

KURUMSAL PERFORMANS DENETİMİ VE TÜRKİYE’DE UYGULANABİLİRLİĞİ: YENİ KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ VE SAYIŞTAY’IN DEĞİŞEN ROLÜ

Doç. Dr. Hakkı Hakan YILMAZ

Özet

Bu çalışmanın amacı Türkiye’de 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile kamuda değişen dış denetim yaklaşımını ve kurumsal performans denetiminin uygulanabilirliğini incelemektir. Kamu mali yönetim reformları ile birlikte kurumsal performans denetiminin Türkiye’de uygulanabilirliği meselesi bütçe sistemi ve hazırlanan temel dokümanlar, kurumsal plan ve programlar, Sayıştay’ın kurumsal kapasitesi gibi temel parametrelerin belirleyiciliğinde çalışmada ele alınmıştır. Çalışma kapsamında kurumsal performans denetimi uygulaması bütünsel bir mali yönetim kurgusu içinde değerlendirilmiş ve uygulanabilirliği konusunda bir öneri seti geliştirmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dış Denetim, Kurumsal Performans Denetimi, Mali Yönetim Reformları ve Dış Denetim

Abstract

The aim of this study is to examine the applicability of corporate performance audit and the changing external audit approach of Turkish Court of Accounts Law 6085 for public sector. Public financial management reforms in Turkey, together with the applicability of corporate performance audit system and basic budget documents, corporate plans and programs, the Court's determination of basic parameters such as institutional capacity are discussed in the study. Institutional performance audit application to be addressed and evaluated in a holistic financial management view with a model and has developed a set of recommendations on the applicability in the study.

JEL Classification Codes: H11, H83

GİRİŞ

Yeni kamu mali yönetimi anlayışında hizmet üreten kurumların yetki ve sorumlulukları reform niteliğindeki düzenlemelerle artırılırken hesap verme sorumluluğunda etkinliğin artırılabilmesi amacıyla kurumsal performansın ölçülmesi yaklaşımı ön plana çıkmaya başlamıştır. İdarelerin amaç ve hedeflerini faaliyetler yoluyla hayata geçirmelerinde kendilerine tahsis edilen kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı bütçe hukukundan bütçe sistemlerine ağırlık veren bir yönetim sistemine geçişi tanımlayan bu yeni sürecin en önemli unsuru haline gelmiştir.

Performans denetimi INTOSAI denetim standartlarında verimliliğin, tutumluluğun (ekonomik) ve etkinliğin denetimi olarak tanımlanmaktadır. Kurumsal amaç ve hedeflere ulaşma performansı ve kurum faaliyetlerinin yarattığı etkinin amaçlanan etkiyle karşılaştırılması çalışma içinde bu kapsamda ele alınmıştır. Performans yönetimi ve denetimi yapısı gereği yeni yöntem ve tekniklerle sürekli gelişen bir süreçtir. Bu çerçevede kurumsal düzeyde performans denetimi, öncelikle sabırlı bir süreç sonunda Sayıştay içinde kurumsal kapasite geliştirilmesi ve yeni yaklaşımlarla sürecin geliştirilmesi ile beklenen sonuçların alınacağı bir denetim türü olarak görülmelidir. Kurumsal performans denetimi hesap verme sorumluluğunun etkin işlenmesini yanında program bütçe sistematiği çerçevesinde kurumların performans yönetimi süreçlerinin iyileştirilmesine de önemli katkı sağlamaktadır.

Bu çalışma ile kurumsal performans denetiminin mevcut kamu mali yönetim sistemi ve uluslararası iyi uygulama örneklerine çerçevesinde Türkiye’de öngörülen sistematik yapısı analiz edilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 sayılı Sayıştay Kanunu çerçevesinde geçilmesi öngörülen kurumsal performans denetiminin Türkiye’de uygulanabilirliği bütçe sistemi ve hazırlanan temel dokümanlar, kurumsal plan ve

programlar, Sayıştay’ın kurumsal kapasitesi gibi temel parametrelerin belirleyiciliğinde değerlendirilmiştir. Çalışma kurumsal performans denetimi uygulamasını bütünsel bir mali yönetim kurgusu içinde ele almaya çalışmış ve uygulanabilirliği konusunda bir öneri seti geliştirmiştir.

Tebliğ üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamu sektörünün ekonomide kaynak kullanım yönlü büyümesiyle birlikte mali reformlarla değişen dış denetim kavramı ele alınmış, kamusal karar alma sürecine yönelik olarak performans denetiminin öne çıkmasını belirleyen temel gelişmeler tartışılmıştır.

İkinci bölümde, dünyada bütçe hakkı, hesap verme sorumluluğu ve dış denetim yaklaşımlarındaki yeni tartışmalarla birlikte değişen performans denetimine uluslar arası standartlar çerçevesinde bakılmıştır. Bu anlamda performans denetiminin denetim sistemi içindeki unsurları bir anlamda anlaşılmasına çalışılmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise Türkiye’de 5018 sayılı Kanunla değişen mali yönetim ve bütçe sistemi içinde kurumsal performans denetiminin nasıl işleyeceğine ve uygulanabilirliğine bakılmıştır.

1. Mali Reformlarla Değişen Dış Denetim ve Performans Denetiminin Öne Çıkması

Kamu maliyesinde son 30 yılı belirleyen temel gelişmelerin başında, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin önemli bir kısmında küresel ve bölgesel nitelikli krizlerin de belirleyiciliğinde mali yönetim sistemine ilişkin reformları hayata geçirmeye çalıştığı bir dönem olması gelmektedir.

1970’li yılların sonu ile 1980’li yılların başı dünya ekonomisinde önemli değişimlerin dönüşümlerin yaşanmaya başladığı ve iktisadi siyasette önemli kırılma noktalarından bir tanesine tanık olunan bir dönem olmuştur. Bu dönemin başlamasıyla dünya konjonktürü siyasi iktisadın temel değişim işaretlerini vermeye başlamış ve küreselleşmeyle birlikte dünya ticareti ve özellikle uluslararası nitelikli finansman ilişkileri önceki dönemden çok farklı bir boyuta taşınmıştır (Yılmaz, 2007). Bu dönüşüm çerçevesinde, devlet, soğuk savaş yıllarında olduğu gibi iktisadi kalkınmayı sağlayan aktör konumundan bugün daha çok piyasa ekonomisi işleyişi içinde iktisadi ve sosyal kalkınma ve/veya gelişmenin sağlanmasında temel ortak, kurumsal işleyişi düzenleyen ve süreçleri kolaylaştıran aktör konumuna doğru bir geçişi yaşamıştır (Yılmaz, 2007).

Ekonomide büyüyen devlet soğuk savaş sonrası dönemde uygulanan politikalarla birlikte öne çıkarken, 1990’lı yıllar ise devletin geline nokta bir tepki olarak küçülmesine yönelik politikaların daha çok tartışıldığı ve değişen rolüyle birlikte müdahale biçimlerinin farklılaştığı bir dönem olma özelliği göstermiştir. Bugün geline nokta, OECD verilerine göre gelişmiş ekonomilerde kamunun büyüklüğü ikinci dünya savaşı öncesi döneme göre bir kattan fazla yükselerek GSYH’ya oran olarak % 40’ların üzerine çıkmıştır. Gelişmekte olan ülkelerde ise genel yönetim tanımı içinde kamu sektörünün büyüklüğü daha değişken bir yapı göstermekle birlikte orta gelir düzeyine sahip olan ülkelerde % 30’lar seviyesine ulaşmıştır.

Bu gelişmeler özellikle yaşanan mali krizlerinde belirleyiciliğinde hem iç kontrol dem de dış denetim kavramlarının tekrar gözden geçirilmesine neden olmuştur. İç kontrole ilişkin uygulamalar kamu mali yönetim sistemi içinde güçlenirken dış denetimde bu yeni yapı içinde yönetsel sonuçları değerlendirmeye yönelik bir yapılanma içinde olmaya başlamıştır. Ülke Sayıştayları artık sadece rutin uygunluk denetimleri yanında yönetsel sorumluluk bağlamında kamu programlarının (hizmet programları, amaç ve hedefler, faaliyetler ve performans göstergeler bağlamında) değerlendirilmesi ve performans denetimi üzerinde yoğunlaşmaya

başlamıştır. İngiltere, Yeni Zelanda gibi Anglo Sakson kültüre bağlı ülkelerde yaşanan ve gelişen uygulamalar yanında kıta Avrupası ekolünün temsilcisi olan Fransa’da mali yönetim sistemini 2000’lerin başında reforma tabi tutmuş ve reformun odağında program bütçeye geçişle birlikte Sayıştay’ın görev tanımlarındaki değişme ile performans denetimine geçişi düzenleyen uygulamalar yer almıştır.

Denetim Everard, Wolter (1999) çalışmasında, bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini, ya da işlemlerini güvence altına almak üzere incelenmesi olarak tanımlanmıştır. Çalışmada bu incelemenin amacı, düzenli aralıklarla, düzeltici önlemleri gerektirebilecek sapmaların belirlenmesi şeklinde ifade edilmiştir (Everard, Wolter’dan çeviren Yörüker, 1999). Denetim kurumsal düzeyde yürütülen faaliyet ve işlemlerin incelenmesi olarak tanımlanmasına rağmen tanımlarda da görüleceği üzere öne çıkan unsur düzeltici işlemlere yönelik bir eylemin sürdürülmesidir.

Genel tanımıyla baktığımızda, dış denetimi kamu kaynağı kullanan bir kurumun faaliyetlerinin ve hesaplarının kurumun dışında, ondan bağımsız hareket eden uzman bir kurum tarafından önceden belirlenmiş standartlar çerçevesinde incelenmesi ve denetim sonuçlarının yine bütçe hakkının gerektirdiği şekilde parlamento ve kamuoyuna raporlanmasını içermektedir.

Dış denetimi Everard, Wolter (1999) hazırladıkları denetim terimleri sözlüğünde, dış ve denetlenenden bağımsız bir organ tarafından yürütülen denetim ki bunun amacı hesapların ve mali tablolar ile işlemler ve mali yönetimin düzenliliği ve mevzuata uygunluğu hakkında kanaat (görüş) bildirmek ve rapor vermek olarak tanımlamıştır.

1977 tarihli Lima Deklarasyonunda dış denetim (yüksek denetim) kavramı temel ilkeler çerçevesinde ortaya konmuş ve genel olarak dış denetimin sahip olması gereken unsurlar denetimini amaç farklılaşması, bağımsızlık, parlamento ve yürütmeye olan ilişkiler, yetki, denetim yöntemi, raporlama başlıkları altında sayılmıştır. Deklarasyonda dış denetimin denetim sistemi içinde özellikle iç denetimden farklılaşması, bağımsız bir eylem olarak parlamento ve yürütmeye olan ilişkilerinin tanımlanması ve mesleğe ilişkin temel ilkeler ve yükümlülükleri belirlemek suretiyle denetim standartlarını oluşturmak suretiyle yetkin ve bağımsız bir kamu denetimini hayata geçirmektedir¹.

Dış denetim, örgütsel bir yapının, kendisinin dışında yer alan ve kendisinden bağımsız denetim elemanlarınca yapılan denetimini ifade eder. Gerek kamusal alanda, gerekse özel kesimde dış denetimin en önemli özelliği, bağımsızlıktır. "Bağımsızlık" sözcüğü geniş anlamda yasalarda, muhasebe ve denetim literatüründe denetlenen kuruma karşı tarafsız olma durumu olarak tanımlanır (Köse,2007).

Dış denetim faaliyetlerinin temel kuralları ve bağımsız niteliği, INTOSAI tarafından gerçekleştirilen IX. INTOSAI Kongresi’nde güvence altına alınmıştır. Buna göre; ülkelerin yüksek denetim kurumlarının kuruluşu ve bağımsızlıklarının, ülkelerin anayasalarında yer alması, ancak, ayrıntılarının kanunlarla düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir (Çakar, 2008).

Dış denetim, kamu idareleri faaliyetlerinin, anayasal dayanağı olan ve bazı ülkelerde yargısal yetkilerle de donatılmış bağımsız ve özerk denetim kuruluşlarınca, parlamentolar adına denetlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Barun ve ark., 2008).

¹ International Standards of Supreme Audit Institutions, The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts (1977);TC Sayıştay Başkanlığı (2005) Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi Çevirisi (Çeviren: Denetçi Yardımcısı Gonca İSTANBULLUOĞLU)

Yüksek denetim kapsamında Sayıştaylar tarafından kamu hesaplarının ve faaliyetlerinin denetimi özünde bütçe hakkıyla ilgili bir konudur. Geleneksel anlamda bütçe hakkı, parlamentonun izni olmaksızın hükümetin gelir toplayamaması ve harcama yapamaması yani parlamentonun kamu maliyesi üzerinde mutlak güç sahibi olması demektir (Yılmaz, Biçer: 2010). Ulus adına parlamentolar tarafından kullanılan bütçe hakkının gerektirdiği hesap incelemesi ve sonuçların raporlanması farklı yetki ve sorumluluklar ile mali yönetim sistemi içinde farklılaşmasıyla ülke Sayıştayları tarafından yerine getirilmektedir. Ülke Sayıştayları bir yüksek denetim kurumu olarak bütçe hakkının parlamentolarca kullanılmasının bir sonucu olarak bu denetimi “yasama organı” adına yapmaktadır. Bu açıdan bir yüksek denetim kurumunca yapılan dış denetim açık bir şekilde siyasi otoriteden yani yürütmeden bağımsız olarak yapılmalıdır.

Bir kamu kurumunun kullandığı fonlar ve bu fonlar sonucunda yaratılan değer dış denetim kurumu tarafından denetimi konusu zaman içinde değişimler göstermiştir. İlk başlarda dış denetim, ağırlıklı olarak yapılan harcamaların yasalara ve mevzuata uygunluğu üzerine odaklanmıştır diyebiliriz. Bu suretle parlamentonun yürütmeye verdiği yetkilerin uygulamada nasıl kullanıldığı daha çok işin legal yönüne bakılarak değerlendirilmeye çalışılmıştır. Bu tür denetim genelde “uygunluk= legality=compliance denetimi” şeklinde tanımlanmaktadır. Uygunluk denetimi ile ilintili olan bir diğer denetim türü ise “mali denetimdir”. Bir kamu fonunun kullanımı sadece mevzuata uygunluğu açısından değil aynı zamanda kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediği, doğru raporlanıp raporlanmadığı bir başka deyişle o kurumun mali durumunu doğru yansıtıp yansıtmadığı da en az uygunluk denetimi kadar önem taşımaktadır. ² Ülkelerin yüksek denetim kurumları uzunca bir süre dış denetimlerini uygunluk ve mali denetim üzerinden sürdürmüş olmakla beraber bir noktanın da altını çizmekte yarar vardır. Bu denetimler esas olarak kamu hizmetinin sunumunda kullanılan kaynaklara yani girdilere odaklanmaktadır. Buna karşılık kullanılan bu kaynaklarla ne gibi sonuçlara ulaşıldığının yani kurumların bu kaynakları toplumun yaşam kalitesini yükseltecek bir biçimde kullanıp kullanmadıkları konusu üzerine de dış denetimin odaklanması giderek önem arz eden bir husus olmaya başlamıştır. Bu şekilde yapılan denetimin adı esas olarak “performans denetimi” olarak bilinmektedir. Performans denetimi “bir kurumun faaliyetlerinin tutumlu (economy), verimli (efficiency) ve etkin (effectiveness) bir biçimde yürütülüp yürütülmediğine yönelik olarak yapılan bir denetimdir. Kısaca İngilizce 3E denetimi olarak bilinen bu kavram denetim jargonunda VET (Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk) denetimi olarak da kullanılmaktadır (Emil, Yılmaz, 2012).

Dış denetim kurumlarının yapılandırılmalarında AB ülkelerinde kuzey ve güney ülke uygulamaları olmak üzere genelde iki model ön plana çıkmaktadır. Güney model; mevzuata uygunluk denetiminin ve hesap yargılamasının yapıldığı bir denetim sistemidir. Kuzey model; kaynakların hedeflere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının parlamentolara periyodik olarak raporlandığı ve kurul esasına göre örgütlenen bir denetim sistemidir. Dış denetim kurumları; İngiltere, Danimarka, İrlanda ve Finlandiya gibi ülkelerde olduğu gibi yargı yetkisi olmayan ofis

² Bir mal ve hizmetin uygun fiyata alınıp alınmadığı (kamu zararının olup olmadığı) konusunun mali denetim kavramı içinde yer alması gerektiğini savunan görüşler de mevcuttur. Buna karşılık bir diğer görüşe göre ise; “Do not criticize the merit of policy” diye adlandırılan Sayıştayların politikaların etkinliğini tartışmak gibi bir görevi yoktur. Burada çok ince bir sınır vardır. Politika tartışılmadan alternatif durumların parlamentonun bilgisine sunulması olarak ifade edilen bu tarz durumlarda sözü edilen konular gündeme getirilebilir. Burada da çok dikkatli olunması gerekmektedir. Zira iyi olgunlaşmamış ve yeterli denetim kanıtını ardında barındırmaya bu tarz meseleler Sayıştay’ın güvenilir ve tarafsızlığına ağır darbe vurabilir. Sayıştay’ın idarenin yerine geçerek yerinde veya değildir gibi bir söylem geliştirmesi hatalı olacaktır. Ayrıca bu tarz meseleler mali denetim ile değil de önemlilik kriteri de göz önünde bulundurularak performans denetimleriyle ve hukukilik denetimleriyle birlikte de gündeme getirilebilir. Görüldüğü gibi ülkemizde henüz bazı denetim kavramları ile kamu zararı kavramından neyin anlaşılması gerektiği konusunda da henüz tam bir fikir birliği olduğundan bahsetmek mümkün gözükmemektedir.

tipi Sayıştaylar ile Fransa, İspanya, İtalya, Türkiye ve Portekiz gibi ülkelerde olduğu gibi yargı yetkisi de olan kurul tipi Sayıştaylar şeklinde örgütlenmişlerdir. Dış denetim alanında, düzenlilik denetimi (uygunluk ve mali denetim) günümüzde önemini korumakla beraber, performans denetiminin yükselen bir eğilim olduğu görülmektedir. Dış denetim kurumlarının parlamentoya rapor sunması kural olmakla beraber, bu uygulama ülkeden ülkeye değişiklikler göstermektedir. Yargısal yetkileri olan dış denetim kurumları, daha çok denetim bulgularını yargılama yoluyla sonuçlandırırken, parlamentoya rapor sunma işlevini ikinci planda tutmaktadırlar. Yargısal yetkileri olmayan dış denetim kurumları ise daha çok denetim bulgularını denetim raporuna dönüştürerek parlamentoya sunmakta ve denetim bulguları genelde parlamentoda sonuçlandırılmaktadır (Barun ve ark., 2007).

Kamusal müdahalenin değişimi ve devlete yönelik beklentilerin amaç ve hedefler düzeyinde sonuçlarla ilişkilendirilmeye başlanması Sayıştay denetimini de etkilemiştir. Bu anlamda geleneksel uygunluk ve verimlilik denetimleri yanında politika beyanları ile plan ve programların performanslarının değerlendirilmesine yönelik kurumsal performans denetimleri öne çıkmaya başlamıştır.

Performans denetiminde faaliyet sonuçlarının hizmet üreten birimler bazında bütçe sistematiği içinde kurumsal olarak değerlendirilmesi son dönemde öne çıkmaya başlamıştır. Nitekim Anglo-Sakson yaklaşımın beşiği olan İngiltere’de son yıllarda özellikle parlamentonun beklentisindeki farklılaşmayla kurumsal düzeyde performans denetimi uygulaması yaygınlaşırken, kurumsal performans denetimini en sistematik uygulayan ülke olan Yeni Zelanda’da ise kurumsal performans denetimi her yıl kurum bazında ülke Sayıştay’ı tarafında düzenli olarak yapılan ve Parlamentaoya sunulan sürekli bir çalışma niteliğine dönüşmüştür.

Bütçelerin çok yıllık olarak stratejik planlar doğrultusunda performans programlarına göre hazırlanmaya ve uygulanmaya başlanması ile birlikte, dış denetim birimleri de geleneksel hukukilik denetiminin yanında, performans dayalı denetim teknikleri geliştirmeye başlamışlardır. Dış denetim birimleri, idari ve kurumsal kapasitelerini ve insan kaynaklarını güçlendirmiş ve bilgi teknolojisi sistemlerini daha çok kullanmaya başlamışlardır. Dünya uygulamalarında, dış denetim kurumlarının denetim alanları giderek genişlemiştir. Kamu kurum ve kuruluşlarının yanında, kamu iktisadi teşebbüsleri, yerel yönetimler, kamu kaynaklarıyla finanse edilen kuruluşlar, özelleştirme işlemleri, kamu fonları ve çevre sorunları da dış denetimin kapsamı içinde değerlendirilmeye başlanmıştır (Barun ve ark., 2008).

Sonuç olarak bugün birçok ülkedeki yüksek denetim kurumları kamu fonlarının yürütme organı tarafından kullanılmasını hem uygunluk ve mali denetim hem de performans denetimi şeklinde bir arada yürütülmesi şeklinde yapılanmaya başlamışlardır. Hatta dış denetim örgütlenmesi açısından esinlendiğimiz kıta Avrupa’sı ve özellikle Fransa’da dahi Fransız Sayıştay’ının bile ağırlıklı olarak performans denetimi yapmaya başladığı, Anglosakson modele yakın performans denetiminin yaygın olarak kullanıldığına dikkat çekmekte fayda bulunmaktadır. Bu çerçevede mali denetim ve uygunluk denetimi yine geçerliliğini korumakla birlikte ekonomide kaynak kullanım etkinliğinin ve sonuçlar üzerinden hesap verme sorumluluğunun gelişmesiyle birlikte performans denetiminin ardında kaldığı söylenebilir.

2. Uluslararası Standartlar ve Ülke Uygulamaları Çerçevesinde Kurumsal Performans Denetimi

Kamu mali yönetim sistemlerine ilişkin yapılan reformlar dış denetime ilişkin özellikle bütçe hakkı kullanıma yönelik beklentilerin de değişmesine yol açmıştır. Parlamentoların dolayısı ile kamuoyunun talebi artık uygunluk denetimi yanında stratejik önceliklere kaynak tahsisi ve

kullanımını ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik performans denetimi olmaya başlamıştır. Bu değişim aslında yüzyıllardır değişen mali yönetim ve denetim sisteminin doğal bir sonucu olarak da görülmelidir.

Yüksek denetim organlarının geleneksel yasal uygunluk denetiminin dışına çıkarak düzenlilik denetimi ve mali denetimin yanı sıra performans denetimini de üstlenmesi ve parlamentoların ihtiyaç duydukları teknik bilginin üretilmesinde aktif rol almaya başlamaları sonucunda; günümüzde Sayıştaylar, çağdaş demokrasilerde çok önemli işlevler üstlenmişlerdir. Yüksek denetimin varlığı, kamuoyu için bir güvence unsuru olmanın yanında, ödediklerinin nereye ve nasıl harcandığını bilmek isteyen vatandaşlar adına yönetimden hesap sorma işlevini de üstlenmiştir. Yüksek denetim, demokratik bir ortamın ürünü olduğu kadar, güçlü bir demokrasinin korunmasında da önemli bir ögesini oluşturmaktadır (Dye, 1996’dan Bağlı, 2014).

Parlamentonun kamu harcama süreçleri üzerindeki gözetim ve denetim yetkisini artırmaya yönelik olarak ortaya konulan çabalar ile bunla uyumlu bir şekilde yüksek denetim organlarının rol ve işlevlerinde değişimler; parlamentoların bütçe hakkını geleneksel bütçe hakkı kullanımı kapsam ve şeklinin dışına çıkarak daha etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmesine yardımcı olmaktadır. Bu da bütçe hakkının kapsam ve kullanım şeklinin kapsamlı bir biçimde değişime uğratmakta ve bütçe hakkının içerik açısından da yeniden tanımlanmasını gerektirmektedir. Parlamentoların üstlendiği kamunun değişen rol ve sorumluluklarıyla uyumlu yeni pozisyonu ile bütçe gözetim ve denetiminde etkinlikleri; makroekonomik tahminler, yürütmenin bütçe tasarısının analizi, orta vadeli değerlendirmeler, politika önerilerinin analizi, harcama tedbirleri analizleri ile düzenlemelerin analizini yapabilecek bağımsız araştırma birimi ve yüksek denetim organına sahip olmasıyla mümkün olmaktadır (Anderson, 2008).

Kamu mali yönetim sistemi ve bütçeleme performans denetiminin uygulanmasında kilit bir rol üstlenmektedir. Bu çerçevede odağında bütçe olmak üzere mali yönetim sistemine ilişkin reform nitelikli dönüşümler dış denetiminde değişim sürecini hızlandırmıştır.

Kamusal karar alma sürecinde kamu kaynaklarının stratejik önceliklere göre hizmet programlarına dağıtılması önem kazanmıştır. 1990’lı yılların başında, Dünya Bankasının öncülüğünde, makro disiplinin sağlanmasını, stratejik önceliklere göre kamu kaynaklarının dağıtılmasını, bu kaynakların uygulamada etkin ve verimli bir şekilde kullanılmasını temin etmek amacıyla “Orta Vadeli Harcama Sistemi” (Medium Term Expenditure Framework- MTEF) diye adlandırılan ve çok yıllık (üç yıl) bütçe projeksiyonuna dayanan bir kamu kaynak kullanım sistemi geliştirilmiştir (Yılmaz, Biçer, 2010).

Plan, program ve bütçe sistematigi içinde kamusal karar alma sürecinin etkin işlemesi; toplumsal tercihlere ve ihtiyaca göre politika oluşturulması, oluşturulan politikaların öncelikler ve kısıtlar çerçevesinde planlara (programlara) yansıtılması, planlanan hizmet programlarının bütçeler ile yaşama geçirilmesi ve stratejik önceliklere göre dağıtılan kaynakların etkin kullanımının sağlanması ile mümkündür (Yılmaz, 2013). Siyasi ve yönetsel sorumluluğun ayrıştırılması ve etkinlik üzerine bir hesap verme sorumluluğun geliştirilmesi performans denetiminin de çıkış noktalarından bir tanesi olmuştur. Bu anlamda, bütçe hakkının etkin kullanımı amaç ve hedeflerin sonuçlarla ilişkilendirilmesi ve buna göre bir denetim sisteminin kurulmasının da alt yapısını oluşturmuştur.

Ülke Sayıştayları son dönemde rutin düzenlilik denetimleri yanında yönetsel sorumluluk bağlamında kamu hizmet programlarının değerlendirilmesi ve kurumsal performans denetimi üzerinde yoğunlaşmaya başlamıştır. Birçok ülke performans denetimini sistematik bir çalışma ile kurum bazında ele alma çabası içine girmiştir. Düzenlilik denetimi ile tematik bazdaki performans

denetiminin daha etkinleştirilmesi ve bütçe sistematığı ile ilişkilendirme çabası ülke uygulamalarında öne çıkmaktadır.

Anglosakson yaklaşımın beşiği olan İngiltere’de kurumsal düzeyde performans denetimi özellikle parlamentonun talepleri doğrultusunda son dönemde çok daha fazla öne çıkmaya başlamıştır. Bütünsel bir yaklaşımda kurum performansını değerlendirme anlayışı öne çıkmaya başlamıştır (amaçlara yönelik kurum neler yaptı, ne düzeyde kaynak kullandı). Kurumsal performans denetimi niteliğindeki uygulamalar özellikle parlamentonun talebiyle riskli kurumlar için söz konusu olmaya başlamıştır. Bu uygulamanın en iyi örneği Savunma Bakanlığı olmuştur. Büyük miktarlara ulaşan savunma bütçesinde bakanlığın program ve bütçe dokümanlarının doğru bilgiyi yansıtmadığı şüphesi ile parlamento her yıl İngiltere Sayıştay’dan performans denetimi raporu istemeye başlamıştır (National Audit Office, 2008, Performance of the Ministry of Defence 2007-08).

Kurumsal performans denetimini en sistematik uygulayan ülkelerin başında Yeni Zelanda gelmektedir. Performans denetimi Parlamentonun talebi ve Sayıştay’ın denetim raporları dışında her yıl kurum bazında ülke Sayıştay’ı tarafında düzenli olarak yapılmakta ve Parlamenteoya sunulan sürekli bir çalışma niteliğindedir. Kurumların hazırladığı Yıllık Raporlar’ın (Faaliyet Raporları), performans denetimi kısmı ülke Sayıştay’ı tarafından yapılmakta. Eğer konu Sayıştay’ın uzmanlık alanı dışında ise dışarıdan uzman çalıştırabilmektedir (New Zealand Treasury Preparing the Annual Report Technical and Process Guide for Departments, 2010; New Zealand Controller and Auditor-General Auditor-General’s Auditing Standard 4 (Revised) -The Audit Of Service Performance Reports,2011).

Kıta Avrupa’sı ekolünü temsil eden Fransa’da kamu harcamalarının ve faaliyetlerinin modernleşme yönünde reforma tabi tutulmasında son dönemde iki temel gelişme olmuştur. Bunlardan ilki Fransa mali sisteminin 1959 yılı Mali Çerçeve Kanunu’nun yerini alan 1 Ağustos 2001 tarihli bir yasa (LOLF, Mali Kanunlarla İlgili Organik Kanun) ile bütçe ve kamu idaresi açısından yeniden düzenlenmesidir. Yasa ile farklı kamu politikalarının uygulanmasını sağlayacak araçların misyonlar ve programlar çerçevesinde, hedefler ve performans göstergeleri ile ortaya konması ve saydamlığın sağlanması hedeflenmiştir (France LOLF organique relative aux lois de finances, 2011). Bütçe sürecinde performans bilgisinin kullanılması açısından LOLF ile geniş kapsamlı bir performans raporlama süreci tanımlanmaktadır. Söz konusu süreçte “Yıllık Performans Planları” ve “Yıllık Performans Raporları” olmak üzere iki zorunlu bütçe dokümanı bulunmaktadır. Yıllık Performans Planlarında; belirli bir misyon için amaçlar, politika hedefleri ve performans göstergelerine ilişkin daha detaylı tanımlara yer verilmektedir. Bütçe Kanununun bir parçası olan performans planları geleceğe yöneliktir ve politikaların maliyetleri ile faydaları konusundaki görüşmelerde ve değerlendirmelerde kullanılan araçlardır. Yıllık Performans Raporları ise gerçekleşen performansa ilişkindir; programların uygulanması ile sonuçlara ilişkin daha detaylı bilgi sağlamaktadır.

Yeni mali çerçeve yasasının (LOLF, Mali Kanunlarla İlgili Organik Kanun) beşinci başlığı kamu mali denetimi üzerinedir ve bu başlıkla birlikte Fransız Sayıştay’ının görevleri Parlamento ile ilişkileri güçlendirilerek genişletilmiş (Madde 57 ve 58) ve kamu hesaplarının onaylanması görevi bu kuruma verilmiştir. Yasaya göre kurum kamu hesaplarını denetler ve kamu kaynaklarının “iyi” kullanılıp kullanılmadığına karar verir. Farklı alanlara ayrılmış kamu faaliyetlerini ele alan farklı birimleri ile harcamalarının uygunluğunu denetler. Kontrollerini Hükümet ve Parlamentodan bağımsız olarak programlar. Hazırladığı raporlar aracılığıyla halkın bilgilendirilmesini sağlar. 58. madde ise Parlamenteonun değişen ve gelişen denetleme yetkisi çerçevesinde Parlamenteoya destek konusunda Fransız Sayıştay’ını görevlendirmektedir. Bu

çerçevede değişen yeni yapıda performans denetimi açısından öne çıkan husus Sayıştay’ın; kontrol ve değerlendirme komisyonlarının başkanı ve genel raportörü tarafından belirlenen destek taleplerinin yerine getirilmesi ile kesin hesap kanununa ek olarak iç kontrol ve ilgili hesaplardan yola çıkarak misyon ve programlara yönelik gerçekleştirilen harcamaların değerlendirildiği bir raporun hazırlanması sorumluluğudur.

İkinci temel gelişme ise kamu politikalarının varoluş gerekçelerinin ve etkinliklerinin ihtiyaçlar ve hedefler çerçevesinde yeniden gözden geçirilmesi (RGPP, Révision générale des politiques publiques) olmuştur. Bu gözden geçirmede değerlendirme ayağı oldukça zayıf kalmıştır zira hem gözden geçirme sırasında çok sayıda veriye dayanan ve daha önceden hazırlanmış denetim, çalışma ve raporlar ele alınmıştır ve yeni bir değerlendirme yapılandırmasına gidilmemiştir hem de devlet müdahalesine dair analizler yerine harcamaların azaltılmasına öncelik verilmiştir. Başlıklar altında toparlanacak olursa Sayıştayın görevleri arasına Kamu politikalarının değerlendirilmesi de (performans dahil tüm programın olumlu olumsuz mümkün olan tüm etkilerini ele alan) dahil edilmiştir (France Performance Publique, 2011).

Performans denetimi INTOSAI denetim standartlarında verimliliğin, tutumluluğun ve etkinliğin denetimi olarak tanımlanmaktadır. Kurumsal amaç ve hedeflere önceden belirlenmiş göstergeler temelinde ulaşma performansı ve kurum faaliyetlerinin yarattığı etkinin amaçlanan etkiyle karşılaştırılması başka bir ifadeyle politikaların uygulama yönlü etkinliği meselesi bu kapsam içinde ele alınmıştır.

INTOSAI Denetim Standartları 1.0.40’da: ...“c) Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesini kapsar” ifadesi yer almaktadır. Bu standart, kurumsal düzeyde denetimin amaç fonksiyonunun hedeflere ulaşma etkinliği olduğunu söylemek suretiyle performans denetiminin temel yaklaşımını ortaya koymaktadır.

Performans yönetimi ve denetimi kamuda gelişmeye başlayan stratejik yönetim anlayışının da devamında yapısı gereği yeni yöntem ve tekniklerle sürekli gelişen bir süreçtir. Bu çerçevede kurumsal düzeyde performans denetimi, öncelikle sabırlı bir süreç sonunda Sayıştaylar için denetimlere yönelik kurumsal kapasite geliştirilmesi ve yeni yaklaşımlarla sürecin geliştirilmesi ile beklenen sonuçların alınacağı bir denetim türü olarak görülmelidir.

INTOSAI Denetim Standartları 1.0.45. “Sayıştay’lar performans ölçülerinin geçerliliğini denetleyecek teknikler geliştirmelidir. INTOSAI Denetim Standartları 1.0.46. ” Denetçilerin giderek genişleyen denetim roller onları, denetlenen kurumların makul ve geçerli performans ölçüleri kullanıp kullanmadıklarını denetleyebilecek teknikler ve metodolojiler geliştirmeye iter. Denetçiler bunun için diğer disiplinlerin metodoloji ve tekniklerinden faydalanmalıdırlar” demek suretiyle yeni yaklaşımının bir kurumsal altyapı ve yeni metodolojiler geliştirilmesi gerektiğinin altını çizmektedir.

Kurumsal performans denetimi kurumun temel politika ve plan belgelerinin ışığında izleyeceği yolu ortaya koyan amaç ve hedefleri ile bütçe uygulaması sonucunda ortaya çıkan faaliyet sonuçlarının performans göstergeleri çerçevesinde ölçülmesi şeklinde yapılmaktadır. Bu çerçevede kurumsal performans denetimi raporu kurumun dönem sonundaki performansını başlangıçtaki hedefleriyle açık ve anlaşılabilir bir şekilde ortaya koymalıdır. Bu bağlamda, dış denetçinin raporu bağımsız bir bakış açısıyla kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımına yönelik olarak kurumsal performansın objektif bir çerçevede değerlendirilmesi

açısından önem taşımaktadır. Performans denetimi raporları Parlamento ve kamuoyuna karşı hesap verme sorumluluğunun hayata geçirilmesinde temel doküman niteliğindedir.

Performans denetimi raporları hesap verme sorumluluğunun etkin işlenmesini yanında uygulanan bütçe sistematığı çerçevesinde kurumların performans yönetimi süreçlerinin iyileştirilmesine de önemli katkı sağlayacaktır. Ama belki daha önemlisi bu denetim mali yönetim sisteminin kural ve mekanizmalarının hayata geçmesinin önemli bir sigortası niteliğinde de görülmelidir.

Günümüzde daha kompleks hale gelen kamu mali yönetim sistemi içinde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımına yönelik hesap verme sorumluluğunun gelişmesinde Sayıştayların eğitim ve yol gösterici niteliği öne çıkmaya başlamıştır. Nitekim INTOSAI'nin (2001) tarihli Denetim Standartları ve Etik Kodlar çalışmasında bu konunun altı çizilmiştir. INTOSAI Denetim Standartları 2.0.85. "Sayıştay'ın yüklendiği görev ve sorumluluklar kamusal hesap verme sorumluluğu kavramı açısından hayati bir önem taşıdığından Sayıştay, denetimine en üstün vasıflı yöntemleri ve metodolojileri uygulamalıdır. Sayıştay'ın görevi, denetim raporları için taşıdığı sorumluluğu etkin bir şekilde yerine getirebilmek amacıyla, kendi mensuplarının ve dış uzmanların Sayıştay standartlarına, planlama yöntemlerine ve gözetim usullerine tam riayetini sağlayacak usuller geliştirmektir." Bu standart aslında çok net bir şekilde ezberin bozulduğunu ve dış denetimden beklentileri karşılamak için yeni bir iş yapma biçimi yanında denetçilerin ve dış uzmanların donanımlarının ve yeterliklerinin güçlendirilmesi gerektiğini söylemektedir.

3. Türkiye’de Değişen Mali Yönetim Sistemi İçinde Kurumsal Performans Denetimi ve Uygulanabilirliği

Kamu mali yönetiminin temelini teşkil eden 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun yerini alan ve kamu mali yönetimi ve kontrol sistemimizin uluslararası standartlara ve Avrupa Birliği normlarına uyumunu sağlamayı amaçlayan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) 2003 yılında kabul edilmiştir. Kanun bir geçiş dönemi sonunda 2006 yılı başından itibaren tüm hükümleri ile Türk mali yönetim sistemi içinde yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı KMYKK'nun 3 üncü maddesinde kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler olarak tanımlanmıştır. Bu yönetim sisteminin devamında bu sistemin yeni araçlarından biri olan stratejik plan ise kamu idarelerinin orta ve uzun vadeli amaçlarını, temel ilke ve politikalarını, hedef ve önceliklerini, performans ölçütlerini, bunlara ulaşmak için izlenecek yöntemler ile kaynak dağılımlarını içeren plan şeklinde ifade edilmiştir (Yılmaz, 2013). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali yönetim ve kontrol sistemimiz bütünüyle yeni bir anlayış çerçevesinde değiştirilmiş ve yeni sistem; etkinlik, verimlilik, saydamlık ve hesap verebilirlik kavramları üzerine inşa edilmiştir.

Bu çerçevede 5018 sonrası dönemde gecikmeli bir şekilde yasalaşan 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 2. maddesinde performans denetimi "Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi", performans ise "Kamu İdarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi" olarak tanımlanmıştır.

6085 sayılı Kanununun 34. maddesinde denetimin amaçları arasında, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi ile hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması sayılmıştır. Maddede genelde denetimin özelde ise performans denetimlerinin kamu yönetiminin performansını değerlendirmek üzere gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Bu madde ile performans denetiminin amacının kamu

yönetimlerinin performansının değerlendirilmesi olduğu ifade edilmektedir. Aynı Kanununun 36. maddesinde ise performans denetiminin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiştir.

5018 sayılı Kanununun 9. maddesinde Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergelerinin, kuruluşların bütçelerinde yer alacağı ve performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceği ” ifade edilmektedir. 5018 sayılı Kanununun 68. maddesinde ise “Dış denetimin, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir” denilmektedir.

Kurumsal performans denetiminin 5018 sayılı kanun ve bu kanunu açıklayan ikincil ve üçüncül düzenlemeler çerçevesinde izleyen şekilde yer aldığı üzere üç süreç üzerine oturması beklenmektedir. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

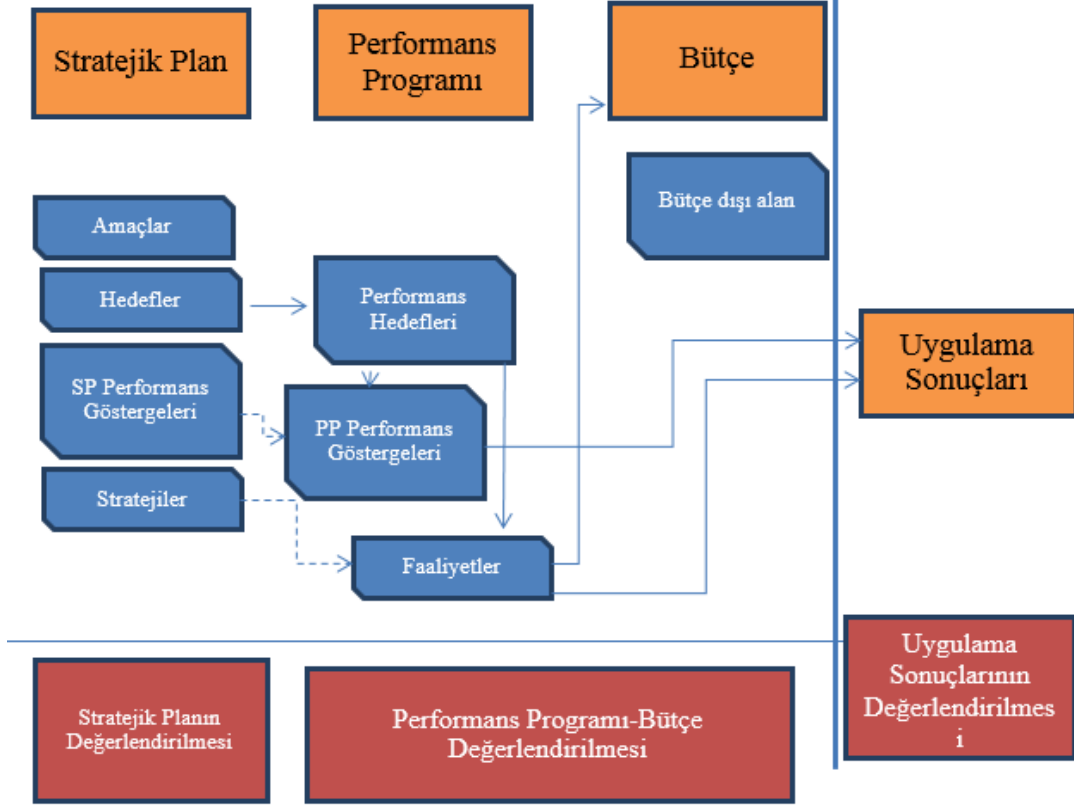
- i. Kurumsal amaç ve hedeflerin üst politika ve plan belgelerinin belirleyiciliğinde stratejik plan yoluyla değerlendirilmesi;
- ii. Performans hedefleri, performans göstergeleri ve bütçe yoluyla kaynak tahsis edilen performans programının değerlendirilmesi;
- iii. Faaliyet sonuçlarının performans hedef ve göstergeleri bazında denetlendiği uygulama sonuçlarının denetlenmesi süreci.

Birinci aşamada, stratejik planda yer alan kurumsal amaç ve hedeflerin üst politika metinleri ile kuruluş öncelikleri ve kuruluş amacına uyumu ele alınmalıdır. Kurum kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanımına yönelik olarak kurumsal planın kendisini takip eden program ve bütçe süreçlerine ne düzeyde yol gösterici bir rol oynadığı bu kapsam içinde değerlendirilmelidir. Dolayısı ile kurum planındaki stratejik alanların siyasi sorumluluğunun gereği olan üst politika belgeleri ile uyumu bu aşamanın temel konusu olmaktadır.

Performans programı ile stratejik planın performans hedefleri, performans göstergeleri ve faaliyetler bazında ilişkisi performans programı ve bütçe değerlendirilmesinde ele alınmalıdır. Orta ve uzun vadeli amaç ve hedeflerin yıllık hedef ve faaliyetlerle ilişkilendirilmesi bu sürecin ilk aşaması olarak görülmelidir. İkinci aşamada ise performans programında öngörülen hedeflerle bütçe yoluyla kaynak tahsis edilen faaliyetlere bakılmalı ve performans göstergesi hedefleri yine bu süreçte değerlendirmeye konu olmalıdır.

Uygulama sonuçlarının değerlendirildiği üçüncü ve sonuncu süreçte ise hedef ve faaliyetlere ne düzeyde ulaşıldığı mali performans değerlendirmesi ile faaliyet sonuçlarının performans göstergeleri üzerinden denetiminin yapılmasını gerektirmektedir. Bu çerçevede içinde yıllık kurumsal performans denetiminde uygulama sonuçlarının iki ana başlık da ele alınması beklenmektedir:

- Kurumun amaç ve hedefleriyle, performans göstergelerinden hareketle faaliyet sonuçlarının ölçülmesine yönelik denetimi,
- Kurumun kendi bütçesinde yer almakla birlikte başka kişi ve kurumlara transfer edilmek suretiyle aktarılan kaynakların transfer amaçları ve performans göstergeleri üzerinden yapılan denetimi.



Şekil 1: Kurumsal Performans Denetimi Çerçevesi

Kaynak: Yılmaz, (2011), Sayıştay Başkanlığı Kurumsal Performans Denetimi Rehber Çalışması

Kurumsal performans denetimi raporları ile Sayıştay bağımsız bir dış denetim kurumu olarak idarelerin faaliyet sonuçları ve performansı hakkında Parlamento'ya ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunma amacını taşımaktadır. Bu süreçte Sayıştay'ın kurumsal katkısı 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun getirdiği temel çerçeve içinde kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanımı konusunda hesap verme sorumluluğunun hedeflenen düzeyde hayata geçirilmesidir.

2013 yılında yayımlanan Sayıştay Performans Bilgisi Denetimi Rehberinde Performans Bilgisi Denetiminin Hedefleri aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

“6085 sayılı Kanunun 34 üncü maddesinde denetimin amaçları arasında, bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması, kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi ile hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın yerleştirilmesi ve yaygınlaştırılması sayılmıştır.

Sayıştay, performans bilgisinin denetimi görevini kamu idarelerinin ilgili raporlarında yer alan performans bilgisinin kalitesini değerlendirerek yerine getirir. Performans bilgisi; devletin hizmet sunumunu konu alan, mali olmayan bilgidir. Performans bilgisini denetlerken Sayıştay'ın üç temel hedefi vardır:

- Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı Kanuna uygun olarak performans bilgilerini Faaliyet Raporlarında göstermelerini sağlamak,
- Raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak,

- Kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak için sağlam veri kayıt sistemleri kullandığı konusunda TBMM’ye ve kamuoyuna güvence vermek.”

Sayıştay’ın performans denetimi rehberin bu yazılanlar önemli tespitlerdir. Bu tespitlerin hayata geçmesi ise kurumların sahip olduğu stratejik yönetim araçlarının etkinliği yanında Sayıştay’ın öngördüğü denetim kurgusu ve kurumsal altyapısı da burada kritik faktörlerdir. Aslında etkiyi iki yönlü görmek mümkündür; bir yönüyle iyi çalışan bir plan, program bütçe sistemi kurumsal performans denetimini daha etkin yaparken, veri koşullarda fonksiyonel çalışan bir kurumsal performans denetimi de sürecin iyileşmesini hızlandıracaktır.

Performans denetiminin kurumlar arasında bir standart yapıya ulaşması için kurumsal performans denetiminde etkinliği artırmaya yönelik olarak ülke deneyimlerinde rastlanılan Performans Denetimi Kontrol Listesi uygulamasına geçilebilir. Performans Denetimi Kontrol Listesi esas olarak denetimin yürütmesi sürecinde denetçiye yönelik bir kontrol listesi olarak hazırlanmış olmakla birlikte elde edilen sonuçlar performans denetimi raporuna eklenebilir (Ek 1). Performans denetimi kontrol listesi ile denetimde incelenen her bir aşamanın beşli Likert ölçeğinde değerlendirilmesi öngörülmüştür. Yine kontrol listesinde; (a) stratejik plan, (b) performans programı ve (c) mali performans ve faaliyet sonuçları bölümleri için özet sonuçları ortaya koymak amacıyla genel değerlendirme kısımlarına da yer verilmiştir. Denetçinin 3 ve daha altı puanladığı alanlarda puanın hangi nedenlerden kaynaklandığını raporda belirtilmesi açıklayıcı olacaktır. Bu şekilde denetim sonuçlarının gerek kurum için yıllar arasında gerekse kurumlar arasında bir karşılaştırmasına imkan verilmiş olması önemlidir.

Stratejik planlamaya dayalı performans bütçe uygulamasında performans göstergelerinin belirlenmesi ve ölçümünde kullanılan veriler özellikle geçiş ülkelerinde kritik öneme sahiptir. Veri, enformasyon ve bilgi birbirini takip eden ve bağlantılı kavramlardır. Veri, bir olay ya da durum hakkında tespit edilen ilk gözlemdir. Elde edilen veriler bir araya getirilip düzenlendiğinde ise enformasyona dönüşür. Uygun yöntemlerle analiz edilen enformasyon ise bilgi haline gelir. Performans denetiminde veri güvenliği ve kalitesi sürecin önemli unsurlarından bir tanesidir. Faaliyet sonuçlarının performans göstergeleri üzerinden denetiminde performans göstergelerinin hesaplanmasında kullanılan verilerin doğruluğu ve kalitesi konuları öncelikle ele alınmalıdır.

Performans denetimi açısından veriler (Yörüker, Özeren, 2001);

- denetlenen kuruluştaki kaynakların verimli, etkili ve ekonomik kullanımıyla ilgili olarak stratejilere, programlara, amaç ve hedeflere uygun olarak gerekli faaliyetleri uygulamaya koyup koymadıkları sonucuna varmak,
- üçüncü kişilere denetim bulgularının inanılır, güvenilir ve savunulabilir olduğunu göstermek amacıyla yararlanılan gözlem, tespit ve olgulardır.

Araştırma amacıyla veri toplama ile denetim maksadıyla veri toplama arasında farklılıklar vardır. Denetçi, araştırmacıdan farklı olarak, denetlenen tarafından hazırlanmış verilerin doğrulamasını yapmak ve ifadelerin doğruluğunu fiziki denetimlerle incelemek durumundadır.

Performans denetimi sırasında değişik neden ve amaçlarla veri toplanılır.

- denetimin konusunun belirlenmesi,
- denetlenen kurumun fonksiyonlarının ve mevcut durumun öğrenilmesi,
- performans göstergelerinin test edilmesi,

- mali performansın ölçülebilmesi,
- etkilerin ve çıktıların ölçülebilmesi,
- performans göstergelerinin değerlendirilmesi,
- çıktılar ve göstergelerin kıyaslanması.

Veri toplama nedenleri denetim süreci boyunca değişecektir. Denetimin başlangıcında, denetçi genel ve kapsamlı enformasyon türleriyle ilgilenilecektir. Ancak denetim ilerledikçe veri kaynaklarının türü, sayısı vb. bakımından daha fazla ve özel verilere ihtiyaç duyulacaktır (Demirbaş, 2001).

Performans denetiminde veriler, önemi ve ayrıntıları bakımından mali denetimdeki verilerden ayrılmaktadır. Mali veriler, homojen yapıdaki sayısal verilerden oluşur. Oysa performans denetiminde kullanılan veriler genellikle heterojen yapıdadır. Mali denetimde denetçiler, mali tabloların doğruluğunu test etmek amacıyla verilere ihtiyaç duyarlar (Kubalı, 1998). Performans denetiminde ise, mali belgelerin doğruluğunun kanıtlanması yerine, mali verilerin yanı sıra işletme verileri, kuruluş dışı veriler ve idari kayıtlar da kullanılarak kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanımına yönelik bir değerlendirmede bulunmaktadır. Denetçiden bu amaçla, kuruluşun stratejik plan ve performans programlarındaki amaç ve hedefleriyle uyumlu faaliyetlerinin sonuçlarını önceden belirlenmiş göstergeler (değişkenler) vasıtasıyla değerlendirmeye tabi tutması beklenmektedir. Bu ise INTOSAI standartlarında da belirtildiği üzere denetim kurumunun denetim metodolojisi geliştirme, denetçinin ise istatistiksel bilgileri kullanma ve veriyi analiz etmede yetkinliklerinin artması anlamına gelmektedir.

SONUÇ

Kamuda performans yönetimi ve denetimi yapısı gereği sürekli gelişen bir süreçtir. Bu çerçevede, kurumsal düzeyde performans denetimi, öncelikle sabırlı bir süreç sonunda Sayıştay içinde kurumsal kapasite oluşturulması ile beklenen sonuçların alınacağı bir denetim türü olarak görülmelidir.

Kurumsal performans denetiminin kendisinden beklenen sonuçları doğurması için; Sayıştay içinde kurumsal kapasite oluşturulmasına yönelik olarak uzman bir eğitici ekibin teşekkül ettirilmesi, bu ekibe programlı eğitimler verilmesi, pilot uygulamalarla bu ekibin tecrübesinin geliştirilmesi, hazırlanan rehberin pilot uygulamalar ile önce merkezi birimlerle (Maliye Bakanlığı, Kalkınma Bakanlığı gibi) sonra seçilmiş hizmet bakanlıklarıyla düzenlenecek çalıştaylardan elde edilen değerlendirmelerin da ışığında tekrar gözden geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Parlamentoyla ilişkilerde kurumsal performans denetimi süreci Sayıştay açısından oldukça önem taşımaktadır. Kurumsal performans denetimi sürecinin başarısı 5018 sayılı kanunun uygulamasında, kurumların performans yönetimi süreçlerinin iyileştirilmesine dolayısıyla kamu hizmetlerinde etkinliğin artışına çok temel bir katkı sağlayacaktır. Bu çerçevede, mali yönetim sisteminde yapılan ve ikinci nesil reform sürecine geçilen bu dönemde Sayıştay'ın kurumsal performans denetimi uygulamasında sağlayacağı başarı stratejik yönetim ve planlama sürecinin de başarısının bir sigortası olarak görülmelidir. Aksine Sayıştay'ın buradaki gelişime uygun bir denetim bakışı geliştirememesi, kurumların denetimin yanlış yönlendirmesi sonucu plan, program ve faaliyet raporlarının içeriğinin zayıflatmasına yönelik sorumluluk üstlenmeme saiki ile yapacakları uygulamalar reform sürecinin gerisine düşülmesi riskini de beraberinde getirecektir.

KAYNAKÇA

- Anderson, B., (2008), Bütçe Sürecinde Parlatmentonun Değişen Rolü, Uluslararası Sempozyum, 7-8 Ekim, Afyonkarahisar, TBMM Basımevi.
- Bağlı, M. Selim (2014), TBMM’nin Bütçe Hakkı Kullanım Durumu: 5018 Sayılı Kanun Sonrası Bütçe Hakkı Kullanımında Etkinlik Düzeyinin Ölçümü, AÜ SBE, Maliye ABD Doktora Tezi.
- Barun, Bayram, Ö. TEMİZEL, M. EKİNCİ (2007), Kamu Mali Yönetiminin Etkinliğinin Sağlanmasında Dış Denetimin Rolü, 22. Maliye Sempozyumu Tebliği, Antalya
- Çakar, Elif (2008), Bütçenin Dış Denetimi: Türkiye Ve Yabancı Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması ve Değerlendirilmesi, Mevzuat Dergisi, Yıl 11, Sayı 28
- Devlet Planlama Teşkilatı, (2006), Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu, 2. Sürüm
- Devlet Planlama Teşkilatı, (2006) “Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete: 26.05.2006 tarih ve 26179 sayı.
- DYE, K. M., (1996), Accountability, Auding and Democracy, Lahore.
- Emil, F, H.H. YILMAZ (2012), Sayıştay Kanununda Yapılan Son Değişiklikler Işığında Kamu Kaynaklarının Dış Denetimi ve Bazı Soru İşaretleri: Gel Bakalım Sayman Efendi Dönemine Dönüş Mü, Daha Geriye Gidiş Mi ? Ya Da Elde Hesap Sorulacak Ahali Kaldı mı ? Yayınlanmamış Çalışma
- European Court of Auditors Performance Audit Manual (erişim tarihi, 29.05.2011), <http://eca.europa.eu/portal/pls/portal/docs/1/271275.PDF>
- France, (2011) LOLF organique relative aux lois de finances
- France, (2011), Performance Publique, <http://www.performance-publique.gouv.fr/>
- INTOSAI, (2001), Auditing Standards and Ethic Codes.
- Maliye Bakanlığı, (2009), Performans Programı Hazırlama Rehberi
- Maliye Bakanlığı, (2008), “Kamu İdarelerince Hazırlanacak Performans Programları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Tarihi: 05.07.2008 ve 26927 sayı
- Köse, H. Ömer (2007), Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim, (İkinci Baskı), T.C. Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara
- Kubalı Derya, (1998), Performans Denetimi (Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar), T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara
- McNab, David E., (2002), Research Methods in Public Administration and Nonprofit Management, M.E Sharpe Inc. New York.
- National Audit Office, (2008), VFM Handbook - A guide to quality in VFM work.
- National Audit Office, (2008), Performance of the Ministry of Defence 2007-08.
- New Zealand Treasury, (2010), Preparing the Annual Report Technical and Process Guide for Departments.
- New Zealand Treasury, (2005), A Guide to the Public Finance Act.
- New Zealand Treasury, (2010), Preparing the Annual Report Technical and Process Guide for Departments.

- New Zealand Controller and Auditor-General, (2011), Auditor-General’s Auditing Standard 4 (Revised) -The Audit Of Service Performance Reports (erişim Mayıs 2011).
- New Zealand Ministry of Social Development, (2010), Statement of Intent 2010 – 2013.
- New Zealand Ministry of Social Development, (2010), Annual Report 2009/2010.
- Office of the Auditor General of Canada, (2005), Performance Audit Manual.
- Office of the Auditor General of Canada, (2008), What to Expect -An Auditee’s Guide to the Performance Audit Process.
- Sayıştay Başkanlığı (2005), Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi Çevirisi (Çeviren: Denetçi Yardımcısı Gonca İSTANBULLUOĞLU)
- Sayıştay Başkanlığı (2001), Handbook in Performance Auditing Theory and Practice-Sweden, (1999), Çeviren; Tolga DEMİRBAŞ, “İsveç Sayıştay’ı Performans Denetimi El Kitabı”, Sayıştay Yayını
- Sayıştay Başkanlığı (2007), Performans Denetimi Rehberi Çalışmaları (Taslak)
- Yörüker Sacit (1999), Çev. Patrick Everard, Diane Wolter, Glossarium, (1989), T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara
- Yörüker Sacit, ÖZEREN Baran (2000), “Çev. INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri”, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara
- Yörüker, Sacit, ÖZEREN Baran (2000), “Çev. ASOSAI Denetim Rehberi, T.C. Sayıştay Başkanlığı”, Ankara
- Yılmaz, H. Hakan (2013) Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama (ed.Ş. Tosunoğlu, C. Dülger), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir
- Yılmaz, H. H. (2011). Sayıştay Başkanlığı Kurumsal Performans Denetimi Rehber Çalışması (Yayınlanmamış Çalışma), Ankara.
- Yılmaz, H. Hakan, M. Biçer (2010), Türkiye’de Mali Reformlar Sonrası Değişen Politika Oluşturma, Planlama, Bütçeleme Süreci ve Orta Vadeli Harcama Sisteminin Uygulanabilirliği, İktisat İşletme ve Finans Dergisi (SSCI), Sayı 287, s. 33-67.
- Yılmaz, H. H. (2007). Türkiye’de 2000 Sonrası Dönemde Uygulanan İstikrar Programlarında Mali Uyumda Kalite Sorunu: TEPAV Yayını, Ankara.

Ek: PERFORMANS DENETİMİ KONTROL LİSTESİ

5-Çok İyi 4-İyi 3-Orta 2-Zayıf 1-Çok Zayıf

İlgili başlıkta değerlendirmeniz 3 ve altı ise nedenini açıklama sütununa yazınız.

A. STRATEJİK PLAN

Performans Alanı	5	4	3	2	1	Açıklama
Plan Analizleri						
Plan analizleri yeterli	5	4	3	2	1	
Mevzuata Uyum						
Kuruluş amacı ile misyon uyumlu	5	4	3	2	1	
Mevzuat analizi yeterli	5	4	3	2	1	
Diğer mevzuatta tanımlanan görevlere yer verilmiş	5	4	3	2	1	
Ulusal, Sektörel ve Bölgesel Önceliklere Uygunluk						
Üst politika belgelerinde Kurumun görev alanıyla ilgili tanımlanmış hususlara yeterli düzeyde yer verilmiş	5	4	3	2	1	
Uluslararası Taahhütlere Uygunluk						
Kurumun görev alanıyla ilgili taahhütlere yeterli düzeyde yer verilmiş	5	4	3	2	1	
Amaç, Hedef ve Stratejilerin İçsel Tutarlılığı						
Amaç ve hedefler makul sayıda	5	4	3	2	1	
Amaç ve hedefler sonuç odaklı	5	4	3	2	1	
Amaç ve hedefler hizmet programlarını tanımlıyor	5	4	3	2	1	
Performans göstergeleri hedeflerin ölçülmesine uygun bir şekilde belirlenmiş	5	4	3	2	1	
Kaynak ve Harcama Çerçevesinin OVMP Uygunluğu						
Kurumsal kaynak yapısı bütün kaynakları içerecek şekilde belirlenmiş	5	4	3	2	1	
Amaç ve hedefler, varsa faaliyetler maliyetlendirilmiş	5	4	3	2	1	
Kaynak yapısı en son OVMP ile uyumlu	5	4	3	2	1	
Amaç ve hedeflerin maliyeti ile Kurumsal kaynak yapısı uyumlu	5	4	3	2	1	
Yenileme ve Güncelleştirmelerin Uygunluğu						
Yenileme yapılmış	Evet		Hayır			
(yenileme yapılmış ise)Yenilemeyi gerektiren bir durum mevcut	Evet		Hayır			
Stratejik planın yenilenmesinde kurumsal hesap verilebilirliğe yönelik olarak süreklilik sağlanmış	5	4	3	2	1	
(Yenileme yapılmış ise) Uygun bir biçimde yapılmış	5	4	3	2	1	
Güncelleme yapılmış	Evet		Hayır			
(güncelleme yapılmış ise) Uygun bir biçimde yapılmış	5	4	3	2	1	

STRATEJİK PLAN - GENEL DEĞERLENDİRME

Stratejik planın hizmet önceliklerini yansıtma düzeyi	5	4	3	2	1	
Parlametoya ve kamuoyuna hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi çerçevesinde bilgi verme düzeyi	5	4	3	2	1	
Kurum kaynaklarının kullanımını orta ve uzun vadeli olarak ortaya koyma düzeyi	5	4	3	2	1	
Performans programına yol gösterme yeteneği	5	4	3	2	1	

B. PERFORMANS PROGRAMI

Performans Alanı	5	4	3	2	1	Açıklama
Stratejik plan ilişkisi						
Performans hedefleri stratejik planda yer alan hedeflerin yıllık dilimini oluşturuyor	5	4	3	2	1	
Performans hedefleri stratejik planda yer alan stratejilerle uyumlu	5	4	3	2	1	
Bütün performans hedefleri stratejik plandaki hedeflerle ilişkilendirilmiş	5	4	3	2	1	
Performans Hedefi Uygunluğu						
Performans hedefi belirlenen öncelikli amaç ve hedeflerle ilişkili	5	4	3	2	1	
Yürütülecek faaliyetler sonucunda ilgili hedefe ulaşılabilir	5	4	3	2	1	
Performans Hedefi ile Performans Göstergelerinin Uyumu						
Performans göstergeleri performans hedeflerine ulaşılıp ulaşılmadığını ölçüyor	5	4	3	2	1	
Hem geçmiş dönemlerin hem de diğer idarelerin benzer göstergeleriyle karşılaştırılabilir olarak ifade edilmiş	5	4	3	2	1	
Göstergeler mevcut ve geçmiş bilgiyi doğru yansıtıyor	5	4	3	2	1	
Performans Hedefi ile Faaliyetlerin Uyumu						
Faaliyetler performans hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak belirlenmiş	5	4	3	2	1	
Aynı hedef altındaki faaliyetler birbirleriyle çelişmiyor, hedefin gerçekleşmesi açısından tamamlayıcı nitelikte	5	4	3	2	1	
Hedefe yönelik olarak aşırı detaylı ve girdi nitelikli faaliyetler yok	5	4	3	2	1	

PERFORMANS PROGRAMI - GENEL DEĞERLENDİRME

Performans programı stratejik plan ile uyumu	5	4	3	2	1	
Performans programının kurumun ilgili yıla ilişkin önceliklerini yansıtması	5	4	3	2	1	
Performans programının yıllık çıktılar ile bütçe arasında açık ve doğru bir bağlantı sağlaması	5	4	3	2	1	
Performans programı hedeflenen çıktılar ve bu çıktılara karşılık gelen kaynak ihtiyacı bakımından gerçekçi olması	5	4	3	2	1	
Performans programının faaliyet sonuçlarına ve performans göstergelerine ilişkin karşılaştırılabilir bir baz oluşturması	5	4	3	2	1	

C. MALİ PERFORMANS VE FAALİYET SONUÇLARI

Performans Alanı	5	4	3	2	1	Açıklama
Mali Performans						
Faaliyetlere ayrılması planlanan kaynaklar elde edilmiş	5	4	3	2	1	
Faaliyetlere ayrılan kaynakların gerçekleşme düzeyi yeterli	5	4	3	2	1	
Bütçe başlangıç tahminleri üzerinde kapsamlı revizyon yapılmamış	5	4	3	2	1	
Bütün kaynaklara mali performans tablosunda yer verilmiş	5	4	3	2	1	
Faaliyet Sonuçları						
Performans Göstergeleri Tablosu Performans Programı esas alınarak hazırlanmış	5	4	3	2	1	
Performans göstergelerine ilişkin son iki yıla ait sonuçlar doğru biçimde raporlanmış	5	4	3	2	1	
Performans hedeflerine ilişkin kapsamlı revizyon yapılmamış	5	4	3	2	1	
Performans göstergesine ilişkin gerçekleşme yeterli düzeyde	5	4	3	2	1	
Performans göstergelerine ilişkin bilgilerin üretildiği veri altyapısı, hesaplama yöntemi ve kalitesi yeterli düzeyde	5	4	3	2	1	

PERFORMANS PROGRAMI - GENEL DEĞERLENDİRME

Kurumun mali performansı tatmin edici düzeydedir	5	4	3	2	1	
Kurumun faaliyet sonuçları tatmin edici düzeydedir.	5	4	3	2	1	

C.BAŞKA KURULUŞLARA AKTARILAN KAYNAKLARA İLİŞKİN SONUÇLAR

Performans Alanı	5	4	3	2	1	Açıklama
Mali Performans						
Aktarılan kaynaklar hedeflenen faaliyetlere tahsis edilmiş	5	4	3	2	1	
Aktarılan kaynaklar üzerinde kapsamlı revizyon yapılmamış	5	4	3	2	1	
Aktarılan kaynaklar hedeflenen faaliyetler için harcanmış	5	4	3	2	1	
Bütün kaynaklara mali performans tablosunda yer verilmiş	5	4	3	2	1	
İzleme						
Aktarılan kaynaklara ilişkin izleme sistemi kurulmuş	5	4	3	2	1	
Aktarılan kaynakların izleme ve değerlendirilmesi kurum tarafından yapılıyor	5	4	3	2	1	

D. İZLEME

Performans Alanı	5	4	3	2	1	Açıklama
Performansı sorunlu olan göstergelerde gelişme kaydedilmiş	5	4	3	2	1	
Performans denetimine konu olan belge vesüreçlerde gelişme var.	5	4	3	2	1	

Kaynak: Yılmaz, (2011), Sayıştay Başkanlığı Kurumsal Performans Denetimi Rehber Çalışması