

PERFORMANS DENETİMİNİN ESASLARI

YAZAN :

Muhammad Akram KHAN()*

Pakistan Sayıştay Denetim ve

Muhasebe Eğitim Enstitüsü

ÇEVİRİ:

Yard.Doç. Dr.Necmiddin BAĞDADIÖĞLU

Hacettepe Üniversitesi Maliye Bölümü

Öğretim Üyesi

Atilla İNAN

Sayıştay Uzman Denetçisi

1-GİRİŞ

Performans denetimi, mali denetimin geleneksel faaliyet alanında son zamanlarda görülen bir genişleme sonucunda ortaya çıkmıştır. Kalkınma proje ve programlarının bir bütün olarak performanslarını değerlendirmeyi hedefler ve kamu idarecilerinin hesap verme yükümlülük usullerini arttırmaya yönelik bir araçtır.

Denetim işi çok eskilere dayanan bir meslektir. Endüstrileşme öncesi dönemlerden beri şu ya da bu şekilde görülmüştür. Ancak, faaliyet alanı ve yaklaşımı sürekli olarak değişim göstermiştir. Bütün işlemlerin sadece bir denetçi tarafından incelendiği dönemlerde denetçi, iş sahibi adına işlemlerin tümünü incelerdi. Bununla birlikte, denetçi, bütün işlemleri inceleyen bir iç kontrolör olarak da iş görürdü. Zamanla ve iş hacminin artması ile birlikte, bu fonksiyon bir tek kişinin kaldıramayacağı ölçüde idaresi zor hale geldi. Endüstri devriminden sonra da Dünya'nın çeşitli bölgelerindeki ve özellikle Birleşik Krallık ve Birleşik Devletler'deki yasama organı denetçilere yeni bir yasal görev takdir etti. Uzun süreden beridir de, hataları, eksiklikleri ve sahtekârlıkları belirlemek suretiyle, hesapların doğruluğu hakkında rapor hazırlamak denetçinin görevi olmuştur.

(*) Muhammad Akram Khan 1945 tarihinde doğmuş, M. Com. derecesini Lahore'daki Pencap Üniversitesinden (1967) ve M. Sc. derecesini Endüstriyel İdare konusunda, Birleşik Krallık'taki Birmingham Aston Üniversitesinden (1970) almıştır. Çalışma alanı Kanada olan bir denetim vakfının üyesidir. 1970'te Pakistan Sayıştay'ında çalışmaya başlamış ve o zamandan beri kurumda çeşitli görevler almıştır. Şu anda Denetim ve Muhasebe Eğitim Enstitüsünün Genel Direktörlüğünü yürütmektedir.

Denetçinin görevi 20. yüzyılda büyük değişikliğe uğradı. Ticari işletmelerin iş hacmi arttıkça ve faaliyetleri daha karmaşık hale geldikçe, denetçinin, hesapların doğruluğu hakkında rapor hazırlaması çok daha riskli ve zor hale geldi. Denetim mesleği de, denetçinin yasal görevinin mali belgelerin yüzdeyüz uygunluğunu onaylamaktan öte, bir işletmenin mali durumu hakkında görüş bildirmek olduğu hususunda ısrarla durdu.

Denetçinin özel sektördeki mesleki rolü konusunda bu gelişmeler meydana gelirken, devlet denetçisinin rolü hemen hemen hiç değişmedi. Devlet denetçisinin, geleneksel olarak, kurallara ve yönetmeliklere uygunluk ve kamu harcamalarının yerinde yapılmış olması konularında rapor hazırlaması beklenirdi. Ancak, bu asırda 1970'lerin başlarında, devlet denetçileri, denetim mesleğinde daha önemli bir rol oynamaya başladı. Devlet denetçileri, özel sektördeki denetçilerin ve geniş halk kitlelerinin dikkatini çekecek şekilde, denetime esas olacak konularda yenilikler yapmaya başladılar. Bu yenilikler, denetim faaliyet alanının genişlemesi ile ilgili idi. Geleneksel devlet denetim usullerinin, sürekli değişen bir Dünya'da bir sonuca varmada yetersiz kaldığı anlaşıldı. Bu arada devletin rolü kat kat arttı ve geleneksel olarak üstlenmemiş olduğu bazı fonksiyonları da yerine getirmeye başladı. Devlet toplumun sosyo-ekonomik refahı için giderek artan bir çaba içine girdi. Bu da muazzam ölçüde finansal maliyetlere neden oldu. Vergi mükellefleri üzerindeki yükün giderek artması ile birlikte, halkı temsil edenler yapılan harcamaların etkililiği konusunda daha meraklı hale geldiler ve bu kaynakları ellerinde tutan kamu idarecilerinin sorumluluğu hakkında daha çok soru sormaya başladılar. Ancak, halk temsilcileri, kamu programları ile ilgili önemli bilgilerin her an kolayca ulaşılacak şekilde mevcut olmadığını anlayınca hayal kırıklığına uğradılar. Yapılan kamu harcamalarının, sonuçları açısından bağımsız bir denetimden geçirilmesine ihtiyaç olduğu ortaya çıktı. Yasama organının beklentileri doğrultusunda, Amerika Birleşik Devletleri, İsveç, Avustralya ve Kanada gibi bazı endüstriyel açıdan gelişmiş ülkelerin en yüksek denetim kurumları da performans denetimi kavramını geliştirdi. Bu konuda, geleneksel denetim usullerinin yeni sorunlarla baş etmede çok yetersiz kaldığının anlaşılması önemli rol oynadı.

Farklı ülkelerde farklı şekillerde ifade edilen performans denetimi kavramı çok kısa bir süre içerisinde bazı ülkelerde denetçiler ile halk temsilcilerinin ilgisini çekti. 1977'de toplanan INTOSAI (En Üst Denetim Kurumları) Lima Konferansında bu tür bir denetimin önemi resmen kabul edildi. Buna göre;

"4.2. . . . Kamu idaresinin performansına, etkililiğine, iktisadiliğine ve etkinliğine yönelik bir başka denetim türü daha vardır. Bu denetim sadece bir takım özel hususları değil, organizasyon ve idari sistemleri içeren geniş idari faaliyetleri de kapsar"

Konferansı takiben çok sayıda ülke, "kapsamlı", "etkinlik" ya da "para-değer" ilişkisine dayanan denetim şeklini içerecek şekilde, denetim alanını genişletmek için denetim yasalarında değişiklik yaptı. Örneğin, Filipinler, Malezya, Tayland, Kore, Sri Lanka gibi gelişmekte olan ülkeler denetim yasalarında benzer değişiklikler yaptılar. En Üst Denetim Kurumlarına (SAI'ler) bağlı bölgesel organizasyonlar da (ASOSAI, ARABOSAI, AFROSAI ve ILACIF) üyelerine performans denetimine uyum sağlamaları için tavsiyelerde bulundular.

Bu nedenle, denetimle ilgili düşünce ve yaklaşımda anlamlı bir değişim meydana geldi. Oldukça fazla sayıda ülke, şu anda ya performans denetimine başlamış ya da başlamayı planlama aşamasında bulunmaktadır.

ŞEKİL 1 Genişletilmiş Denetim Alanı



ŞEKİL 2

Klasik Denetim ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması

Geleneksel Devlet Denetimi	Performans Denetimi
* Sadece mali bilgileri kullanarak mali durum hakkında, ve kurallara ve yönetmeliklere uygunluk açısından görüş bildirir. * İşlemler üzerinde durur, hataları, eksiklikleri, sahtekârlıkları ve usullerine uygun harcama yapıp yapılmadığını bildirir. * Devlet dairelerinin hizmet verdikleri kitlelerin beklentilerini tatmin edip etmediği konusunda yorum yapmaz. * Devlet dairelerinin iktisadilik, etkinlik ve etkililik açısından daha iyi hale gelmesi için herhangi bir tavsiyede bulunmaz.	* Mali bilgiler kadar mali olmayan bilgileri de kullanarak, kaynak kullanımının iktisadiliğini, etkinliğini ve etkililiğini değerlendirir. * Herhangi bir hata, eksiklik ya da sahtekârlık durumunun varlığı üzerinde durmakla birlikte, bir organizasyon, program ya da projenin genel performansı hakkında rapor verir. * Devlet dairelerinin hizmet verdikleri kitlelerin beklentilerini tatmin edip etmediğini değerlendirir. * Devlet dairelerinin iktisadilik, etkinlik ve etkililik açısından daha iyi hale gelmesi için tavsiyelerde bulunur.

ŞEKİL 3

İç Denetim ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması

İç Denetim	Performans Denetimi
* Bir organizasyonun iktisadiliği ve etkinliği üzerinde durur. * Yürütme organına rapor verir. * Organizasyondaki farklı fonksiyon ve faaliyetleri ayrı ayrı denetler. * Süreç sürekli izlemeye benzer.	* Bir organizasyonun iktisadiliği, etkinliği ve etkililiği üzerinde durur. * Yasama organına rapor verir. * Organizasyon ve programları bir bütün halinde inceler. * Süreç dönemsel olarak yapılan bir faaliyettir.

ŞEKİL 4

İdari Danışmanlık ve Performans Denetiminin Karşılaştırılması

İdari Danışman

- * İdare için çalışır ve maaşı idare tarafından ödenir.
- * İzlenen çözüm yollarından dolayı ortaya çıkabilecek problemler ve zorluklar üzerinde durur.
- * Özel çözümler önerir ve çoğu zaman bunların uygulanmasında görev alır.

Performans Denetçisi

- * Yasama organı için bağımsız ve tarafsız olarak çalışır.
- * İç denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ışığında çalışma sahasını belirler.
- * Genel tavsiyelerde bulunur ve hiçbir zaman uygulamalarında bizzat yer almaz.

ŞEKİL 5

Performans Değerlendirmesi ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması

Performans Değerlendirmesi

- * Kullanılan kaynakları iktisadilik, etkinlik ve etkililik açısından değerlendirir.
- * İdare tarafından sunulan kanıtları olduğu gibi kabul eder ve inceleme yoluyla sonuçlar çıkarır.
- * Pakistan'da performans değerlendirme kamu teşebbüslerine uygulanmaktadır. (Ek-II'ye bakınız.)

Performans Denetimi

- * Kullanılan kaynakları iktisadilik, etkinlik ve etkililik açısından değerlendirir.
- * İdare tarafından sunulan kanıtların doğruluğunu araştırır ve inceleme yoluyla sonuçlar çıkarır.
- * Pakistan'da performans denetimi kalkınma projeleri ile programlarına uygulanmaktadır.

2-TANIM

Performans denetimi çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Geçerli bir tanımı şu şekilde yapabilir:

Performans denetimi, bir organizasyonun faaliyetlerinin, kaynakların iktisadiliğe, etkinliğe ve etkililiğe uygun kullanılıp kullanılmadığı ve sorumlulukların makul ölçülerde yerine getirilip getirilmediği açısından değerlendirilmesidir.

Bu tanımdaki anahtar kelimeler şunlardır:

- * değerlendirme
- * faaliyetler
- * organizasyon
- * kaynaklar
- * iktisadilik
- * etkinlik
- * etkililik
- * hesap verme yükümlülüğünün gerekleri
- * Değerlendirme, denetçinin mevcut kanıtlara dayanarak, bütün görüşlerde olabileceği gibi bir miktar subjektiflik taşıyan, bir görüş oluşturmaya anlamına gelir.
- * Faaliyetler, performans denetiminin faaliyetlerle ilgili olması anlamına gelir. Sadece mali konularla sınırlı kalmaz.
- * Organizasyon, denetçinin kuruluşu bütünü ile ele aldığı anlamına gelir. Özel bir durum olarak bazı münferit proje ya da programların performans denetimi de yapılabilir, ancak, bu durum kavramın esasına tam olarak karşılık gelmez.
- * Kaynaklar, işgücü, materyaller, makineler ve parayı ifade eder. Performans denetimi sadece mali kaynakların değil, bütün kaynakların kullanımını ele alır.
- * İktisadilik, organizasyonun hedefleri doğrultusunda kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesi anlamına gelir. En düşük maliyet, ömür-boyu maliyet ve alternatiflerin araştırılması anlamına gelir.
- * Etkinlik, organizasyonun hedefleri doğrultusunda kaynaklardan optimum düzeyde yararlanılmasını ifade eder.

* Etkililik, hedeflere ulaşılmasını ifade eder. Genellikle organizasyonun etkisi dışında kalan, program ya da proje sonuçlarının değerlendirilmesini içerir.

* Sorumluluk gerekleri, kaynakları idare edenlerin performansları hakkında yasama organına rapor verme yükümlülüğü ile ilgili yasal gereklere işaret eder. Performans denetçisi, kamu idarecilerinin sağladığı bilgilerin güvenilir olup olmadığını da değerlendirir. (Ek-I'e bakınız.)

3-HEDEFLER

Performans denetiminin şu ana hedefleri vardır:

* (Parlamento vasıtasıyla) topluma, kamu görevlilerinin hazineden yaptıkları harcamalarda para-değer ilişkisine ne kadar dikkat ettikleri ve devlete olan vadesi gelmiş borçları tahsil etmede gösterdikleri başarı hakkında bilgi vermek. Bu haliyle performans denetimi, topluma karşı daha fazla hesap verme yükümlülüğü taşıyan bir mekanizmadır.

* Daha iyi idari stratejiler uygulamayı teşvik etmek, bu yönde cesaretlendirmek, ve kamu idarecilerinin kendi kendilerini değerlendirmeleri konusunda ilgilerini çekmek yoluyla, kamu idaresinin kalitesini arttırmak.

* Yanlış karar verme ihtimalini azaltacak ve idarecilerin daha iyi karar verebilmelerini sağlayacak yollar önermek.

ŞEKİL 6

Performans Denetimi Nedir?

* Performans denetimi, bir organizasyon, program, faaliyet ya da fonksiyonun mali ve işlevsel performansının, hedeflerine varma açısından incelenmesi olup, daha fazla iktisadilik, etkinlik ve etkililik sağlamak için mevcut olan imkanları belirlemeye yöneliktir.

* Performans denetimi, mali ve beşeri kaynakların idaresinde daha etkin hesap verme yükümlülüğü sağlanmasına yardım eder.

* Performans denetimi, bir proje, bir program, bir politika ya da bir organizasyonun performansı hakkında kesin sonuçlara ve bir yargıya varmayı amaçlar.

* Performans denetimi üç temel fonksiyona sahiptir:

-Bir proje ya da bir programın uygulanması ile ilgili başarısızlık ya da başarının ölçülmesi.

-Başarı ya da başarısızlığın sebeplerinin belirlenmesi.

-Gelecekteki iyileştirmeler için öneriler sunulması.

ŞEKİL 7

İktisadilik ile Etkinlik Arasındaki İlişki

İktisadilik * Doğru kaynakların * Doğru maliyet ve * Doğru miktar artışları ile * Doğru yerlerden sağlanmasıdır.	Etkinlik * Girdi ile çıktı arasında var olan * En az girdi ile en fazla çıktıyı sağlayan * Girdi azalışının ya da çıktı artışının sözkonusu olduğu ilişkidir.
---	--

ŞEKİL 8

Performans Denetiminin Hedefleri

- * Kamu kesiminin bütün kaynaklarını daha iyi idare etmesini sağlayacak bir temel inşaa etmek.
 - * Kamu kesimi idaresinin sonuçları hakkında politikacılara, yasama organına ve topluma sunulan bilgilerin kalitesini arttırmak.
 - * Kamu kesimi idaresini, performansı hakkında bir rapor verme süreci izlemesi konusunda cesaretlendirmek.
 - * Daha fazla hesap verme yükümlülüğü için önlemler almak.
- XII. INTOSAI Kongresi, Sidney, Nisan 1986

4-KRİTERLER

Kıyas yapacak kriterler olmadığı sürece, denetçinin rapor haline getirebileceği bir denetimden söz edilemez. Şirket denetiminde, denetim kriterleri Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri formunda gelişmiştir. Devlet denetiminde ise, denetçiler devlet politikalarını, kuralları, yönetmelikleri ve ilave kriterler olarak da uygunluk kanunlarını dikkate alırlar. Performans denetiminde, her koşulda uygulanabilecek genel kabul görmüş kriterler yoktur. Bunun yerine, her bir organizasyon, program ya da projeye uygun olarak geliştirilen özel kriterler vardır. Performans denetiminde kullanılan kriterler şu kaynaklardan elde edilir.

- * Organizasyonun yükümlülükleri ya da temel plan dökümanı
- * İlgili kanunlar ve yönetmelikler
- * Genel kabul görmüş idari prensipler
- * Profesyonel organların resmi bildirileri
- * Mevcut bilgileri, teknik kapasiteyi inceleyen genel kabul görmüş çalışmalar

Bu liste kaynakların tümünü içermemektedir. Ancak önemli olan denetçinin, denetime başlamadan önce kendi kriterlerini belirlemiş ve bu kriterleri denetlenecek idare ile görüşüp anlaşmaya varmış olmasıdır.

ŞEKİL 9

Denetim Kriterleri				
Kaynak	Denetim Kriterleri	Şirket Denetimi	Geleneksel Devlet Denetimi	Performans Denetimi
- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri	- Doğrulama			
- İlgili kanunlar ve yönetmelikler	- Uygunluk denetimi			
- Genel kabul görmüş yargı, tarafsızlık ve eşitlik normları	- Uygunluk denetimi			
- Genel kabul görmüş idari uygulamalar	- İktisadilik - Etkinlik - Etkililik			

5-STRATEJİ

Performans denetiminde genel kabul görmüş iki strateji vardır:

(a) Prosedüre dayalı strateji: Bu stratejinin izlenmesi halinde, denetçi, bir programın yürütülmesi ya da bir çıktının üretimi için gerekli olan prosedürleri takip eder. İnceleme sonucunda, prosedüre uyulmamasının bir proje ya da bir programın sonuçlarına etkileri belirlenir.

(b) Sonuca dayalı strateji: Bu stratejide, denetçi, bir programın sonuçlarından yola çıkarak izlenecek prosedürler olmamasının ya da prosedüre uyulmamasının sebeplerini belirlemeye çalışır.

Hangi durumda hangi stratejinin izleneceği denetçinin kararına kalmıştır. Çoğu zaman, denetçi kararını kanıtların güvenilirliğine, denetim kriterlerinin varlığına ve incelemenin kolaylığına bağlı olarak verir.

Prosedüre dayalı strateji için denetim kriterlerinin kaynakları:

- * Merkezi idarenin direktifleri, kılavuzlar, politikalar ve yönetmelikler.
- * Benzer organizasyonlardaki prosedürler ve faaliyetler.
- * Makul bir idareci tarafından izlemesi beklenen prosedürleri ortaya koyan bir sistem-mantık modeli.

Sonuca dayalı strateji için denetim kriterlerinin kaynakları:

- * Öngörölmüş ya da planlanmış sonuçlar.
- * Çıktının birim maliyeti.
- * Çıktıların kalitesi ve zamanlaması.

ŞEKİL-10 Strateji Kaynakları

Prosedüre dayalı strateji * Merkezi idarenin direktifleri * Benzer organizasyonlardaki prosedürler * Sistem-mantık modeli.	Sonuca dayalı strateji * Öngörölmüş ya da planlanmış sonuçlar * Çıktının birim maliyeti * Çıktıların kalitesi ve zamanlaması.
---	--

6-YAKLAŞIM

* Performans denetimi, bir makul insan kavramından yola çıkar. Performans denetimindeki denetim kriterleri, iyi idare edilen bir organizasyonda var olması beklenen özelliklere göre belirlenir. Herşeyden önce idarecilerin, karar vermekten sorumlu olanlara sunulmak üzere mevcut bütün bilgileri zamanında toplamaları beklenir. Kuşkusuz, herşey hakkında mükemmel bir bilgiye sahip olmak mümkün değildir. Bununla birlikte, idareci mümkün olan bütün bilgileri toplamak için elinden geleni yapmalıdır. Ancak, bu, gerçek hayatta kararların her zaman bu bilgilere dayanılarak verildiği anlamına gelmez. Böyle olması da gerekmez. Çünkü çoğu zaman, politik kararlar bilimsel olarak ele alınmış araştırmalara baskın çıkar. Ancak bu durum, ne idarecinin, ne de bilgilerin zamanında emre amade hale geldiğini görmeye çalışan denetçinin cesaretini kırmamalıdır. Zira bu durum, karar vericinin önünde hiçbir bilgi olmamasından daha iyidir.

* Performans denetimi, iktisadilik, etkinlik ve etkililik ile ilgili olduğuna göre sadece dökümanların incelenmesi ile sınırlı kalmaz. Performans denetimi süresince, denetçiler idari personel ile mülakat yapar, çalışma alanını ziyaret eder, ve stoklarla ilgili beyanların gerçekliğini fiziki olarak doğrulamak gereği duyabilir. Geleneksel denetimde, hesapların doğruluğunun tasdiki ve stok sayısının doğrulanması dışında, dışarıdan sağlanan bilgiler ile kıyaslama hemen hemen hiç yapılmaz. Ancak performans denetiminde bu tür kıyaslamalar sık sık yapılır.

* Performans denetimi, sadece israf, aşırı harcama, etkinsizlik ya da etkili olmama ile ilgili raporların incelenmesi ile sınırlı değildir. Bunun da ötesinde, performans düşüklüğünün sebeplerini de araştırır.

* Performans denetimi, yapıcı ve yararlı niteliktedir. İleriye doğru bir adımdır: Caydırıcı denetimden, idareye yardımcı olan denetime doğru bir gidiştir.

* Performans denetimi, idarenin önündeki engelleri de hesaba katar. Bu nedenle, hayali durumları değil gerçek hayatta ulaşılması mümkün olan durumları gözönünde tutar.

* Performans denetimi, bulgularını kayıp ya da israf edilmiş Rupi cinsinden somutlaştırmaya çalışır.

Ç.N. Rupi, Pakistan ulusal para birimidir.

* Performans denetimi, yasama organı tarafından oluşturulan geniş politika konularını sorgulamamasına rağmen, idare tarafından formüle edilmiş politikaları inceleme sahasına alır. Denetçinin ana hedefi, idari politikaların, organizasyonun amaçlarına ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yeterli olup olmadığını değerlendirmektir. Benzer şekilde, bir performans denetçisi, aynı zamanda politikaların uygulanmasında izlenecek prosedürlerin organizasyonun hedefleri ile tutarlı ve uygun olup olmadığını da değerlendirir.

* Performans denetimi, incelemenin tarafsızlığının önemi üzerinde durur. Akılda herhangi bir ön yargı olmadan yapılır ve herhangi bir birey ya da organizasyonu eleştirmek için dizayn edilmemiştir.

* Performans denetçileri, performans düzeyinin beklentileri tatmin etmediği alanlar kadar, başarılı olunan alanları da belirler. Kendilerini sadece hataları bulma işi ile sınırlamazlar.

* Bütün bulgular, sonuçlar ve tavsiyeler, görünüşe ya da varsayımlara değil doğrulanmış gerçeklere dayanır.

* Denetlenen personel ile yardımlaşmaya dayalı bir ilişkinin kurulabilmesi için gereken her türlü çaba sarfedilir.

ŞEKİL-11

Performans Denetimi Yaklaşımı

- * Belli durumlarda makul bir idarecinin ne yapacağını dikkate alır.
- * Kısıtları gözönünde tutar.
- * Hislere dayanan bilgilerden kaçınır.
- * İyileştirme yolları tavsiye eder.
- * Tarafsız kalmaya çaba sarfeder.
- * Düşük performans düzeyinin sebeplerini inceler.
- * Güvenilir ve yeterli deliller toplar.
- * Denetlenenlerle uyumlu bir ortam yaratır.

7-AŞAMALAR

Bir performans denetim işi şu aşamalardan geçer:

- * Planlama
- * Uygulama
- * Raporlama

* **Planlama:** Bu aşamada, denetçiler, sektörü bir bütün olarak gözden geçirir ve denetlenen kurum hakkında bir fikir elde etmeye çalışırlar. Kurumların yükümlülüklerini, organizasyonunu, bütçesini, ana programlarını, tabi oldukları kanunları, yönetmelikleri ve kurumların temel iş görme prosedürlerini incelerler. Bu, genel inceleme adı ile bilinen bir rapor haline getirilir. Genel inceleme, denetçileri, incelenmesi gereken alanlara ya da yasama organını ilgilendirecek alanlara doğru yönlendirir. Bu, incelemenin başarısızlığa uğramaması için gerekli olan önemli bir adımdır.

* Detaylı olarak incelenmesi gereken geniş alanlar belirlendikten sonra, denetçiler, belirlenen alanların bir ön incelemesini yapmaya başlarlar. Bu aşama, genel incelemeden daha detaylı bir şekilde yapılır. Ön inceleme, bir mimarın bir bina planına benzer. Denetçiler, en azından aşağıdaki bilgileri içeren bir ön inceleme raporu hazırlarlar.

- * Tarihi geçmiş
- * Planlama
- * Finansman
- * Uygulama
- * Faaliyetler
- * Denetim kriterleri
- * Önemli olabilecek konular

* Bu bilgiler, ya döküman kaynaklarından, ya da kurumda önemli mevkiilerdeki kişilerden sağlanır. Denetim kriterleri, her bir denetim konusu için denetçilerin kendileri tarafından belirlenir. Önemli olabilecek konular, denetim maliyetlerinden tasarruf sağlamak amacıyla belirlenir. Bu konular, denetçilerce kurumun iç kontrollerinin değerlendirmesi sonucunda belirlenir. Denetçiler, bu listeyi daha sonra tekrar ele alır ve çoğunlukla nihai incelemeleri doğrultusunda düzeltirler.

ŞEKİL-12

Planlama

- * Genel inceleme

- İncelenecek alanların belirlenmesi

- * Ön inceleme

- Denetlenecek alanların tanınması

- Denetim kriterlerinin belirlenmesi

- Önemli olabilecek konuların belirlenmesi

* **Denetimin yapılması:** Bu aşama süresince, denetçiler, önemli olabilecek her bir konu için detaylı bir denetim programı hazırlarlar. Denetim programı, aynı zamanda denetçilerin muamele örneği seçmek isteyebileceği alanlar ile örnek büyüklüğünü belirleyecek metodu da belirler. Daha sonra, denetçiler, esas denetime başlar, sağlam deliller inşa etmeyi sağlayacak prosedürler izlerler. Bilgileri inceleyip, her bir konu üzerinde bir yargıya varmaya çalışırlar. Bu aşamada denetimin sonuçları ortaya çıkar.

ŞEKİL-13

Denetimin Yapılması

- * Denetim programı
- * Denetim prosedürleri
- * İnceleme
- * Bulgular
- * Doğrulama
- * Sonuçların yazıya dökülmesi

Denetim süresince, denetçiler, vardıkları sonuçları denetlenen personel ve idare ile tartışmaya devam ederler. Bu durum, bulgularının güvenilirliğini ve yapılan işin saygınlığını artırır.

* **Raporlama:** Denetim raporu, bir denetim işinin son ürünüdür. Yüzyıllar boyunca geçirdiği değişimlerden sonra belli bir formata sahip olan şirket denetiminin tersine, performans denetim raporunun belli bir formatı yoktur. Ancak, denetim raporu, genellikle, denetçi bulgularının ve tavsiyelerinin bir özeti ile başlar. Raporun ana bölümü, gerçek durum, bulgular ve tavsiyeleri içerir. Gerçek durumla ilgili bölüm, bir projenin, programın ya da organizasyonun tarihi geçmişi, planlaması, finansmanı, uygulaması ve faaliyetleri ile ilgilidir. Bulgular, amaca ulaşılma başarısı, işin hangi maliyette yerine getirildiği, israfın, etkinsizliğin ve kötü idarenin hangi alanlarda daha çok olduğu üzerinde durur. Bir performans denetim raporu, aynı zamanda, idarenin başarılı olduğu konuları ve organizasyonun karşı karşıya kaldığı engelleri de belirtir. Raporun tavsiyeler bölümü, özel bir eylem yönü tavsiye etmez, ancak, genel bir eylem yönü tayin eder. Denetim raporu, muhtemel tasarrufları ya da diğer faydaları para cinsinden ifade etmeye çalışır.

ŞEKİL-14
Performans Denetim Raporu

* Gerçekler -Tarihi geçmiş -Planlama -Finansman -Uygulama -Faaliyetler	* Bulgular -Hedeflere ulaşma başarısı -İsraflar -Etkinsizlikler -Kötü idare -Riayetsizlik
* Tavsiyeler -İyileştirmeye yönelik genel tavsiyeler -Tasarrufların ve diğer faydaların para cinsinden ifadesi	

8-FAYDALAR

- * Performans denetimi, yasama organını ve geniş halk kitlelerini kamu harcamalarında para-değer ilişkisine dikkat edilip edilmediği konusunda bilgilendirir.
- * Performans denetimi, yasama organına, devlet dairelerinde genel kabul görmüş idari uygulamalarının izlenip izlenmediği hakkında bilgi verir.
- * Performans denetimi, iyileştirme için genel yönlendirmeler yapar.
- * Performans denetimi, yasama organı ve üst düzey idareciler için bağımsız ve güvenilir bir bilgi kaynağıdır.
- * Performans denetimi, kamu idaresinin hesap verme yükümlülüğü sürecini sıkılaştırır.
- * Performans denetimi, kamu idarecilerine yeni fikirler sağlar. Kamu idarecilerinin dikkatini iktisadilik, etkinlik ve etkililik konularına çeker.

9-PERFORMANS DENETİMİNİN ETKİLİLİĞİ

Performans denetçileri, başkalarının etkililiği üzerine yorum yaparlar. Ancak, performans denetçilerinin kendilerinin etkili olup olmadığının bilinmesine imkan var mıdır? Bu soru, yasama organı kadar denetçileri de ilgilendirir. Çabalarının etkili olduğunu bilmek denetçilerini motive eder. Performans denetimini kendi adına devlet denetçilerine yaptıran yasama organı, iyileştirme yapılacak alanları belirleme ve idarenin hesap verme yükümlülüğünü yerine getirme konularında, beklentilerine denetçilerin ne kadar yaklaştığını bilmek ister. Bu gibi durumlarda, performans denetiminin başarısını ölçmeye yönelik çeşitli ham fikirler vardır. Örneğin:

- * Gerçekleşen mali tasarruflar.
- * Potansiyel olarak başarısız olacak projelerin önceden iptal edilmesi.
- * Topluma sağlanan hizmette iyileşme.
- * Daha iyi karar verme.
- * Mali kontrol ve öngöründe iyileşme.
- * Planlama ve kaynakların kullanılmasında iyileşme.

Ancak, denetlenen idare, halihazırda işini iyi yaptığı için, işinin ehli denetçiler tarafından yürütülen, uygun bir şekilde planlanmış, bir performans denetimi, yukarıdakilerden hiçbirine işaret etmiyorsa, etkinsizdir denilebilir mi? Kesinlikle hayır. Performans denetçileri, çoğu zaman idari sürecin iyileştirilmesine katkıda bulunur, ve denetlenen idarenin hesap verme yükümlülüğü açısından, yasama organına bilgi sağlar.

Performans denetiminin etkililiğinin daha iyi bir ölçüsü, yasama organının, denetim sonundaki tavsiyeleri kabul etme ve bunları uygulama derecesidir. Ancak, bazen bu bile, denetim sırasında denetim nedeniyle meydana gelen ve denetlenen kurum tarafından benimsenen iyileştirmeleri hesaba katmadığı için, denetim başarısının tam bir ölçüsü değildir. Bazen, denetlenen idare, denetçilerin bazı görüşlerini çürütür ve denetçiler de bu görüşleri rapora dahil etmemeye karar verir. Ancak denetlenen idare, genellikle, belirtilen değişiklikleri, denetçilerin ayrılmasını takiben, usulca benimser. Bu nedenle, performans denetiminin etkililiğini somut olarak belirlemek zordur. Bununla birlikte, hiç kuşku yok ki performans denetiminin sonuçlarının ve bu tür bir incelemeden elde edilen derslerin, denetlenenler tarafından kullanılması gerekir. İşte, performans denetiminin başarısının esas sınaması bu noktada olur.

Son yirmi yılın tecrübeleri, hemen hemen her yerde, ama daha çok Pakistan gibi gelişmekte olan ülkelerde, devlet dairelerinin ve organlarının, performans denetim sonuçlarından birşeyler öğrenmeye pek çaba sarfetmediklerini göstermektedir. Bu iddianın kanıtı, her takip eden yılda ve ele alınan pro-

jede, denetim raporlarının aksaklıklara işaret etmesi gerçeğinde yatmaktadır. Aynı daireye ait projelerde dahi, aynı hatalar tekrar edildiğine göre, bir dairenin yaptığı hatayı tekrar etmesi ve bu durumun aynı şekilde diğer daireler tarafından tekrar edilmesi durumu için söylenebilecek söz yoktur. Kamu Hesapları Komitesinin tavsiyelerinin, kamu programlarının etkililiğini ve etkinliğini arttırmaya çok az etki yaptığı görülmektedir.

10. PERFORMANS DENETİMİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR

Performans denetimi kendiliğinden gelişemez. Uygun bir ortama ihtiyaç duyar. Etkili bir performans denetimi için gerekli olan ön koşullardan bazıları şunlardır:

- * Fonlarının en iyi şekilde kullanıldığına dair, halkın bir güven talep etmesi.
- * Performans denetiminin iyileştirmeye yönelik bir öğrenme süreci olduğunun, ancak suçlu bulmaya yönelik olmadığının kabul edilmesi.
- * Denetçilerin yaptığı işin kalitesi ve iş yapma ehliyeti açısından, denetlenenleri tatmin edecek bir ahlak kodunun olması.
- * Tarafsız bir değerlendirme yapmayı sağlayacak bir değerlendirme metodolojisi ve prosedürünün olması.
- * Performans denetimini daha mükemmele doğru taşıyacak bir araştırma ve geliştirme kurumunun olması.
- * Denetçilerin eğitimini, eğitim materyallerinin geliştirilmesini ve eğitmenlerin eğitimini sağlayacak bir kurumsal hazırlığın olması.
- * Denetçiler için kapsamlı bir ödül ve teşvik sisteminin olması.

11. PERFORMANS DENETİMİNİN KURUMSAL ENGELLERİ

Performans denetimini zor bir iş haline getiren hususları bilmek de öğreticidir. Aşağıdaki hususlar performans denetiminin yapılmasını zorlaştırır:

- * Mali kaynakların ya da harcamacı birimin sadece mali kontrolü üzerinde yoğunlaştırılması.
- * Projenin başarılı sonuçları yerine, bir kontratın yasal gereklerinin yerine getirilip getirilmediği üzerinde gereğinden fazla durulması.
- * Üzerinde fikir birliğine varılmış, tarafsız ve açık denetim kriterlerinin olmaması.

- * Yetersiz ya da kapsamlı olmayan performans göstergelerinin kullanılması.
- * İdarenin, kaynakların optimum kullanımı yerine, yönetmeliklere uygun davranılması ile fazlasıyla uğraşması.
- * Performans denetiminin günlük icraatları engelleyen gereksiz bir işlem olduğu inancı.
- * Denetlenen kurumda yeterli belge olmaması.

Bu engellerin kaldırılması suretiyle performans denetiminin faydaları kat kat arttırabilir. Bunun için de üst düzey desteğe, bu faydaların farkına varılabilmesi için denetçilerin çabasına ve yasama organının performans denetim raporları hazırlanmasında ısrar etmesine gerek vardır.

12- PAKİSTAN'DAKİ SORUNLAR VE ENGELLER

Pakistan'da performans denetimi 10 seneyi aşkın süreden beri yapılmaktadır. Ancak, hala, daha geniş bir uygulama alanına sahip olmasını engelleyen hususlarla karşı karşıyadır. Bu hususlardan bazıları aşağıda belirtilmektedir.

a)Demokratik Geleneğin Zayıflığı

Belki de en önemli sorun, rüşvete, etkinsizliğe ve israfa fazlasıyla imkan tanıyan Pakistan toplum yapısının kendisinde yatmaktadır. Pakistan'da demokratik gelenek yeterince yerleşmemiştir. Performans denetimi, kamu idarecilerinin hesap verme yükümlülüklerinin arttırılmasına yönelik talebin artması sebebiyle, Batı toplumlarında ortaya çıkmıştır. Talep de yasama organından gelmiştir. Kamu idarecileri bu talebe başlangıçta karşı koyarken, denetçiler, kamu fonları ve bunların harcanmasında para-değer ilişkisinin gözetilip gözetilmediği hususunda, yasama organına, daha fazla bilgi sağlamaya istekli olduklarını göstermişlerdir. Ancak, demokrasi geleneğinin yok denecek kadar az olduğu bir toplumda, bu tür bir denetimin kök salması tabi ki zaman alacaktır. Sayıştay'ın bu konudaki istekliliğine rağmen, performans denetimi hala toplumun tümü tarafından henüz benimsenmiş değildir.

b)Arz ve Talep Sorunu

Performans denetimi arz fazlası sorunu ile karşı karşıyadır. Bu ifade, Sayıştay'ın kalkınma projelerinin %1'inden azını ele aldığı düşünüldüğünde pek gerçekçi gelmeyebilir. Ancak, duruma performans denetim raporlarını kullananlar açısından bakmak gerekir. Denetime tabi olanlar, nadiren performans denetiminden geçirilmeyi talep ederler. Kamu Hesapları ile ilgilenen yasama organına bağlı olarak seçilmiş komiteler, bazı durumlarda perfor-

mans denetim raporlarını değerlendirmeye katmışlardır. Bunu da ancak rapor Sayıştay tarafından sunulursa yapmışlardır. Performans denetiminin yapılması dairenin kendi takdirine kalmıştır. Sonuç olarak, üst düzey idarecileri de bu tür denetime pek sıcak bakmamaktadırlar. Yasama organının bu konuda daha istekli davranması kuşku yok ki dairenin daha fazla ilgilenmesini sağlayacak ve incelemenin kalitesini arttıracaktır. Sayıştay, performans denetimi kavramını diğer yürütme dairelerine yeterince anlatamamıştır. Denetime tabi olacak idarelerin çoğu da, ya Sayıştay'ın bu tür bir denetimi yapabilme kabiliyetinden emin değildir, ya da bu denetimin sağlayacağı faydalar hakkında kuşku duymaktadırlar.

c)Kaynak Sıkıntıları

Sayıştay performans denetimi yapmaya kendi takdir yetkisine dayanarak başladığı için, henüz yüksek kalitede inceleme yapmasını sağlayacak yeterli beşeri ve mali kaynaklara sahip değildir. Örneğin, teknik incelemelerin yapılabilmesi için danışmanlar çalıştırılamamaktadır. Sonuçta, Sayıştay'ın performans denetimi, denetlenen organın "önemsiz" olarak kabul ettiği konularla sınırlı kalmaktadır.

d)Denetçilerin Motivasyonu

Performans denetimi emek yoğun bir çalışmadır ve çoğu kimsenin sahip olmadığı yaratıcı kabiliyetlerin sürekli olarak kullanılmasını gerektirir. Buna kıyasla, mali denetim ya da muhasebe çalışması daha mekanik bir işlemdir. Ancak, ne yazıkki, Sayıştay'da performans denetçilerini performans denetimi yapmaya yöneltecek motivasyon mevcut değildir.

e)Bilgi Eksikliği

Performans denetimi, denetlenen dairenin alışmadığı türde bazı bilgileri sağlamasını gerektirir. Performans denetçileri denetlenenlerden rutin olarak hazırladıklarından farklı bilgileri istediğinde, denetlenenler bu talebe karşı koyarlar ve bazen de kendilerini zan altındaymış gibi hissedebilirler. Hükümetin ve yasama organının fiili desteği olmadan bu sorunun çözülmesi mümkün değildir.

f)Önceki Tecrübelerden Yararlanma

Sayıştay tarafından ne tür denetim raporu hazırlanmış olursa olsun, bunlardan hiçbirisi hükümet tarafından herhangi bir şekilde kullanılmamıştır. Bunun kanıtı, devlet dairelerinin yıldan yıla aynı hataları yapmaya devam etmesidir. Devlet daireleri, performans denetimi sonucunda ortaya çıkarılan kendi hatalarından hiç ders almamaktadır. Gelecekteki projelerin planlama aşamasında performans denetimi sonuçlarından yararlanılmasına yönelik ku-

rumasal bir uygulama da mevcut değildir. Bu eksikliği gidermeye yönelik herhangi bir çalışma dahi olmadığına göre, bu hedefe yakın gelecekte ulaşamayacağı açıktır.

g)Performans Denetiminin Uygulanması

Sayıştay'ın birçok iç sorunu vardır. Herşeyden önce, klasik denetim uygulamasından kurtulamamaktadır. Örneğin, performans denetimi için planlama aşamasında belirli herhangi bir kriter kullanılmamaktadır. Performans denetimi açısından, Sayıştay'ın stratejik bir yaklaşımı mevcut değildir. Planlama kararları, herhangi bir risk analizi yapılmadan ve bulguların rapor haline getirilmesine yönelik herhangi bir yönlendirme yapılmadan, genel bilgilere dayanılarak alınmaktadır. Benzer şekilde, denetim çalışması, denetim programlamasına ve sonuçların çalışma raporları halinde yayınlanmasına yönelik profesyonel prosedürler izlenerek yapılmamaktadır. Sonuçta, denetim bulguları, bazen yetersiz ve eksik olmaktadır. Denetim süresince, zamanın üretime yönelik ve üretime yönelik olmayan faaliyetler arasında paylaştırılmasını sağlayacak, detaylı herhangi bir prosedür yoktur. Bu nedenle de, performans denetimi, çoğunlukla planlandığından daha uzun zaman almaktadır.

13. BAZI HUSUSLAR

Bu bölümde, Pakistan örneğinde performans denetimi ile ilgili bazı kavramsal hususlar üzerinde durulacaktır. Performans denetimi daha başlangıç aşamasındadır. Teknikleri ve prosedürleri hala gelişme halindedir. Performans denetiminin ana hedefi her yerde aynı olmakla birlikte uygulama ve yaklaşımı ülkeden ülkeye değişmektedir. Bu nedenle, henüz kesin halini almamıştır. Yeniliklere ve uygulanacağı bölgenin koşullarına göre değişiklikler yapılmasına imkan tanımaktadır. Pakistan'daki performans denetimi uygulamaları, açıklanması ve üzerinde fikir birliği sağlanması gereken bazı hususları gündeme getirmiştir.

a)Denetim Ne Zaman Yapılmalıdır? Sorulardan biri şudur:Performans denetçileri bir projenin denetimi için ne zaman devreye girmelidir? Planlama aşamasında mı? Projenin uygulanma aşamasında mı? Yoksa proje tamamlandıktan sonra mı? Bir görüşe göre, projenin tam olarak anlaşılabilmesi için denetçilerin başlangıçtan itibaren işin içine girmesi gereklidir. Bu görüşü destekleyenler, planlama ya da uygulanma aşamasında projeye dahil olmaları halinde, denetçilerin, bazı durumlarda önemli miktarda gereksiz ya da yersiz harcamaların yapılmasını önlemeye yardımcı olabileceklerini düşünmektedirler. Diğerleri ise, planlama ya da uygulama aşamalarında denetçilerin işe dahil olmasının, denetçilerin bağımsızlığını azaltacağını ve amaç çatışmasına neden olacağını düşünmektedirler. Bu yaklaşıma karşı olan di-

ğer bir görüşe göre, denetimin başlangıç aşamasında yapılması halinde, projenin denetimden sonraki muhasebesi ve faaliyetleri denetim dışı kalacağından, projenin tümü üzerinde bir görüş bildirmek zor olacaktır. Projenin bitiminden sonra bir kez daha denetim yapılması önerisi uygulamada sorunlara neden olacaktır. Çünkü, yürütme organları aynı projenin bir kez daha denetlenmesi fikrini hoş karşılamayacaktır. Bu iki görüş hala literatürde tartışılmaktadır ve henüz ortak bir görüşe varılamamıştır.

b)Uzmanların İşe Dahil Olması:Performans denetçilerinin mali olmayan bilgileri de gözönünde tutması gerekmektedir. Performans denetimi ile ilgili her işlem projeye ilgili derin bir bilgi birikimine sahip olmayı gerektirir. Bu durum (A. B. D. ve Kanada gibi) bazı ülkelerdeki En Üst Denetim Kurumlarının denetim ekiplerine teknik uzmanları da dahil etmesine neden olmuştur. Bu uzmanlar, projelerin teknik kısımlarının değerlendirilmesi sırasında denetçilere yardımcı olurlar. Diğer (Birleşik Krallık gibi) ülkelerde, denetçiler, tek başlarına çalışırlar. Bunun temelinde, denetçilerle çalışan ve kısa dönem için istihdam edilen danışmanların, bu kısacık zaman içerisinde denetlenenler hakkında derinlemesine bilgi sahibi olamayacakları görüşü yatmaktadır. Sonuçta, danışmanların katkıları yüzeysel kalır. Buna kıyasla, denetlenenlerin faaliyet alanlarında bütün bir yıl çalışan denetçiler, denetlenenlerin faaliyetleri, gelişmeleri ve zayıf noktaları hakkında çok daha derin ve detaylı bilgiye sahip olurlar. Bu nedenle de, kısa dönem danışmalara kıyasla, denetçiler, denetlenenleri daha iyi değerlendirecek durumdadır.

Üçüncü bir görüş de, teknik uzmanların sürekli istihdam edilecek şekilde çalıştırılması ve denetim teknikleri ve prosedürleri açısından eğitilmeleridir. Diğer bir görüş, daha sonra yerlerine başkalarını alacak şekilde, teknik dairelerden 2-3 yıllığına üst düzey idareciler ödünç almaktadır. Bir diğer görüş ise, belirli bazı sorunlar ortaya çıktığı zaman, denetim grubunun, dış uzmanlardan teknik tavsiyeler olmasıdır. İdeal çözüm nedir? Dünyanın dört bir yanındaki denetçiler bu sorunun cevabını bulmaya çalışmaktadır.

c)Tavsiyeler:Performans denetçileri özel tavsiyelerde bulunmalı mıdır? Bir görüşe göre performans denetimi, yürütmeye yapıcı yönde bir yardım faaliyeti olarak algılanmalıdır. Bu görüş, performans denetiminin mali denetimle gerçek üstünlüğünün, denetlenenlere yardımcı olması temeline de dayanmaktadır.

Bu görüş literatürde birkaç noktada eleştirilmektedir:

- * Bir sorun detaylı bir teknik analiz gerektirecek türde, çok sayıda çözüme sahip olabilir. Denetçilerin de bu tür bir analizi yapacak bilgi birikimi olmayabilir.
- * Sorun, zaman alıcı ve uzun bir süreç olan alternatiflerin analizini gerektirebilir. Denetçilerin bu gibi bir durumla başetmeye yetecek kadar zamanı olmayabilir.

- * Denetçilerin tavsiyeleri basit ve açık olmakla birlikte, belli bazı durumlarda uygulanamaz nitelikte olabilir. Aynı zamanda idare çözümünün farkında olabilir, ancak, pratik bazı kısıtlamalar nedeniyle bunları uygulamıyor olabilir. Bu gibi bir durumda, denetçilerin tavsiyeleri önemsiz ya da basit gözükabilir.
- * Bazı tavsiyeler ise çelişkili olabilir. Bu durum, sadece denetçilerin tarafsızlıklarını zedeleyecek şekilde değil, idarenin de durumunu sertleştirecek şekilde, denetçileri bir çelişkiye itebilir. Bu da, tavsiyenin yapılma amacını gölgede bırakabilir.
- * İdarenin tavsiyeleri kabul etmesi halinde, denetçiler, yaptıkları özel tavsiyelerin tarafı haline gelirler. Sonuçta, denetçilerin tavsiyeleri doğrultusunda işlem yapılır ve bu tavsiyelerin etkisiz olduğu, iktisadi ve etkili olmadığı ortaya çıkarsa, suçlamaları denetçilerin de göğüslemesi gerekebilir.
- * Bu durum içinde ideal çözüm henüz geliştirilememiştir.

d)Etkililik Denetimi ve SAI: Programların etkililik denetimi, performans denetimi alanında yeni bir disiplindir. Devlet denetçileri, geleneksel olarak, iktisadilik ve etkinlik sorusu ile uğraşmaktadır. Ancak etkililik denetimi, performansın ölçülmesini de içerir, ve teknik alanlarda ve sosyal bilimlerde uzmanlık gerektirir. Para-değer ilişkisine dayanan denetimde öncülük yapan A. B. D. ve Kanada gibi ülkelerde dahi, etkililik denetimi metodolojisi henüz gelişme halindedir. Bazı ülkelerde, örneğin Kanada'da, etkililik incelemelerinin özellikle yürütme organları tarafından dahili olarak yapılacağı kanunlaşmıştır. En Üst Denetim Kurumu, bu iç değerlendirmede izlenen prosedürün sadece uygun olup olmadığına bakar. Bu nedenle, bu ülkelerde etkililik denetiminin faaliyet alanı, iç değerlendirme için yürütmenin kendi belirlediği prosedürle ilgili olarak rapor hazırlanması ile sınırlıdır.

Diğer bir görüşe göre de, etkililik denetimi, geleneksel denetim alanında gerçekten çığır açacak bir alandır. İktisadilik ve etkinlik açısından denetim, tatmin ve kullanılabilirlik açısından çok az katkı sağlar. Bu nedenle En Üst Denetim Kurumlarının mücadeleleri göze alıp etkililik denetimini rutin işlerinden biri olarak yapması gerekmektedir.

Görüldüğü kadarıyla SAI'lardaki çalışanların çoğu Kanada yaklaşımını daha uygulanabilir bulmaktadır. Ancak, bu durumda bir En Üst Denetim Kurumunun tam rolünün ne olduğu konusu hala gelişme halindedir.

14-BAZI KUŞKULAR

Bu bölümde performans denetimi ile ilgili sık sık ifade edilen bazı kuşkular tartışılacaktır.

* Performans denetimi, Sayıştay'ın kanuni bir faaliyeti değildir.

Bu görüş, Sayıştay'ı parlamentonun bir organı olarak görmemektedir. Bu da, Sayıştay kanununun sınırlı bir şekilde yorumlanmasına dayanmaktadır. Kavramsal olarak, Sayıştay, devlet mekanizmasının önemli bir organı olagelmıştır. Demokratik geleneklerin gelişmesi ile birlikte, yasama organı, yürütmenin bütçesini onaylamaya başlamıştır. Yürütme, bütçesinin harcanmasından ve hesaplarının hazırlanmasından sorumludur. Pratikte, Pakistan'da Sayıştay, hükümetin hesaplarını da hazırlamaktadır. Ancak bu durum sömürge zamanından kalan bir uygulamadır ve hesapları tutma işinin yürütme organına transferi için çabalar sürmektedir. Yasama organının bir memuru olarak Sayıştay, hesapları denetler ve hesapların doğruluğu ve uygunluğu hakkında, ve icracı dairelerin yetkilerine dayanarak yaptıkları harcamalar ve sorumluluklarına dayanarak topladıkları gelirler hakkında yasamaya rapor verir. Bu şekilde, Sayıştay, kamuya karşı hesap verme yükümlülüğünün yerine getirilmesini sağlama açısından önemli bir rol oynar. Bütün Dünya'da devlet harcamalarının muazzam artışlar gösterdiği İkinci Dünya Savaşı sonrasına kadar bu rol hemen hemen hiç değişmedi. Ancak, devlet fonksiyonlarındaki artışlara paralel olarak, halk temsilcileri, ödedikleri paranın tam karşılığını alıp almadıkları hususuna bağımsız bir organ tarafından açıklık getirilmesini istediler. Performans denetimi işte bu isteğe bir cevap niteliği taşımaktadır. Dünya'nın her yerinde En Üst Denetim Kurumları, yürütmenin performansı hakkında yasamaya rapor vermeyi kendi sorumlulukları olarak görmektedir. Bazı ülkelerde, yasama organı Denetim Kanunlarında, performans denetimini içerecek şekilde değişiklikler yapmıştır. Bu tür bir değişikliğin açıkça yapılmamış olduğu diğer bazı ülkelerde ise, En Üst Denetim Kurumları bu görevi kamunun beklentilerine cevap vermek için kendiliğinden üstlenmiştir. Pakistan'da Ulusal ve Eyalet Meclisleri Kamu Hesapları Komiteleri, performans denetimi uygulamasını başlatmak için Sayıştay'ın yaptıklarını desteklemekle kalmamış, ayrıca, daha fazla performans denetim raporları görme isteklerini defalarca tekrarlamıştır. Bu işe hükümet de olumlu yaklaşmıştır. Örneğin, Maliye Bakanlığı performans denetimi için Sayıştay'ın talep ettiği kaynaklardan bir kısmını sağlamıştır. Kanun ve Parlamento İşleri Bakanlığı, görev tanımında bir değişiklik yapılması için Sayıştay talepte bulunduğu "denetim" teriminin performans denetimi anlamını da içerdiğini ve bu nedenle bir değişikliğe gerek olmadığını belirtmiştir.

Kanun ve Parlamento İşleri Bakanlığının bu cevabı, denetimin çağdaş tanımını tarafındanda desteklenmektedir. Örneğin, Macmillian Muhasebe Sözlüğüne göre:

"Denetim, görevlendirilme nedeni ve ilgili yasal yükümlülükleri çerçevesinde, görev verilmiş bir denetçinin, bir işletmenin mali belgeleri hakkında bir görüş bildirmek amacıyla yaptığı bağımsız bir incelemedir. Hesap verme yükümlülüğü süreci içerisindeki bir mekanizma olup ilgililer adına ya da tarafından bir organizasyonun kaynaklarını idare edenlerin performansının izlenmesi ya da kontrol edilmesidir. "

Denetimin yukarıdaki tanımı, performans hakkında bir rapor verilmesinin, denetiminin yasal bir fonksiyonu olduğunu açıkça kabul etmektedir.

Denetimin rolü her dönem toplum tarafından belirlenir. Denetçiler çalışmaları ile bir toplumsal ihtiyaca cevap verir, ve her dönem denetçiler toplumun beklentileri ışığında rollerini yeniden düzenlemeye çalışırlar. Örneğin, bir zamanlar denetçiler bir işletmenin bütün işlemlerini kontrol eder, sahtekârlık ve hataların bulunması üzerinde yoğunlaşırlardı. İş hacminin genişlemesi ile birlikte bütün işlemleri kontrol etmek zor hale geldiğinde, denetçiler, örneğe dayalı denetim teknikleri geliştirdiler ve faaliyet alanları da hesapların doğruluğu ve uygunluğunun rapor edilmesi ile sınırlı hale geldi. Denetçilerin, denetlenenler tarafından, idarenin iktisadiliği, etkinliği ve etkililiği hakkında rapor vermedikleri için, şiddetle eleştirildiği zamanımızda, denetçiler, faaliyet sahalarını bu hususları içerecek şekilde genişletmişlerdir. Denetçilerin çalışma alanı ve yönünü belirleyen toplumun kendisidir.

Sonuç olarak, Dünya'nın dört bir yanındaki hemen hemen bütün devlet denetçilerinin profesyonel organları (INTOSAI, ASOSAI, ARABOSAI, ILA-CIF gibi) performans denetiminin devlet denetçilerinin yasal bir fonksiyonu olduğunu ifade etmektedirler. Pakistan, INTOSAI ve ASOSAI'ya üyedir ve bunların kararlarına uymakla yükümlüdür. Bu bakış açısından hareketle sadece yasa hükümlerine göre işlem yapmak oldukça dar bir yaklaşımdır. Pakistan Sayıştay'ının performans denetimi yapma açısından yasal bir yetkisi vardır.

*** Performans denetimi sadece teftiş sayısını arttırır ve rüşvet ile kırtasiyeciliği fazlalaştırabilir.**

Performans denetiminin amacı, herhangi bir hırsız yakalayabilmek için araçları daha etkili hale getirmek değildir. Ne de insanları cezalandırmayı esas hedef olarak kabul eden bir araştırma aracıdır. Bunun yerine, daha çok idareye bir yardım niteliği taşır. Temel varsayımı, denetlenen idarenin idarecilerinin kendi performanslarını ve hizmet ettiklerinin refahını arttırmaya

yönelik samimi bir çabanın içerisinde olduklarıdır. Performans denetimi, etkinliğin ve etkililiğin artırılabilceği alanlar ve fırsatlara dikkatleri çeker. Bireyler üzerinde durmak yerine, öncelikle sistemler, prosedürler ve kontroller üzerinde yoğunlaşır. Yeni bir bakış açısı getirir ve bir takım fırsatların farkına varamamış, rutin faaliyetlere boğulmuş idarecilere bağımsız bir bakış açısı sağlar. Yıllar geçtikçe denetçilerin uzmanlığı ve konulara hakimiyeti artar ve değişik durumlarda denetim yapma tecrübesine sahip olurlar. Kamu idarecileri, denetçilerin bu uzmanlık ve tecrübesinden faydalanabilirler. Bu nedenle, teftiş sayısının artacağı ve rüşvetin fazlalaşacağı korkusu yersizdir.

*** Performans denetimi israfa neden olur.**

Yürütme dairelerinin aynı yılda birden fazla denetime, bir kez mali denetime bir kez de performans denetimine, tabi olması sorun yaratabilir.

Sayıştay bu eleştirinin farkındadır. Planlama aşamasında denetim programında uygun değişiklikler yapmak suretiyle, bu soruna kabul edilebilir bir çözüm bulmaya çalışmaktadır. Şimdiki uygulama, aynı yıl içerisinde hiçbir daire ya da yürütme organının ayrı ayrı mali denetim ile performans denetimine tabi tutulmaması yönündedir. Ancak, denetim ekibinin sözkonusu denetimleri aynı anda yapmasında herhangi bir sakınca yoktur. Bu nedenle, bir dairenin aynı yıl içerisinde Sayıştay'dan gönderilen iki ayrı ekibi misafir etmesi gibi bir durum sözkonusu değildir.

*** Performans denetimi Sayıştay'ın "hakimiyet"ini arttıran bir mekanizmadır.**

Bu gözlem, hemen hemen Dünya'nın her yerinde bürokrasinin hakimiyet kurmaya meyilli olduğu düşünüldüğü zaman, akla uygun bulunabilir. Ancak, bu gözlem önemli bir noktayı gözardı etmektedir: Bu durumdaki hakimiyet kurma iddiaları, ancak performans denetimi yapma nedenlerinin yüzeysel ve yersiz olması halinde doğru olabilir. Eğer performans denetimi, bir sosyal ve politik ihtiyaca tatminkâr bir cevap veriyorsa, sözü edilen gözlem yanlış anlamadan başka bir şey değildir.

*** Performans denetimi oldukça fazla sayıda teknik alanla ilgili uzmanlık gerektirir ve Sayıştay da bu uzmanlığa sahip değildir. Bu nedenle, koyduğu hedefleri gerçekleştirebilmesi mümkün değildir.**

Sayıştay, bu tür özel bir çalışmanın gerektirdiği bilgi birikiminin farkındadır. Bu konudaki yetersizliği gidermek amacıyla çeşitli adımlar atmıştır. İlk önce, Hollanda'nın teknik yardımları ile, denetçileri için bir kurallar serisi geliştirmiştir. Bu kurallar, farklı sektörlerin teknik detayları hakkında denetçilere bilgi vermekte ve bu sektörlerle ilgili projelerin performans denetimi-

nin yapılmasında denetçilere yardımcı olmaktadır. Bugüne kadar ele alınan sektörler şunlardır: Binalar, yollar, köprüler, sağlık, eğitim, sulama, tarım, karayolları, demiryolları, enerji, içme suyu, kanalizasyon, telekomünikasyon, kırsal alanları geliştirme ve çevre. Daha çok sektör için kuralların hazırlanması süreci devam etmektedir. İkincisi, Sayıştay, gerekli uzmanlığı elde etmeleri için denetçilerini gerek ülke içinde gerek ise ülke dışında faal bir şekilde eğitmektedir. Üçüncüsü, memurlarını temsilciler heyetine dahil etmek suretiyle, yürütme organlarının teknik yardımlarını da elde etmektedir. Bu eksikliğin kısa zamanda giderilmesi beklenmektedir. Dördüncüsü, denetim alanlarında uygulamalardan elde edilen tecrübeler Sayıştay'ın bilgi birikimini arttırmaktadır.

*** Performans denetimi Hesaplar Grubundaki elit kesim arasında moda olan bir fikirdir ve alan denetçileri arasında kök salmamıştır.**

Performans denetimi, orta düzey memurlar (B-17/18) tarafından yapıldığı ve bunların çoğunluğu da Hesaplar Grubunun elitleri arasında yer aldığı için, yukarıdaki görüş, gerçeği tam olarak yansıtmamaktadır. Bunun da ötesinde, her yıl gerçekleşen performans denetimi sayısı arttığına göre, performans denetimi fiktisel bir lüks de değildir. Sayıştay, alt düzey memurların eğitim kurslarına performans denetimini de eklemiştir. Performans denetimi fikri yavaş yavaş her düzeyde kök salmaktadır.

*** İdari Hizmetler Bölümü(İHB) halen bütün bu çalışmaları yaptığı için performans denetimi gereksizdir.**

İHB ve Sayıştay'ın yaptığı işler arasında en azından iki fark vardır. Birincisi Sayıştay bağımsız bir kurumdur ve İHB gibi yürütme organının bir parçası değildir. Bu yüzden, performans denetimi İHB'nin çalışmalarını ve tavsiyelerini de ele alan bağımsız ve tarafsız bir incelemedir. İkincisi, performans denetimi, devlet projeleri ve programlarının topluma etkilerinin incelenmesini içeren etkililik denetimini de yapar. İHB bu hususlarla ilgilenmez.

*** Faaliyetin sona ermesinden sonra yapıldığı için performans denetimi yararsız bir iştir.**

Bu durum bütün denetim türleri için geçerlidir. Mali denetiminin "anlamsızlığı" konusunda hala ikna olunmamış ise performans denetimi ile neden ilgilenilmektedir?

*** Performans denetimi olaydan bir iki sene sonra yapılmaktadır, bu durumda belirli bazı kararların alınıp nedenlerini belirlemek mümkün olmayabilir, bu kararların bazıları kamu yararına olduğu düşüncesi ile alınmış olabilir, yoksa oldukça yersiz kararlar olarak gözükebilirler.**

Bu durum, eksik belgeleme nedeniyle ortaya çıkar. Eğer bir kamu idarecisi yersiz gözüken bir faaliyette bulunmuş ise, bu kararının dayandığı nedenleri ileride talep edilmesi halinde sunabilmek için belgelemelidir. Böyle bu davranış, büyük ihtimalle, performans denetçilerini tatmin edecektir. Gerçekten, performans denetiminin katkılarından biri, idarecilere düzgün döküman hazırlama, inisiyatif kullanabilmeyi sağlayacak yasal prosedürlerin oluşturulması ve bu prosedürlerin dışına çıkılmasını sağlayacak düzenlemelerin yapılması, konusunda yardımcı olmasıdır. İdareci, verdiği karardan sorumlu olacağını anlarsa, bu kararını etkileyen bütün faktörlerin kaydını tutma konusunda dikkatli olmaya çalışır. Bu şekilde, performans denetimi daha iyi bir idare için ortam yaratır.

*** Bütün yürütme organlarında iktisadilik, etkinlik ve etkililiği sağlamaya yönelik bir teftiş mekanizması olduğuna göre performans denetimine gerek yoktur.**

Performans denetimi, yürütme organının teftiş mekanizmasına bir ikame değil ilave niteliğindedir. Gerçekten, Sayıştay kaynakları bütün dairelerin bütünüyle incelenebilmesi için yeterli değildir. Ne de Sayıştay bu kadar güçlü hale getirilmek istenir. Bu, temelde varılmak istenen amaca aykırı da olabilir. Performans denetimi yaklaşımında, yürütme organlarının, faaliyetlerinde iktisadiliği, etkinliği ve etkililiği sağlamaya yönelik kendi izleme ve değerlendirme programlarını hazırlamaları gerekir. Sayıştay, iç değerlendirme prosedürlerinin tatminkârlığı hususunda rapor verir. Ancak, bu iş neden Sayıştay tarafından yapılmalıdır? Çünkü, Sayıştay yürütme organından bağımsızdır ve yasama organı adına hareket eder. Yasama organı, para-değer ilişkisine yönelik olarak yürütmenin izlediği prosedürlerin etkinliği ve etkililiği hakkında bağımsız ve tarafsız bir görüşe ihtiyaç duyar. Bu nedenle de, Sayıştay'ın yaptığı, denetim çabalarının tekrarı anlamına gelmemektedir.

*** Performans denetimi, benzer şekilde yürütmenin etkinliği ile ilgilenen Ombudsman'ın yaptıklarının tekrarıdır.**

Ombudsman'ın fonksiyonları Sayıştay'inkinden farklıdır. İlki bireylerin ya da organizasyonların yürütme organı hakkındaki şikayetlerinin doğruluğunu araştırır. Yürütme organları tarafından inisiyatifin kötüye kullanılması, bilinçli geciktirmeler ya da süre aşımaları ile ilgili konularla ilgilenir. Performans denetiminin faaliyet alanı daha geniştir. Birincisi, denetlenenlerin faaliyetlerini herhangi bir şikayet olmasada inceler. İkincisi, faaliyetlerle ilgili engelleri gözönünde tutmak suretiyle yürütmenin başarıları hakkında da rapor verir. Üçüncüsü, Ombudsman'ın faaliyet alanı dışında kalan, yürütme organının politikaları ve programlarının etkililiği üzerine de yorum yapar.

*** Performans denetiminin etkililiği, hesap verme yükümlülüğünün zayıf olduğu bir ortamda kuşkuludur.**

Bu gözlem, demokratik geleneklerin zayıf ve insanların işledikleri suçlardan dolayı cezalandırılmadan, kolayca kurtulabildiği bir durumda, performans denetiminin "yararsız" olacağına dikkati çekmektedir. Aslında bu tür bir gözlem performans denetiminin sağladığı gibi bir mekanizmaya ihtiyaç duyulduğunu gözler önüne sermektedir. Performans denetimi, kamu kaynaklarının kötü kullanılmasına karşı halkı bilinçlendirir. Demokratik gelenekler, bu tür bir denetimin gerekliliği savını sağlamlaştırmakla birlikte bunun terside doğrudur. Yani, performans denetimi, daha iyi demokratik gelenekler tesis edilmesine de yardım edebilir.

*** Performans denetimi, etkinsizliğin gerçek sebepleri "modası geçmiş" ve "yozlaşmış" devlet prosedürleri iken, bundan "masum" devlet görevlilerini sorumlu tutma eğilimindedir.**

Bu gözlem, performans denetçilerinin büyük ölçüde katkı sağlayabileceği hayati öneme haiz bir alana işaret etmektedir. Performans denetimi raporları, etkinsizliği ya da israfı "arttıran" sistemler ve prosedürler hakkında görüş bildirir. Denetim raporları, aslında sistemler ve prosedürler üzerinde yoğunlaşır, bunları uygulamaya çalışanların değil.

15. SON SÖZ

Performans denetimi, Pakistan'da büyük bir potansiyele sahiptir. Denetçiler, uygunluk denetimi kavramı ile de yakından ilgilenmektedirler. İhtiyaçları olan tek şey, geçen yirmi yıl içerisinde sistematik bir şekilde gelişen, performans denetimini öğrenmektir. Denetim prosedürlerinin de iyileştirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu o kadar zor bir iş değildir. Esas mücadele, Sayıştay'ın bu fikri yasama organına ve denetleneceklere kabul ettirebilmesi konusudur. Belki de, bu kavramın pazarlanabilmesi için daha fazla gayrete ihtiyaç vardır. Benzer şekilde çaba gerektiren diğer önemli bir konu, gerekli kaynakların elde edilmesi ve teknik denetimler için danışmanlara yetki verilmesi konusudur. Sayıştay, kaliteli raporlar üretmeye başladığında, denetim sonuçlarının planlama aşamasında kullanılabilme zamanı gelmiş olacaktır.

EK-I. HESAP VERME YÜKÜMLÜLÜĞÜ ÜZERİNE BİR NOT

Hesap verme yükümlülüğü "teyid edilmiş bir sorumluluk için cevap verme yükümlülüğü" anlamına gelir (Kanada Sayıştayı hakkında Bağımsız İnceleme Komitesi Raporu, 1975).

En azından üç aşaması vardır:

a) Politik Hesap Verme Yükümlülüğü:

Gelirlerin toplanması ve kamu fonlarından harcama yapılması konularında, yürütme organının yasamaya hesap verme yükümlülüğünü ifade eder. Yürütme organının, sözedilen her iki konuda yasal sınırlar içerisinde kaldığına dair yasama organını ikna etmesi beklenir. Politik hesap verme yükümlülüğünü yerine getirmek için, yürütme organı mali hesaplar yoluyla yasamaya rapor verir.

b) İdari Hesap Verme Yükümlülüğü:

Yürütme organının, kullanımına ayrılmış olan kaynakları iktisadi, etkin ve etkili bir şekilde kullanması ile ilgili sorumluluğunu ifade eder. Yürütme organı, bu konular hakkında, (kamu, teşebbüsleri ise) nihai hesaplar formunda, faaliyetleri hakkında ise faaliyet raporları, iç değerlendirme raporları ve teftiş raporları formunda, rapor verir. Bu raporlar, amaçlara ulaşılma başarısı, kalite, ve hizmet seviyesi gibi konularda bilgi verir. Söz konusu raporlar her zaman yasamaya iletilmez, ancak hesap verme mekanizmasının tümünün önemli bir parçasını oluştururlar.

c) Yasal Hesap Verme Yükümlülüğü:

Yürütme organlarının, ülkenin yasalarına uyma ve çeşitli kurallar ve yönetmeliklerin emrettiği şeyleri yapma yükümlülüğünü ifade eder. Yürütme organları, ülke mahkemelerinin verdiği kararlara uymakla yükümlüdürler. Yasal hesap verme yükümlülüğü, bireyleri, organizasyonların yaptığı usulsüzlüklere karşı korumayı amaçlayan bir mekanizmadır. İdari kurallar ve yönetmelikler sık sık kamu idarecilerinin çeşitli yasal konularda rapor vermesini gerektirir. Bu raporlar da genellikle yasama organına iletilmez.

Performans denetimi, bütün bu aşamalardaki hesap verme yükümlülüklerini inceleyen ve yürütme organlarının bu yükümlülükleri, makul sınırlarda yerine getirip getirmediği konusunda, yasama organına rapor veren bir mekanizmadır. Yürütmenin hazırladığı raporlar kaçınılmaz olarak kaynakları kullanmaktan sorumlu olanların kendi görüş açılarını içerecektir. Durumu olduğundan daha iyimiş gibi göstermeye çalışacaklar, ya da raporlarda bazı konular ihmal edilecek ya da yanlışlıklar yapılacaktır. Performans denetimi, bu raporların tarafsız ve bağımsız bir incelemesini yapar ve bu konuda denetçilerin görüşlerini yasama organına bildirir. Ancak bunları yaparken, denetçiler, yürütme organlarının karşı karşıya kaldığı çeşitli kısıtları da hesaba katarlar. Ne olması arzu edildiğinden çok, o durumda ne yapılabilirdi hususu üzerinde dururlar. Makul bir insanın yaklaşım tarzını esas alırlar. Bir görüşe varmadan öncede, yürütmenin faaliyetlerinin tümünü gözönünde tutarlar. Performans denetiminin faydalarından biri, idari raporların güvenilirliğini arttırması ve kamu idarecilerinin performansı hakkında yasamaya daha fazla güven vermesidir. Bu şekilde, performans hakkında daha fazla bilgi sağlamaları için kamu idarecileri de teşvik edilmiş olur. Sonuçta, tatmin seviyesi, bilgi ve dökümanlardaki ayırtıcı düzeyi yukarılara doğru çekilir.

EK-II. PAKİSTAN'DA PERFORMANS DEĞERLENDİRME VE PERFORMANS DENETİMİ

Pakistan'da Sayıştay, kamu işletmelerinin performans değerlendirmesine 1978 yılında başladı. Bu dönemde performans denetimi kavramı, özellikle de iktisadilik, etkinlik ve etkililik çatısı, hala gelişme halinde idi. Hollandalı danışmanların kamu işletmelerinin performans değerlendirmesi amacıyla geliştirdiği metodoloji, iktisadilik, etkinlik ve etkililik terimlerini kullanmaktaydı. Bunun yerine, performans değerlendirmesi "güçlü ve zayıf yanlarını belirlemek amacıyla, bir organizasyonun periyodik olarak sistematik bir şekilde incelenmesidir" şeklinde tanımlanmıştı. Bununla birlikte, incelemenin prosedürü ve yoğunlaştığı konular, iktisadilik, etkinlik ve etkililik kavramlarının ifade ettikleri ile aynıdır.

1981'de, Sayıştay kalkınma projelerinin performans denetimine başladığı ve izlediği metodoloji söz konusu üç kavramı açıkça kullandı. Prosedür, performans değerlendirmesinininki ile hemen hemen aynıydı. Ancak, inceleme teknikleri oldukça farklıydı. Kamu kesimi işletmelerinin performans değerlendirmesi iyi idare uygulamaları ışığında yapılırken, projelerin performans denetiminde, projelerin iktisadi ve finansal getiri hadlerinin belirlenmesine önem verilmekteydi. Ancak, bu metodolojinin uygulanmaya başlanmasından kısa bir süre sonra, Sayıştay, projelerin performans denetiminin sadece mali ve iktisadi getiri hadlerine yönelik olmasının çok dar bir yaklaşım olduğunu farketti. Bu nedenle, performans denetimi kriterleri biraz daha genişletildi. Şimdi, Sayıştay, performans denetimi yaparken kriter olarak iktisadi ve mali analizler yanında genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarını da kullanmaktadır. Bu şekilde, performans denetiminin alanı, kamu işletmelerinin performans değerlendirmesinden biraz daha geniş hale gelmiş oldu.

Pakistan'da performans değerlendirmesi ve performans denetimi arasındaki diğer bir fark, performans değerlendirmesi yapılırken, kamu işletmelerinin sunduğu bilgilerin olduğu gibi kabul edilmesidir. Bilgiler denetlenmemektedir. Böyle olmasının nedeni, büyük ihtimalle, kamu işletmelerinin çoğunun mali denetiminin özel muhasebe firmaları ya da Sayıştay içerisindeki diğer bir daire tarafından yapılmış olmasıdır. Performans değerlendirmesini yapanlar, bu nedenle, bilgiyi denetlememektedirler. Bilgiler, sadece önceden belirlenmiş bazı kriterlerle analiz edilmektedir.

Performans denetiminde ise, denetçilerin, denetlenenlerce sunulan bilgileri "denetlemesi" ya da doğrulaması beklenir. Bundan sonra, bilgiler, önceden belirlenmiş bazı kriterlerle analiz edilir.

Performans değerlendirmesi ve performans denetimi arasındaki, yukarıda belirtilen, farkın Pakistan'a has bir durum olduğunu not etmekte yarar vardır. Performans denetimi ile ilgili literatürde bu terimler birbirinin yerine kullanılmaktadır. Bu terimlerin Pakistan Sayıştay'ındaki tarihi gelişimini bilmeyen birisi için, bu fark oldukça kafa karıştırıcıdır. İki farklı terim kullanılma nedenini anlatmak ise oldukça fazla, çoğu kez yararsız, çaba sarfedilmesini gerektirir.