hizmet kusuru saymakta ve yönetimi tazminata mahkum etmektedir.

Türkiye'deki mali sorumluluk sadece bir hukuki sorumluluk olup, VET kavramlarını ve bunların tam anlamıyla denetimini kapsamına almamaktadır. Sorumluluk; harcama kurallarına aykırı hareket etmekten doğan ve esas itibariyle, amaçları gerçekleştirilmeyen, kaynakları kötü kullanan yöneticileri değil, saymanları ve tahakkuk memurlarını ilgilendirmektedir. Memurların bireysel sorumlulukları saptanmaktadır. Bu sorumluluk biçimi aslında kusursuz sorumluluktan daha ağır bir sorumluluk olmasına rağmen, bir kusura dayanmayan ya da objektif sorumluluk türü olarak kabul edilmektedir.

Fransa'da uygulama alanı bulan mevcut sorumluluk sistemi aslında uygulanan denetim türünün de bir sonucudur. Uygulanan yasalara uygunluk denetiminde hukuka aykırılık, sorumluluğun doğması için yeterli sayılmakta, ne

⁷⁵ Bkz.Gözübüyük, a.g.e., 3.817-227.

⁷⁶ Sayıştay 5.Dairesinin 28.11.1970 gün ve 770-139/3139 Sayılı Kararı.

İlgililerin kusurlu olup olmadıkları aranmakta ne de, kamu kaynaklarının iyi kullanılıp kullanılmadığı araştırılmaktadır.

Öte yandan iyi yönetim, kötü yönetim ayrımı yapılabilmesi ve sonuca göre sorumluluk yöneltilebilmesi için, kamu kuruluşlarının hedef ve programlarını bilimsel olarak saptamak, hedeflerin değerlendirilebilmesi için göstergeleri belirlemek ve ölçülebilir kriterler, standartlar oluşturmak gerekmektedir. Bu da gerçek anlamıyla bir program bütçenin yaşama geçirilmesi ile mümkün olacaktır.

V-PERFORMANS DENETİMİ AÇISINDAN TÜRKİYE'DEKİ DENETİM SİSTEMİ

A-TÜRKİYE'DEKİ DENETİMİN SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1-İç Kontrol Yönünden Performans Denetimi

Kamu yönetiminde kuruluşların sayılarının ve iş hacimlerinin nicel ve nitel olarak artmasıyla iç kontrollerin önemi de artmıştır. ^ıllar geçtikçe kamu kesiminde izlenen ekonomik ve siyasi politikalar, kuruluşların yapısını karmaşık hale getirmiştir. Bu yapısal durum kuruluşların çalışmalarını da etkilemiştir. Birçok etkenle birlikte kamu kesiminde etkin bir iç kontrol sisteminin geliştirilmesine gereksinim olduğu konusunda fikir birliğine varılmıştır. Ayrıca, toplumsal bazı olaylar da bu konuya olan ilgiyi harekete geçirmiştir. Bu olaylar şöyle sıralanabilir;

- Kamuoyunda olumsuz etkilenmelere yol açan yolsuzluk, israf ve kaynakların kötü kullanımları,
- Bütçe ödeneklerinin kullanılmasına getirilen kısıtlamalar,
- Kaynakları kullanan kötü yöneticilerin sorumluluklarının olmaması,
- Uluslararası kuruluşların talepleri,
- Çağdaş denetim tür ve tekniklerinin uygulanma ihtiyacı,
- Uluslararası işbirliği, üyelik antlaşmaları ve uyumlaştırma çalışmaları.

İç kontrol sisteminin geliştirilmesi ihtiyacının herkesçe bilinmesine rağmen, iç kontrol eksikliklerinin nedenleri hakkında ortak bir fikir sağlanamamıştır. Bu konuda çeşitli nedenler sayılmaktadır. Bu nedenlerin hangisi gerçek neden olursa olsun problem ortadadır ve çözüm beklemektedir.

Ülkemizde olumlu bir kamu yönetimi politikası izlenmediği için iç kontrol da diğer çeşitli işlerde olduğu gibi başka kavramlarla karıştırılmaktadır. Bugün müfettişlerden ve kontrolörlerden kendi asli görevleri sayılmayacak çeşitli işler

- Khan, Muhammed Akram; Planning For Performance Audit, PAW Department of The Auditor-General of Pakistan, Temmuz 1988, Lahore.
- Khan, Ziaul Haq; Introduction to Government and Financial Audit, Director General, P.A.W-Lahore-Pakistan, Eylül 1991. (Teksir edilmiş seminer notları).
- Khan, Ziaul Haq; New Dimensions in Accountability, Director General Performance Audit Wing, Lahore, Pakistan, (Teksir edilmiş seminer notları), Eylül 1991.
- Knighton, L.N.; The Performance Post Audit in State Government, Michigan State University, East Lansing, 1967.
- Longman-Metro Büyük İngilizce Sözlük; İstanbul 1993.
- Maliye Bakanlığı, 1969 Yılı Program Bütçe Modelleri, Ankara 1969.
- Maliye Bakanlığı Revizyon ve İşletmelerde Vergi İncelemesi; Teftiş Kurulu Yayını, Ankara, 1967.
- Malone, Patrick O.; Report Writing: Course Note, World Bank.Washington DC. USA, 1978.
- McKean, Roland N.; Efficiency in Government Through Systems Analysis, Newyork 1958, Rand Corp.
- McKean, Roland N.; Public Spending, Newyork 1968, Me Graw- Hill.
- MEHTAP Raporu Özeti; TODAİE Yayını, Ankara 1963.
- Merewitz, Leonard - Sosnick, Stephan; The Budget's New Clothes, Chicago 1971, Markham Public.
- Münc, Klaus-Norbert; Langer Wolfgang; Rauscher Gerhard; Productivity in the Local Government Sector, Public Finance and The Quest for Efficiency, (ed. H.Haunsch).
- M.S. General Accounting Office; Standards for Audit of Governmental Organization, Programs Activities and Functions 4. Ed. Washington, US Government Printing Office, 1988.
- National Audit Office; Auditing Standards ve Auditing Standards and Guidelines Auditing and Reporting 1985-1986, The Institute of Chartered Accountants m England and Wales, London 1985.
- NAO; Analytical Review Procedures Guidance Notes.
- NAO; A Framework for Value For Money Audit,National Audit Office, London, Plain English Campaign.
- NAO; Audit Guide, Value For Money Audit.

- NAO; Helping the Nation Spend Wisely: a guide to the National Audit Office, London.
- NAO; Public Audit Manual, Part Two, Chapter 16, Value For Money Audit, Annex A, Appendix 16/4, National Audit Office, England.
- Nizam, Javed; Value For Money Auditing of State-Owned Enterprises, PAW, Department of the Auditor-General of Pakistan, Mayıs 1988.
- Novick, D.; "The Origin and History of Program Budgeting", Program Budgeting, Program Analysis and the Federal Budget, Cambridge, Harvard University Press, 1967.
- Onar, Sıddık Sami; İdare Hukukunun Esasları, C. III, İstanbul, 1966.
- Öner, Erdoğan; Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No. 1980/221. Ankara, 1980.
- Pekiner, Kamuran; İşletme Der. timi, (İşletme Analizi) İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayını No. 22, İstanbul, 1977.
- Performance Audit Guideler Volume I. Measuring Performance, department of the Auditor General ı Pakistan, 1984.
- Performance Audit Guidelines; Volume II. Undertaking Performance Audit, Department of the Auditor General of Pakistan 1985, Section III.
- Performans Denetiminde Kanıtlar; Sayıştay Yayınları, No: 31, Ankara 1990.
- Qureshi, Wezir Ahmad; Evolution and Practice of Comprehensive Auditing in Canada, Director General Performance Audit-Department of Auditor-General of Pakistan, Lahore, 1986.
- Raja, Iftikhar Ali Khan; "International Moves Toward Performance Audit" Seminer Notları, Lahor 1991.
- Republic of Turkey A Report on the Development of Accounting Financial Reporting and Auditing Services; Prepared by Mr. Maurice Mould, World Bank, Washington D.C., Ocak 1993.
- Snelling, J; Use of Sampling, Value For Money Studies, Unit A. Investigative Techniques, Guide No. 2, August 1992, London.
- Stockwell, Judi; Qualitative Techniques: Their Practical Uses in VFM Audit, Unit A Investigative Techniques Guide No: 6, June 1993, London.
- Tantuoco, Francisco S.; State Audit Code of the Philippines (Quoan City: Commission on Audit Research and Devolopment Foundation, Filipinler, 1982.
- The Audit Report (Nisan 1980 Yayın Tarihi); Auditing Standards 3102, Auditing and Reporting, 1985/85, London.

- Thomson, Simon-Smithburg; (Çev. C. Mıhçıoğlu), Kamu Yönetimi, SBF Yayını, Ankara, 1973.
- TODAİE, İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler, İdari Reform Danışma Kurulu Raporu; Yayını No. 123, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972.
- TODAİE, Kamu Yönetimi Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu; Kamu Yönetimi Araştırması Genel Rapor, Ankara, 1991.
- TODAİE, Merkezi Hükümet Teşkilatı Araştırma Projesi Yönetim Kurulu Raporu; Merkezi Hükümet Teşkilatı Kuruluş ve Görevleri, Ankara, 1963.
- Turkey-Public Financial Management Project-Public Expenditure and Personnel Management Component, Prepared by Mr. Schiavo-Campo, World Bank. October 1994.
- TTIRMOB, Türkiye'de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Gelişimi; Der. Uğur Büyükbalkan, TURMOB Yayınları, No. 15, Ankara 1984.
- TÜSİAD Optimal Devlet; Şubat 1995, TÜSİAD-T/95, 2-174, İstanbul.
- UN Handbook of Government Auditing in Developing Countries; Un Department of Economic and Social Affairs, 1977.
- Ünal, Tuncay; Program Bütçede Maliyet-Fayda Analizinin Rolü, 1969, Dönemi Program Bütçe Seminerleri, Ankara 1969.
- Wilson Committee Report and Evolotion and Practice of Comprehensive Auditing in Canada; Wezir Ahmad Qureshi, Director General Performance Audit Department of the Auditor-General of Pakistan.
- Vilson R.M.S., Financial Control, A Systems Approach, Me Graw Hill Book Company, Great Britain, 1974.
- Yuluğ, Mustafa; Bütçe Reformu, Maliye Bakanlığı, Ankara 1970.
- Yuluğ, Mustafa; "Muhasebei Umumiye Kanunu Niçin Değiştirilecektir?" (Yayınlanmamış Çalışma), Maliye Bakanlığı, Ankara 1970.
- Yuluğ, Mustafa; Türkiye'de Kamu Savurganlığı ve Bütçe Yönetimi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No. 1981/230, Ankara 1981.

MAKALELER

- Akdoğan, Nalan; "Muhasebe Denetiminde Denetim Standartları" Standart, Özel Sayı 17, Yıl 28, Ankara 1989.
- Alptürk, Gül; "INTOSAI Denetim Standartları" Çeviri, Sayıştay Dergisi, Sayı 1, ve 2. Ankara, 1990.
- Alptürk, Gül; "Amerikan Sayıştay ve Performans Denetimi" Sayıştay Dergisi, Özel Sayı, Nisan-Haziran 1991.
- Aysan, Mustafa; "Geleceğin Şirket Tiplerinde Denetim Sorunları" Geleceğin Şirket Tipleri, Yönetim, Finansman ve Denetim Sorunları Semineri, İTO, 18-19, Ekim 1979, İstanbul.
- Badelt, Christoph; "New Concepts for the Supply of Government Services" Public Finance and the Quest for Efficiency (Ed. H. Hanusch) Detroit, 1984, I.I.P.P.
- Baş, Hasan; "Denetimde Etkinlik ve Sayıştay" Milliyet Gazetesi, 8.7.1982.
- Baş, İ. Melih; "Çağdaş Denetim Kavramı ve Muhasebe Denetimi" I Teftiş Semineri, Türk Teftiş Sisteminin Bugünü ve Geleceği, Denetimde Yayınları, Ankara, Şubat 1988.
- Baş, İ. Melih; "Faaliyet Denetimi Kavramı ve Türleri", Denetim, Devlet Denetim Uzmanları Derneği Yayını, Yıl 6, Sayı 66-67, Haziran-Temmuz 1991.
- Baş, İ. Melih; "Faaliyet Denetçisi ve Faaliyet Denetim Süreci" Denetim Dergisi, Denetimde Yayını, Yıl 6, Sayı 68-69, Ankara, Ağustos-Eylül 1991.
- Başkan, Ayhan; "Prodüktivite=Verimlilik" Verimlilik Dergisi, C.I, S.1, Ankara 1971.
- Batirel, Ömer Faruk; "Bütçe Ödeneklerinin Denetiminde Fayda Maliyet Analizi", Çağdaş Sayıştay Sempozyumu, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Kutlamaları 4/5, Haziran 1987, Ankara.
- Blessing, Linda Y.; "New Opportunities: ACPA'S Primer On Performance Auditing" Journal of Accountancy, Mayıs 1991.
- Bilgen, Pertev; "Sayıştay'ın Yargı Düzeni İçindeki Yeri (Bir Savaş Hikayesi)" İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No. 7, Ankara, Nisan 1994.
- Boktaarı, Riaz, "Pakistan'da Performans Hesap Kontrolünün Uygulanması" Çağdaş Sayıştay Denetim Sempozyumu, 125. Kuruluş Yıldönümü, Ankara, 1987.

- Broesigke, Tassilo, "Ten Years of the Lima Declaration" International Journal of Government Auditing, Nisan 1987.
- Carino, Ledivina V.; "A Review of the Evolution, Meaning and Operationilaziton of Key Concept in Public Administrative", State Audit and Accountability, State of Israel, State Comptroller Office, Jerusalem, 1991.
- China Audit Societiy, "History and Devolopment of State Audit In China" State Audit and Accountability, A Book of Readings State of Israel, State Comptrollers's Office, 1991.
- Clemento, Giorgia; Performans Denetimi ve İtalya Sayıştayı (Çev.Gül Alptürk) Sayıştay Dergisi 5. Sayı Ankara 1992.
- Coşkun, Gülay; "Tasarı ve Ekonomik Mali Hükümleri" Cumhuriyet Gazetesi, 20.9.1982.
- Coşkun, Gülay; "Sayıştay ve Denetim" Cumhuriyet Gazetesi, 16.6.1982.
- Çağan, Nami; "Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü", Anayasa Yargısı 2, Ankara 1986.
- Çağlar, Bakır; "Parlamentolar ve Denetim" Çağdaş Sayıştay Sempozyumu, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümünü Kutlamaları, 4/5 Haziran 1987, Ankara.
- Çetinkaya, Cihat; "Denetim Kavramları ve İç-Dış Denetim Tanımı" Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Sempozyumu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı A.P.K. Kurulu Yayın No, 1990/308, Ankara.
- Çömlekçi, Ferruh; "Genel Olarak Muhasebe Denetimi" Standart Dergisi Özel Sayı S. 17, Yıl, 28. Ankara, 1989.
- Dawis, Dawight F; "Do You Want a Performance Audit or a Program Evaluation?" Public Administration Review, Ocak-Şubat 1990, Cilt 50, Sayı 1.
- Dewar, David A.; "Indepence of State Audit" International Journal of Government Auditing, Temmuz 1988.
- Dewar David A.; "Value For Money Audit The First 800 Years"Public Finance and Accountancy, August 30, 1985.
- Dicle, İ. Atilla; "Program Bütçesi, Verimlilik Açısından Bir Bakış"Verimlilik Dergisi, C.2, S.3, Nisan-Haziran 1973, Ankara.

- Dikeç, Üstün; "Kanunla Kurulan Fonların Denetimi", Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Yayını, No. 1990/308, Ankara 1990.
- Dijkstra, G.A.O.J.; "Verimlilik Denetim Teknikleri ve Raporunun Yazılması", Hollanda Sayıştay'ında İncelemeler, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No: 20/2, Ankara 1987.
- Downey, Gordon; "Yüksek Hesap Kontrolü Fonksiyonu ve Parlamento" Çağdaş Sayıştay Denetim Sempozyumu, 4/5, Haziran 1987, Ankara.
- Dural, Fatih; "Bağımsız Denetim (Auditing) ve Vergi Denetimi İlişkileri, Fonksiyonları ve 3568 Sayılı Meslek Yasası Kapsamında Türkiye'deki Denetim Olgusunun Değerlendirilmesi", Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Kurulu, Yayın No. 1990/308, Ankara, Şubat 1990.
- Durul, I. Vural; "Türkiye'de KiT'lerin Denetimi" Standart Dergisi, Özel Sayı, 17, Yıl 28, Ankara 1989.
- Durun, Lütfü; "Yüksek Mahkemeler Arasında İçtihat Uyuşmazlığı" İ.Ü. Mukayeseli Hukuk Araştırmaları Dergisi, Yeni Seri. Yıl 1, No. 1, İstanbul, 1967.
- Duran, Lütfü; "Bir Yüksek Mahkeme Daha: Sayıştay", İmran Öktem'e Armağan, Ankara, 1970.
- Duran, Lütfü; "İdari İşlem Niteliğindeki Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü (I)" Amme İdaresi Dergisi, Ankara 1987, Oilt 20, Sayı 4.
- Edds, John A.; "İç ve Dış Denetim" (Çev. Fethi Heper) Devlet Denetimi.TG Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, No. 28/10, Ankara 1988.
- Ergun, Turgut; "Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi Gereksinimi ve Kamu Yönetimi Araştırma Projesi" Amme İdaresi Dergisi, C. 24, S. 4, Aralık 1991, Ankara.
- Fenske, Russel W; "Prodüktivite Kavramı Üzerine Bir İnceleme", (Çev. Ü. Dicle) Verimlilik Dergisi, C. 3, S. 1, Ankara 1973.
- Feyzioğlu, Bedii N.; "Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Bütçe ve Kesin Hesap Denetiminde Etkinliği", Türkiye'de Denetimin Etkinlik ve Verimliliği, Maliye Bakanlığı A.P.K. Kurulu Yayını, No. 1990/308, Ankara 1990.
- Fillios, Vassillios P.; "A Concise History of Auditing (3000 BC-AD 1700)", The Internal Auditor, Haziran 1984.
- Ford, Robert; "A Practical Approach to Assessing Internal Controls" International Journal of Government Auditing, Nisan 1984.

- Geist, Benjamin; and Mizrahi, Nissim; "State Audit: Principles and Concepts" State Audit and Accountability, State of Israel, State Comptroller's Office, 1991.
- Gönül, M. Vecdi; "İdarenin Sayıştayca Denetlenmesi" Yeni Türkiye, Mayıs-Haziran 1995, Yıl 1, S. 4, Ankara.
- Gözübüyük, A. Şeref; "Sayıştay ve Yargı Görevi" SBF Dergisi, Cilt XXI, S.4, ve Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayınları, No: 8, Ankara 1973.
- Gündüz, Nihat; "İdari Reform ve Sayıştay" Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay Yayını, No: 8, Ankara 1973.
- Hackett, A.M.; (Çev. Beşir Hatimoğulları) "Çağdaş Dünyada Kamu Maliyesinde Yeni Denetleme Eğilimleri", Maliye Enstitüsü Konferansları, 1967, A.Ü. SBF Yayın No: 282, Maliye Enstitüsü Yayın. No: 32, Ankara 1969.
- Herbert, Lee; "An Historical Perspective of Government Auditing With Special Reference to the U.S. General Accounting Office "Auditing Symposium V, Washington, D.C. 1988.
- Koksal, Servet; "Sayıştay Denetimi ve Bu Denetimin Teftiş Hizmeti ile İlişkileri" TODAİE Teftiş Hizmetlerini Geliştirme Programına Sunulan Tebliğ, Ankara, 1968.
- Kırbaş, Sadık; "Devlet Mallarının Denetiminin Mali Denetim İçindeki Yeri ve Önemi" G.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Yayını, No. 87/41, Cilt 2, S, 1-2, Ankara 1986.
- Kulasimghan, L.T.; "Value For Money Auditing, International Journal of Government Auditing, Ekim 1986.
- Külünk, Mümtaz; "Verimlilik Üzerine" Verimlilik Dergisi, C.5, S.2, Ocak-Mart 1976.
- McKinney, Jerome B.; "Process Accountability and the Creative Use of InterGovernmental Resources", Public Administration Review, Cilt 41, Ocak 1981.
- Normanton, E.Leslie; "Reform in the Filed of Public Accountability and Audit: A Progress Report, "State Audit Developments m Public Accountability, Ed. by B. Geist, State of Israel, State Comptroller's Office, London, McMillian, 1981.
- Özdemir, Ahmet; "Performans Denetiminin Türk Sayıştayı Açısından Uygulanabilirliği" Sayıştay Dergisi, S. 7, Ocak-Mart 1992, Ankara.

- Özel, Salih; "İşletmelerde Mali Tablolara Yönelik Denetim ve Raporlama (Auditing) Teknikleri ve Uygulama Birimleri" Petkim Uygulamalı Mevzuat Dergisi, Yıl 2, S. 17, Ankara, 1991.
- Özer, Hüseyin; "Performans Denetimi", Sayıştay Dergisi, S. 7, Ocak-Mart 1992, Ankara.
- Özşahin, Metin; "İşletmelerde Mali Denetim" Standart Dergisi, Özel Sayı 17, Yıl 28, Ankara 1989.
- Özyürek, Mukbil; "Karar Sizin" Tercüman Gazetesi, 18.7.1982.
- Peşkircioğlu, Nurettin; "İşletmelerde Kalite Denetiminin Verimlilik Artırmadaki Rolü" Standart Dergisi, Özel Sayı 17, Yıl 28, Ankara, 1989.
- Pırla, Jose Maria Fernandez; "Çağdaş Hesap Kontrolü Sempozyumu Üst Hesap Kontrolü Fonksiyonu ve Parlamento" Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu, TC. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Kutlamaları 4/5 Haziran 1987, Ankara
- Scantlebury, Donald L.; "Planning An Operational Audit" The Government Accounts Journal, Autumn 1976.
- Sharkansky, Ira; "The Development of State Audit", State Audit and Accountability, State of Israel Comptroller's Office, Jerusalem, 1991.
- Sürgit, Kenan; "Türkiye'de İdareyi Yeniden Düzenleme ve Geliştirme Çalışmaları", Amme İdaresi Dergisi, C.1, No.1, Haziran 1968.
- Tenker, Nejat; "Türkiye'de Muhasebe Denetiminin Değerlendirilmesi" Standart Dergisi, Özel Sayı 17, Yıl 28, Ankara 1989.
- Turgay, Rıza; "Kuvvet Ayrılığı İlkesi Karşısında Yüksek Mali Denetim ve Sayıştayımız" Cumhuriyetin 50. Yılında Sayıştay, Sayıştay Yayını, No. 8, Ankara 1973.
- Turgay, Rıza; "125. Yılında Sayıştay, Daha Etkin Bir Sayıştay İçin" Maliye Yazıları, Sayı 8, 9, Ankara, Ağustos-Kasım 1987.
- Türk, Hikmet Sami; "Tasarıdaki Çelişkiler ve Tutarsızlıklar" Milliyet Gazetesi, 8.9.1982.
- Türk, İsmail; "Türkiye'de Bütçe Reformuna Niçin İhtiyaç Vardır? Bütçe Reformu Nasıl Olmalıdır?" İ.Ü.Maliye Enstitüsü Konferansları 8. Seri, İstanbul 1962.
- Tosun, Kemal; "Devlet Maliyesinde Reorganizasyon ve Rasyonalizasyon Problemi", Maliye Enstitüsü Konferansları, Sekizinci Seri, 1962, İstanbul.
- Wildavsky, A.; "The Political Economy of Efficiency; Cost Benefit Analysis, System Analysis and Program Budgeting. "Public Administration Review, C. 26.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 14.9.1983 Gün ve 983/803 Karar Sayılı Karan,
Yargıtay Kararlar Dergisi, Sayı 11, Ankara, 1983

Yrker, Sacit; Gülen, Fikret; "Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler" Mülkiye
Dergisi, Ankara, 1992.

Zavelberg, Heinz Gunter; "Hükümet Denetimi Çerçevesinde Program Sonulan
Denetimi" Denetim Teknikleri (Çev. Necat Karabakal) Sayıştay 125.
Kuruluş Yıldönümü Yayınları No. 25/7, Ankara 1987.