



*Cumhuriyetin
75' inci Yıldönümü Dizisi*



Performans Denetimi

*Kavram İlkeler, Metodoloji ve
Uygulamalar*

İnceleme

Derya Kubalı



Performans Denetimi

*Kavram, İlkeler, Metodoloji ve
Uygulamalar*

İnceleme

Derya Kubalı

Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 11

*Performans Denetimi
Kavramı, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar
Başdenetçi Derya Kubalı*

*Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi
Yayın Kurulu*

*Uzman Denetçi Sacit Yörüker (Koordinatör)
Uzman Denetçi Alper Alpay
Uzman Denetçi Sadık Büyükbayram
Uzman Denetçi Baran Özeren
Başdenetçi Emine Özey
Başdenetçi Mehmet Bozkurt*

Kapak Tasarımı : Alper Alpay

*Redaksiyon : Sacit Yörüker
Dizgi : Sayıştay Bilgi İşlem Merkezi
Mizanpaj : Aynur Genç
Baskı ve Cilt : Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü*

Birinci Basım : Aralık 1998

*TC SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI
06100 ULUS, ANKARA
Tlf: 310 23 00*

**Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi'nden
Yayınlanan Kitaplar**

*Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları
ve Denetimi Sempozyumu/Tebliğler, Panel ve
Tartışmalar*

*Avrupa Birliği Sayıştayı/İnceleme/
İsmail Hakkı Sayın*

*Bilişim Yönetiminin ve Teknolojisinin
Denetimi/Çeviri*

*Kamu Kurum ve Kuruluşlarına Yasayla Verilen
Yetkilere Uygunluğun Denetimi/Çeviri*

Bilişim Teknolojisi Ortamında Denetim/Çeviri

*Finansal Denetim/İnceleme/
Fikret Gülen*

*A Compilation of Turkish Court of Accounts
Country Papers/ Sayıştayca Uluslararası
Toplantılara Sunulan Tebliğler*

Law on the Court of Accounts / Sayıştay Kanunu

*Performans İnceleme Konularının Seçimine İlişkin
Rehber: En İyi Yılların Seçimi / Çeviri /
Işıl Özyıldırım-Derya Duman*

*Hizmet Kalitesine Yönelik Performans Denetim
Rehberi: Bize Hizmet Ediliyor mu?/ Çeviri/
Firdevs Karahan*

SUNUŞ

Kardeş yüksek denetim kurumlarınca çıkarılan performans denetim rehberlerinin ve elkitaplarının dilimize kazandırılarak mensuplarımızın ve ilgilenenlerin istifadesine sunulmasında bir hayli mesafe katetmiş bulunmaktayız. Bugün için çeviri kitaplarımız hiç de azımsanmayacak bir düzeye ulaşmıştır. Şimdi aynı enerjik ve üretken tavrı özgün çalışmalar bakımından göstermek durumundayız. Elinizdeki kitabı özgün çalışmalar alanındaki eksikliğimizi gidermek yönünden de yararlı bulduğumu bu “Sunuş” yazısı vesilesiyle belirtmek ihtiyacını duyuyorum.

Kitabın yazarı kişisel gayretleri sonucu performans denetiminin teorik boyutları yönünde aşama kaydetmiş bir kişidir. Öte yandan İngiltere Sayıştayının katkılarıyla gerçekleştirdiğimiz “*Karayolları Genel Müdürlüğünce Devlet ve İl Yollarında Yürütülen Bakım ve Onarım Faaliyetleri*” konulu pilot performans denetim çalışmasında görev almıştır. Başka bir anlatımla, kendisi hem teorik meselelere eğilme hem de pratiği yaşama fırsatını bulmuştur. Kitap bu yönüyle ayrıca ilgiyi hak etmektedir.

Bu değerli çalışma dolayısıyla meslekdaşım Derya Kubalı’yı kutluyor, kitabın dizgi, mizanpaj ve baskısında emeği geçen mensuplarımıza teşekkür ediyorum.



Prof.Dr. M. Kâmil MUTLUER

Başkan

ÖNSÖZ

Ülkemizdeki denetim kurumları yönetimlerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğunu denetleme ihtiyacını uzun bir süreden beri duymaktadır. Denetim faaliyetinin teknik ve yöntemleri toplumsal beklentilere yanıt verebilmek için tüm dünyada gelişmektedir. Bu açıdan, Sayıştay Başkanlığı'nın performans denetimi yapma yetkisini 1996 yılında açık bir yasa hükmüyle alması, incelemelerinde dönüm noktasını oluşturmuştur. Performans denetimi konusunda uzun bir deneyime sahip İngiltere Sayıştay'ının bilgi ve tecrübelerinden iş başında yararlanmak amacıyla geliştirilen ortak bir denetim projesi çerçevesinde ilk inceleme gerçekleştirilmiştir.

Bu kitap, Mart 1998'de kamu yönetimi uzmanlık tezi olarak Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü'ne sunduğum çalışmanın bir versiyonudur. Performans denetimi konusu, çeşitli ülkelerde gerek Sayıştaylar gerekse bilim adamları tarafından kapsamlı şekilde incelenmiştir. Çalışmam bunlar üzerine inşa edilmiştir. Disiplinlerarası bir nitelik gösteren performans denetimi, diğer disiplinlerin ya da bilim dallarının kavram ve terimlerini ödünç almakla birlikte amacı, içeriği ve yöntemleri bakımından sadece bu disiplinlerin sınırları içerisine hapsolunamaz. Örneğin; yönetimleri geliştirmeye yardımcı olma yönüyle yönetim biliminin, Sayıştayların kamusal sorumluluk mekanizması içerisindeki merkezi rolünü güçlendirmeyi sağlamaları ile de siyaset biliminin ilkelerinden yararlanmaktadır.

Kitapta, konu ile ilgili ilke ve kavramları, denetimin aşamalarını, diğer ülkelerdeki uygulama ve yaklaşımları açıklamaya çaba gösterdim, daha sonra da Türkiye'deki deneyime değindim. Uygulamanın içinde bulunmam ise, perspektifimi renklendiren bir deneyim olmuştur. Türkiye'de sınırlı olan performans denetimi konusundaki çalışmalara bu kitabın yararı olabilirse, görevini yapmış biri olarak mutluluk duyacağımı belirtmek isterim. İleride, denetimdeki gelişmeler dolayısıyla kitabın içeriğinin daha da gelişmesi mümkün olacaktır.

Kitabın Cumhuriyetimizin 75. Kuruluş Yıldönümü yayınları arasında yayımlanmasına izin veren Sayıştay Başkanı sayın Prof. Dr. M. Kâmil MUTLUER'e, ilk halini sabırla gözden geçirerek değerli görüş ve eleştirileriyle katkıda bulunan Sayıştay Genel Sekreteri sayın Hasan BAŞ'a, tez konusu olarak çalışmaya teşvik eden sayın hocam Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Genel Müdürü Prof. Dr. Turgay ERGUN'a, tezimi değerlendiren sayın hocam Prof. Dr. Doğan CANMAN'a ve sayın hocam Prof. Dr. Ömer PEKER'e, kaynak desteği veren ve zamanının çok kısıtlı olmasına karşın her zamanki titizliğiyle okuyarak yararlı eleştirilerde bulunan, böylece geniş bilgisinden yararlanmamı sağlayarak yardımcı olan değerli meslekdaşım sayın Sacit YÖRÜKER'e, bilgisayar dünyasının geniş olanaklarını göstermede içten çabalarını esirgemeyen ve manevi desteğini hiçbir zaman eksik etmeyen arkadaşım sayın Aysun ÖZDEMİR'e, kitabın mizanpajını sabırla ve özenle düzenleyen Sayıştay Bilgi İşlem Merkezi Programcıları sayın Aynur GENÇ'e ve bilgisayarımın çözilemeyen teknik sorunlarını gideren sayın H. İbrahim KARADAYI'ya, araştırma olanağı sunan TODAİE kütüphanesinin değerli çalışanlarına ve kitabın baskı ve cilt işlerini gerçekleştiren Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğünün değerli görevlilerine sonsuz teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim. Son olarak ve en önemlisi aileme teşekkür ederim. Onların sevgi, destek ve sabırları olmasaydı herhalde bu çalışma ortaya çıkmazdı.

Performans denetimini tüm boyutlarıyla ele alan ilk çalışma ürünü olması dolayısıyla eksiklikleri olabilir. Gösterilen çaba ve katkılara rağmen kitaptaki yanlışların, yanlış yorumların ve eksikliklerin sorumluluğu kuşkusuz sadece bana aittir. Zaman yetersizliği önemli sayılabilecek bazı konuların yeterince işlenmesini önlemiştir. Vurgulanması gerekeni iyi vurgulamak çabasından dolayı bazı tekrarlar da olmuştur. Ancak, denetime bakış açısının değiştiğini gösterebildiğimi ve performans denetimi ile ilgili kavramların anlamlarını ve yöntemini toplu bir şekilde verebildiğimi umuyorum. Kitabın tek amacı da budur.

Konutkent, 9 Eylül 1998

Derya KUBALI

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	I
İÇİNDEKİLER	III
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	VIII
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	7
PERFORMANS DENETİMİNİN KAVRAM VE İLKELERİ	7
I. TARİHSEL GELİŞİM	9
A. Denetimin Geleneksel Kapsamı	11
B. Geleneksel Denetimin Unsurları	12
C. Denetimin Kapsamındaki Genişleme: Performans Denetimi	12
D. Uluslararası Kuruluşların Rolü	15
II. YÖNETİM KURAMLARI VE DENETİM.....	17
A. Amaçlara Göre Yönetim	18
B. Sıfır Tabanlı Bütçe.....	19
C. Performans Yönetimi	19
III. DENETİM- SORUMLULUK VE DEMOKRASİ	21
IV. YASAL ÇERÇEVE VE ÖRGÜTLENME.....	25
A. Örgütlenme	25
B. Sayıştayın Misyonu ve Yasal Çerçeve	26
V. PERFORMANS DENETİMİNİN TANIMI VE UNSURLARI	28
A. Tanımlama	28
B. Performans Denetiminin Amaçları.....	31
C. Performans Bilgisinin Yararları	31
D. Performans Denetiminin Unsurları	33
1. Tutumluluk.....	33
2. Verimlilik.....	34
3. Etkinlik	36

E. Performans Ölçümü.....	40
1. Verimlilik - Etkinlik - Tutumluluk Ölçümü	40
2. Kalitenin Değerlendirilmesi	44
3. Verimlilik-Etkinlik ve Tutumluluk İlişkisi.....	44
VI. PERFORMANS DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ VE İLKELERİ	46
A. Performans Denetiminin Stratejisi	46
B. Performans Denetiminin Yaklaşımı	47
C. Performans Denetimi ile Mali Denetimin Karşılaştırılması	49
D. Performans Denetimi ile İç Denetimin Karşılaştırılması.....	51
E. Siyaset ve Denetim.....	51
VII. DENETİM STANDARTLARI	53
A. Sayıştayların Stratejik Amaçları.....	55
B. Temel Varsayımlar.....	55
C. Uluslararası Devlet Denetimi Standartları.....	56
1. Genel Standartlar	56
2. Çalışma Standartları.....	57
3. Raporlama Standartları	57
İKİNCİ BÖLÜM.....	59
PERFORMANS DENETİMİNİN METODOLOJİSİ.....	59
I. PLANLAMA.....	65
A. Stratejik Planlama ve Genel Araştırma	65
1. Stratejik Planlama	65
2. Genel Araştırma	68
a. Risk Değerlendirmeleri ve Önemlilik.....	71
b. Denetimin Kapsamı.....	76
c. Güncelleştirmeler	77
d. Birim Stratejik Planları.....	77
d. Çalışma Teklifinin İçeriği	78
B. Merkezi Program ve Ön İnceleme	78
1. Merkezi Program	78
2. Ön İnceleme.....	79
a. Ön İncelemenin Planlanması	80
b. Ön İncelemenin Kapsamı	81
c. Ön İnceleme Raporunun İçeriği	83
3. Performans Denetiminde Kriterler.....	84
a. Kriter Kaynakları.....	85
b. Genel Kriterler	87
c. İyi Uygulama Örnekleri veya Kıyaslama.....	88

II. UYGULAMA	90
A. Uygulama Aşamaları:.....	90
B. Uygulama İlkeleri	90
1. Proje Yönetimi.....	90
2. Denetimin Belgelendirilmesi: Çalışma Kağıtları	92
3. Kalite Güvencesi	94
C. Tam İnceleme.....	95
1. Tam İncelemenin Planlanması	95
2. Performans Denetiminde Kanıtlar	97
a. Kanıtların Niteliği.....	98
b. Kanıt Kategorileri	99
c. Kanıt Toplama ve Ölçme Teknikleri	100
d. Veri Analizleri.....	105
3. Denetim Bulguları ve Öneriler.....	108
a. Nedenleri Belirleme	109
b. Sonuçlar	110
c. Öneriler Geliştirme.....	110
III. RAPORLAMA	113
A. Raporlama İlkeleri.....	113
1. Temel Kurallar	114
2. Sunuş Tekniği	115
B. Rapor Aşamaları	116
1. İlk Taslak Rapor.....	117
2. Taslak Rapor	117
3. Raporun Denetlenen Kurumla Görüşülmesi.....	117
4. Rapor	118
5. Raporun Parlamentoda Müzakeresi.....	119
6. Raporun Yayınlanması	120
IV. İZLEME	121
A. İzlemenin Önemi.....	121
B. Etkinin Ölçümü	122
V. PERFORMANS DENETİMİNDE GÜÇLÜKLER.....	124
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	129
DİĞER ÜLKELERİN DENEYİMLERİ VE DENETİMDE YENİ AÇILIMLAR.....	129
I. DİĞER ÜLKELERİN DENEYİMLERİ	131
A. Kanada Sayıştay'ında Performans Denetimi	131
B. İngiltere Sayıştay'ında Performans Denetimi.....	133
C. A.B.D. Sayıştay'ında Performans Denetimi.....	136
D. Almanya Sayıştay'ında Performans Denetimi.....	137

E. Fransa Sayıştayı'nda Performans Denetimi.....	140
F. Hollanda Sayıştayı'nda Performans Denetimi.....	141
G. İsveç Sayıştayı'nda Performans Denetimi.....	143
H. Pakistan Sayıştayı'nda Performans Denetimi	146
I. Avustralya Sayıştayı'nda Performans Denetimi	147
J. Avrupa Topluluğu Sayıştayı'nda Performans Denetimi.....	148
II. DENETİMDE YENİ AÇILIMLAR.....	150
A. Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma.....	150
B. Makro Ekonomik Yönetim	152
C. İnsan Kaynağının Gelişmesi.....	153
D. Bürokratik Yozlaşma	153
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	155
YÖNETSEL İŞLEVLER VE DENETİM KRİTERLERİ	155
I. STRATEJİK YÖNETİM VE PLANLAMA	158
A. Amaçlar Hiyerarşisi	158
1. Stratejik Planlama	159
2. Uygulama Planları	160
B. Denetim Kriterleri.....	161
II. FONKSİYONEL YÖNETİM VE ORGANİZASYON YAPISI	162
A. Organizasyon Yapısı.....	162
B. Denetim Kriterleri.....	164
C. İç Kontrol ve Yönetim İncelemeleri.....	165
1. İç Kontrol Sistemi.....	165
2. Denetim Kriterleri.....	166
D. İnsan Kaynağı Yönetimi	166
1. İnsan Kaynağı Yönetimi	166
2. Denetim Kriterleri	168
III. YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ VE İLETİŞİM	169
A. Yönetim Bilgi Sistemi.....	169
B. Denetim Kriterleri.....	172
IV. İZLEME SİSTEMİ VE YÖNLENDİRME	174
A. İzleme Sistemi.....	174
B. Denetim Kriterleri.....	175
V. KALİTE YÖNETİMİ VE STANDARTLAR.....	175
A. Kalite Yönetimi.....	175
B. Denetim Kriterleri.....	181

VI. MALİ YÖNETİM	182
A. Mali Yönetim.....	182
B. Denetim Kriterleri.....	183
VII. MALZEME YÖNETİMİ	184
A. Malzeme Yönetimi.....	184
B. Denetim Kriterleri.....	184
VIII. ZAMAN YÖNETİMİ	185
A. Zaman Yönetimi	185
B. Denetim Kriterleri.....	186
VIII. PERFORMANS GÖSTERGELERİ	186
A. Performans Göstergeleri	186
B. Denetim Kriterleri.....	188
BEŞİNCİ BÖLÜM	191
TÜRKİYE’DE PERFORMANS DENETİMİNİN UYGULANMASI	191
I. PİLOT PROJENİN YÜRÜTÜLMESİ	193
A. İnceleme Nedeni	194
B. Çalışma Teklifinin Hazırlanması.....	195
1. Kamuoyu ve Parlamantonun İlgisi	195
2. İncelemenin Kapsamı.....	195
3. Denetim Yaklaşımı	196
C. Ön İnceleme Aşaması.....	196
1. Ön İncelemede Yapılan Çalışmalar.....	197
2. Alt Konu- Değerlendirme Kriteri- Metodoloji.....	200
D. Tam İnceleme Aşaması.....	206
E. Taslak Rapor	209
F. Rapor.....	210
II. YAYGIN BULGULAR	211
A. Kamu Yönetimine İlişkin Bulgular	211
B. Türk Kamu Yönetimine İlişkin Bulgular	213
SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME.....	215
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	221
ÖZET.....	229

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1- Sorumluluk Zinciri.....	24
Şekil 2- Performans Ölçüm Modeli.....	41
Şekil 3 - Verimlilik - Tutumluluk Denetimi ile Etkinlik Denetimi İlişkisi	44
Şekil 4 - Verimlilik-Tutumluluk Denetimi ve Etkinlik Denetimi	45
Şekil 5 - INTOSAI Denetim Standartları	54
Şekil 6 - Performans Denetiminin Aşamaları	62
Şekil 7- Performans Denetimi Süreci	63
Şekil 8 - İngiltere’de İzlenen Süreç	64
Şekil 9- Stratejik Planlama.....	67
Şekil 10- Denetim Uygulama Aşaması.....	89
Şekil 11- Bulgu ve Sonuçlara Ulaşma	111
Şekil 12- Denetimin Raporlama Aşaması	112
Şekil 13- Performans Denetimi Aşamalarının İçeriği.....	123
Şekil 14- Performans Ölçüm Döngüsü	190
Şekil 15- Tam İnceleme Sorularını Belirlemeğe Yardımcı Analiz.....	207

GİRİŞ

Yasama organı adına yapılan bağımsız denetimin, yürütme organı tarafından yasamaya sunulan bilgilerin doğruluğunu inceleme (onama işlevi) ve doğrudan yasamayı bilgilendirme olmak üzere ikili odağı bulunmaktadır. Sayıştaylar, yasama organı adına denetim yapan bağımsız yüksek denetim kurumları olarak, kamu hesaplarını her düzeyde denetleme ve raporlama rolüne sahip olup, yürütme erkinin faaliyetleri ile yasama süreci arasında temel ve bağımsız bir bağ kurmaktadır. Performans denetimi Sayıştayların parlamentoya rapor sunma işlevini karşılamaya yöneldiğinden, birçok ülkede en önemli görev olarak kabul edilmektedir.

Bağımsız dış denetim misyonunu iki şekilde yerine getirmektedir: Yasalara uygunluk denetimini de içeren mali denetim ve performans denetimi. Dış denetim ile, performans raporlarındaki önerilerin uygulanmasıyla doğrudan, denetim ve raporlama süreci sayesinde performans geliştirme teşviki aracılığıyla da dolaylı olarak kamu yönetiminde gelişme sağlanabilir.

Kamu kaynaklarının tüm toplum yararına kullanımı kamu denetiminin temel felsefesini sembolize etmektedir. Yasama organı üyeleri ile hükümetin ve kamu yöneticilerinin vatandaşlara, vergi ödeyenlere karşı sorumlulukları vardır. Vergi ödeyenler günümüzde, vergilerinin nerelere, nasıl harcandığını, nasıl yönetildiğini bilmek istemektedirler. Bu ise en iyi şekilde, yüksek denetim kurumlarının performans denetimleri aracılığıyla yerine getirilir. Mali denetimden farklı olarak, performans denetiminde kaynakların nasıl yönetildiği incelenir; mali verilerin doğruluklarının ötesinde, sonuç ve etkileri bakımından ifade ettiği anlamlar sorgulanır.

Kitap, performans denetiminin tarihsel süreç içerisinde gelişimi, giderek artan önemi, unsurları, ilkeleri, metodolojisi ve uygulamaları hakkında bir perspektif vermek amacıyla yazılmıştır. Konu, Türkçe literatürdeki performans denetimi çalışmasının eksikliği göz önüne alınarak, belli bir somut gereksinimi karşılamak üzere seçilmiştir. Çalışmanın bu alandaki bir boşluğu, kısmen de olsa, doldurmaya katkıda bulunacağını umuyorum. Performans denetimi konusunda geçerli bir görüşe sahip olmayı sağlayarak, değişik ülkelerin deneyimleri ile bakış açılarını yansıtmak bakımından genel bir çerçeve çizmesi umulmaktadır. Türkiye'deki ilk çalışma örnek olayında uygulama da anlatılmıştır. Böylece kitap, teori ve uygulama örneklerinin bir kombinasyonunu içermektedir.

Ülkemizde Sayıştay, 136 yıl geriye uzanan geçmişi ile kökleşmiş bir klasik denetim geleneğine sahip olup, performans denetimi uygulamasına da kamu sektöründeki diğer denetim kurumlarından önce başlamıştır. Sayıştay Başkanlığı, performans denetimini İngiltere Sayıştayı (National Audit Office of United Kingdom) ile ortak bir proje çerçevesinde 1996 tarihinde başlatarak, aşama aşama yaygınlaşmasını hedeflemiştir.

Araştırmanın Metodolojisi

Performans ve ölçümleri üzerine mevcut literatür araştırılmış ve diğer ülkelerdeki Sayıştayların performans denetim metodolojileri incelenmiştir. Böylece performans denetimi üzerine yapılan son çalışmalar ve diğer ülke deneyimleri ile ilgilenenler için kaynaklar tek çatı altında toplanmaktadır. Kitap, üç ana bölüme ayrılmıştır:

1. Bölüm: Tarihsel çözümleme ve kavramsal çerçeve

Bu bölümde, performans denetiminin ilgi alanı, kapsamı, özellikleri ve etkileri ile Sayıştayların rol ve fonksiyonlarını yerine getirebilmesindeki önemi üzerine genel bilgiler verilmesi amaçlanmıştır. Performans denetimi bir gelişimin sonucudur; bu nedenle tarihsel perspektif içinde ele alınmıştır. Kavramsal analiz ihtiyacını karşılamak için, tarihsel gelişim süreci içerisinde performans denetimi olgusunun ortaya çıkışına yol açan gelişmeler tanımlanmış, daha sonra da standart bir şekilde kullanılmalarını sağlamak için, performansın unsurları olan verimlilik- etkinlik- tutumluluk kavramları açıklanmış ve aralarındaki ilişkiler incelenmiştir.

Temel kavramların örneklerle açıklanmasıyla, başarılı bir performans stratejisinin gerekleri belirtilmiştir. Ayrıca, yönetim kuramları ve denetim, siyaset ve denetim, Sayıştayların örgütlenmesi ve yasal çerçeve ile denetim standartları konuları da kapsanmaktadır.

2. Bölüm: Metodolojik yaklaşım

Metod ya da yöntem, bir incelemenin devamı boyunca izlenen yol; yapılan işlemlerdir. Denetim metodları, meslek bilgisine dayanır. Bu nedenle denetim standartlarına tamamen uygun olması gerekir. Bu bölümde, verimlilik-etkinlik-tutumluluk incelemelerinin nasıl planlandığı ve yürütüldüğü, içerilen süreç ve aşamalar, çeşitli incelemelerin amacı, niteliği ile raporlamanın nasıl yapıldığı açıklanmaktadır. Ancak ülkemizde performans denetimi prosedürleri henüz açıklığa kavuşmadığı için, raporların görüşülmesinde izlenen usuller İngiltere örneği esas alınarak anlatılmıştır.

3. Bölüm: *Diğer ülkelerin deneyimleri ve denetimde yeni açılımlar*

Diğer ülke Sayıştaylarının yapısı ve performans denetimi deneyimleri kısaca anlatılmaktadır. Bazı Sayıştayların bu konudaki deneyimlerinin oldukça fazla olduğuna tanık olmaktayız. Yeni denetim alanları da tanıtılarak, son yönelişler ve değişik deneyimler tartışmaya açılmak istenmiştir.

4. Bölüm: *Yönetmelik işlevler ve denetim kriterleri*

Yönetimin çeşitli işlevleri açıklanarak, kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılmasını değerlendirmek amacıyla kullanılan genel kriterler verilmiştir. Bunlar her denetimin özgün koşullarına uyarlanabilirken, ayrıca spesifik kriterler de geliştirilebilir.

5. Bölüm: *Türkiye 'de performans denetiminin uygulanması*

Karayolları Genel Müdürlüğünün devlet ve il yollarında yürüttüğü bakım, yapım ve onarım faaliyetlerinde performans denetiminin yürütülmesinde izlenen yaklaşım ve yöntem açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
PERFORMANS DENETİMİNİN
KAVRAM VE İLKELERİ

I. TARİHSEL GELİŞİM

Denetim tarihinin gözden geçirilmesi, bu olgunun gelişimini ve içeriğinin zenginleşmesini de göstermektedir. Uzun bir geçmişe sahip olan denetimin kökeni kesin olarak kayıtlara dayanmamakla birlikte, ilk çağlardan itibaren varlığına ilişkin bilgiler vardır. Örneğin; Eski Yunan, Roma ve Mısır uygarlıklarında kamu hesaplarının kontrolüne ilişkin çeşitli belgeler bulunmaktadır. Ancak sorumluluk zinciri ve mali kaynakları güvenceye alan önlemlere ilişkin teknikler her çağa göre değişmiştir. Monarşinin egemen olduğu çağlarda denetim, vergilerin eksiksiz toplanmasını sağlamayı amaçlamıştır. Merkantilizmin geliştiği dönemlerde ise, pazarın sınırlarını çizen ulus devletlerin ortaya çıkışı ve uluslararası ticaretin artışı denetimin, uzak diyarlara ticaret amacıyla gidenlerin dönüşlerinde, muhasebelerinin yapılmasını esasa bağlaması sonucunu doğurmuştur. Hesapların kontrolü ile görevlendirilen kişi, harcamada bulunanlara her bir işlemi miktar ve konu itibarıyla okutarak, düzeltilmesi gereken hususları belirtmekte ve görüş bildirmekteydi. Hesapların incelenmesini ve kontrolünü üstlenen bu görevliye Latince dinleme anlamına gelen (audit) kelimesinden türetilen Denetçi (Auditor) denmiştir. Denetimin kurumsallaşması ile mali kontrolü sağlayan tekniklerin gelişimi mutlak monarşinin çöküşü ve demokrasinin yükselişi olan 18. yüzyılın sonuna denk düşmektedir.¹

Denetimin niteliği gelişimini yıllar boyunca sürdürmekle birlikte, modern kamu denetimi kavramı demokratik kurumların yerleşmesine yol açan sanayi devrimi sonrasında bugünkü niteliğine kavuşmuştur. Kamu denetimi, konumu, amaçları ve hatta teknikleri yönünden diğer denetim biçimlerinden farklı özelliklere sahiptir. Demokratik parlamenter rejimin kurulup gelişmesine bütçe ve denetim kurumu öncülük etmiştir. Bütçe kurumu ile, devletin gelirlerinin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına izin verme yetkisi mutlak yetkili hükümdarlardan halkı temsil eden parlamentolara geçmiştir. İngiltere’de 1215 yılında ilk mali uzlaşma belgesi² olan Magna Carta, kralı her türlü vergi için “Genel Konsey” adlı kurula danışmak zorunda bırakmıştır. Bu belge yönetimin işlemlerinin denetlenmesi

¹ Benjamin Geist & Nissim Mizrahi, **State Audit and Accountability**, “State Audit: Principles and Concepts”, Jerusalem, 1991, p.16.

² Bakır Çağlar, “Parlamentolar ve Denetim”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu**, 4-5 Haziran 1987, I.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1988, s.37.

konusunda da ilk yazılı kuralları içermektedir. Giderler üzerindeki kontrol ise, daha sonra gündeme gelmiş ve asırlardır sürmüştür. İngiltere’de bu süreç, 1688 Devrimi ve İnsan Hakları Beyannamesi ile sonuçlanmıştır. Fransa’da ise, 1789 Fransız Devrimi parlamentonun devlet gelir ve giderleri üzerindeki tam kontrolü olarak kabul edilmiştir. Böylece, parlamentonun bütçeyi onaylama ve denetleme yetkisi demokrasinin mihenk taşı olmuştur. Parlamentonun bütçe üzerindeki bu yetkisi “bütçe hakkı” olarak tanımlanmaktadır. Diğer deyişle, bütçe hakkı, devletin nerelere, ne ölçüde para harcaması gerektiği ve bu harcamalar dolayısıyla halka ne gibi yükümlülükler yükleneceği konusunda parlamentonun söz sahibi olması durumunu anlatmaktadır.³ Ancak parlamento, yapısı gereği, gelir ve giderler üzerinde ayrıntılı incelemeler yapamayacağından uzman bir kuruluşa ihtiyaç duyar. Sayıştaylar, bu ihtiyacın sonucu olarak kurulmuştur. Bu nedenle klasik demokrasi anlayışının evrimini ortaya koyan parlamenter düzeninin evrimi, kamu yüksek denetiminin kurumsallaşmasını da göstermektedir.

Devletin bütün gelir, gider ve mallarının yasama denetimine tabi tutulması parlamenter demokrasinin gereklerindendir. Yürütme organı tarafından hazırlanan bütçe teklifi yasamanın onayından geçtikten sonra, yönetimler, bütçenin uygulanması ve hesaplarının tutulmasından sorumlu olur. Bu sorumluluğun yerine getirilmesini tarafsız olarak izleyen ve en yüksek düzeyde güvenceye bağlayan kurum ise bağımsız, kamu yüksek denetim kuruluşları olan Sayıştaylardır. 19. yüzyılda, demokrasinin kökleri derinleşerek meşruluğu belirginleştikçe, devlet organlarının kamuya karşı sorumlulukları da artmıştır.

Modern denetimin gelişimi iki bölüme ayrılabilir:

2. Dünya Savaşı öncesi, düzenlilik ve mali denetimin kök saldığı 150-200 yıllık dönem; ve

2. Dünya Savaşı sonrası kapsamının genişlediğı dönem.

Ancak bu kesin bir ayrım değildir; performans denetimi düzenlilik ve mali denetime ek olarak uygulanmaktadır.⁴

³ Gürsoy, Bedri, **Kamusal Maliye- Bütçe**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Yayın No: 481, Ankara, 1981, s.72.

⁴ Benjamin Geist & Nissim Mizrahi, **a.g.k.**, p.16.

A. Denetimin Geleneksel Kapsamı

Denetim, önceleri, işlemlere ait verilerin ve muhasebe kayıtlarının tek tek incelenmesi ile sonuçlanmaktaydı. Sanayi Devrimi ile ekonomik ve sosyal yapıdaki köklü değişiklikler sonucu, mali bilgilerin kayıtları artmış, muhasebe sistemleri çeşitlenmiştir. Kayıtların artışıyla birlikte, sermaye sahiplerinin işlemlerden uzaklaşması, dış denetime olan ihtiyacı artırmıştır. Oysa, merkantilizm dönemindeki uzak kalış, uluslararası ticaretin yapısına özgü idi. İşletmelerdeki hacim artışı ve karmaşıklığa paralel olarak zamanla, denetçinin işlev alanı da genişlemiştir. Ancak bu durum, denetçinin her işlemi teker teker incelemesini olanaksızlaştırmıştır.

Yirminci yüzyıla gelindiğinde, denetim mali tabloların işletmenin ilişkilerini yansıtıp yansıtmadığı üzerinde durmaya, tek tek işlemler yerine işletmeyi bütün olarak değerlendirmeye geçmiştir. Böylece mali denetim, mali tablolar hakkında görüşlerin belirtildiği düzeye ulaşmıştır. Denetçi, her kalemi inceleme yerine, mali tablolar ile bunların dayandığı işlemler üzerine görüş bildirmeye başlamıştır. (Görüş veya kanaat; muhasebe ve mali verilere dayalı olarak denetçinin vardığı yazılı sonuçtur.) Kamu denetiminin kapsamı da aynı paralelde genişlemiştir. Denetçiler, sadece hesapların doğruluğu üzerine rapor sunmakla kalmayıp, gelirlerin ve harcamaların kanunlara, kurallara ve muhasebe ilkelerine uygunluğunu da incelemeye başlamışlardır. Hükümet harcamalarındaki artış, görünürde kontrolsüz izlenimi vererek, aynı zamanda kamuoyunda endişe yaratmıştır. Hesapların doğruluğu ve uygunluğu üzerine rapor yazılması oldukça riskli ve güç olmuştur. Bunun için, gelir ve gider belgelerinin tamamını inceleme yerine örnekleme yoluyla denetim yapılmaya başlamıştır. Örnekleme dayanarak, kuruluşun mali durumu üzerine görüş bildirmesi, denetçinin yasal görevi kabul edilmiştir. Sonuçta, gerek kamu gerekse özel sektördeki denetimin amacı, münferit hataların bulunmasından, mali tabloların doğruluğu ve tamlığı hakkında görüş belirtmeye, denetim yaklaşımı da yüzde yüzlük incelemeden mali verilerin örnekleme yoluyla incelenmesine doğru değişmiştir.⁵

Denetimin rolü, kapsamı ve metodolojisinde hızlı gelişim, özellikle 2. Dünya Savaşı'ndan sonra olmuştur. Denetçilerin hata bulmaya odaklanan bakış açıları önemli ölçüde değişmiş, ayrıca bir meslek grubu olarak organize olma yolunda ilerlemişlerdir. Denetçilik yeterliğe ve belli bir eğitime bağlanarak, çalışma standartları oluşturulmuştur. Denetçinin işini yapacağı çerçeve, genel kabul gören denetim ilkeleri ve standartları ile nesnel bir şekilde açıklanmıştır.

⁵ Ersin Güredin, **Denetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 57, İstanbul, 1988, s.8.

B. Geleneksel Denetimin Unsurları

Kamu denetiminin geleneksel görevi, düzenlilik ya da mevzuata uygunluk denetiminden türeyen onaylama ya da tasdik olup; gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına esas oluşturan hesap ve belgelerin aritmetik doğruluğunu periyodik ve ayrıntılı kontrol ederek mali sorumluluğun gerçekleşmesine yardımcı olmaktır. Geleneksel denetimin temel kavramları, doğruluk, yasallık ve düzenliliktir:

Doğruluk; kaydedilen işlemlerin doğru olarak hesaplandığının tesbitini;

Yasallık; işlemlerin yasalara (mevzuata) uygunluğunun incelenmesini;

Düzenlilik; işlemlerin düzenli kaydedilmesini;

Uygunluk; gelirlerin ve harcamaların belli harcama kalemlerinin amaçları da göz önünde tutularak doğruluklarının yargılanmasını ifade etmektedir.

Yasallık veya uygunluk denetimi olarak da ifade edilen düzenlilik denetiminde, gelirlerin toplanması ve giderlerin gerçekleştirilmesinde yasa koyucunun niyetlerine uyulup uyulmadığı ve bütçe kanunlarının koyduğu sınırlar içinde kalınıp kalınmadığı tespit edilmektedir. Hesabın doğruluğu ve tamamlığına da dikkat edilmektedir. INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği)'nin düzenlilik denetimi olarak tanımladığı bu denetimin kapsamına şu unsurlar girer:

- sorumlu kurumların mali hesap verme sorumluluklarının, mali kayıtların incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolar hakkında görüş belirtilmesi de dahil olmak üzere doğrulanması (tasdik edilmesi);
- bir bütün olarak devlet yönetiminin hesap verme sorumluluğunun doğrulanması;
- iç denetimin ve iç kontrol fonksiyonlarının denetimi;
- denetlenen kuruluşların yönetsel kararlarının doğruluk ve uygunluğunun denetimi;
- denetimden doğan veya denetimle ilgili ve Sayıştay tarafından açıklanması gerekli görülen konuların rapor edilmesi.

C. Denetimin Kapsamındaki Genişleme: Performans Denetimi

Performans denetimi, 1940'lı yıllarda, firmaların sanayi standartlarına göre verimliliklerini ölçmek üzere işlem denetiminin önem kazanmasıyla ortaya çıkmıştır. İlk kez,

1949 yılında, Amerika’da, Hoover Komisyonunda sözü edilmiştir.⁶ Amerikan Federal Hükümet Yürütme Organının Yeniden Düzenlenmesi Yasası uyarınca kurulan bu Komisyonun yönetsel reform niteliğindeki çalışmaları sonuçlarının uygulamaya konulması bakımından benzeri araştırma ve çalışmalardan ayrılmaktadır. Sonuçta, denetimin odak noktası, kullanılan kaynaklardan, yürütmenin faaliyetleri, işlevleri, maliyetleri ve başarılarına doğru değişmiştir. Harcama kalemlerinin önemini vurgulama yerine, belirli bir faaliyet veya işlevden beklenen sonuçların tanımlanması üzerinde durulmaya başlanmıştır.⁷

Devletin kamu düzenini sağlama fonksiyonu dışında sosyo-ekonomik gelişimde aktif rol oynamaya başlaması ve buna paralel olarak kamusal alanların genişlemesi kamu gelir ve giderlerinin artışına yol açarak daha rasyonel karar mekanizmalarının oluşturulması ihtiyacını doğurmuştur. Hükümet faaliyetlerinin hacmi genişledikçe, yapılan harcamalardan tam bir verim alınması talebi ortaya çıkmıştır. Demokratik kurumların yerleşmesiyle halkın kamu kaynaklarını kullananlardan hesap sorma bilinci de gelişmiştir. Geleneksel denetim ise bu yeni talepleri karşılamada yetersiz kalmıştır. Denetimin işlev ve alanının genişlemesiyle performans denetimi oluşmaya başlamıştır.

Hükümet programlarının kamu hizmetlerine dağılımı konusunda halkın beklentilerinin yükselmesi, hükümetin icraatlarından dolayı sorumluluğuna yasamanın artan ilgisi ve bilgi teknolojisindeki hızlı gelişim, devlet fonksiyonlarının artışı ve çeşitlenmesi dolayısıyla uygunluk denetiminden performans denetimine geçişte etkili olan başlıca faktörler olmuştur.

Niçin Performans Denetimi ?

- Devlet faaliyetlerinin kapsamındaki artış
- Kaynakların rasyonel dağılımı ihtiyacı
- Bilgi teknolojisindeki hızlı gelişim
- Demokratik kurumların gelişimi ile kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin yerleşmesi

⁶ Gerold E. Caiden, “Devlet Denetiminin Yeni Yönleri”, **Devlet Denetimi**, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987, s.128.

⁷ GAO (United States General Accounting Office), **Performance Budgeting**, Report to Congressional Committees, GAO Accounting and Information Management Division, Washington D.C., March 1997, p.5.

Klasik bütçe teorisinin dayandığı iki baz; harcamalarda tasarruf sağlanması ve suiistimallerin önlenmesidir. Ancak bunlar, devletin ekonomik dinamizmi karşısında yetersiz kalmıştır. 1960'lı yılların başlarında, klasik bütçeden program çıktılarına ve maliyet-fayda analizine kayan Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemine geçilmesiyle, denetimin hedefleri de program çıktılarına, mali planlamaya yönelmiştir. Hükümet faaliyetlerinin çıktılarıyla ya da istenen sonuçlarıyla ilişkisi bulunmayan girdiler ve sadece maliyetleri gösteren geleneksel bütçe kaynakların rasyonel tahsisine, alternatif kullanımlarını saptamaya yardımcı olmadığından, ekonomik analiz teknikleriyle, planlama ve programlama çalışmaları ile bütçe uygulamalarının bütünleştirilmesi sonucu Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi geliştirilmiştir. Bu sistem, bütçeye ilişkin en doğru kararların performans düzeylerinin ve türlerinin sıralanıp, sayısal hale getirilip analiz edilmesiyle verilebileceği varsayımına dayanmaktaydı. Ancak, Planlama-Programlama-Bütçeleme Sistemi geleneksel bütçe nosyonunu sarsamadığı gibi yeni tür bilgiler de sağlayamamıştır. Yeni bütçe tekniğinin kullanımı sınırlı olmuş, uygulamada çeşitli güçlükler ortaya çıkmıştır. Hükümet faaliyetlerini sınıflandırarak sayıyla ifade etme, sayıyla ortaya konulamayan sonuçları kapsam dışında tutma zorunluluğu, gelecekteki maliyet ve faydaları iskonto etmeye elverişli oran bulunamaması güçlüklerden bazılarıdır.⁸ Kamu kurumlarının bütçe disiplini dışına çıkmaları da yeni denetim tekniklerine ihtiyaç göstermiştir.

Toplumsal beklentileri ile denetim arasındaki uçurum, denetim organlarının görev ve sorumluluklarını yeniden değerlendirmelerine yol açmıştır. Performans denetiminin gelişmesi, kamu sektöründe yeni tür bilgilerle denetim kavramının genişlemesine dayanmaktadır. Batı'da, yasama organlarının kamu kurumlarının harcamalarının verimliliği, tutumluluğu ve etkinliği üzerine de bilgi istemeye yönelmeleri ile denetimin içeriği mali denetimden farklı boyutlar kazanmıştır. Performans denetimi ile;

- kaynakların en ekonomik koşullarda elde edilmesi;
- kaynaklardan en verimli şekilde yararlanılması; ve
- planlanan hedeflerin etkin olarak gerçekleştirilmesi

incelenmeye başlanmıştır.

⁸ Faqır Muhammad, "Kamu Yönetiminde Çağdaş Yönetişel Yaklaşım ve Teknikler", (Çev.Erkan Oyal), **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 5, Sayı 3, Ankara, 1972, s.111.

Amerika, İngiltere, Kanada, Avustralya, İsveç ve Hollanda bu yeni tür denetime 1960'lı yılların sonu ile 1970'li yılların ilk yarısında geçmişlerdir.

D. Uluslararası Kuruluşların Rolü

Kamu denetimi dünyanın birçok ülkesinde yeni ve giderek genişleyen bir rol üstlenirken, bazı ülkelerdeki yüksek denetim kurumları hâlâ geleneksel rolleri ile sınırlı kalmıştır. Ancak, denetimin geleneksel roller ile sınırlı olduğu ülkelerin sayısı zaman geçtikçe azalmaktadır. Denetim organları ve denetçiler genellikle mevcut görevlerini tatmin edici bulmamakta ve yeni ufuklara doğru açılmaya çabalamaktadır. Sayıştaylar da sorumluluk sürecine katkılarını yeni ve etkili geliştirme teknikleriyle arttırmaya çalışmaktadır. Kongreler aracılığıyla Sayıştaylar arasındaki iletişim ve işbirliğinin gelişimi, yeni tekniklerin ve bilgi birikimlerinin yaygınlaşmasında önemli rol oynamaktadır. Dünyadaki yüksek denetim kuruluşlarının isimleri farklı olsa da amaçları birbirine benzemektedir.

İlk uluslararası Kongre düşüncesi, 1949'da, Birleşmiş Milletlere üye ülkelerin Sayıştay temsilcilerinin bir araya geldiği Uluslararası İdari Bilimler Kongresi'nde tartışıldıktan sonra, 34 ülkenin katılımıyla birinci Kongre toplantısının 1953 yılında gerçekleştirilmesi sonucunda INTOSAI (Uluslararası Sayıştaylar Birliği)* kurulmuştur. INTOSAI ve bölgesel kuruluşları olan 1965 yılında kurulan ILACEF (Latin Amerika ve Karayipler Denetim Bilimleri Enstitüsü), 1976'da kurulan AFROSAI (Afrika Ülkeleri Sayıştaylar Birliği) ve ARABOSAI (Arap Ülkeleri Sayıştaylar Birliği), 1978'de kurulan ASOSAI (Asya Ülkeleri Sayıştaylar Birliği), 1987'de kurulan SPASAI (Güney Pasifik Ülkeleri Sayıştaylar Örgütü), 1988'de kurulan CAROSAI (Karayip Ülkeleri Sayıştaylar Örgütü) ile 1990'da kurulan EUROSAI (Avrupa Ülkeleri Sayıştaylar Birliği) ve ECOSAI (Ekonomik İşbirliği Ülkeleri Sayıştaylar Örgütü) gibi uluslararası kuruluşlar yüksek denetim kurumları arasında işbirliği ve iletişim ortamı yaratarak, kazanılan uygulama tecrübelerinin paylaşılmasını sağlamışlardır. Böylece ortak ilke, teknik ve metotlar formüle edilmiştir. Nitekim, INTOSAI'nin amblemindeki "karşılıklı tecrübe herkes için yararlıdır" ifadesi bu organizasyonun amacını özetlemektedir.

Uluslararası konferanslar, eğitim seminerleri, bölgesel ve bölgeler arası sempozyumlar ve uluslararası süreli yayınlar mesleğin gelişimini sürekli ilerletmektedir.

* International Organization of Supreme Audit Institutions: çeşitli ülkelerin yasama adına denetim yapan bağımsız yüksek denetim kurumları olan Sayıştaylarının oluşturduğu uluslararası bir örgüttür.

Kongreler, değişik Sayıştayların denetim yaklaşımları, metodolojileri ve yaygın sorunlarda görüş alışverişleri ile denetim alanındaki yeni açılımları izlemeyi ve denetim standartlarını geliştirmeyi sağlayan uluslararası tartışma forumları işlevi görmektedir. Özellikle INTOSAI'nin üye ülkelerle ilişkilerinin genişlemesi ve derinleşmesi, uluslararası denetim standartlarının oluşumunda önemli rol oynamıştır. INTOSAI, denetim standartları, iç kontrol standartları, muhasebe standartları, kamu borçları, özelleştirme, program değerlendirmesi ve çevre denetimi konularındaki komite ve çalışma gruplarıyla faaliyetlerini sürdürmektedir.

Türk Sayıştay 1965 yılında INTOSAI'nin üyesi olmuş, 1990 yılında EUROSAI'nin, 1994 yılında ECOSAI'nin kurucuları arasında yer almış, 1996 yılında da ASOSAI'nin üyesi olmuştur. Bu uluslararası kuruluşların çeşitli Kongrelerinde denetim ilkeleri benimsenmiş, ayrıca denetimde yeni yönelişler de tartışmaya açılmıştır. Performans denetiminin kavram ve ilkeleri değişmez kalırken, her ülke metodolojiyi kendi özgün yapı ve koşullarına uyarlamaktadır.

Kamu denetimi alanında fikir ve deneyim alışverişini geliştirmek suretiyle farklı ülkelerin Sayıştayları arasındaki ilişkileri güçlendirmeyi amaçlayan INTOSAI;

1. Çeşitli Sayıştayların uyguladıkları denetim yöntemlerini tanıma, inceleme ve karşılaştırma yoluyla kamu denetimi sanatının kapsam ve niteliğine ilişkin başlıca ilkelerin belirlenmesi ve geliştirilmesi;
2. Farklı ülkelerin denetçileri arasında iletişim sağlanması;
3. Benzer durumlardaki tecrübelerin paylaşılması;
4. Mesleki faaliyetler konusunda bilgi verilmesi

alanlarında faaliyetlerde bulunmaktadır.

Yönetmel yapılar ülkelerin sosyal, ekonomik ve siyasal gelişim süreçleriyle birlikte biçimlendiklerinden ülkeler arasında farklılıklar doğal olmaktadır. Ancak denetim mesleği her ülkede ortak paydalarda buluşmaktadır. Bu nedenle, diğer ülke deneyimlerinden dersler çıkarılması mümkün olabilir.

II. YÖNETİM KURAMLARI VE DENETİM

Organizasyonlar hem dış etkilere, hem de iç taleplere uyum sağlamak için rollerindeki ve fonksiyonlarındaki değişiklikler aracılığıyla varlıklarını sürdürmek isterler. Değişim, insanlığın varoluşundan itibaren süren ve sürecek olan bir olgu olduğuna göre, organizasyonlar da değişimi yönetebildikleri ölçüde varlık nedenlerini koruyabilir ve saygınlık kazanabilir. Kamu yüksek denetim kurumları da birer örgüt olarak, gelecekte, ya topluma katkılarının artmasıyla ya da giderek daralan rolleri ile varolacaklardır.

Örgütlerin nasıl çalıştığı veya çalışması gerektiği hakkındaki teorileri içeren yönetim kurgusundaki değişiklikler, yönetsel modellerin evrimi, denetim alanına da yansımaktadır. Yönetim biliminin bağımsız bir disiplin haline gelişinden itibaren yönetim anlayışında, teknik bir birim olarak yapı yönünden ele alan geleneksel anlayıştan, insanlardan oluşan bir grup olarak ele alan davranışçı anlayışa ve yönetimi yalnız teknik ve davranışsal bir bilim değil, aynı zamanda çevreyle etkileşim halinde dinamik birim olarak gören anlayışlara uzanan değişimler olmuştur. Yönetim biliminin 19. yüzyılda bağımsız bir disiplin haline gelişinden itibaren geliştirilen yönetim kuramlarını üç grupta incelemek mümkündür: Klasik kuram, bilimsel yönetim ve bürokratik yaklaşımları; neo-klasik kuram, insan ilişkileri yaklaşımı ile çevresel, davranışsal yaklaşımı; modern kuram ise sistem yaklaşımlarını içermektedir.

Bilimsel Yönetim; 1920'li yıllarda Taylor, Fayol, Luther, Gulick ve Weber tarafından geliştirilen klasik yönetim anlayışı, yönetimi teknik bir birim olarak ele alarak, çalışan insanı makinenin bir parçası görüp, her şeyi üretimi arttırmaya yönelik planlamıştı. Bu anlayış “mekanik örgüt” gibi metaforlarla ifade edilmiştir. Daha fazla üretim için, 1927’lerde, Mayo’nun araştırmaları ile örgütlerde öncelikle insana değer verilmesini ilke edinen *İnsan İlişkileri Yaklaşımı* ortaya çıkmıştır. 1950’lerden sonra, yönetimi yalnız teknik ve davranışsal bir birim olarak değil, çevresiyle etkileşim halinde dinamik birim olarak değerlendiren *Sistem Yaklaşımı* geçerli olmuştur. Yapısal analiz olarak da adlandırılan bu yaklaşım, modern davranış bilimlerinin yanı sıra, Weberian ve yapısal işlevsel sosyolojiye de dayanmaktadır. Örgütü birbirine bağlı değişkenlerden oluşan bir sistem olarak değerlendiren çağdaş kuramcılarının her biri kendine özgü bir bakış açısına sahiptir. Katz ve Khan’ın açık sistem kuramı, Scott’un davranışsal örgüt kuramı, Likert’in iç içe geçmiş gruplar modeli, Argyris’in bütünleşme modeli bunlar arasında sayılabilir. *Durumsallık Yaklaşımı*na göre, bütün durumlara uygulanacak tek bir yönetim şekli yoktur. Örgüt,

değişken ve dinamik bir çevre içerisinde işlevselliği de değişen bir sistemdir. Toplumda hiçbir örgüt çevresinden bağımsız şekilde varlığını sürdüremeyeceğinden, büyüme ve varlığını devam ettirmek için elverişli durum yaratmaya çalışacaktır. Her durumda geçerli “tek, en iyi yol” arayan diğer yaklaşımlardan soyutlanmakla birlikte, aynı zamanda diğer yaklaşımlarla da iç içedir. Sistem yaklaşımı bilimsel ve insan ilişkileri yaklaşımlarının üzerinde durmadığı, sistemin stratejik unsurları, ulaşmaya yöneldiği amaçlar ve unsurları bir araya getiren süreçler gibi konularla ilgilenir.

Denetimin geçirdiği gelişme aşamaları, yönetim kuramlarının geçirdiği evrime paralel olmuştur. Denetim, başlangıçta, yönetimin keyfiliği, kontrolsüzlük, düzensizlik, kaynak israfı gibi problemlerle ilgilenirken hata ve kusurlar bulmayı neredeyse araç olmaktan çıkarıp, amaç haline getirecek dereceye gelmişken, yönetimde çağdaş düşüncelerin gelişimiyle, hata ve kusurların yapılmasını engellemeyi amaçlamış, bunun için, etkinliğini arttıran yapıcı teknikleri benimsemiştir. Bütçe süreci üzerinde de etkili olan bu yöntemler, amaçlara göre yönetim, sıfır tabanlı bütçe ve performans yönetimi olarak özetlenebilir.

A. Amaçlara Göre Yönetim

Amaçlara göre yönetim, bir planlama ve belirlenmiş sonuçları elde etme stratejisi olup, yönetim fonksiyonlarının temeli ve örgütlerin varlık nedeni olan amaçlar üzerinde durmaktadır. Üst yönetim tarafından amaçlar üzerinde vurgulanan planlar yapılmasını gerektiren bir tekniğe dayanan bu yaklaşıma göre, performans ve sonuçlar yönünden örgütün yaşamasını ve gelişmesini doğrudan doğruya etkileyen bölümlerin amaçları yönetimler tarafından belirlenmeli ve kendilerine bildirilmelidir. Örgütün mevcut stratejik planlarının ve uygulama planlarının performans ölçümü sonuçları ışığında gözden geçirilmesi ve gerektiğinde yeniden düzenlenmesi; her düzeydeki yönetici ile görüşerek beklenen sonuçların ve performans standartlarının gerek başında bulunduğu bölümün gerekse, örgütün hedeflerine uygun olarak saptanması amaçlara göre yönetim uygulamasında kullanılan bazı tekniklerdir. Amaçlara Göre Yönetimin aşamaları şunlardır:

1. Örgüt amaçlarının ve performans göstergelerinin belirlenmesi;
2. Performans sorunlarının belirlenmesi ile amaçlara ulaşmada destekleyici ve engelleyici faktörlerin saptanması ve analizlerinin yapılması;
3. Engelleyici faktörlerin giderilmesi ve örgütsel gelişme için öncelikli stratejilerin kararlaştırılıp, faaliyet programlarının yapılması;
4. Uygulama için gerekli personelin belirlenmesi.

B. Sıfır Tabanlı Bütçe

Çoğu örgüt bütçe sürecine geçmiş yılın harcamaları ile başlar, yani yönetimler gelecekteki harcamalarını bir önceki yılın rakamlarında artış veya azalış olarak planlarlar. Sıfır tabanlı bütçe, söz konusu hizmet kamu tarafından sunulmasaydı ne olurdu sorusuyla, yeni bütçe dönemi ihtiyaçlarını hesaplarken her birimin sıfırdan başlaması ile bunu aşmak amacıyla geliştirilmiştir. Geçmiş yılın bütçesi stratejik planlamada geçerli bir temel olmadığından her sorumluluk merkezi çalışma faaliyetlerini, ihtiyaç duyulan personeli, malzeme ve diğer araçlarını gelecek bütçe dönemi için haklı çıkarmak zorundadır. Bu nedenle, söz konusu teknik her yıl yenilenen bir hedefler setinin hazırlanması olarak görülür. İlk kez 1960 yılında Amerika Birleşik Devletleri Tarım Bakanlığında kullanılmış,⁹ 1970 ve 80'lerde ise yaygınlaşmıştır.

C. Performans Yönetimi

Yönetim, sadece örgüt içinde gelişen bir süreç değildir; bir sistemin performansı için sorumluluk üstlenme anlamına da gelir. Performans yönetimi, örgütlerde tüm çalışanları performansın sürekli gelişimini hedefleyen ortak amaçlarda birleştirmeyi ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli planlama- ölçme- yönlendirme- kontrol işlevlerini, yönetimin diğer işlevleri ile eşgüdümlü olarak yürütmeyi öngören bir yönetim biçimidir.¹⁰ Amaçların kurgulanması, performans ölçümü ve düzenli değerlendirmeler kamu yönetiminde performans kaynaklı yeni paradigmanın temelidir. Modern kamu yönetimi anlayışı performans ile ilişkili kalite yönetimi ilkeleri ile biçimlenmeye başlamıştır. Kalite yönetiminde yönetimi geliştirme önem taşımaktadır. Yönetimi geliştirme, planlı, yönlendirilmiş ve sistematik bir süreç olup, kuruluşun amaçlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olacak etkin, verimli, ekonomik ve kaliteli hizmet görülmesini sağlayacak bir düzene kavuşturulması için yapılan çabaların tümü olarak tanımlanabilir.¹¹ Bunun için öncelikle geleceğe yönelik vizyon oluşturularak, performansın planlanmasıyla buna ilişkin stratejiler geliştirilir ve tasarlanan ölçüm ve değerlendirme sistemleri uygulanır. Performans yönetimi kamu yönetiminin zenginleşmesine katkıda bulunur. Performans ölçümlerini geliştirecek her uygulama, sonuçta, yönetim kültür ve yaklaşımında da değişiklikler gerektirecektir.

⁹ Richard L. Daft, **Management**, The Dryden Press, Second Edition, Chicago, 1991, p.533.

¹⁰ Zühal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi, Çok Yönlü Performans Göstergeleri**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları No: 473, Ankara, 1996, s.50.

¹¹ Ömer Peker, **Yönetimi Geliştirmenin Sürekliliği**, TODAİE Yayınları No:258, Ankara, 1995.

Geleneksel Denetim Kültürünün Değişmesi:

Kamu denetiminin standartları ve prosedürleri özel sektördeki bağımsız dış denetime benzetmekle birlikte kamu sorumluluğunun gereklerini karşılamaya yönelmiştir. Kamu sektörünün verimli, ekonomik ve tutumlu hizmet görme baskısı altında oluşu, denetimlerin yönetiminde de geçerlidir. Üstelik, kamu sektöründe yönetimin geliştirilmesine katkıda bulunabilmeleri açısından Sayıştaylar eşsiz bir konuma sahiptirler. Denetim sonucunda şu sorulara yanıt alınabilmelidir:

- denetimin etkisi nedir?
- denetim ile tasarruflar sağlanabilecek midir?
- denetimin kattığı değerler neler olacaktır?

Siyasal ve yönetsel değişiklikler, denetçileri daha aktif olmaya sevk etmektedir. Denetimin amacının sorgulanması, klasik denetimdeki denetlenenler yerine halkın (ve temsilcilerinin) hizmetten yararlananlar olarak görülmesine yol açacaktır.

Kamu yönetimlerinin gelişmesi, kullanılan kaynaklardan en uygun sonuçların alınması açısından oldukça önemlidir. Sayıştaylara incelemelerini derinleştirme olanağı veren performans denetimi bu bağlamda özel ilgiye hak kazanmaktadır. Geleneksel mali denetimde olduğu gibi, statik gelir ve gider tablolarının incelenmesi değil, aksine mali olayların neden ve sonuçlarının saptanması önem taşımaktadır. Bir anlamda, buzdağının görünmeyen tarafı gün ışığına çıkarılmaktadır. Bu nedenle, denetimin hataları önleme ve düzeltme işlevinin yanı sıra geliştirme (reform) yönü belirgin olmaktadır.

Performans yönetimlerinin geliştirilmesinde Sayıştaylar, kolaylaştırıcı yani katalizör işlevi görür. Çalışmalarını sürekli gözden geçirmek ve değerlendirmek aslında yönetimlerin fonksiyonu olmakla birlikte, Sayıştaylar bağımsız ve tarafsız dış değerlendirme sağlar. Performans denetiminin bulguları ve önerileri iş süreçlerinin kontrolü aracılığıyla yönetimin işlevlerinin gelişmesine yardımcı olur. Performans denetimi her aşamada uygulanmakla birlikte, denetim genellikle işlemler tamamlandıktan sonra yapılmaktadır. Bununla beraber, benzer veya ilgili programların, projelerin gelecekteki planlama ve uygulamasında da bulgu ve önerilerden yararlanılabilir. Yönetim performans denetçisinin raporu ile kendi performansı üzerine önemli bilgiler sağlar. Bu bilgiler, performansı geliştirmek için kullanılabilir.

Yüksek denetim kurumları olarak Sayıştayların kamu ve mali yönetim alanlarındaki deneyimleri ve birikimlerinin göz önünde bulundurulması kamu yönetiminin gelişmesine yol açacaktır. Sayıştayların kamu sektöründeki bütün kurumlara bağımsız bir pozisyon dan bakabilmeleri reformların gelişimine ve uygulanmasına önemli katkıda bulunmalarını sağlamaktadır. Yeni denetim görüşü uygulama sırasında kamu yönetiminde büyük değişiklik gerektirmektedir. Kuruluşların performanslarını yönetecek şekilde yapılanmaları ve örgütsel iklim değişikliği bu geniş kapsamlı reformların temelidir. Harcamalar karşılığında elde edilen değerlerin de ortaya konması ile yönetimin başarısı değerlendirilir ve öneriler geliştirilir. Yapılan önerilerin benimsenmesi yönetsel reformun bir aşamasını oluşturur.

Performans yönetimlerinin kurulup geliştirilmesini hedefleyen performans denetimi kavramları, teknikleri ve giderek standartlaşan metodolojisi ile günümüzde bir alt disiplin olma niteliğini kazanmıştır. Denetimin bütün aşamalarının planlanarak yürütülmesi, bulgu ve verilere bilimsel araştırma yöntemleriyle ulaşılması denetimin sistematik bir süreç olma özelliğini göstermektedir. Performans yönetimlerinin gelişmesinde performans denetiminin ne derece etkin bir araç olacağı ise, Sayıştayların siyasal ve yönetsel sistemdeki yasal konumları ile belirlenir.

Yönetimin Geliştirilmesinde Performans Denetiminin Rolü:

- Amaç ve hedeflerin ölçülebilir şekilde gelişmesi
- Performans bilgisinin kullanıma elverişli olması
- Planlanan ve gerçekleşen sonuçların karşılaştırılması
- Plandan sapmaların nedenlerinin analizi
- Performans ölçüm standartlarının geliştirilmesi
- Ölçüm sistemlerinin kurulması
- Yönetimin acil tedbirler alabilmesi
- Kontrol sistemlerinin tasarlanması
- Daha verimli ve etkin iş süreçleri için öneriler

III. DENETİM- SORUMLULUK VE DEMOKRASİ

Demokratik rejimde parlamentonun görevi, yasama faaliyetinin yanı sıra yürütme üzerinde denetim gerçekleştirmektir. Parlamento iç mekanizmaları ile siyasal denetimi gerçekleştirirken, kamu faaliyetlerinin yerine getirilişi konusunda bilgi verecek bağımsız bir kuruma ihtiyaç duyar. Bu yetkisini yüksek denetim kurumunun uzmanlığına başvurarak yerine getirmesi, görevini daha iyi yapabilmesini sağlar.

Sayıştaylar, performans denetimi aracılığıyla, parlamenter demokrasinin temel ilkesi olan sorumluluk rejiminde merkezi bir rol oynar. Kaynakların kullanımındaki sorumluluk da değerlendirildiğinden, performans denetimi gerçekte, verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkelerinden daha geniş amaçlara sahiptir.¹² Sorumluluk, üstlenilen bir göreve karşılık hesap verme yükümlülüğü anlamına gelir. Demokrasilerin üzerine inşa edildiği pozitif, demokratik bir değer olan sorumluluğa değişik boyutlardan bakılabilir:

Siyasal sorumluluk; devletin gelirlerini toplama ve giderlerini gerçekleştirme bakımından yürütmenin yasamaya karşı sorumluluğunu göstermektedir. Yürütme organının, izin verilen kaynakların kullanımında limitlerin aşılmadığı konusunda yasamaya güvence vermesi beklenmektedir. Siyasal sorumluluğun bu gereklerini karşılamak için devlet kurumları tasdik ve mali hesapları doğrulama ile raporlamada bulunur.

Yönetmelik sorumluluk; kaynakların verimli, etkin ve tutumlu yönetimi tasarrufunda devlet kurumlarının sorumluluğuna işaret etmektedir. Yönetim sorumluluğu gerektirir. Yöneticilerin kararları ve eylemlerinin verebilmeleri olan sorumluluk sistematik bir değerlendirme işlevinin özenle uygulanması ile desteklenir.

Kamu Kesiminde Hesap Verme Sorumluluğu; kamu kaynaklarının yönetimi ile görevli kişi veya kurumların, bu kaynaklara ilişkin mali, idari ve program sorumlulukları nedeniyle hesap verme durumunda bulunmaları ve bu sorumluluğu yükleyenlere rapor verme zorunluluklarıdır.

Denetim ise sorumluluk ilişkisi üzerine getirilmiş olan bir süreçtir. Bu süreç, varsayılan sorumluluğun araştırılması ve raporlanması şeklinde yürütülür. Micheal Sherer ve David Kent, “Denetim ve Sorumluluk” adlı kitaplarında, sorumluluk sürecinde denetimin rolü ve kapsamı üzerine yorumlarda bulunmakta ve “denetimin rolü, mevcut belirli sorumluluk sürecinin niteliğine bağlı olarak değişik özellikler kazanacağından tam olarak tanımlanamaz” demektedirler.¹³ Kamu denetimi yürütme ve yasama arasında sorumluluk ilişkisine hizmet eden bir mekanizmadır. Bu mekanizma performans denetimi ile en etkin düzeyde işlemektedir.

¹² Muhammad Nasir Ahsan, “Value for Money Audit in Promoting Public Accountability”, *Performat*, Quarterly, Vol.XI, No: 1, Lahore, Jan. 1994, p.4.

¹³ Muhammad Jamil Bhatti, “Public Accountability and Audit”, *Performat*, Quarterly, Vol. 15, No.2, Lahore, April 1997, p.77.

Hükümetin çalışmalarının sonucundan dolayı hesap vermesi gerekliliği politikacılar, vatandaşlar, basın ve medya tarafından sık sık ifade edilir. Bununla birlikte bu ifade, çözümsüz kalan daha başka sorulara da yol açar. Hükümet çalışmalarının istenen sonuçları nelerdir? Hükümetin bir parçası olan yönetimin öngördüğü sonuçları başarıp başarmadığını nasıl bilebiliriz? Sorumlu tutulma gerçekten ne anlama gelir?

Yakın zamanlara kadar mali sorumluluk konusu, büyük ölçüde, muhasebenin konusu olmuştur. Ödenekler tahsis edildiğinde, hesap verme sorumluluğu ile ilgili asıl soru, neye, nasıl harcama yapıldığı üzerinde yoğunlaşmıştır. Belirli programlara öngörüldüğü gibi harcama yapıldı mı? Personel, teçhizat, bina vb. için yapılan harcama miktarının oranları ne olmuştur? Harcamalar gerçekleştirilirken, ihaleler yapılırken ilgili kural ve usullere uyulmuş mudur? Programlar, bütçeleri içinde kalmış mıdır? Harcamalar, kamu hizmeti ihtiyacını veya talebini ne kadar yakından izlemiştir? Bu soruların yanıtını içeren mali denetim ve bütçe raporları hükümette hesap verme ve yönetim sorumluluğunu göstermek için yıllardır kullanılmaktadır.

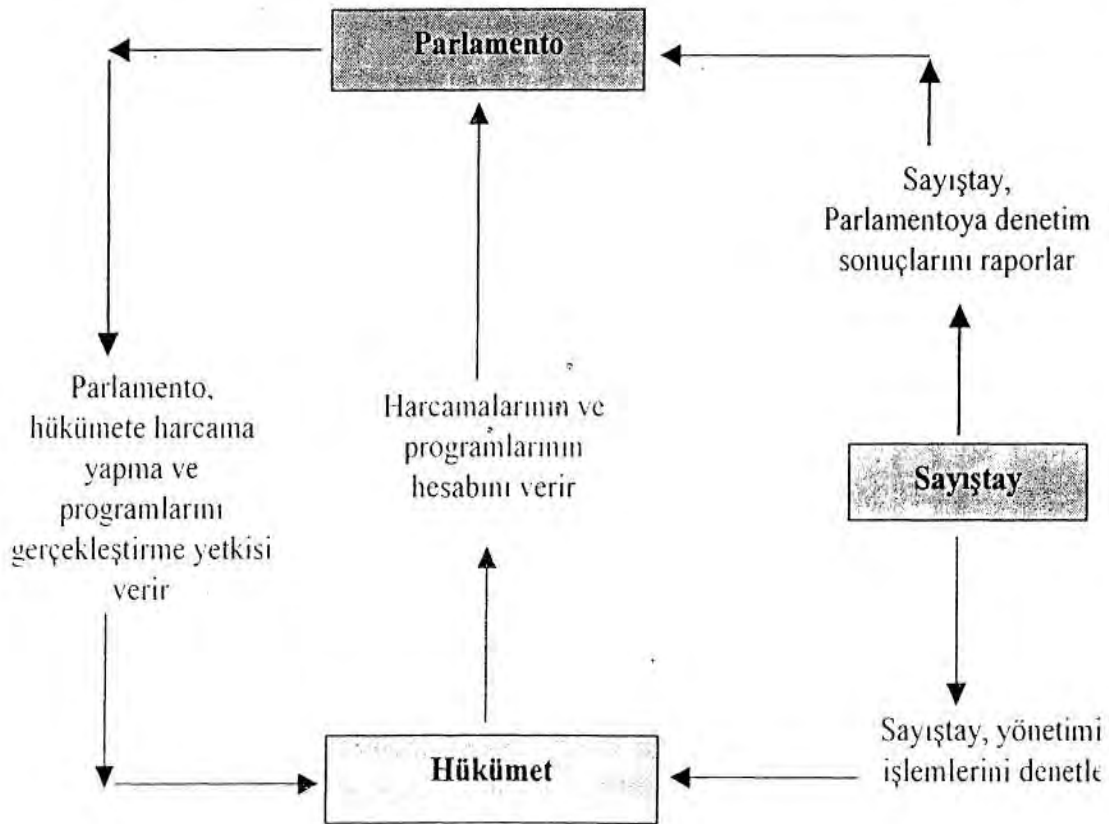
Ancak, son on yılda, hükümetin hesap verme sorumluluğu kavramı yeni bir içerik kazanmıştır. Bu görüşe göre; hükümet vatandaşların 1) ürün ve hizmetler bakımından kamu fonlarının kullanımından ne sağladığını, 2) bu harcamaların yaşamlarını nasıl etkilediğini, 3) kamu fonlarının ne derece verimli ve etkin kullanıldığını gösterdiği takdirde hesap verme sorumluluğunu da yerine getirir. Bu mekanizma, hükümeti sadece işlem ve eylemleri ile değil, aynı zamanda işlem ve eylemlerinin sonucundan dolayı da sorumlu tutar. Açıklık ve saydamlık ya da gün ışığında yönetim hesap verme sorumluluğunun gerekli koşuludur. Bu sorumluluğun çerçevesinin değişmesi, Sayıştayların değişik bir rol ve denetim yaklaşımı saptamasına yol açmaktadır.

Performans denetimi, kamu yönetiminin her düzeyinde hesap verme sorumluluğunun gelişmesini sağlar. Kamu görevlilerinin topluma, hükümetlerin vergi verenlere, alt düzey yöneticilerin ve personelin üstlerine karşı sorumlu tutulmalarına katkıda bulunarak demokrasinin gerçekleştirilmesini sağlar. Vatandaşlar için önemli konular performans raporları aracılığıyla yasama organının bilgisine sunulabilir.¹⁴ Halk egemenliğine dayanan yönetim biçimi olan demokrasinin sadece bilgilendirilen toplumlarda yaşayabileceği unutulmamalıdır. Demokratik bir toplumda hayati önemi olan kaliteli bilgi ihtiyacı denetimler aracılığıyla karşılanır. Denetim sonuçlarının kamuoyuna açıklanması.

. Kenneth M. Dye, "Accountability, Auditing and Democracy", **Notes for an Address to The Commonwealth Conference of Auditors General, Lahore, November 6, 1996.**

yönetimin kararlarının, eylem ve işlemlerinin saydamlığını sağlar. Yürütme organı ola hükümetin eylemlerinin açıklığını kaybetmesi, diğer deyişle, kamu denetiminin toplu beklentileri karşılayamaması toplumsal düzende meşruiyet kaybına yol açarak, siy* çöküşün de başlangıcını oluşturur. "Yürütme erkinin ekonomik denetimi, kamunun parlamentonun haber alma hakkını kullanılabilir hale sokarken siyasi denetim kanallarını besler."¹⁵ Böylece denetim, demokratik süreci güçlendirir. Gelişmiş ülkelerde, yasak düzenlenmesinde alınacak önlemler de, Sayıştayın sunduğu yıllık raporlarda konu edi düşünceler doğrultusunda olmaktadır. Sayıştayın hem kendisinin, hem de bütün ulu amacını, ilgisini, önceliklerini, olanak ve tehditlerini kavrayarak strateji geliştirebilmesi i politika müzakerelerine de katılması tartışılan konulardandır.

Şekil 1- Sorumluluk Zinciri



Kaynak: *Auditing for Parliament. Office of the Auditor (Incrul of Canada. Ottawa, 1996). p 5.*

15 Bakır Çağlar, a.g.m, s.37.

Sayıştayın Statüsü:

Bağımsız yüksek denetim, devlet erkinin yasama, yürütme ve yargı şeklindeki geleneksel üçlü ayırımına uymamaktadır. Yasama, yürütme ve yargının bir parçası olmadığı gibi, dördüncü bir kuvvet de olmadığından “kendine özgü (sui generis)” bir niteliğe sahip; devlet yönetiminin en üst düzeyinde başlıca görevi, kamu fonlarının toplanmasında ve harcanmasında sorumluluğun güvenceye alınması için yasamaya, dolayısıyla kamuya karşı sorumluluğu olan bir fonksiyondur. Bazı ülkelerde Sayıştaylar yasamanın bir parçası olarak değerlendirilmektedir. Amerika, bu türün uç örneğidir. İsviçre ise, yüksek denetimin hem yasama hem de yürütme işlevi görmesine ilişkin bir örnektir.

IV. YASAL ÇERÇEVE VE ÖRGÜTLENME

A. Örgütlenme

Sayıştayların tarihsel gelişimleriyle birlikte, yasal statüleri ve organizasyon yapıları performans denetimi rollerini nasıl gördüklerini açıklayabilir. Sayıştayların örgütlenişi, ülkelerinin seçtiği hukuk anlayışı doğrultusunda olmaktadır.¹⁶ Geleneğin hakim olduğu Common-Law sistemi ile biçimlenen Sayıştaylar yargı yetkisine sahip olmayıp parlamento ile yakın ilişkiler içindedir. Örneğin; A.B.D., İngiltere, İsrail Sayıştayları. Roma hukukunun etkisiyle yazılı kuralların geçerli olduğu Kıta Avrupası Sayıştayları ise yargı yetkisiyle donatılmış olup, kurul ağırlıklı örgüt yapısına sahiplerdir. Bu ülkelerde, Sayıştayların denetlenenler ve yasama organı üyeleriyle ilişkilerin yerini yargı yetkisi almaktadır. Fransa, İtalya, Belçika Sayıştayları bu türün örnekleridir. Ülkemiz Sayıştayı da bu türe girmektedir. Bu ülkelerde denetim ve yargı işlevleri ayrılmaktadır. Örneğin, yasal yetki açık olmamasına rağmen performans denetimini giderek artan şekilde gerçekleştiren İspanya’da denetim ve yargı işlevlerini gerçekleştirme prosedürleri ayrı ayrı düzenlenmektedir. Ancak, kurul biçiminde örgütlenmiş olduğu halde yargı yetkisi bulunmayan bazı Sayıştaylar da bulunmaktadır. Almanya ve Hollanda Sayıştayları gibi. Gerek Ofis tipi kurulanlar, gerekse kurullar biçiminde örgütlenmiş yargısal işlevi bulunan Sayıştaylar performans denetimi ile parlamentoya raporlama işlevini yerine getirmektedirler.

Bazı ülke Sayıştayları münferit performans denetim raporlarının yanı sıra, yıllık performans raporlarıyla da denetim sonuçlarını parlamentoya toplu şekilde sunmaktadırlar.

¹⁶ Hikmet Işık. “Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 15, Aralık 1994, s.15.

Performans denetimi, Almanya’da 1952, İsveç’te 1967, Hollanda’da 1976, Avustralya’da 1978, A.B.D.’de 1972, İngiltere’de 1983 yılından itibaren yasal olarak, bazı ülkelerde ise (Örneğin; Pakistan) yasal dayanak bulunmadan uygulanmaktadır. Performans denetimi yapma yetkileri açısından Sayıştaylar iki türdür: Yetkinin performans denetimi ya da unsurlarını kapsadığı Sayıştaylar ve hükümet programlarının sonuçlarını değerlendirmeyi de kapsadığı Sayıştaylar olmak üzere.

B. Sayıştayın Misyonu ve Yasal Çerçeve

Sayıştayın misyonu, parlamento adına gerçekleştirdiği denetimler aracılığıyla devlet gelir ve giderlerinin amacına uygun kullanılması konusunda güvence vererek, kamu yönetimini geliştirmektir. Misyon, başlıca yetkileri, faaliyetlerinin kapsamı, yapısı göz önüne alınarak kurumsal strateji ile birlikte açıklığa kavuşmaktadır. Gerek kameral sisteme sahip Kıta Avrupası, gerekse idari sisteme dahil, Anglo-Sakson tipi yüksek denetim kurumları olarak örgütlenen Sayıştaylar misyonlarını gerçekleştirmek için performans denetimi yapmaktadırlar. INTOSAI’nin bağımsız devlet denetiminde genel standartlara ilişkin 56ncı maddesinde de, yasama organının Sayıştay hizmetlerinin belli başlı kullanıcılarından biri olup, en önemli işlevlerinden birinin parlamentoya rapor sunmak olduğu belirtilmiştir.

Sayıştay parlamento ilişkileri temel olarak raporlama ile kurulmaktadır. Parlamenteoya karşı sorumluluk -nihayetinde vatandaşlara karşı- kamu fon ve kaynaklarının yerinde kullanılması ve istenen sonuçların alınmasının teminatını vermeyi de içerir.

Ülkemizde Sayıştay adına denetim yaptığı parlamentodan önce, 1862 yılında kurulmuş, 1876 Anayasası ile ilk Meclisin açılmasıyla, anayasal kurum haline gelerek, inceleme sonuçlarını Meclise sunması öngörülmüştür. Sayıştay’ın parlamenteoya rapor sunması, o tarihten itibaren anayasalarımızda yer almakla birlikte, zamanla bu işlevini yerine getirmekten oldukça uzaklaşmıştır.¹⁷ Günümüzde, Genel Uygunluk Bildirimleri dışında Sayıştay sistematik hiç bir raporlamada bulunmamaktadır.

1982 Anayasasının 160. maddesine göre Sayıştay, “genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek, sorumluların hesap ve

¹⁷ Hikmet Işık ve Erol Akbulut. “Sayıştay ve Parlamento İlişkileri”. *Sayıştay Dergisi*, Sayı:17, Nisan-Haziran 1995, Sayı: 17, s.15.

işlemlerini kesin hükme bağlamak ve yasalarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlemlerini yapmakla görevlidir.” Anayasal bir kurum olarak Sayıştay’ın görevleri;

- Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapmak;
- Sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak;
- Yasalarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlemlerini gerçekleştirmektir.

Sayıştay’ın işlevleri böylece, denetim, yargı ve görüş bildirme olmak üzere ayrı ayrı belirlenmiştir. Denetim ve yargı işlevlerinin birleştirilerek yürütülmesi ise, 832 sayılı Sayıştay Yasası ile uygulamadan kaynaklanmaktadır.

Sayıştay’ın denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemekle yetkili ve görevli kılındığı 1996’da 4149 sayılı yasayla Sayıştay Yasası’na eklenen 10 uncu maddede hükme bağlanmıştır:

“Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay birinci başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.

Bu raporlar ile bu kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporlar Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kuruluna sunulur.”

Böylece verimlilik, etkinlik, tutumluluk için yasal ortam oluşmuştur. Henüz pilot projede uygulanan bu yeni denetim yaklaşımının yaygınlaşması Sayıştay’ın etkin işlev görmesini sağlayacaktır.

Söz konusu değişiklikten önce de Sayıştay’ın performans denetimi yapabilmesine olanak tanıyan hükümler bulunmaktaydı. En başta anayasal düzenleme, Sayıştay’ın yetki ve görevlerini geniş kapsamlı olarak belirtmiştir. Diğer yasalarda da performansa ilişkin bazı hükümler bulunmaktadır. Örneğin, mali yönetimin temel ilke ve kurallarını belirleyen 1050 sayılı Genel Muhasebe Yasasının 22. ve 28. maddeleri harcamaların verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yapılmasını düzenlemektedir.

Denetim sonuçları üzerine Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne raporlar sunulmasını öngören hükümler de Sayıştay Yasasında yer almaktadır. 832 Sayılı Yasanın 28. maddesi, mali işlere ve gerekli görülen hususlara dair raporlar verilmesini öngörmektedir. 25. maddede ise, anlam, uygulama ve sonuçları bakımından hazine menfaatlerini zarara uğraticı nitelikte görülen mevzuat hükümlerinin, Genel Kurul Kararı ile ve üç aylık raporlarla TBMM'ne sunulacağı belirtilmiştir. 88. maddede, Meclise bilgi verilmesi düzenlenmiştir. Oysa, bu hükümlere yeterince işlerlik kazandırılmaması, Sayıştay'ın denetim organı olma özelliğinin ikinci planda kalmasına yol açmış, bu yüzden mali işlemlerin dayanağı olan belgelerin maddi doğruluğunu ve hukuka uygunluğunu sağlama aracı olan yargı yetkisinin kullanımı başlı başına amaç haline gelmiştir.

Performans Denetimine Tabi Kurumlar:

1982 Anayasasında genel ve katma bütçeli dairelerin bütün gelir ve giderleri ile mallarının Sayıştay tarafından denetleneceği hükme bağladıktan sonra, diğer kurum ve teşebbüslerin denetiminin de yasalarla Sayıştay'a verilebilmesine imkân tanınmıştır. 832 sayılı Sayıştay Yasası genel ve katma bütçeli dairelerin, sermayesinin yarısı veya yarısından fazlası genel ve katma bütçeli daireler tarafından verilmek suretiyle sabit, döner sermaye veya fon şeklinde kurulan kurum ve teşebbüslerin, il özel idareleri ile belediyelerin ve özel bütçeli kuruluşların Sayıştay denetimine tabi olacağını belirtmiştir.

Gerçekte, kamu fonlarının kullanıldığı her alanın Sayıştay denetimine tabi olması gerekir. Nitekim, INTOSAI'nin 1977 yılında yapılan IX. Kongresinde alınan tavsiye kararları arasında, Sayıştayların bütün kamu iktisadi teşebbüslerini denetleme yetkisine de sahip olmaları gerektiği belirtilmiştir. 1992 yılında gerçekleştirilen XIV. Kongresinde ise, bu konu özellikle vurgulanmıştır.

V. PERFORMANS DENETİMİNİN TANIMI VE UNSURLARI

A. Tanımlama

Performans, amaçlı ve planlı faaliyetler sonucunda ulaşılan nicel ve nitel olarak belirleyen bir kavram olup, mutlak ya da görelî terimlerle açıklanabilir. Hizmette etkinlik ve üretimde verimlilik ve tutumluluk genel anlamda performansı tanımlamaktadır.

Denetim ise, yönetsel faaliyetlerin bağımsız olarak değerlendirilmesidir. Uluslararası Denetim Komitesi mali denetimi esas alarak denetimin tanımını yapmıştır:¹⁸

“Ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak, gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar ve standartlara göre, tarafsızlıkla analiz etme ve ölçme suretiyle değerlendirerek gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olma, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerlik, güvenilirlik ve tutarlılığını sağlama ve ulaşılan sonuçları ilgililere duyurma sürecidir.”

Macmillan Muhasebe Terimleri Sözlüğünde ise;

“Denetim, bir bağımsız denetçi tarafından görevinin ifası sırasında ve yasal gereklere uygun olarak bir girişime ait mali belgelere ilişkin kanaatin ifadesi için yapılan bağımsız bir sorgulamadır. Bu, sorumluluk süreci içerisinde, bir örgütteki kaynakların kontrolündeki başarının ilgili grup tarafından veya onun adına incelenmesi mekanizması”

olarak açıklanmaktadır.

Performans denetimi; kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açılarından tahsis edilmesini sağlama amacıyla, geleneksel uygunluk ve yasallık denetiminin sınırlarını aşan, denetim uygulamasında genişlemenin bir sonucudur. Bu denetimde, ekonomik faaliyet ve olaylar üretildikleri sistem ve süreçlerle birlikte incelenmeye alınarak, görüş veya kanaat yerine bulgular ve sonuçlar raporlara konu olmaktadır. İNTOSAI'nin Ekim 1977'deki IX uncu Kongresi'nde kabul edilen ve kamu denetimi alanında uluslararası işbirliğinde bir mihenk taşı olan Lima Deklarasyonu'nda performans kaynaklı bu yeni denetim türü tarif edilmiştir:

“Yeni denetim tipi kamu yönetiminin performansına, etkinliğine, ekonomikliğine ve verimliliğine yönelmektedir. Bu denetim, yönetimin sadece spesifik yönlerini değil, aynı zamanda, örgüt ve yönetim sistemlerini de içeren yönetim faaliyetlerini kapsamaktadır.”

Denetimin amaçlarının mali yönetimlerin hukukiliği ile verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu belirlemek olduğu, hepsinin eşit önemde bulunduğu ve her birine verilecek

¹⁸ The Committee on Auditing Concepts, **Report of the Committee on Basic Auditing Concepts**, Vol.47 Supp., Sarasota, 1973, p.18.
John W. Cook and Gary M. Winkle, **Auditing: Philosophy and Techniques**, 3. Edition, Houghton Mifflin Co., Boston, 1984, p.5.

görelî önemin Sayıştayların kararına bırakıldığı açıklanmıştır. INTOSAI standartlarına göre performans denetiminin kapsamına şunlar girmektedir:¹⁹

- a) yönetim faaliyetlerinin tutumluluğunun yönetim ilkeleri, uygulamaları ve politikalarına göre denetimi;
- b) yönetim bilgi sistemleri, performans ölçümleri, izleme sistemi ve iç kontrolleri de içeren insan kaynağı, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin denetimi;
- c) denetlenen kuruluşun hedeflerinin başarılmışla ilişkili performans etkinliğinin ve istenen etkilerle gerçekleşen etkilerinin karşılaştırmasının denetimi.

Performans denetimini tanımlayan tek terim bulunmamaktadır; Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk Denetimi, Yönetimin Denetimi, Yönelimli Denetim, İşlemsel Denetim, Faaliyet Denetimi, Program Değerlendirmesi kullanılan eş anlamlı kavramlardan bazılarıdır. İngiltere’de harcanan paraların karşılığının alınması anlamına gelen “Value for Money”, Avustralya’da Verimlilik Denetimi, İsveç’te ise Etkinlik Denetimi denmektedir.

Bir örgütün, programın, faaliyetin veya işlevin tarafsız incelemesiyle verimlilik, etkinlik ve tutumluluk olanaklarını belirlemeye yönelik performans denetimi çeşitli şekillerde tanımlanabilir: Kaynakların en ekonomik koşullarda elde edilip edilmediğinin, kaynaklardan en verimli şekilde yararlanılıp yararlanılmadığının ve planlanan amaçların etkin olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesidir. Mali kaynakların ve/veya insan kaynaklarının yönetiminde hesap verme sorumluluğu mekanizmasının işlerliğine yardım eden bir denetim türüdür. Her tanımın ortak özelliği şunlardır:

- Başarı veya başarısızlığın ölçümü
- Başarı veya başarısızlık nedenlerinin belirlenmesi
- Gelişme önerileri.

Tanımlar çeşitlendirilebilir:

“Kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini ve hesap verme sorumluluğunun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun, kuruluşun, faaliyetin ya da programın değerlendirilmesidir.”²⁰

¹⁹ INTOSAI Auditing Standards, Washington, 1992.

²⁰ Muhammad Akram Khan. “Performans Denetimi-VET”, (Çev.Derya Kubalı), Yayınlanmamış Çeviri (Performance Auditing, The Three E’s), Ankara, 1992, s.2.

B. Performans Denetiminin Amaçları

Performans denetiminin başlıca iki amacı vardır:

1. Parlamenteoya kaynakların kullanımı ve yönetimi konusunda tarafsız ve bağımsız bilgi vermek, önerilerde bulunmak ve teminat sağlamak;
2. Harcanan paralardan en fazla verim alma yolları ile denetlenen kurumu sistemlerini ve kontrollerini geliştirmek üzere gerekli önlemleri almaya teşvik etmek.

Bu amaçları gerçekleştirmek için devlet kuruluşları veya faaliyetlerin ve programların uygulanma sürecindeki yetersizlikler tanımlanarak, çözüm yolları araştırılır. Böylece, yasamanın yürütme üzerindeki denetiminin eksiksiz yapılması ile kamu kesiminde performans yönetimlerinin kurulup geliştirilmesi, iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırılması sağlanır. Performans denetimi raporları kamusal sorumluluk sürecinin ve iç kontrollerin gelişimi sonucunu da doğurur.

Performans denetimi geçmişin eleştirisi üzerinde yoğunlaşmayıp, yapıcı unsurlar içerir. Alınacak önlemler konusunda yapılan öneriler, denetimin önemli bir yönünü oluşturur. Performansa eleştirel ve yapıcı bir yaklaşımla bakma yönetim sürecindeki değişikliklerin önkoşuludur. Nitekim, 1986 Nisan ayında Sidney’de düzenlenen XII nci INTOSAI Kongresi’nde performans denetiminin tanımı yapılarak, başlıca amaçları açıklanmıştır:

- a) kamu mali yönetimlerinin geliştirilmesi yollarının tanımlanması;
- b) yasama organına, kamuoyuna gelirler, giderler ve kaynakların yönetimi konusunda tarafsız ve güvenilir bilgiler sunarak kamu sektöründe karar verme sürecinin geliştirilmesi;
- c) yönetimin kendi performansını değerlendirmeye teşvik edilmesi;
- d) sorumluluk zincirinin yaygınlaştırılması.

C. Performans Bilgisinin Yararları

Verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun gelişimi çok değişik boyutlarda, bir çok konu ve kompleks soruları içeren bir sorun alanıdır. Performans denetimi ne kapsamlı değerlendirmeler yapmayı, ne de kuruluşları performanslarına göre sıralamayı amaçlamaz.

Daha çok performansa ilişkin temel soruları tanımlayarak ortadan kaldırılmalarına yardımcı olur.

Performans denetimi sonucunda sağlanan somut yararlar, artan gelirler ve kaçınılan maliyetler gibi mali terimlerle ölçülebilir. Soyut yararlar ise, mali terimlerle tam olarak ya da kolaylıkla ölçülemez; kamu için gelişen hizmetler, usulsüzlükleri ve yolsuzlukları önleyen ve ortaya çıkaran iç kontrol sistemlerinin güçlendirilmesi, ağır işleyen süreçlerin hızlandırılması ve kamu tüzel kişilikleri arasında artan işbirliği vb. Performans denetiminin genel yararları şunlardır:

1. Sorumlulukların ve yetkilerin açık hale getirilmesini sağlayarak ve başarı için kriterler koyarak hesap verme sorumluluğunu geliştirmek;
2. Planlama, izleme, kontrol ve yönlendirme gibi yönetim fonksiyonlarının kurumların stratejik hedeflerine uyumlu olarak verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirilmesini ve; program ve projelerin amaç ve hedeflerinin belirginliği ile tüm düzeylerde planlamanın kalitesini geliştirmek;
3. Sonuçların kalitesini güvenceye bağlamak;
4. Personel değerlendirme sisteminin kurulmasını sağlayarak personelin motive edilmesine katkıda bulunmak.

Performans denetiminin yönetimin tam bir resmini vermedeki yararları başlıca 6 konuda özetlenebilir:

1. Program ve proje hedeflerinin açıklığını sağlamak;
2. Bütün düzeylerde planlamanın kalitesini geliştirmek;
3. Onaylanan planların yürütülmesinde yetki ve sorumluluk kanallarının açıkça kurulmasına yardımcı olmak;
4. Onaylanan planlarla ilişkili program uygulamalarının gerçekleştirilmesini sağlamak;
5. İç kontrol ve iş ilerleme raporlarının etkinliğini sağlamak;
6. Bütün düzeylerde önceden belirlenen maliyet ve diğer hedeflerle ilişkili sonuçların kalitesini arttırmak.

D. Performans Denetiminin Unsurları

Performans denetiminin unsurları, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk olup, İngilizce literatürde bu denetim, üç e'nin (economy, efficiency, effectiveness) denetimi olarak da nitelendirilmektedir. Unsurların her biri aşağıda ayrı ayrı açıklanmaktadır:

1. Tutumluluk

Tutumluk, girdilere ilişkin bir kavramdır. Girdiler, bir faaliyette kullanılan ya da tüketilen fiziki kaynaklardır. Bir kuruluşta veya projede başlıca 4 kaynak kullanılır; insan, para, malzeme ve makineler. İnsan kaynağı, hizmet için gereken yer ve zamanda, gerekli nicelik ve nitelikte insan; mali kaynak, yönetim için gereken yer ve zamanda yeterli miktarda ödenek; maddi kaynak, bina, alan, makine, kırtasiye gibi çeşitli araç-gereçlerdir. Girdiler, yasal düzenlemeler ve kalite standartları gibi bir faaliyetin ya da programın gerçekleştirilmesinde önemi olan faktörleri de kapsar.

Tutumluluk, kurumun amaçları da göz önünde bulundurularak, kaynakların uygun miktar ve kalitede, uygun zamanda ve uygun yerde en uygun maliyetle elde edilmesi anlamına gelmektedir. Tutumlulukta kalitenin korunması da önemlidir.

Uygun miktar; kaynak ihtiyacının nicel düzeyinin öncelikle belirlenmesini göstermektedir. Yönetim, ihtiyaçlarını yeteri kadar belirlerken, en düşük maliyetle elde edilebilecek alternatifler üzerinde durmalıdır.

Uygun zaman; kaynağın ihtiyaç duyulduğunda;

Uygun yer; kaynağın ihtiyaç duyulduğu yerde kullanılması;

Uygun maliyet; kaliteden fedakarlık etmeden kullanımdaki en düşük maliyet anlamındadır.

Tutumluluk amaçlarla ilişki kurularak değerlendirilmelidir. Tutumluluk hiç harcama yapmama ya da çok az harcama olmayıp, amaçların gerçekleştirilmesinde gerekli olandan fazlasını harcamama anlamına gelir. Örneğin; belirli malzemeleri en düşük teklifi verenden satın alma en ekonomik yol gözükebilir ancak, örgütsel işlemlerde kesikliğe yol açması halinde, bu malzemelerin satın alınması tutumlu bir uygulama olmayabilir. Ayrıca gereğinden az yapılan bir harcama da tutumsuzluktur.

Tutumluluk Göstergesi Örnekleri:

- Tıbbi gereçlerin birim maliyeti
- Makinelerin saat başına işletim maliyeti

Tutumluluk	Tutumlu Olmayan Uygulamalara Örnekler
• Uygun nicelik ve nitelikteki kaynakların en düşük ile maliyet ile uygun zamanda elde edilmesi • Alternatiflerin analizi • Etkinlik hususunun göz önüne alınmasını kapsamaktadır.	• İşi yaparken gereğinden fazla çaba harcanması • Belli bir amaca hizmet etmeyen işler • Kısa sürelerde onarım ihtiyacı gösteren eski teçhizat kullanılması • Kalite kontrolü eksikliği

2. Verimlilik

Verimlilik, geniş anlamda, bir örgütün mal ve hizmet üretirken kaynaklarını ne kadar iyi kullandığını gösterir. Kaynaklardan yararlanmanın optimum düzeyini bulma, kullanılan kaynaklar (girdiler) ile sağlanan ürünler (çıktılar) arasında ilişki kurulmasını gerektirir. Kaynakların bu en uygun bileşimi, belirli bir amacın en düşük maliyetle gerçekleştirilmesini sağlar. Kaliteyi de dikkate alarak belli düzeydeki bir çıktının en az girdi ile elde edilmesi ya da belli miktar girdi ile maksimum çıktı sağlanması verimliliktir. Verimlilik ölçümü kavramının öncüsü Davis, verimliliği tüketilen kaynaklarla elde edilen ürünlerde değişim olarak tanımlamakta ve herhangi bir birim o birimde kullanılan malzeme, işgücü, para ve makine kaynaklarının bileşiminden daha önceki dönemlere göre daha fazla ve daha iyi ürün elde etmişse verimliliği artmıştır demektedir.²¹ Bu değişimler üç biçimde görünebilir:

- aynı girdi ile daha fazla çıktı sağlanması;
- aynı çıktının daha az girdi ile elde edilmesi;
- çıktının girdi artışından daha yüksek düzeyde artırılması.

²¹ Zühal Akal, a.g.k., s.25.

Verimlilikte girdilerin çıktılara dönüştürülmesi için gerekli prosedürler, işlemler ve faaliyetler olan süreçler ve çıktılar değerlendirmeye alınır. Organizasyon yapısının ve çalışma yöntemlerinin kaynakların en uygun kullanımını sağlamaya elverişli olup olmadığı incelenir. Çıktılar incelenirken, mal veya hizmetin kalitesini yansıtan güvenilirlik, doğruluk ve zamanlılık gibi özellikleri de dikkate alınır.

Verimlilik ve Üretkenlik İlişkisi: Verimlilik ile üretkenlik veya produktivite (randıman) arasındaki ayrım önemlidir. Üretkenlik (produktivite) üretilen mal ve hizmetlerin miktarı ile kullanılan kaynakların miktarı arasındaki aritmetik orandır. Verimlilik ise üretkenliği, yani girdilerin çıktıları ortaya çıkarma oranını da içeren geniş bir kavramdır; üretkenliğin herhangi bir performans standardı ile ilişkisinin kurulmasıdır.

Verimlilik kârlılık ile de karıştırılmamalıdır. Kârlılık, kârın sermaye ile karşılaştırılması sonucu elde edilen orandır. Ancak aralarında yakın bir ilişki vardır; fiyatlar yüksek düzeyde tutulmamışsa, kârlılık verimlilik ölçüsü olabilir. Kâr amacı olmayan kuruluşlarda verimliliğin hesaplanmasında “sosyal maliyet- sosyal fayda” ya da “marjinal sosyal maliyet-marjinal sosyal fayda” kavramları kullanılmaktadır. Verimliliğin ölçümünün güç olduğu faaliyetlerde verimliliği geliştirebilmenin yolları tanımlanabilir.

Verimlilik Göstergesi Örnekleri (Nicel):

- Öğretmen başına öğrenci sayısı
- Bir günde bakılan davaların sayısı (zaman birimi başına uygulamalar)

Verimlilik Ölçümünün Yararları	Verimsizlik Nedenleri
• Nicelik ve niteliğin kontrol edilmesine; • Başarıların gösterilmesine; • Bütçe ve planların hazırlanmasına; • Hizmetin ne düzeyde sağlanacağı konusunda karar verilmesine • Personelin başarı değerlendirmelerine yardım eder.	• Stratejik hedefleri belirleme başarısızlığı • İş performans standartlarının tanımlanmaması • Yönetim ve işletim sistemlerini tasarlama, inceleme ve değerlendirmede gerekli özenin gösterilmemesi • Belirsiz ve etkisiz işletme kontrolleri nedeniyle fazla stokların olması veya yatırım varlıklarının atıl kalması • Makinelerin verimsiz kullanımı • Fazla teçhizat ve stokların elden çıkarılmaması • İş yığılımları

Verimlilik Türleri:

Hem teorik, hem de yönetsel açıdan genellikle iki tür verimlilikten söz edilmektedir; potansiyel ve gerçekleşen verimlilik. Potansiyel verimlilik, verili süreçler, ürünler, amaçlar, vb. altında örgütün en uygun verimlilik düzeyini gösterir. Gerçekleşen verimlilik ise, pratikte erişilen maliyet- fayda oranını ifade eder.

Tam verimlilik: Mal veya hizmet sağlama faaliyetinin sonucunda, elde edilen çıktının bu çıktıyı üretmek için kullanılan toplam girdilere oranıdır.

Kısmi verimlilik: Faaliyetler sonucunda elde edilen çıktının girdi faktörlerinden herhangi birine oranlanmasıdır. İşgücü, malzeme, makine verimliliği vb.

Marjinal verimlilik: Belli bir girdide ortaya çıkan bir birimlik değişiminin (artışın veya azalışın) meydana getirdiği değişim (artış veya azalış) oranıdır.

3. Etkinlik

Etkinlik kavramının içeriği verimlilik kavramından daha geniştir; örgütlerin tanımlanmış amaçlarına ve stratejik hedeflerine ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri faaliyetlerin sonucunda, bu amaçlara ve hedeflere ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur. Etkinlik, bir faaliyetin, programın veya örgütün amaçlarına, hedeflerine en iyi derecede yaklaşmasıdır. En yalın ifadesiyle, bir faaliyet ile etkileri arasındaki ilişkinin belli bir değerini gösteren etkinlik görüşü, kamusal girişim, program veya projelerin hedeflerinin veya sonuçlarının ölçülebilir olduğu varsayımına dayanır. Etkinlik performans denetiminin önemli unsurlarından birisidir; kaynaklar verimli ve tutumlu olarak kullanılmış olsalar dahi kuruluş amaçlarına, hedeflerine ulaşamayarak etkisiz kalabilir ya da tersine hedefler çok yüksek maliyetle gerçekleştirilmiş olabilir.

Etkinlik, verimlilikte olduğu gibi fiziki bir girdi-çıkıtı ilişkisini göstermemekte, girdinin çıktıya dönüşüm sürecini irdelememektedir. Bu nedenle düşük bir çıktıyı yansıtan program, yüksek bir çıktıyı yansıtan programa oranla daha etkin olabilir. Etkinlik ölçümünde çıktı ve sonuçlar arasında ayırım yapılmasına gerek vardır. Çıktı, örgüt içerisinde belirli girdilerin işlenmesi ile elde edileni gösterirken, sonuç dışsal etkileri ifade etmektedir. Örneğin; belirli bir maliyetle drenaj kanalları yapımı işini göz önüne alalım. Bu kanalların belli bir derinliğe kadar yeraltı suyunu boşaltması beklenir; inşa edilen drenaj kanallarının sayısı bu projenin çıktıları olurken, yeraltı suyundaki azalış projenin sonucudur. Sosyal programlarda etki değerlendirmesi daha zor olmaktadır. Ayrıca nihai etki düzeyinde, kısa

dönemde etkinliğin ölçümü imkansız olabilir. Yukarıdaki örnekte böyle bir değerlendirme çiftçi gelirlerindeki artışın veya tarıma elverişli toprak dönümünün ölçümünü gerektirecektir. Etki değerlendirmesinde etkiler en geniş anlamıyla ele alınır; dolaylı etkilerin yanı sıra dolaysız etkiler, çoğaltan etkisi ve ikincil etkiler de incelenir. İkincil etkiler, öngörülen veya öngörülmeyen, pozitif veya negatif olabilir. Etkinlik iç ve dış çevrenin etkileşimi içinde değerlendirilmektedir. Bu nedenle kurumun muhtemelen kontrolünün dışındaki çıktıları etkileyebilen faktörler de değişkenler olarak göz önüne alınır.

Etkinlik ölçümünün verimlilik ölçümünden farklı olduğuna dikkat edilmelidir. Örneğin; bir kuruluş, geri kalmış bir yöreyi kalkındırma ile yetkili kılınabilir. Verimlilik ölçüsü bölgede kurulan sanayi kuruluşlarının sayısı olacaktır, fakat etkinlik ölçümü, istihdamdaki artış rakamlarıyla, insanların gelir düzeyi ile ya da bölgenin genel ekonomik gelişimi ile ilgili olacaktır. Bu nedenle, program veya geniş ölçekli projeler etkinliğin ölçümüne daha uygundur.

Kurumun stratejik hedeflerine, amaçlarına ne ölçüde ulaştığını gösterdiğinden etkinlik amaçlara yönelik bir kavramdır. Amaçların gerçekleşme düzeyini çıktılar ile daha doğrusu sonuçlar ile ilişkilendirerek belirler.²² Çıktılar amaç ve program hedeflerine açık bir şekilde yönelik olmalıdır. Şunlar göz önünde tutulur:

- a) Denetlenen kurumca hedeflerin kesin olduğu kadar, uygulanabilir şekilde belirlenip belirlenmediği (Tercih edilen; ölçülebilir olmalarıdır),
- b) Hedefler setinin gerçekçi olup olmadığı (Bu hedefler aşırı bulunabilir ya da hükümetten daha fazla kaynak sağlamak için konulmuş olabilir),
- c) Hedeflerin güvenilir tahmin ve gerekçelere ne ölçüde dayandırılmış olduğu,
- d) Hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiği,
- e) Hedeflerin başarılması için seçilen politika araçlarının ayrıntılı alternatif analizlerine dayandırılıp dayandırılmadığı,
- f) Gelişimin denetlenen kurumun faaliyet ve politikalarına bağlı olup olmadığı,
- g) Denetlenen kurumun politika araçlarının etkinliğini izleyecek yeterli düzenlemeleri olup olmadığı.

²² Zühal Akal, a.g.k., 1996, s.15.

Etkinliğin Kapsamı

- Amaç ve hedeflerin başarılması;
- Amaç ve hedefleri gerçekleştirmenin maliyetini saptama;
- Amaç ve hedeflere ulaşmadaki başarısızlık nedenlerini analiz etme;
- Amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine yardım eden veya engelleyen dış faktörlerin ayrılması;
- Sürdürülen etkinliği izleyen sistem hakkında değerlendirme yapma.

Etkinlik Göstergesi Örnekleri:

- Bir hizmet veya üründen memnuniyet duyanların yüzdesi, hizmetten yaralananların toplam sayısına karşılık memnun olanların sayısı oranlanabilir.
- Ürünün zamanında üretilme ya da hizmetin zamanında yerine getirilme yüzdesi.

Etkinliğin tek ve bölünemez bir kavram olmadığı unutulmamalıdır. Zamana ve bakış açısına göre değişen subjektif, değer yüklü unsurları da içerebilmektedir. Gerçekte, inceleyen kişiye bağlı olan, göreceli bir terimdir. Etkinlik konusunda yargıda bulunma genellikle çok yönlü ve bazen birbirine karşıt hedef ve önlemlerin ölçülmesini gerektirir. Bir örgütün etkinliği hakkındaki görüşler, hizmeti kullananlardan veya tüketicilerden üreticilere, kamu görevlilerinden seçmenlere, işçilerden yönetim kurullarına değişir. Her görüş ona inanan insanlar açısından geçerliliğe sahiptir. Bu nedenle etkinliğin kesin bir açıklaması yapılamamaktadır. İç veya dış çevresel koşulların sonucun oluşmasında rol oynaması ölçümleri güçleştirmektedir. Konuyu karmaşıklaştıran bir başka etmen de sonuçların, zorunlu olarak, belli bir çıktı ile ilişkisinin kurulamaması; çeşitli çıktıların katkısına bağlı olmasıdır.

Etkinlik karmaşık bir kavram olduğundan evrensel uygulamaya sahip basit bir tanımlama yapmaya elverişli değildir. Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı konu üzerinde bir araştırma yürüttükten sonra, her biri etkinlik konusunda karar vermeye yardımcı olan 12 niteliği içeren genel bir çerçeve ortaya koymuştur.²³ Etkinlik konusundaki değişik görüşleri

²³ Robert G. Prosser, "The Role of Audit in Furthering Public Policy Accountability", *NALGA Quarterly*, March 1995, p.6.

hesaba katan bu özellikler, bir bakıma verimlilik ve tutumluluk unsurlarını da kuşatmaktadır:²⁴

1- *Yönetim düzenlemeleri*; bir örgütün hedeflerinin, programlarının unsurlarının veya faaliyet serilerinin açık, birbirleriyle uyumlu ve anlaşılır olma ve örgütün planlarında, yapısında, yetki dağılımında ve karar verme süreçlerinde tam olarak yansıtılma derecesi. Diğer deyişle, her çalışan yapılmakta olan işin anlamını kavramakta mı? Örgütün değişik seviyelerinde açık bir yönlendirme verilmekte ve algılanmakta mı?

2- *İlgi*; programların, sistemlerin ve işlemlerin karşılanacak sorunlar ve koşullar açısından anlamlı olma derecesi. Faaliyetler amaçlarla ve durumun gerekleriyle ilgili mi?

3- *Uygunluk*; programlar, fonksiyonlar ve prosedürler için harcanan çaba düzeyinin örgütün hedefleri ve durumun gereklerine uygunluk derecesi.

- Çok önemli olmayan konular için çok fazla çaba mı harcanmakta?
- Çok önemli konular için çok az çaba mı gösterilmekte?

4- *İstenen sonuçlara ulaşma*; amaç ve hedeflerin gerçekleştirilme derecesi, güçlü ve zayıf yönleri belirleme.

5- *Kabul*; tüketicilerin ya da programın son kullanıcılarının memnuniyet derecesi.

6- *İkincil etkiler*; diğer önemli sonuçların (istenen veya istenmeyen; olumlu veya olumsuz) ortaya çıkma derecesi.

7- *Maliyetler ve üretkenlik*; maliyetler (girdi) ve çıktılar arasındaki ilişki.

8- *Duyarlılık*; bir örgütün değişen koşullara uyabilme derecesi.

9- *Mali sonuçlar*; gelirlerin maliyetleri ve aktiflerin pasifleri karşılama derecesi.

10- *Çalışma ortamı (örgüt iklimi)*; bir örgütün çalışanlara kendilerini geliştirme ve başarı için uygun iş atmosferi sağlama derecesi. Çalışma ortamının motivasyonu ve bilgi paylaşımını geliştirmeye uygunluğu.

11- *Varlıkların korunması*; önemli değerlerin -personel, taşınmaz mallar, kayıt ve bilgiler- korunma derecesi.

12- *İzleme ve raporlama*; performansla ilgili kilit konuların ve fonksiyonların belirlenme, raporlanma ve dikkatle izlenerek yönlendirilme derecesi.

²⁴ Office of the Auditor General of Canada, "Management Assertions: The Auditor General's Pilot Project", *Opinions*, Quarterly, Vol. 6, No.2, Summer 1988, p.11.

E. Performans Ölçümü

1. Verimlilik - Etkinlik - Tutumluluk Ölçümü

Temel felsefesi değişime ve gelişime dayalı bir yönetim biçiminde ölçme ve değerlendirmelerin rolü yadsınamaz. Ölçümler kendi başlarına dahi gelişme kaynağıdır. Sürekli gelişimi hedefleyen yönetim biçiminde gelişime yönelik plan ve hedefleri saptamak, örgütün mevcut ve potansiyel sorunlarını önceden belirleyerek gelişme gerektiren alanları belirlemek ve gelişime yönelik uygulamalarda bulunmak ölçme ve değerlendirme sisteminin sağlayacağı olanaklarla mümkündür. Ölçülemeyenin yönetilemeyeceği sözü, ölçümlerin önemini vurgulamaktadır.

Performans ölçümlerinin belirgin amacı kontrol ile yönetimi geliştirme ve değişen koşullara uyarlamadır. Ölçümler, suçlu bulmak için değil, performansı geliştirecek eylemleri teşvik etmek ve kolaylaştırmak amacıyla kullanılır.²⁵ Performans ölçümü ile performansın gelişimi arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır. Ölçümler sonucunda, düzenli geri bildirim ile yönetim, durumunu gözden geçirerek daha üst bir düzeye ulaşmaya yönlendirilebilir. Verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun ölçümünde ekonomik analizler gibi teknik yaklaşımlar ya da örgüt analizleri gibi davranışsal yaklaşımlar kullanılabilir. Ancak, mutlak bir ölçüm imkânsızdır. Ayrıca, hiçbir ölçüm sisteminde tek bir tekniğe ya da birkaç göstergeye bağlılık aranmaz. En iyi ölçüm sistemleri, amaca en uygun olanlardır.

Ölçüm Süreci:

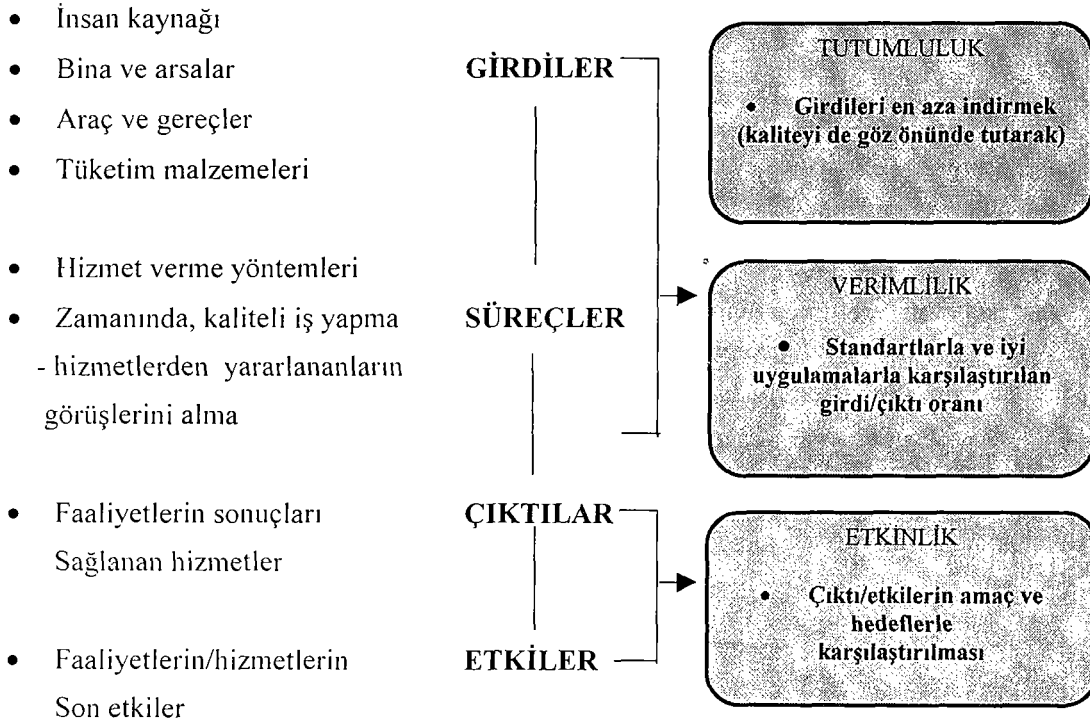
- 1- Amaçların ve hedeflerin belirlenmesi
- 2- İlgili faktörlerin belirlenmesi
- 3- Önemli yönlerin seçimi
- 4- Yöntemin kararlaştırılması
- 5- Ölçülecek birimin belirlenmesi
- 6- Ölçüm araçlarının gelişimi
- 7- Uygulama
- 8- Analiz

²⁵ General Accounting Office (GAO), **Performance Measurement Guide**, GAO Publication, Washington D.C., February 1997, p.4.

Performans denetimine amaçların saptanması ile başlanır ve ölçüm sisteminde girdi, süreç, çıktı ve sonuç olmak üzere başlıca dört ayırım izlenir. Girdilerin süreçlerle, çıktıların da etkilerle bağlantısını kuran bir model-akış şeması Şekil 2’de verilmektedir

Genellikle, nitel ve nicel ölçülerin bir karışımını içeren ölçümlerin, faaliyetin tam bir resmini vermesi ve verimlilik, etkinlik ve tutumluluk arasında denge kurması önemlidir. Son yıllarda, mali olmayan performans ölçümünün önem kazanmasıyla birlikte, gelişmiş ülkelerin kamu sektörü deneyimleri özel sektör için de yol gösterici olmuştur. Mali göstergelerin ileriye yönelik tahminlerde çok fazla işlevinin olmadığı, mali olmayan göstergelerin erken uyarı sistemi olarak işlev görebileceği kanısı, yeni bir argümandır.

Şekil 2- Performans Ölçüm Modeli



Kaynak: Performance Measurement and Value for Money Audit, NAO of United Kingdom, London, 1995.

Amaçların ve Stratejik Hedeflerin Belirlenmesi:

Bir kamu kurum veya kuruluşu misyonunu, amaçlarını ve genel hedeflerini açıklamak için stratejik planlama sürecini başlatır. Kuruluşun her düzeyindeki personelin yanı sıra, hizmetten yararlananların da bu sürece katılması tavsiye edilmektedir. Kuruluş, programları aracılığıyla, gerçekleştirmek istediği sonuçları tanımlar. Amaçların ve stratejik hedeflerin tespiti, genellikle, kolay bir işlem değildir.²⁶

Örneğin;

Amaç : Bulaşıcı çocuk hastalıklarının kökünü kurutmak;

Stratejik hedef : 2000 Yılına kadar en az yüzde 90'lık bir aşılama oranı elde etmek;

Hedef : Gelecek yıl çocukların yüzde 80'ini aşılama olabilir.

Sağlık hizmetinde amaç, toplum üyelerinin fizik ve ruh sağlığının korunması ve hastalık ve sakatlıkların sayısının, süresinin ve ağırlığının azaltılmasıdır. Bu amaca ulaşmanın performans göstergeleri ise şunlardır:

Hastalık yüzdesi ve yaygınlığı, tedavi edilen hasta sayısı ve yüzdesi, kişi başına yıllık yatakta veya bakım altında geçirilen gün sayısı, yıllık hastalık nedeniyle kişi başına kaybolan ortalama işgünü ya da öğrenciler için eğitim günü sayısı, sağlık hizmetine ihtiyaç duyan ancak muhtaç durumda olanların yüzdesi.

Bu göstergeler sağlık hizmetlerinin başlıca göstergeleridir. Sık kullanılan hasta sayısı, hastane yatak kapasitesi, hastane ve sağlık teçhizatını kullanma yüzdesi de bu göstergelere eklenebilir. Ancak bunlar, hizmetin etkinliğini ölçme konusunda yeterli olmamaktadır.

²⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada'da Kapsamlı Denetim**, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987, s.40, 41.

VET:	Örnek: Bir hastane binasının inşaatı programının performans denetimi verimlilik, etkinlik, tutumluluk yönlerinin birini veya hepsini kapsayabilir.
Tutumluluk Uygun düzeyde kaliteyi göz önünde tutarak faaliyetlerde kullanılan kaynakların maliyetini en aza indirme ile ilgilidir. (Kısaca, <u>daha az</u> harcama anlamındadır.) En uygun girdi en iyi fiyata temin edilebiliyor mu?	Hastane binasının şartnamesine uygun olarak onaylanan maliyet limitleri içerisinde inşa edilmesi tutumlulukla ilgilidir.
Verimlilik Mal, hizmet gibi ürünlerle sonuçlanan çıktılar ile kullanılan kaynaklar, girdiler arasındaki ilişkidir. (Kısaca, <u>daha iyi</u> harcama anlamındadır.) Girdilerin işlenmesinden en fazla çıktı alınıyor mu?	Hastaların koğuşlardan ve polikliniklerden yararlanmaları verimliliğe ilişkindir.
Etkinlik Amaçlara, stratejik hedeflere ulaşma derecesi; beklenen etkiler ile gerçekleşen etkiler arasındaki ilişkidir. (Kısaca, <u>daha rasyonel</u> harcama anlamındadır.) Çıktılar istenen sonuçlar mıdır?	Hasta bekleme listelerinin azalması, ameliyatlardaki artış, teşhis ve tedavilerin gelişmesi programın çıktılarıdır. Sonuçta, ölüm oranlarının azalması, sağlık ve yaşam kalitesindeki gelişmeler programın nihai etkileri olarak etkinlik konusu olmaktadır.

2. Kalitenin Değerlendirilmesi

Çıktıların ölçümünde, geleneksel olarak, mal veya hizmetlerin kalitesi ihmal edilerek, üretimin miktarı ile ilgilenilmiştir. Oysa, kalitenin göz ardı edilerek sadece maliyetlerin ve niceliklerin ölçümü yeterli değildir; sunulan bir hizmeti kullananlar açısından gerçekleşen yararların da değerlendirilmesi gerekir. Kalite kontrolü, kalite güvencesi ve hizmetten yararlananların o hizmeti değerlendirmesi ölçümlerin en zor yönüdür. Çünkü, hizmetten yararlananların ihtiyaçlarının tanımlanmasını ve kurumsal hedeflerle ilişkili kalite göstergelerinin kurulmasını gerektirir. Özellikle sosyal programlarda öngörülen amaçların gerçekleştirilmesi hedef grupların yoğun katılımına bağlıdır:

3. Verimlilik-Etkinlik ve Tutumluluk İlişkisi

Bir örgütün verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yönleri birbiriyle yakından bağlantılıdır. Örneğin; kaynakların tutumlu biçimde elde edilmesi girdilerin maliyetini azaltarak verimliliğe katkıda bulunmaktadır. Verimlilik, etkinlik ile de örtüşmektedir. Program ya da faaliyetlerin hedeflerine ulaşması için en uygun yöntemin seçilmesinde verimlilik önemli bir unsurdur. Bununla birlikte aralarındaki ilişki sorgulamaya açıktır. Verimliliğin etkinliğin değerlendirilmesinde zorunlu olmakla birlikte, yetersiz kaldığı çeşitli yazarlar (örneğin; Katz ve Kahn, 1966)²⁷ tarafından kabul edilmektedir. Özellikle verimlilik ve tutumluluk konusu, bir anlamda aynı madalyonun iki yüzü gibi birbiriyle yakından ilgili olmasına rağmen, etkinlik, ayırt edici niteliğe sahiptir ve genellikle politik hedeflerle birlikte ifade edildiğinden performansın ölçümünde sorunlara yol açabilmektedir. Bu nedenle etkinlik denetimi normatif standartlar temelinde yürütülür.

Şekil 3- Verimlilik – Tutumluluk ile Etkinlik İlişkisi

Planlanan Kaynak Temini	Tutumluluk	Gerçekleşen Kaynak Temini
Planlanan Kaynaklardan Yararlanma	Verimlilik	Gerçekleşen Kaynaklardan Yararlanma
Planlanan Stratejik Hedefler	Etkinlik	Gerçekleşen Hedefler

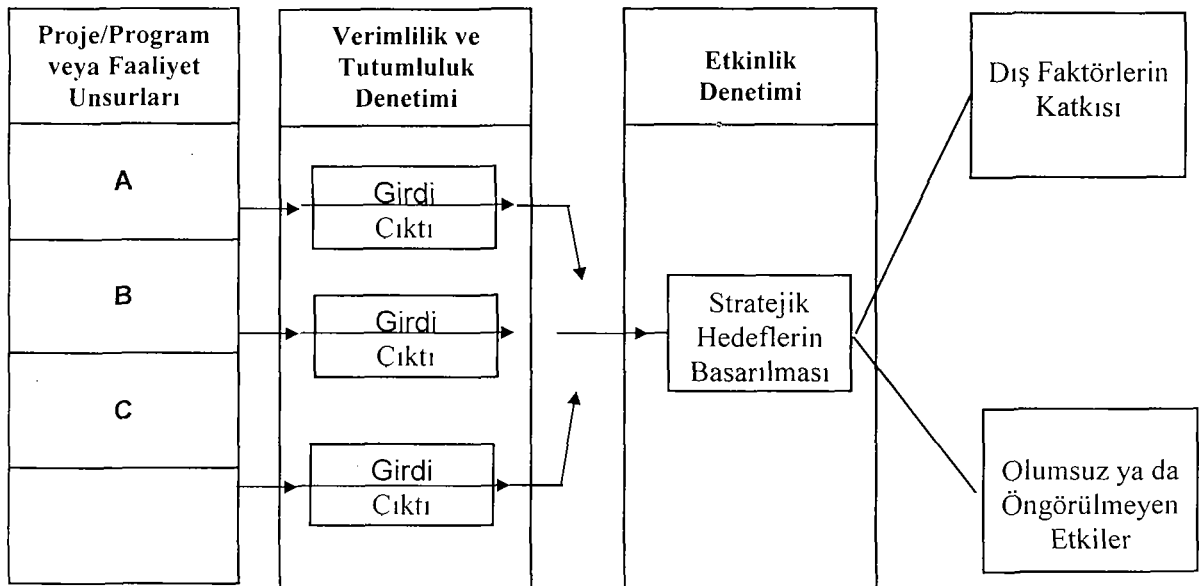
Kaynak: Muhammad Akram Khan, Performance Audit, The Three E's, Lahore, 1990.

²⁷ Richard M. Steers, **Organizational Effectiveness, A Behavioral View**, Goodyear Publishing Company Inc., Santa Monica, California, U.S.A., 1977, p.53.

Verimlilik ve tutumluluk iç süreçlere, etkinlik ise sürecin sonucunun değerlendirilmesine ilişkindir. Genellikle bunlar, birbirlerini dengelerler. Örneğin, bir postanenin tutumluluğu mektupların sadece haftada bir kez dağıtılmasıyla arttırılabilir fakat bu, kurumun etkinliğini ortadan kaldıracaktır. Bu nedenle, ikisi arasında bir denge gözetilmesi zorunludur, fakat ideal düzeye ulaşmak olanaksızdır. Genel yaklaşım bir kurumun amaçları ve hedefleri üzerinde yoğunlaşarak, etkinliğe ulaşmaya yardımcı olmak için faaliyetlerinin verimli ve tutumlu olup olmadığını inceleme olacaktır.

Uygulamada verimlilik, etkinlik ve tutumluluk arasındaki sınırlar kesin olarak çizilmiş değildir. Bu unsurlardan biri veya ikisi üzerinde de yoğunlaşılabilir ya da; herhangi bir faaliyetin verimliliği gibi, daha spesifik terimlerle de ifade edilebilir. Performans incelemelerinde bu değişik yönler birbiriyle ilişkili ve birbiri içine geçmiş olmalarından dolayı, denetçinin görevi bunları kısımlara ayırmak olmamalıdır.

Şekil 4- Verimlilik-Tutumluluk Denetimi ve Etkinlik Denetimi



Kaynak: Muhammad Akram Khan, a.g.k.

VI. PERFORMANS DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ VE İLKELERİ

A. Performans Denetiminin Stratejisi

Performans denetimi uygulama kapsamının genişliği ve seçiciliği ile karakterize edilebilir. Ancak bu, bir kurumun bütün faaliyetleri, kontrolleri, sistemleri ve programlarının tek tek incelenmesini ifade etmez. Maliyet etkinliğinin sağlanması için belli bir zaman dilimi içinde seçici ve kısım kısım olarak yürütülür. Bir grup ilgili faaliyet veya büyük örgütlerde belli projeler ya da program harcamaları kapsanabilir.

Performans denetimine başlamak için bir faaliyetin, işlemin, projenin ya da programın tamamlanması beklenmek zorunda değildir. İşlemler devam ederken, herhangi bir aşamada denetime başlanabilir. Bir mali yıldan daha fazla süreyi kapsayabilir. Faaliyetler grubu olarak tüm kurum veya büyük örgütlerde başlıca programlar ya da projeler incelenebilir. Genellikle bir kurumun her yönüyle incelenmesi yerine, belli faaliyetleri denetlenmektedir. Uygulanan bir denetim şekli de yatay denetimdir; birkaç kuruluşu birden etkileyen programlar veya sistemlerde kuruluş yerine ilgili konular üzerinde yoğunlaşan denetim tercih edilebilir. Örneğin; bilgi işlem teknolojisi, hizmet-içi eğitim, enerji tasarrufu gibi birden fazla kuruluşta aynı konunun denetimi yapılabilir.

Performans denetimi görevi spesifik amaçlarla seçilir. Denetim alanları:

- * İç kontrol sistemleri;
- * Yönetim bilgi sistemi ve karar alma süreçleri;
- * İnsan kaynağı yönetimi ve personel verimliliği;
- * İş süreçleri, sözleşmeler ve envanter yönetimi;
- * Kaynaklardan yararlanma, özellikle hükümet politikaları ve kurumsal hedefler doğrultusunda mali kaynaklardan yararlanma;
- * Maliyet etkinliği;
- * Makine ve teçhizatın kullanımı;
- * Kurumsal amaç ve hedeflerin arka planındaki rasyonalite ve başarıların derecesi;
- * İlgili gruplarının memnuniyet derecesi;
- * Maliyet aşırımları nedenleriyle birlikte incelenir ve böylece;
- * Zaman aşırımları ve sonuçları değerlendirilir.

Performans Denetiminin Özellikleri:

- * Geleneksel mali denetimin, kanıt, belge, nesnel güvenilirlik, rapor verme ve bağımsızlık gibi genel kabul gören standartları performans denetimi için de aynı ölçüde temel olmaktadır.
- * Denetim kanıtlarının uygunluk, doğruluk, yeterlik, geçerlik, güvenilirlik ve yerindelik gibi genel kabul gören özellikleri performans denetimi için de aynı ölçüde geçerlidir.
- * Mali verilerin yanı sıra, mali nitelikte olmayan veriler de analiz edilir.
- * Performans denetimi yönetim sistemindeki zayıflıkları belirtirken, uygulanabilir gelişme yolları hakkında da yapıcı önerilerde bulunur. Basit olarak analitik olmayıp, geleceğe yöneliktir.
- * Performans denetimi disiplinler arası bir alandır.

B. Performans Denetiminin Yaklaşımı

Denetim yaklaşımı, önceden belirlenen denetim hedeflerine ulaşmak için denetimin nasıl yürütüleceğini gösterir. Yaklaşım, denetlenen kurumun niteliği ve hedefleri göz önünde tutularak belirlenir. Performans denetiminde genellikle, iki yaklaşım izlenmektedir:

- 1- Sistem-odaklı yaklaşım (Sistem analizi)
- 2- Sonuç-odaklı yaklaşım (Sonuç analizi)

Sistem-odaklı yaklaşım; bir kurumun verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu belirli ölçüde güvenceye almasını sağlayan sistemleri oluşturup, oluşturmadığını saptamak üzere geliştirilmiştir. Kurumun, programın veya faaliyetin ilgili işlevlerinin sonuçlar üzerinde etkide bulunan güçlü ve zayıf yönlerini belirlemek için, ilgili yönetim uygulamaları incelenerek denetime başlanır. Bu yaklaşım ile, bir örgütün sistemleri, prosedürleri ve iç kontrolleri üzerinde yoğunlaşarak işlemler ve süreçler incelenir. Sistem; girdileri, süreçleri ve çıktıları içeren ve belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için yönetimin gerekli tüm unsurlarını kapsayan en geniş anlamıyla kullanılmaktadır. Denetim, sistemin uygun olarak tasarlanıp tasarlanmadığını tespit etmek için, bütün unsurlarının prosedürlere uygunluğunun gözden geçirilmesini ve analizini içerir. Teoride, iyi tasarlanan bir sistem, nihai çıktının ya da sonucun tatmin edici olduğunun bir göstergesidir. Buna göre, örgüt tek tek çıktılar üzerinde odaklanmaktan çok, istenen sonucu koordine edecek biçimde yapılanmalıdır. Organizasyon yapısı, işlevsel alanların kurumun amaç ve hedeflerini karşılamasını sağlayan

çekirdek unsurdur. Bu yaklaşım, denetim ekibinin kurumun organizasyon yapısını, önemli yönetim prosedürlerini, iç kontrollerini ve uygulamalarını kavramasını gerektirir. Sistemin önemli unsurlarının güçlü yanları ile zayıflıkları tanımlanarak, eksiklerin neden ve etkileri üzerinde durulur. Denetim sürecinin sonunda, denetlenen sistem ve uygulamaları geliştirmek üzere geçerli önerilerde bulunulabilir. Karşılaştırma yapılacak benzer kuruluşlar, sistem modelleri ve kurumsal politikalar ile rehberler başvuru temel kaynaklardır.

Sonuç-odaklı yaklaşım ise, sonucun tatmin edici olması durumunda, çok sayıda prosedür, uygulama ve kontrolleri incelemenin gereksiz olduğu varsayımı ile yukarıdakine karşıt bir şekilde işlemektedir. Bu yöntemi kullanırken denetim ekibi, başlangıçta yöntemler yerine, bir program, faaliyet ya da sürecin çıktılarını inceleyerek, sonuçları ile ilgili sorular üzerinde durur. İncelemeye sonuçların ölçümü ile başladığı için, sonuçlar önceden tespit edilen kriterler ile karşılaştırılır. Bu yaklaşım, çıktıların maliyetini, niceliğini ve niteliğini değerlendirme kriterlerinin mevcut olduğu durumlarda uygulanabilir. Tahmini ve planlanan sonuçlar, çıktıların birim maliyeti, kalitesi ve zamanında yerine getirilmesi değerlendirilir. Nedenler ve etkileri üzerine analizler yürütülür. Denetim ekibi, yetki olmaksızın alınan mal ve hizmetler, kabul edilen nitelik ve nicelik standartlarına uyulmaması, şartnamelere uymayan malzemeler, maliyet tavanlarını aşan sermaye varlıkları, iyileştirme maliyetlerine bakılmadan sağlanan hizmetler, bitiş tarihlerine uyulmadan inşa edilen binalar gibi çıktılardaki ve program dağılımındaki sorunları ortaya çıkarmaya çalışır. Sorun olmayan alanlarda olumlu görüşler belirtilebilir. Sorun varsa -ve önemliyse- nedenleri belirlemek için sistemler incelenecektir. Bunun için söz konusu yetersizliğin sorun oluşturup oluşturmadığını ve önerilmesi gereken eylemin ne olabileceğini saptamak için doğru eylemden beklenen faydaların maliyetlerinden daha fazla olması gerektiğini göz önünde bulundurularak işlemler, kontroller ve yönetim uygulamaları incelenecektir. Stratejik hedeflerin niceliksel olarak ifade edildiği alanlarda benimsenen bir yaklaşım olduğundan, sağlık, eğitim gibi sonuçların ölçümünün güç olduğu sosyal programlarda bu yaklaşım izlenmemektedir.

Sistem ve sonuç odaklı yaklaşımların çoğunlukla, birleştirilerek uygulandığı görülmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi performans denetiminde en iyi tek yöntem ve odak noktası bulunmamaktadır. Bu iki yaklaşım birbirini tamamlayıcı niteliktedir. Genellikle, denetlenen kurumun veya incelenen bölümün ya da faaliyetin belli bir amacın başarılmasıyla doğrudan ilgili unsurların sistemi olarak ele alındığı, ikisinin bileşimi sayılabilecek bir yöntem izlenir. Nitekim, Ekim 1997'de, Endonezya'da düzenlenen

ASOSAI Kongresinde birçok ülkenin iki yaklaşımı birlikte uyguladıkları belirtilmiştir. Örneğin; Yeni Zelanda sonuç odaklı bir yaklaşım izlerken, Avustralya, Japonya, İsrail iki yaklaşımı birleştirmektedir.

Her olayda denetimin amacı, bir yerdeki faaliyetlerin veya sistemlerin ve prosedürlerin iyi tasarlanıp tasarlanmadıkları ile doğru olarak uygulanıp uygulanmadıklarını değerlendirmektir. Onaylanan işlemlere uygunsuzluk ya da işlemin niteliğinden kaynaklanan yetersizlik olarak beliren belli bir eksikliğin, önemli olup olmadığını saptamak için, denetim ekibi programların, faaliyetlerin veya ilgili örgüt birimlerinin çıktılarını, sonuçlarını inceler. Bu şekilde, muhtemel sonuçlar ve etkiler tanımlanarak değerlendirilebilir.

C. Performans Denetimi ile Mali Denetimin Karşılaştırılması

Mali denetim ve performans denetimi birbirine karşıt iki yöntem yerine birbirini tamamlayıcı yöntemler olarak görülmelidir. Mali veya finansal denetim mali kayıtların uygun şekilde tutulup tutulmadığı ve muhasebe standartlarına uyulup uyulmadığı konusunda bilgi vermekle birlikte, tek başına kuruluş ya da faaliyetin tam bir görünümünü vermez. Etkin bir kontrol mekanizması kurarak sorumluluğun yaygınlaştırılması için performans denetiminin de uygulanması gerekir.

Mali denetimler sırasında performans denetimi açısından yararlı bilgiler; ölçüm için gerekli mali veriler sağlanabilir. Böylece, mali denetim ile sonuçlandırılmayan konular performans denetimi ile incelemeye alınabilir; örneğin, planlama yetersizliği dolayısıyla maliyet aşımaları, sonlandırılmayan projeler, kullanılmayan malzeme ve stoklar gibi.. Gerçekten etkin bir mali denetim performans denetiminin de ön koşuludur.

Geleneksel Mali Denetim	Performans Denetimi
1-Mali verileri sadece içerdiği bilginin tam ve uygun olduğunu doğrulama amacıyla kullanır.	1-Kurumun başarısı ve gerçek performansı üzerine değerlendirme yapma amacıyla, hem mali hem de mali olmayan verileri kullanır.

2-Harcamaların sadece meşruluğu, uygunluğu ve düzenliliği yönlerinden inceleme yaptığından kapsamı dardır.	2-Verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun gerçekleşme derecesini saptamak için çeşitli yönetim işlevlerini incelediğinden geniş bir kapsama sahiptir.
3-Mali denetim standartları, süreci ve kriterleri tamamen geliştirmiştir.	3-Belirli kriteri yoktur. Performans denetimi açısından gerekli olan özel teknikler kurumun tipi ve niteliğine göre hazırlanır.
4-Hataları, ihmalleri, fazla ödemeleri veya zimmetleri belirterek, münferit işlemler üzerinde dar bir odak noktası oluşturur.	4-Bir yerdeki sistemleri, usulleri ve deneyimleri geniş bir bakış açısıyla inceler. Örneğin bir kurumu kapsamlı bir görüşle ele alır.
5-Kurum ve teşebbüslerin hedef ve amaçlarına ulaşma derecesi üzerine yorumlarda bulunmaz.	5-Hedef ve amaçların yerine getirilme derecesini değerlendirir.
6-İşlemler tamamlandıktan sonra yapıldığından geçmişe yöneliktir.	6-Geleceğe yöneliktir. Geçmiş ve şimdiki gelecekteki faaliyet veya programlar açısından inceler.
7-Alışılmış mesleki kuralları ve mali denetim tekniklerini kullanır.	7-Daha çok disiplinler arası uzmanlık bilgisi gerektirir.
8-Sadece hataları açıkladığından statik olma eğilimindedir.	8-Sistemler, işlemler ve usullerin geliştirilmesi için genel yorumlarda bulunduğu için dinamiktir.
9-Yönetimi sınırlayan etkenleri göz önüne almaz.	9-Raporuna biçim verirken başarı ile başarısızlık alanlarını nedenleriyle birlikte gösterir. ²⁸

²⁸ Naimatullah Abid, *Performance Audit and Performance Evaluation*, Lahore, 1990, p.10.

D. Performans Denetimi ile İç Denetimin Karşılaştırılması

İç denetim yönetsel görevi olan kuruluşların kendi içinde kurulur. Bir bakıma yönetimin kendi kendini denetimidir. Dış denetim ise, o kurumun örgütsel hiyerarşisi ile ilgisi olmayan, denetlenen kuruluşun hiyerarşisi dışındaki kurumlarca yapılan denetimdir. İç denetimin amacı örgüt standartlarına uygunluğu sağlamaktır. Yasama organı adına yapılan dış denetim demokratik işlevi dolayısıyla topluma ve parlamentoya bilgi vermeyi öngörür. Amaç farklılıkları, yöntem farklılıklarını da beraberinde getirir. Parlamento adına yapılan denetim makro düzeydeki konularla ilgilenmeyi gerektirir. Yaygın ve önemli olan sorunlara çözüm arayışlarını ön plana çıkarır. Sayıştay denetiminin iç denetimle bütünleştiği alan, iç denetim kuruluşlarının çalışmalarında etkisiz veya yetkisiz kaldığı alanların denetimini sağlamak olmalıdır.²⁹ Performans denetimi hem iç denetçiler, hem de bağımsız dış denetçiler tarafından yerine getirilebilir.

E. Siyaset ve Denetim

Siyaset, bugün ve gelecekteki durumla ilgilidir. Denetim ise, klasik biçiminde dün olanlardan endişe duyma eğilimindedir. Ancak performans denetimi, geleceğe ait önlemler alınması için gerçekleştirilir. Sayıştay tarafından yerine getirilen verimlilik, etkinlik, tutumluluk incelemeleri kamu politikalarının etkilerini değerlendirmesiyle, siyasal karar alma sürecinde geri bildirim mekanizması olarak da işlev görür.

Sayıştay raporları, yasama organının yürütme organı üzerinde denetim gücünü kullanmasında etkin birer araç olma özelliğini taşımaktadırlar. Parlamento Sayıştay ile ilişkileri güçlü olduğu ölçüde bütçe hakkını ve denetim yetkisini iyi kullanmaktadır. Harcamaların karşılığının alınması sorumluluğu yönetimde olmakla birlikte, Sayıştay'ın görevi bu sorumluluğun nasıl ve ne derece yerine getirildiğine dair bağımsız bir inceleme yapmaktır. Bulguları ve kanaatleri politik tercihlerin değişikliğini gerektirse dahi kararların alınışına müdahalede bulunmaz ve siyasal kararların değerini, erdemini tartışma konusu yapmaz. Ancak, siyasal kararların alınmasına neden olan bilgiler incelenir.³⁰ Eğer herhangi bir karar parlamentoya doğru bilgilerin sunulmaması dolayısıyla alınmışsa, yanlış bilgilerin

²⁹ Bkz: Atilla İnan, "İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi", *Sayıştay Dergisi*, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997, s.43-59.

³⁰ Dewar, D.A., "The Auditor General and the Examination of Policy", *International Journal of Government Auditing*, Quarterly, April 1986, Vol.13, No.2, p.14.

yanı sıra doğru bilgiler de sunulur. Doğru bilgiler doğrultusunda ya da onlara rağmen oluşturulan politika tespitine ilişkin kararların yerindeliliği hiçbir zaman tartışılmaz.

“Politikaları sorgulamak seçmenlerin işi olduğundan Sayıştay bu politikaların uygulanma tarzını inceler. Örneğin, yol iyileştirilmesi incelenmesinde politika sorgulaması, yeni bir yol mu yapılacağı ya da mevcut olan eskisinin mi onarılacağı şeklinde olabilir. Bu kararın bir politika sorunu olduğu önermesinden yola çıkılarak, yol yapım kararının savunulabilir verimlilik, etkinlik, tutumluluk düşüncelerine dayandırılıp dayandırılmadığı ve kararı uygulamak için seçilen metodolojinin etkin ve verimli olup olmadığı konularında yorum getirilir.”³¹

Siyasal kararlar sorgulanmamakla birlikte, kararları uygulamaya koyan sistem ve işlemler incelenir. Bununla birlikte, eğer bir yasa uygulaması gereksiz harcamalara neden oluyorsa, yasa koyucuya kararlarını düzeltmesine olanak tanımak için inceleme ve rapor konusu yapılabilir. Üzerinde durulan konular şunlardır:³²

- siyasal hedeflerin ve kararların açık, güvenilir ve yeterli verilere ne ölçüde dayandığı;
- siyasal amaçların, hedeflerin ve bunları yürütmekle sorumlu olanların açıkça belirlenmiş olup olmadığı;
- siyasal kararların uygulamadan sorumlu olanlara açıklıkla iletilip iletilmediği;
- yürütülen faaliyetlerin amaç, öncelik ve hedefler bakımından siyasal hedeflerle uyum ve tutarlılık içinde olup olmadığı;
- daha alt düzey hedeflerin ve önceliklerin uygunluğu ve tutarlılığı;
- alternatiflerin saptanmasına ve değerlendirilmesine yönelik düzenlemelerin yeterli olup olmadığı;
- siyasal kararların doğrudan veya dolaylı etkilerinin tahmin edilen ya da öngörülen sonuçlar olup olmadığına ilişkin yorumlarda bulunmaktır.

Performans denetiminin siyasal konulardan sakınması gerekliliği sorun olmayıp, siyasal çerçevenin kurgusunun nerede sona erdiği ve yönetimin başladığı yerin neresi olduğu konusu üzerinde bir anlaşma olmamasıdır. Siyasal hedeflerle, bunların gerçekleşmesine yönelik düzenlemeler arasındaki sınır genellikle belirgin değildir. Bu nedenle siyasal konuların sınırlarının kararlaştırılması oldukça güç olabilir.

³¹ National Audit Office (NAO) of United Kingdom, *NAO's Approach to Value for Money Studies*, NAO Publication, London, 1996, p.6.

³² National Audit Office (NAO) of United Kingdom, *A Framework for Value for Money Audits*, NAO Publication, London, 1996, p.8.

Siyasal hedefler uzun dönemlidir, niceliğin yanı sıra nitelik konularını da içerirler. Seçilmiş temsilcilerin rolü yönetim değil, liderliktir. Yönetim işlerin doğru yapılmasını araştırırken, seçilmiş temsilciler liderlik kapasitelerini kullanarak doğru işlerin yapılmasını temin etmeleri gerekir.

Seçilmiş temsilcilerin rolü:³³

- 1- toplumsal ihtiyaçların analizini yapmak;
- 2- kamu siyasetinin hedeflerini belirlemek;
- 3- kamu siyasa hedeflerinin önceliklerini belirlemek;
- 4- yönetim tarafından sunulan alternatiflerin analizini yapmak;
- 5- en uygun program ya da stratejileri seçmek; ve
- 6- sonuçları ve etkileri değerlendirmektir.

VII. DENETİM STANDARTLARI

Denetimin güvenilirliğini etkileyen asgari koşullar denetim standartlarında bulunmaktadır. Standartlar, denetimde uygulanacak prosedürlerin ve aşamaların sınırları ile denetim sonuçlarının niteliklerinin belirlenmesini sağlar. Denetçilik eski bir meslek olmasına rağmen, genel kabul gören denetim standartları yarım yüzyıl önce oluşmuştur.³⁴ Ayrıca, kamu denetim standartları da geliştirilmiştir.

Denetimde kalitenin sağlanması, etkin bir denetimin gerçekleştirilmesi amacıyla birçok ülkenin Sayıştayları ve muhasebe kuruluşları denetim standartlarını yayımlamış bulunmaktadır. Amerika'da İç Denetçiler Birliği 1941 yılında, Kamu Hesapları Komitesi Enstitüsü ise, 1948'de standartları yayımlamışlardır.³⁵ 1951 yılında kurulan Avrupa Ekonomi ve Maliye Uzmanları Birliği, 1973'de Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü Denetim Standartları Komitesi ve 1976'da İngiltere'de kurulan Denetim Uygulama Komitesi standartların yayımlanmasına öncülük eden başlıca kuruluşlar olmuşlardır. A.B.D. Kamu Kurumları Programları, Faaliyet ve İşlevlerinin Denetim Standartları 1972'de yazılmış ve 1981 ve 1988'de gözden geçirilmiştir. *Sarı Kitap* olarak bilinen Kamu Denetim Standartları 1992'de revizyondan geçirilerek yeniden yayımlanmıştır.

³³ Robert Prosser, a.g.m., p.11.

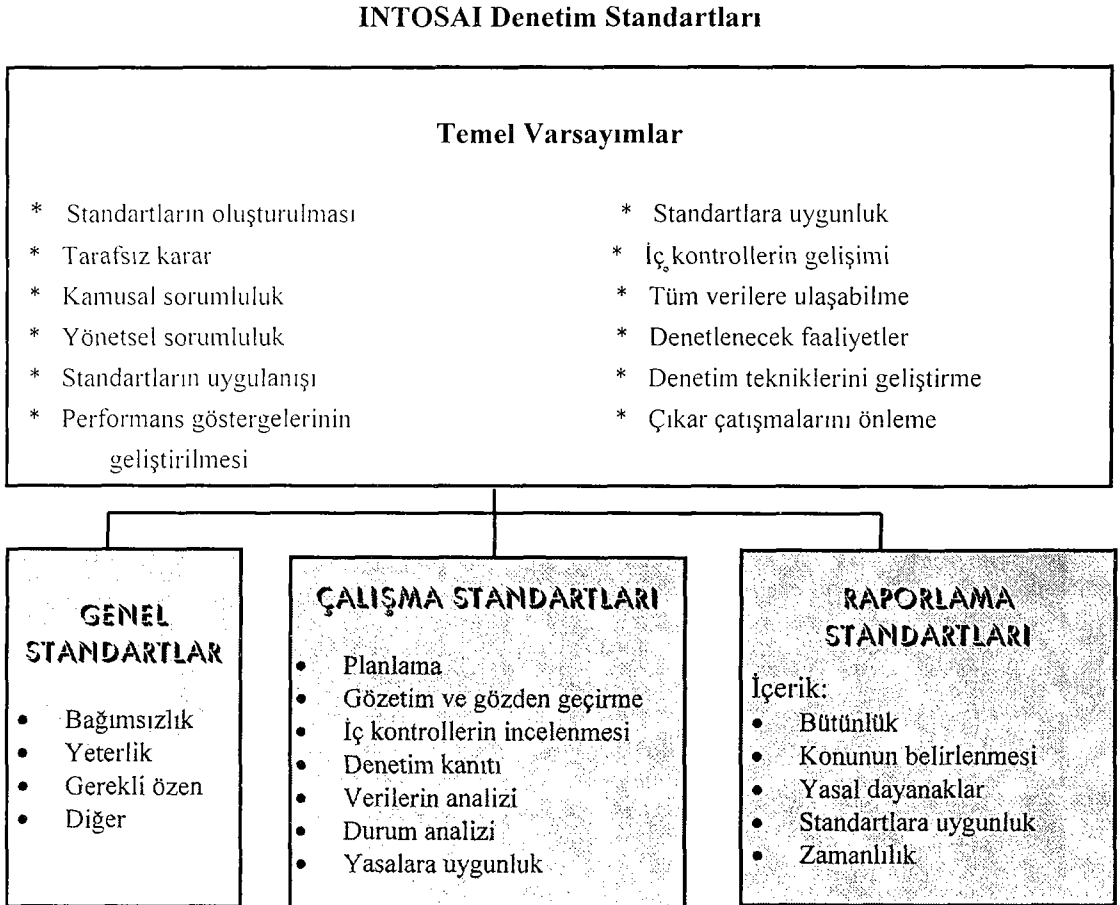
³⁴ Muhammed Akram Khan. *A Beginner's Introduction to Auditing*, Lahore, 1993, p.14.

³⁵ A.k, p.14.

Denetim metod ve tekniklerine ilişkin standartların oluşturulması amacıyla 1984 yılında, INTOSAI bünyesinde bir Denetim Standartları Komitesi kurulmuştur. Komite hazırladığı standartları 1987 yılında yayımlamış fakat, 1989'daki Berlin Kongresi'nde bu standartların mahkeme özelliğine sahip Sayıştayların ihtiyaçlarını da karşılayacak şekilde yeniden belirlenmesi önerilmiştir. Böylece INTOSAI'nin Tokyo ve Lima Deklarasyonları ile Birleşmiş Milletlerin gelişmekte olan ülkelerin kamu muhasebesi ve denetimi konulu uzman grup toplantısı raporuna dayanarak yeniden düzenlenen denetim standartları Ekim 1991'de, iç kontrol standartları ise 1992'de yayımlanmıştır.

Standartlar, denetimin kapsamını belirlemede bir çerçeve çizerken, yerine getirilecek denetim çalışmasının boyutunu hesaplamaya da yardımcı olur. Performans denetiminde standartlara uygunluk konusu özellikle önemlidir. Çünkü genellikle, rapor kullanıcılarının beklentileri denetçinin çalışmasını aşmaktadır

Şekil 5- INTOSAI Denetim Standartları



A. Sayıştayların Stratejik Amaçları

Denetim standartları, Sayıştayların stratejik amaçlarını gerçekleştirebilmesini sağlayacak özelliklerdir. Bu amaçlar genellikle, yasa metinlerinde ifade edilmektedir.³⁶

- Kamu kaynaklarının parlamentonun öngördüğü amaçlar doğrultusunda harcanması konusunda güvence vermek;
- Kamu kurum ve kuruluşları üzerindeki mali kontrolleri geliştirmek;
- Parlamentonun sağladığı kaynaklardan elde edilen değeri arttırmak;
- Kamu sektörü denetiminin yöntem ve teknikleri ile kalitesini geliştirmektir.

B. Temel Varsayımlar

Temel varsayımlar, Sayıştay denetiminin ilkelerini belirler. Başlıca dört temel varsayım kabul edilmektedir.³⁷

1. Amaç;
2. Görüş açıklama (mali denetim sonucunda) veya raporlama (performans denetimi sonucunda);
3. Kanıt;
4. Kriter

Performans Denetimini Etkili Şekilde Gerçekleştirmek İçin Sayıştaylarda Bulunması Gereken Özellikler:

Bağımsızlık, tarafsızlık ve profesyonellik, Sayıştayların etkin işlev görebilmesinin temelidir.

Bağımsız bir Sayıştay: Sayıştaylar, anayasal kuruluş olarak yürütme ve yasamanın dışında bir organ olmaları ile dış baskılardan yasal olarak korunur ve denetim önceliklerini istediği gibi saptayabilir. Yürütme organının işlevlerini denetleyen bir kurumun yürütmeye bağılıktan kurtarılması doğaldır. Yasamadan bağımsızlık ise siyasal etkilerden uzaklaştırır. Yasamaya bağılılık, parlamenter çoğunluğun kendisini ilgili hükümet politikasından sorumlu sayarak denetim sonuçlarını yayımlamamasına yol açabilir. Bağımsızlığın hem hukuken hem

³⁶ National Audit Office (NAO) of United Kingdom, **Value for Money Audit**, National Audit Office and the Turkish Court of Accounts, Financial and Value for Money Audit Methodologies Course Material, Antalya, 15 May-3 June 1995.

³⁷ Muhammad Akram Khan, **An Introduction to Government Auditing for Public Managers**, p.23.

de uygulamada gerçekleşmesi her zaman kolay değildir. Kurumsal bağımsızlık ve işlevsel bağımsızlık yönlerini içerir. Sayıştaylar, çalışmalarını organize etmede, denetimlerini planlamada, gözlemlerini en iyi nasıl sunacağına ve bulgularını ne derece kamuoyuna açıklayacağına özgür biçimde karar vererek, çalışmalarını diğer kurumlardan bağımsız olarak yürütür. Mensuplarının ayrıcalığı bağımsızlığı sağlamaya yöneliktir.

Açık yasal yetki: Anayasa ve kuruluş yasaları yetki veren başlıca yasalardır. Ancak, dünyadaki Sayıştayların birçoğu halen denetim eleştirilerine uyulmasını ve önerilerinin yerine getirilmesini sağlayacak gerekli yetkilere sahip değildir. Kontrol kurumları olup, karar verme yetki ve haklarının olmadığı buna gerekçe olarak gösterilebilmektedir. Buna karşılık, yasamanın kamu kaynaklarını aktif olarak yakından takip ettiği ülkelerde, parlamento Sayıştaylara gerekli yetkiyi tereddüt etmeden vermektedir.

Tüm belgelere ulaşma ve kayıtlara girme yetkisi; Sayıştaya ihtiyaç duyduğu bütün belgelere ulaşma hakkı verir.

Yeterli mali kaynak: Sayıştaya parlamentoya sunulan teklifin yürütme organınca değiştirilemeyeceği bağımsız ve yeterli bir bütçe tahsis edilmesi kurumsal bağımsızlığın hukuksal güvencesidir.

Uluslararası performans standartlarının benimsenmesi, metodolojinin tanımlanması, personel politikaları ve eğitim programları etkili performans denetimi yapabilmenin diğer koşulları arasında sayılabilir.

C. Uluslararası Yüksek Denetim Standartları

1. Genel Standartlar

Genel standartlar, bağımsız dış denetimin niteliğine ilişkin mesleki ve etik standartlardır.

Bağımsızlık; Denetçi ve Sayıştayın, hem hükümetten hem de parlamentodan bağımsızlığı anlamındadır. Hukuksal güvenceler Sayıştaya bağımsızlığını kuracağı ortamı hazırlamakla birlikte, yalnız başına yeterli bir koşul değildir. Bağımsızlığı ancak, kurum tutumu ile

gösterebilir. Prof. Stevens, Sayıştayların özellikle yasamadan bağımsız olması gerektiğini savunmaktadır.³⁸

Yeterlilik; denetimin mesleki eğitim ve uzmanlığa sahip kimseler tarafından yapılması gereğidir. Denetimin, görevin niteliği, güçlüğü ve kapsamı ile orantılı eğitim ve tecrübeye sahip kişiler tarafından yerine getirilmesidir.

Mesleki özen; denetimin her aşamasında mesleki dikkat ve özenin gösterilmesidir.

Kalite güvencesi; denetimin yüksek standartta olması beklendiğinden, Sayıştayın denetim performansı ve sonuçlarını geliştirecek kalite güvencesi programlarına önem vermesidir.

2. Çalışma Standartları

Denetimin yapılma usulüne ilişkin standartlar çalışma standartlarını oluşturur. Bunlar, izlenmesi gereken aşamaların genel çerçevesini çizerek, inceleme kurallarını belirler.

Planlama; Denetçinin, denetimin üstün nitelikli, etkin, verimli, tutumlu ve zamanında yapılmasını temin edecek şekilde planlamasıdır.

Gözetim; Her düzeydeki denetim görevlisinin çalışması ile denetimin her aşamasının uygun bir biçimde gözetime tabi tutulması ve *belgelendirilmiş denetim çalışmasının* kıdemli bir denetim elemanı tarafından gözden geçirilmesidir.

İç kontrol; Denetimin kapsamı ve sınırlarının denetlenen kurumun iç kontrollerinin güvenilirliğinin değerlendirilmesinden sonra kararlaştırılmasıdır.

Yasal gerekler; Denetimin, yasalara aykırılıkları ortaya çıkaracak şekilde düzenlenmesidir.

Kanıt; Denetçinin yargısını ve denetim sonucunu desteklemek için yeterli, uygun ve güvenilir belgeler toplamasıdır.

3. Raporlama Standartları

Rapor standartları, denetim sonucunun yazıyla bildirilmesine ilişkin standartlardır.

“Oldukça belirli koşullara ve beklentilere dayanan mali ve düzenlilik denetiminin aksine performans denetimi daha kapsamlı ve yoruma,

³⁸ M. H. Peschar (Çev. Sacit Yörüker), “Yüksek Mali Denetim Kurumlarının Yürütme ve Yasama Karşısındaki Statüsü”, *Denetim*, Yıl:5, Sayı:50, Ocak 1990, s.18.

yargıya daha açıktır. Kapsamı, daha seçiciliği gerektirir nitelikte olup, dönemi itibarıyla bir mali yıldan ziyade, birkaç yıllık bir devreyi kapsar. Ayrıca bu denetim, belirli mali tablolara veya diğer nitelikteki tablolara ilişkin değildir. Sonuç olarak performans denetimi raporları çeşitli olup, daha çok tartışma ve mantıki argüman içermektedir. Bu nedenle, raporlama standartları mali denetim standartlarından daha az detaylıdır.”³⁹

Rapor biçimi; Her raporun bir başlığının olmasıdır. Raporun dağıtımında resmi prosedür izlendiğinden kimlere hitaben yazıldığı belirtilmez.

Zamanlılık; Raporun, kullanıcılara yararlı olabilmesi için zamanında sunulmasıdır.

Rapor içeriği; Denetimin hedefinin ve kapsamının açıklanmasıdır.

Sunuş ; Konuların bütünlük içerisinde sunulmasıdır.

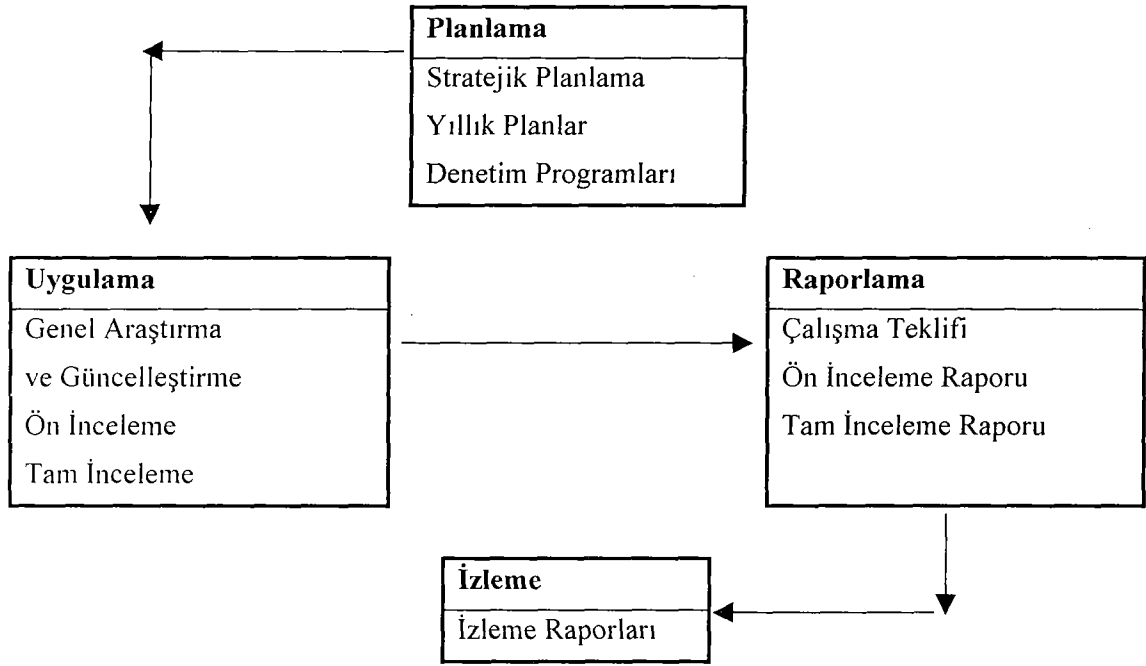
³⁹ International Organization of Supreme Audit Institutions, **INTOSAI Auditing Standards**, 1992.

İKİNCİ BÖLÜM
***PERFORMANS DENETİMİNİN
METODOLOJİSİ***

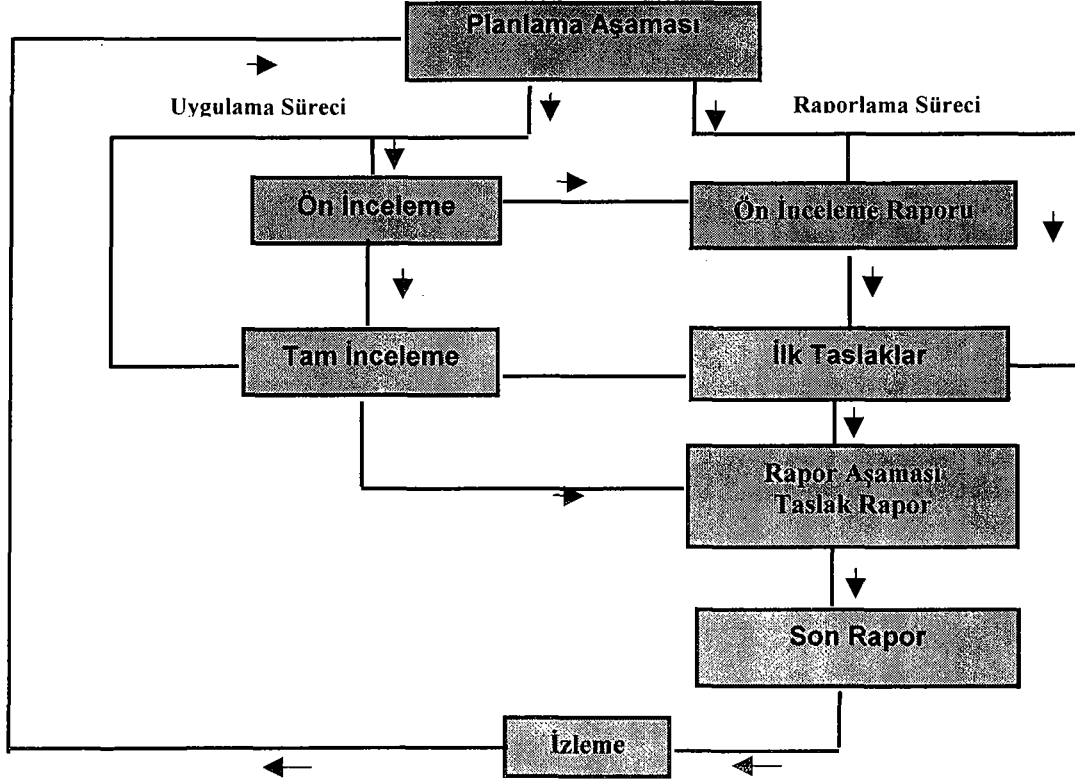
Bir işlevlin tutumlu, verimli ve etkin gerçekleştirilebilmesi izlenen yönetime bağlıdır. Amaçların, program ve proje hedeflerinin uygulamaya konulması yaklaşımlar, yöntemler ve uygulama aşamaları arasındaki ilişkiler üzerine bilgi içeren bir metodolojiyi gerekli kılar. Sistematik ve iyi yapılandırılmış metodoloji denetimin işlevselliğini, dolayısıyla başarısını önemli ölçüde etkiler. Performans denetiminin tüm aşamaları planlanmasından rapor yazımına hatta rapor etkilerinin izlenmesine değin sistematize edilmiştir. Bununla birlikte, performans denetimi konusunda geleneklere sahip Sayıştaylarda da resmi bir metodolojinin varlığının oldukça yeni olduğuna tanık olmaktadır.

<i>Performans Denetimi Süreci</i>	
PLANLAMA	<i>Denetim Konusunun Seçimi</i> - ihtiyaçları belirleme - sorunları ortaya koyma <i>Denetimin Planlanması</i> - yapılması gereken işleri saptama - denetim programını geliştirme
UYGULAMA	<i>Kanıt Toplama</i> - yeterli, güvenilir ve ilgili belgeler kullanma - ilgili personel ile görüşme <i>Analiz - Sentez</i> - verileri düzenleme ve yorumlama - bulguları ve sonuçları geliştirme <i>Öneriler Geliştirme</i> - muhtemel çözümleri analiz etme - en iyi çözümü seçme
RAPORLAMA	<i>Raporun Sunumu</i> - raporu sunma - görüşmeler
İZLEME	- ilerlemeyi görüşme - izleme programı hazırlama

Şekil 6- Performans Denetiminin Aşamaları



Başlıca aşamaları planlama, uygulama ve raporlama ve izleme olup, her biri verimli, etkin ve tutumlu bir denetimi gerçekleştirmede, denetim kurumunun kaynaklarını iyi kullanmasını sağlar. Planlama aşamasında; Genel Araştırma ve Güncelleştirme çalışmaları gerçekleştirilerek potansiyel önem taşıyan konular, denetimin hedefleri, kapsamı, süresi ve gerekli kaynaklar öngörülür. Ön İnceleme ile denetimin kriterleri, metodolojisi belirlenerek kaynaklar tahsis edilir. Uygulama aşamasında; Tam İnceleme ile uygun kalitede, geçerli ve yeterli kanıtlarla desteklenen denetim bulgularına ve sonuçlarına ulaşma amacıyla hesaplar, sistemler, iç kontroller ve diğer veriler incelenir ve analiz edilir. Raporlama aşamasında; denetim bulguları ve sonuçları önce taslak raporda açıklanarak denetlenen kurumun yöneticileriyle görüşülür, yorumları ve görüşlerinin karşılanmasıyla kesin rapor yazılarak parlamentoya sunulur ve kamuoyuna açıklanır. İzleme aşamasında ise; raporda belirtilen önerilerin ve parlamentodaki komisyonun direktiflerinin uygulanması izlenir.



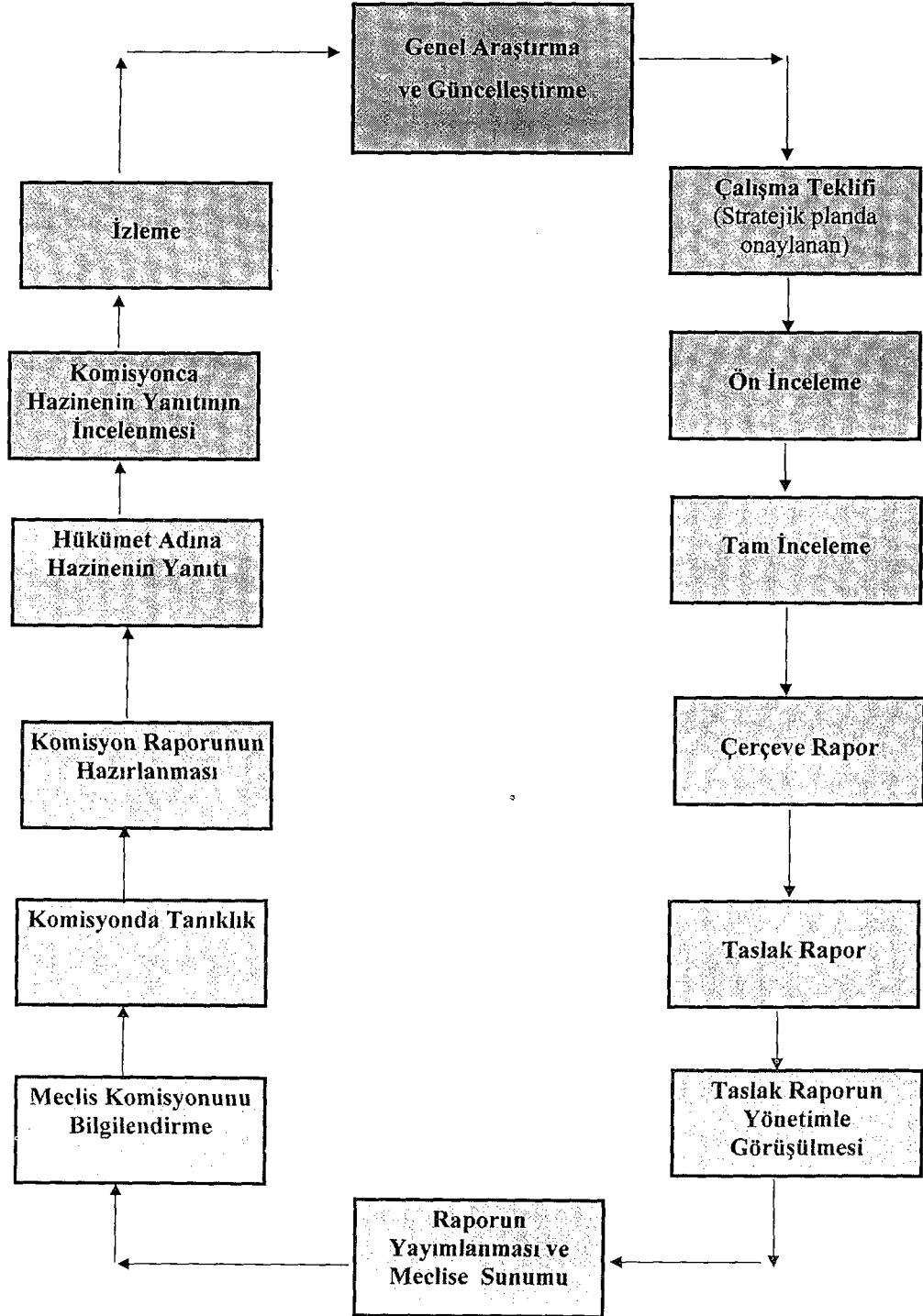
Kaynak: 6th ASOSAI International Seminar 1997, Australia Paper, Jakarta, October 1997.

Performans denetimi her ülkede benzer süreçlerden geçmekle birlikte, genellikle, stratejik planların süresi ve izleme faaliyeti farklılıklar göstermektedir. Yapılandırılmış bir yaklaşım geliştirilirken, her incelemenin önceliği, yürütülmesi ve süresi konusunda gereken esneklik de korunmaktadır. Denetim statik olmadığından çerçevesi çizilen bu düzenlemeler de zamanla değişebilir.

Prosedürlerin oldukça gelişkin olduğu İngiltere’de izlenen yöntem şu şekildedir:¹

¹ National Audit Office of England (NAO), *Value for Money Audit*, National Audit Office and the Turkish Court of Accounts Financial and Value for Money Audit Methodologies Course Material, Antalya, 15 May-3 June 1995, 8H-2.

Şekil 8: İnceleme Süreci



I. PLANLAMA

A. Stratejik Planlama ve Genel Araştırma

Sayıştay, Genel Araştırma çalışmaları sonucunda, inceleme konularının seçimini yaparak bir strateji geliştirir.

1. Stratejik Planlama

Yüksek kaliteli bir denetimin verimli, etkin, tutumlu ve zamanında yapılmasını sağlamanın yolunun planlama olduğu, INTOSAI çalışma standartlarında da ifade edilmektedir. Stratejik planlama bütün denetimler için önemlidir fakat, özellikle performans denetimi diğer denetimlere göre daha geniş erime sahip, dolayısıyla daha kompleks olduğundan ayrıntılı bir planlama olmaksızın gerçekleştirilmesi imkânsız bir denetim türüdür.

Strateji amaçlara bağlı bir olgu olup, kuruluşun vizyonunu ve misyonunu gerçekleştirebilmesi için amaçlarla ilişkilendirilen hedeflere ulaşmada izlenecek yol ve temel hareket tarzıdır. Strateji uzun süreli seçimlerle ilgilidir. Planlar ise, denetimin kapsamını, amacını, kaynaklarını ve süresini kapsamaktadır. Amaç ve hedeflerin formülasyonu ile kullanılacak araçları dizgesel olarak göstermektedir. Kurumun tüm düzeylerinde belirli amaç ve hedefler saptanarak bunlara ulaşmak için gerekli stratejilerin, programların ve faaliyetlerin belirlendiği kararlar alınması stratejik planlama olmaktadır.²

Sayıştaylar sınırlı kaynaklara sahip olmalarına karşın çok sayıda kamu programlarının denetimi yetkileri dahilinde bulunmaktadır. Performans denetiminin başlangıç noktası bu nedenle, stratejilerin ve geleceğe yönelik hedeflerin belirlenmesi olmaktadır. Denetim kurumunun uzun dönemli amaçları ve yıllık programları stratejik planlama aracılığıyla saptanır. Stratejik planlar genelde, potansiyel denetim konularını tanımlayarak ve inceleme sürelerini öngörerek gerekli kaynakların tahminini içerir. Uzun dönemli amaçlar belirlenirken çevresel etmenler ve iç kaynaklar birlikte değerlendirilir. Gelecek dört ya da beş yılı kapsayan ve her yıl yeniden gözden geçirilen bir stratejik plan yapıldıktan sonra, plana dayanarak içinde bulunulan yılda ertesi yıl için ayrıntılı bir program hazırlanır; hedefler, yaklaşımlar, zamanlamalar ve eleman ihtiyacı belirlenir. Bazı Sayıştaylar stratejik planlarını incelenecek kuruluşları esas alarak belirlerken, diğerleri konu

² Zühal Akal, a.g.k., s.54.

türlerine göre planlama yapmaktadırlar. Stratejik planlamanın ufku (tahmin süresi) de her Sayıştayda ayrı düzeyde olmaktadır. Örneğin Pakistan ve Yeni Zelanda yıllık gözden geçirmelerle üç yıllık, Kore dört, İngiltere ise beş yıllık plan (iki yıllık ayrıntılı Çalışma Tekliflerini içeren) döngüsüne sahiptir. Stratejik planlama yaklaşımı da ülkeden ülkeye değişmektedir. Bir kısım Sayıştaylar stratejik planlamayı iç yönetim aracı olarak değerlendirirken, diğerleri parlamento ve denetlenen kurumlara görüşleri alınarak sunulan çalışma planları yapmaktadırlar.³ Ancak açık ve yapıcı bir yaklaşım, Sayıştay hizmetlerini kullanan kişi ve kuruluşlara danışmayı gerekli kılar.

Stratejik planlamanın amacı, yürütmenin faaliyetlerinde fiili ve potansiyel düşük performansı tanımlayarak, mevcut kaynaklarla gelecekte hangi konuların inceleneceği konusunda genel bir çerçeve çizmek ve denetimleri performansı geliştirmeye yönlendirmektir. Stratejik planlama istenilen sonuçların neler olduğu, sonuçların nasıl gerçekleştirileceği, başarının nasıl ölçüleceği ve değerlendirileceği konusunda karar vermeye yardımcı olan sürekli ve sistematik bir süreçtir. Bu aşamada yapılan çalışmalar, denetlenen kurumun yapısının, faaliyetlerinin niteliğinin, iç kontrol sistemlerinin ve içinde bulunduğu çevrenin anlaşılmasını, önceki denetimlerde elde edilen bilgilerin ve sorunlarının gözden geçirilmesini kapsar.

Stratejik planlama aşamasında ;

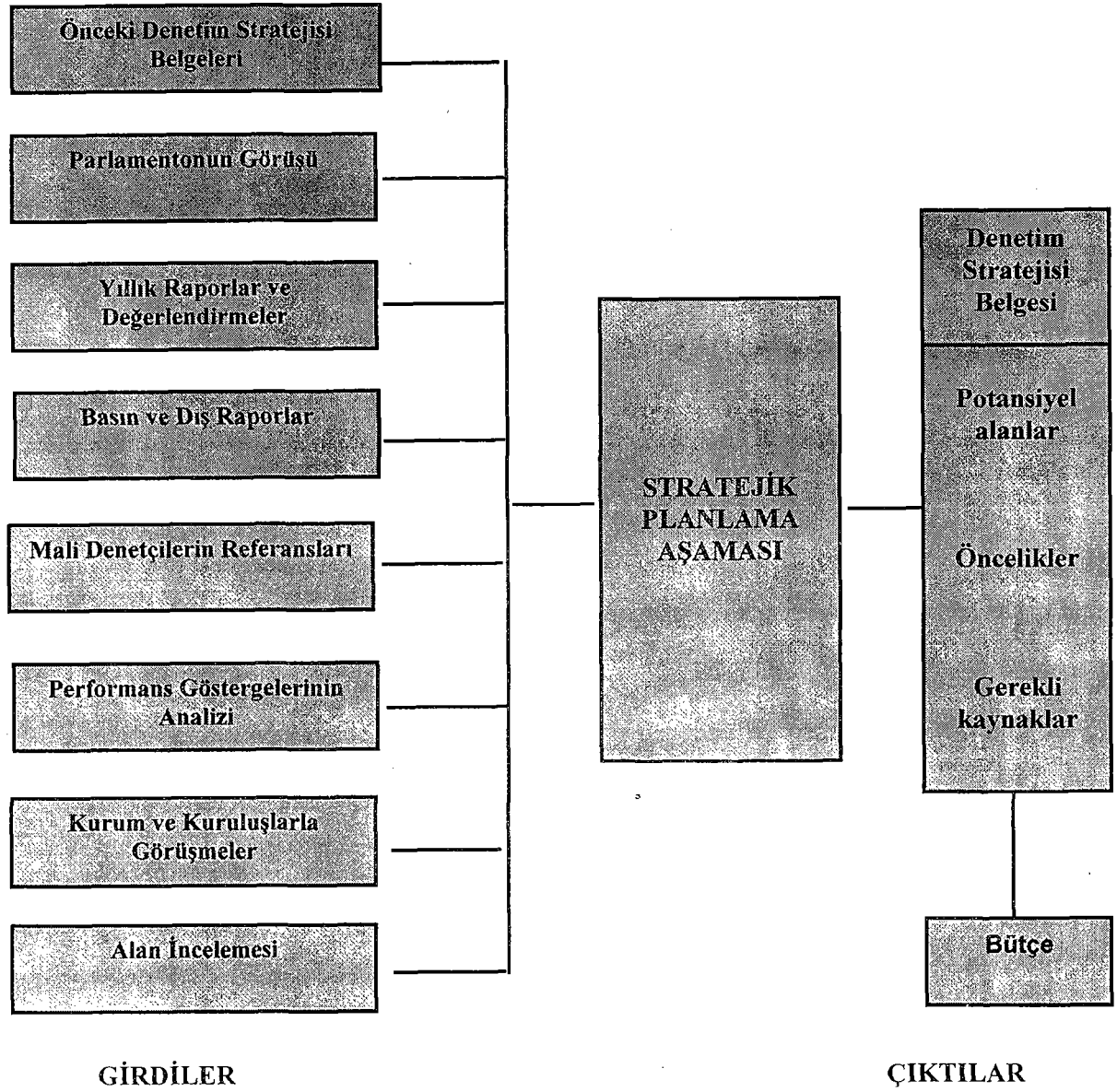
- Genel Araştırma çalışmaları gözden geçirilerek, önerilen Çalışma Teklifleri değerlendirilir;
- Önemlilik analizi yapılır;
- Öncelikler belirlenir;
- Denetim stratejisi doğrulanır veya değiştirilir;
- Gerekli kaynaklar hesaplanır.

Amaçların kesin ve ayrıntılı biçimde belirlenmesinin çeşitli yararları vardır:

- Gerçekleştirilecek denetimlerin amacı ve yönü açıklanır.
- Denetim konuları kamusal sorumluluğu yaygınlaştıracak şekilde seçilebilir.

³ ASOSAI, 7th Assembly and 6th International Seminar, Country Issues, Jakarta, October 1997.

Şekil 9-Stratejik Planlama



Kaynak: 6th ASOSAI International Seminar 1997, Australia Paper, Jakarta, October 1997.

Klasik yönetimde stratejik planlar, doğrudan üst yönetim tarafından hazırlanır. Planların gizli ve bürokratik bir nitelik taşıdığı bu yaklaşımda planlar, basit bir araç olmaktan öteye gidemez. Çağdaş yönetim anlayışı ise alt grup amaçlarını birbiriyle çelişmeden üst yönetim amaçları ile birleştiren sinerjik planlamayı öngörmektedir. Amaçlar

hiyerarşisi yapılarak, stratejik ve uygulama hedefleri birbirinden ayrı saptanır. Hedefler belirlenirken performans göstergeleri tanımlanır, gerçekleşen ile ulaşılmak istenen performans karşılaştırılır ve açık, sayısal olarak ifade edilir. Stratejik planlama için çeşitli modeller bulunmaktadır. Her model misyon, ihtiyaç değerlendirmesi, stratejik hedefler, sonuçların ölçümü, stratejik öncelikler ve performans göstergeleri şeklinde en az altı unsur içerir.

Planlama Aşamaları:⁴

- a) Sayıştay birimlerinin denetime tabi olacak faaliyet alanlarını gözden geçirdikleri Genel Araştırma çalışmaları;
- b) Her birimin denetim planlarını hazırlaması ve yıldan yıla güncelleştirmesi;
- c) Ön İnceleme Raporları sonucunda, birim planlarını birleştiren, iş ilerlemelerinin üst yönetim tarafından izlenmesini ve raporların zamanında sunulmasını sağlayan merkezi bir program hazırlanması.

Stratejik planlama rehberinde kurumsal politika ve ilkelerin belirtilmesi ile prosedür ve iş metodlarına ilişkin elkitapları hazırlanması denetimler sırasında yardımcı olmaktadır. Bazı ülkelerde rehber kitaplarda kuralların kodlanması yoluna da gidilmektedir.

2. Genel Araştırma

Genel Araştırma, literatürde “alan araştırması” ya da “alan taraması” kavramlarıyla da açıklanmaktadır. Araştırma yöntemi, sistematik veri toplama ile eş anlamlıdır. Performans denetiminin başarılı olabilmesi, öncelikle, denetlenen kurumun amaç ve hedeflerinin, temel faaliyetlerinin, önemli kaynaklarının ve potansiyel zayıflıklarının tanımlanmasını gerektirir. Böylece, ilgili alanda bilgi birikimi sağlanır. *Anlaşılmayanın tanımlanamayacağı, tanımlanamayanın da ölçülemeyeceği, dolayısıyla değerlendirilemeyeceği* ilkesinden yola çıkılmaktadır.

Stratejik planların hazırlanmasına ve sürdürülmesine temel oluşturmak üzere her denetim birimi kendi sorumluluk alanında periyodik Genel Araştırma aşaması gerçekleştirir. Hangi alanın veya konunun incelemesinin yararlı sonuç vereceği Genel Araştırma aşamasında dikkatli bir şekilde değerlendirilir. Bunun için, Çalışma Teklifinin

⁴ National Audit Office (NAO) of United Kingdom. **Value for Money Audit**, Session No: 8-2.

hazırlanmasına olanak verecek şekilde kurum ve faaliyetleri hakkında bilgi toplanır ve değerlendirilir.

Çalışma Teklifinin hazırlanmasındaki amaç, denetimin en fazla sonuç üretebilecek alanlarda yoğunlaşması ihtiyacından dolayı incelenecek alanın sınırlandırılarak seçilmesidir. Yönetim işlem ve fonksiyonlarının hacmi, karmaşıklığı ve çeşitliliği düşünülürse, kurumların bütün performansını değerlendirmek mümkün değildir. Denetimin de maliyet etkinliği çerçevesinde uygulanması gerekir, denetimden beklenen yarar denetimin maliyetinden fazla olmalıdır. Denetime motive eden nedenleri ortaya koymak için Genel Araştırma gerçekleştirilir.

Denetlenen kurum ve faaliyetleri hakkında yeterli bilgi edinmeyi hedefleyen bu ilk aşama ayrıntılara inilmeden gerçekleştirilen görece hızlı bir bilgi edinme sürecidir. Genel Araştırma;

- incelemenin amaçlarını tanımlama;
- yöntemini belirleme;
- risklerini değerlendirme; ve
- önemlilik analizi

konularını kapsamaktadır.

Genel Araştırmanın amacı;

- denetlenen kurumun amaç, stratejik hedef ve faaliyetleri konusunda kapsamlı, genel bir görüş edinmek;
- denetlenen kurumun stratejik amaçlarımıza duyarlılığını sağlamak;
- izleyen yılın stratejik planlama yaklaşımını inceleyerek, özel ilgiye hak kazanan her alana ışık tutmak.

Genel Araştırma genellikle 4-5 yılda bir yapılmakla birlikte, denetim alanında büyük değişiklikler olursa yeni bir inceleme yapılabilir. Bu periyodik gözden geçirmeler sırasında güncelleştirmeler yapılır. Bu aşamada denetlenen kurumun orta düzey yönetimi ile görüşmeler yapılır. Genel Araştırma verimli olmayan veya gereksiz tekrarlanan çabalar olmamalıdır. Bu nedenle mümkün olursa diğer görevler örneğin mali denetimle birlikte yürütülmelidir.

Genel Araştırma çalışmalarında toplanacak bilgiler:⁵

Bilgi toplama planlama aşamasının en önemli unsurudur. Bu aşamada ihtiyaç duyulacak bilgi çeşidi gerçekleştirilecek denetimin amacına, kapsamına bağlı olarak değişmekle birlikte, genel olanları sıralanabilir:

- Denetlenen kurum ve faaliyet ortamı hakkında bilgi (Yetki veren yasalar, ilgili düzenlemeler, misyonu, organizasyon yapısı, yönetim tarzı ve muhasebe ilkeleri)
- Amaç ve hedefler (Kurumun stratejik hedefleri nelerdir?)
- Faaliyetler (Temel çıktılar ve bunların üretiminde içerilen faaliyet süreçleri nelerdir?)
- Kaynaklar (İş gücü, mali, makine ve malzeme kaynaklarının faaliyetlere dağılımı nasıldır?)
- Prosedür ve kontroller (Faaliyetlerin izlenmesi ve kontrolü nasıl organize edilmektedir? Yönetimsel süreçler, iş akış şemaları, iç kontroller ve bilgi sistemleri nasıl işlemektedir?)
- Diğer ilgili bilgiler (Kurumun faaliyetlerini kısıtlayan unsurlar nelerdir?)

Bilgi Kaynakları: Bilgi kaynakları da organizasyonun, programın veya faaliyetin özel koşulları ile niteliğine bağlı olarak değişir:

- * Kuruluş yasası ve tüzük, yönetmelik vb. diğer düzenlemeler
- * Plan ve programlar
- * Üst yönetim belgeleri ve faaliyet raporları
- * Meclis görüşme tutanakları
- * Resmi istatistik verileri
- * Önceki Sayıştay raporları
- * İç denetim raporları
- * Konu ile ilgili literatür
- * Medya

⁵ A.k., s.9-5.

- * Mali bilgiler (geçmiş ve cari yılın planlananla gerçekleşen tutarları, bütçe tutarları) hesaplar
- * Akademisyenlerin, uzmanların ve meslek örgütlerinin görüşleri
- * Hizmetten yararlananların görüşleri
- * Kurumdaki (konu hakkında yetkisi ile birlikte yetkinliği de olan, doğru bilgi alınabilecek) kilit personel ile görüşmeler.

a. Risk Değerlendirmeleri ve Önemlilik

Denetim konusu, risk ve önemlilik değerlendirmeleri yapıldıktan sonra belirlenir.

Denetim Kurumuna Yönelik Risk

Devletin çok çeşitli faaliyetleri olduğundan hepsinin sınırlı bir sürede denetlenmesi olanağı yoktur. İnceleme konusu seçilirken öncelikle denetim kurumunun katlandığı tehdit ve olanaklarının analizi yapılır.

Örgütlerin tümü amaçlarına ulaşmada çeşitli risklere katlanır. Çevre, hem bir tehdit, hem de bir fırsat ortamı yaratmaktadır. Denetim kurumunun katlandığı başlıca risk denetim hizmetlerinin başlıca kullanıcıları olan parlamento, kamuoyu ve kamu kurumlarının beklentilerini karşılayamaması olabilir. Bu nedenle, parlamentonun, kamuoyunun ya da kurumun konuya duyarlılığı değerlendirilmelidir. Öncelikle, parlamentonun ve kamuoyunun incelenecek konuya ilgi göstermesi gerekir. Denetim kurumları kamuoyunun ve parlamentonun sunmuş olduğu fırsat ve tehditlerin karşılanmasında gösterdikleri başarı oranında aktif bir rol sergileyebilir. Parlamenta, kamuoyuna ve basına karşı yüksek denetim kurumunun itibarının ve güvenilirliğinin sürdürülmesi büyük önem taşır. Denetim kurumunu tehdit eden ya da gelişme olanağı sağlayan bu koşullar planlama sürecinde önemli bir veri olup çevresel analizlerin yapılmasını gerektirir.

Çalışma Teklifi hazırlanırken, dolayısıyla stratejik planlar yapılırken, parlamento ve özel komisyonlarının, basın, akademisyenlerin ve uzman kuruluşların, derneklerin ve kamuoyunun görüşlerine başvurulur. Yasamadan gelen ve toplumun ilgisini yansıtan isteklere özellikle önem verilir.

Parlamento: Parlamento müzakereleri ya da Kamu Hesapları Komitesi gibi ihtisas komisyonlarının incelemeleri siyasal ya da kamuoyu duyarlılığına sahip konuları gösterebilir.

Basın ve Medya: Basın ve medyada yer alan haberler, ön yargılı olabilmesine, kanıtlarla desteklenmemesine ve analizlerinin olmamasına rağmen, sorunlu alanları belirttiğinden kendi başına bir kanıttır.

Hizmetten Yararlananlar: Hizmeti kullananlarının görüşleri, hizmetin yürütülüşü, etkinliği ve kalitesi konusunda önemli bir kanıt kaynağıdır.

Akademisyenlerin ve Mesleki Kuruluşların Görüşleri: Bu kesimler, bağımsız ve analizlerle iyi desteklenen yetkin çalışmalar yapmalarına rağmen, kurumsal belgelere giriş hakkına nadiren sahiptirler, meslekleri denetçilik olmadığından, belgeleri kontrol etme olanağından da yoksundurlar. Dolayısıyla araştırmacılar genellikle, programların etkileri üzerinde dururlar. Etkinlik ve hizmetin kalitesi konularındaki görüşleri değerli olmakla birlikte teknik jargonla, uzun olarak sunulduklarından yararlanmak zaman alıcıdır.

Denetim Riski

Denetçi, raporunu yazacağı zaman, yönetimin işlemlerinin güvenilirliği konusunda kesinlik belirtmekten çok, geçerli bir güvenceyi ortaya koyacaktır. Doğrulamanın güvenilir, ancak kesin olmaması, çalışma standartlarında belirtilen yeterli ve güvenilir kanıt elde edilmesine dayanmaktadır.

Denetimin yüzde yüz kontrolle yapılması olanaksızdır. Üstelik, çok büyük sayıda belgenin incelenmesi denetimin maliyetini denetimi engelleyici ölçüde arttırır. Bu nedenle denetim, konu hakkında genel bir kanıya ulaştıracak düzeyde işlemlerin seçilmesiyle gerçekleştirilir. Performans denetimi ne kısa ne de ucuz olduğundan incelenecek alan veya konunun potansiyel yönetim zayıflığı içeren ya da böyle bir risk taşıyan alanlardan seçilmesi gerekir. Denetim kapsamının bir kurumu bütün faaliyetleri ile tamamen kapsayacak genişlikte olması imkansızlığının yanı sıra arzu da edilmez. Denetim önceliklerinin seçiminde risk ve önemlilik analizi gibi karar mekanizmaları kullanılmaktadır. Sonucun kesin olarak belli olmamakla birlikte, olasılıkların olduğu durumlarda risk söz konusu olur. Risk analizi, incelenen alanla ilgili karar seçeneklerini değerlendirme ve derecelendirme aracıdır. Mali denetim riski başlıca üç türdedir:

Yapısal risk; geçmiş denetimler ışığında ilgili kuruluşun işlemlerinde hata bulunması olasılığının oransal ifadesidir.

Kontrol riski; hata ortaya çıkarmada ve düzeltmede iç kontrol sisteminin yetersizliğidir.

Hatanın atlanması (deteksiyon) riski: hata ortaya çıkarmada denetim prosedürünün yetersizliğidir.

Denetim riski şu şekilde formüle edilmektedir:

Denetim riski = Maddi hata olasılığı × Kontrol yetersizliği olasılığı × Denetim yetersizliği olasılığı

Performans Denetimi Alanının Tanımlanması: Şu unsurları içerir:

- İncelemenin etkisinin tahmini;
- Önemlilik;
- Verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa ilişkin riskler;
- Program ya da faaliyetin kurumun tüm faaliyetleri içindeki yeri;
- Siyasal ilgi ya da ulusal önemde yansımaları bulan *duyarlılık*;
- *Denetim döngüsü* yani yakın zamanda denetlenip denetlenmediği.

Denetime Değer Bulma:	Denetlenebilirlik:
<i>Önemlilik</i>	<i>Yetki</i>
<i>Risk</i>	<i>Yeterli Kanıt</i>
<i>Toplumsal duyarlılık</i>	<i>İnsan Kaynağı</i>
	<i>Bütçe</i>

Performans Riski

İncelenmek üzere seçilen faaliyetlerde verimlilik, etkinlik, tutumluluk sağlanamadığına ilişkin belirtilerin olmasıdır. Bu faaliyetlerde denetim sonucu iyileştirme olanağı doğabilir mi sorusuna yanıt aramak amacıyla genellikle birbiriyle örtüşen şu konular izlenir:

a) Önemli faaliyetleri tanımlama; örneğin; işlem hacmi parasal olarak büyük olan faaliyetler, büyük yatırım programları; savurganlığa ve suistimale yatkın alanlar; başlıca zaafiyet içeren veya geçmişte eksikliği olanlar; Yönetim, Maliye Bakanlığı, parlamentodaki komisyonlar ya da parlamenterler tarafından vurgulanan alanlar. Aksine, önemsiz olan ve bu yüzden daha fazla denetim çalışması gerektirmeyen alanlar da tanımlanır.

b) Önemli faaliyetler üzerinde eleştirel yönetim kontrollerini belirleme; kontrol zayıflığının söz konusu olduğu alanlar.

c) Yönetim kontrollerinin yanlış işlev görmesinden kaynaklanan potansiyel problem göstergelerini inceleme - Örneğin; performansı ölçmek için hedeflerin yetersizliği, yerleşik standartların olmayışı, aşırı istihdam ya da istihdam eksikliği (iş yığılmaları), işlemleri konusunda yöneticileri bilgilile tutacak geri bildirim mekanizmasının yokluğu (yönetim raporları, mali raporlar, soruşturmalar vb.), daha önce hiç incelenmemiş programlar, elle tutulan kayıtlar, süreçler ve bilgisayarlaşması gereken çok büyük hacimli verilerin düzeltilmesi ve işin amaca hizmet etmeyecek şekilde yerine getirilmesi.

Faaliyetlerin Doğasından Kaynaklanan Riskler: Bazı faaliyetler (amaç ve hedeflerin açık belirlenmediği, yeni teknolojilerin uygulandığı faaliyetler gibi) yapıları gereği risk içerirler.

Belirlenmiş Riskler: Gözlemlenen, algılanan zayıflıklardan ve belli kanıtlardan çıkarılır. Riskleri belirlemek için kontrol listeleri kullanılabilir. Potansiyel risk alanları:⁶

- denetlenen kurumun rol, fonksiyon ve programlarının karmaşıklığı;
- mali kaynak ve varlıklarının boyutu;
- insan kaynağının geniş ölçüde kullanımı ve uzmanlaşma derecesi;
- organizasyon yapısının hedeflerin gerçekleştirilmesine uygunluğu;
- yıllık hedefleri ölçmek için kullanılan performans göstergelerinin bulunmaması;
- iç kontrol sisteminin yetersizliği;
- yönetim bilgi sisteminin güvenilirliğinin düşük olması ;
- amaç ve hedeflere ulaşmanın güçlüğü;
- programların başarısızlığa uğramasından geniş bir kitlenin etkilenmesi;
- faaliyetleri izleyecek ve hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını ölçecek bilgilerin olmaması.

⁶ National Audit Office of England (NAO), *Why a Handbook*, NAO Publication, London, p.23.

Önemlilik

Alan seçiminde etkili olan diğer bir faktör önemlilik değerlendirmesidir. Yönetim yetersizliğinden kaynaklanan bir sorunun ne derece önemli olduğunun değerlendirilmesi yapılır. Önemlilik sözcüğü mali denetimdeki tolerans kavramından alınmıştır. Önemlilik derecesi, denetim riski ile birlikte işlem büyüklüğünün tespitinde kullanılmaktadır. Önemli sayılmayacak, hoş görülmesi mümkün en büyük hatanın tutarı anlamını taşır. Sıfır hata toleransı gerçekçi değildir.⁷

Önemlilik kararını etkileyen faktörler bulunmaktadır:

- *Doğası bakımından*; yeni uygulamaya konulan faaliyetlerin, programların ya da kompleks işlemlerin hata içerme olasılıkları yüksektir.
- *Miktar bakımından*; parasal değerleri yüksek işlemlerin seçimi, karşılaştırmalı önemleri dolayısıyla büyük kalemlerin seçimi; Faaliyetler kuruluşun mevcut ya da gelecekteki bütçesinin önemli bölümünü oluşturabilir.
- *İçeriği bakımından*; faaliyetler veya programların ekonomik, toplumsal potansiyel etkileri önemli görülebilir. Kısa ya da uzun dönemde etkilenen insanların sayısı fazla olabilir.

Riskler belli kategorilerde ya da 1-5 arasında puanlar verilerek değerlendirilir. Bu kategoriler hiç yok, düşük, iyi ve yüksektir. Böylece denetçinin incelemek zorunda olduğu işlem sayısı belirlenir. Eğer riskin yüksek olduğu kabul edilirse, incelenecek işlem sayısı artacaktır.⁸

0 - 30 milyar	: 1 Puan
30-100 milyar	: 2 Puan
100-300 milyar	: 3 Puan
300-1000 milyar	: 4 Puan
1000 milyar ve üzeri	: 5 Puan

⁷ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *İngiltere Sayıştay'ında İncelemeler*, Ankara, 1987, s.23.

⁸ ASOSAI, *7th Assembly and 6th International Seminar*, Jakarta, October 1997, p.23.

Denetle- nebilir Alan	Etki	Önemlilik	VET'e Riskler	Önem	Anlam- lılık	Kapsam
Alan 1						
Alan 2						
...						

Önemlilik ve risk faktörlerinin sonuçlarına dayanarak hazırlanan Çalışma Teklifinde denetimin kapsam ve yönü belirlenecektir. Bir kurum ya da faaliyet için Genel Araştırma 4-5 yılda bir yapılmaktadır.

b. Denetimin Kapsamı

İncelemenin kapsamı önemli verimlilik, etkinlik, tutumluluk konularını belirlemek, başarısız bütün işlemleri tespit etmek ve performansı etkileyen başlıca faktörleri ortaya çıkarabilmek için yeterince geniş tutulmalıdır. Fakat, kapsam aynı zamanda, öngörülen zaman ve bütçe içerisinde kanıtların derinlemesine analizini yapabilecek ve açık, tutarlı bir raporlamayı gerçekleştirebilecek ölçüde sınırlandırılmalıdır. Bu dengenin kurulması güç olabilir. Genellikle, performans denetimine yeni geçildiği sıralarda, incelemelerin çoğu geniş kapsamlı olmuştur. Bu durum hareket özgürlüğünü koruma arzusunun yansıtmasıyla birlikte, deneyimler, kapsamın geniş belirlenmesinin inceleme süresinin uzamasına yol açtığını ve getirilen önerilerin uygulamaya konulmasını gerçekçilikten uzaklaştırdığını göstermiştir. Riski ve faydaları arasında denge gözetilmeyen konu formülasyonları şu sorunlara yol açacaktır:

- İncelemede yoğunlaşmayı engelleyen, veri toplama ve analizlerinde değişkenlik gösteren aşırı genelleştirilmiş konular;
- Her alanda konular arasında boşlukların görülmesi.

İncelemeler iki veya üç konu açısından belirlenleştirilir. İnceleme kapsamını açıklamada tek yaklaşım bulunmamakla birlikte, şu hususlara dikkat edilir:

- Konular belli derecede birbirinden bağımsız olduğunda, kanıtların niteliği ve her birinin analizi açık olduğunda;
- Konular rapor taslağının temelini oluşturacak şekilde açıklandığında; raporun yazımı daha kolay olacaktır.
- Ölçülebilir özellikleri vurgulayan ve alt sorulara ayrılabilen konular, inceleme kapsamı ve bütçe sınırları içerisinde kalmayı kolaylaştırır.

Denetimin kapsamı, iç kontrollerin yeterliği konusuyla yakından ilgilidir. Normal olarak, Genel Araştırma kurumsal sınırları geçmemekle birlikte, aynı amaç ve faaliyetler çeşitli kurumlarda geçerli olduğunda, kurumlar arası incelemeler de yapılmaktadır.

c. Güncelleştirmeler

Denetlenen kurumun genel durumundaki değişiklikleri denetim stratejisine yansıtmak amacıyla, verimlilik, etkinlik, tutumlulukla ilgili bilgiler ve gelişmeler izlenir. Böylece, stratejik denetim planlamasının geçerli bilgilere dayanması sağlanır. Genel Araştırma aşamasında tutulan dosyaların güncelleştirilmesinde sorumluluklar belirlenir. Yönetim ve mali bilgi sistemlerine özellikle önem verilir. Güncelleştirme her yıl yapılır. Bilgi kaynakları da sürekli kaydedilir. Veri tabanı yaratılması, rutin denetim fonksiyonu olup denetimin maliyetini, süresini ve çabaları azaltarak değişen koşullara uyum sağlamasını kolaylaştırır. Güncelleştirme faaliyetleri iki unsur içerir;

- Kurumsal plan ve faaliyetlerin genel olarak gözden geçirilmesi (örneğin; parlamento oturumları, faaliyet raporları, toplantı tutanakları);
- Genel Araştırma sonucunda özel ilgi gerektiren alanların devamlı izlenmesi (örneğin; iş ilerleme raporları).

d. Birim Stratejik Planları

Genel araştırma ve güncelleştirme faaliyetleri sonucunda stratejik planlamanın çekirdeği olarak birim stratejik planları yapılır ve 3-5 yıllık faaliyet programları hazırlanarak Sayıştay orta kademe yönetimine sunulur. Birimlerin hazırladığı stratejik planlar Sayıştay üst yönetimi tarafından önceliklendirmeye tabi tutularak Sayıştay'ın stratejik planı yapılır. İngiltere'de stratejik planlar 5 yıllık geleceği öngörürler. Stratejik planlar, her yıl gözden geçirilir.

e. Çalışma Teklifinin İçeriği

Çalışma Teklifi, referans noktaları olacak kısa ve özlü bilgileri 10-15 sayfada verir. Çalışma Teklifi genellikle, şu başlıkları içerir:⁹

İnceleme Konusu: Konu sınırlandırılmak üzere tanımlanır.

Özet Bilgi: Denetlenen kurum ve faaliyetleri hakkında önemli özet bilgi verilir. Kurumun genel hedefleri ve araçlarının neler olduğu gösterilir.

İnceleme Alanını Giren Birimler ve Seçilme Nedenleri: Sorumluluk zincirinin açıklığı için hangi daire veya şubelerin inceleneceği nedenleriyle açıklanır.

İnceleme Metodolojisi: Denetimin kapsamı açıklanarak, metodolojisi belirtilir.

Kamuoyu ve Parlamentonun İlgisi: Toplumun ve parlamenterlerin konuya duyarlılıkları değerlendirilir.

Riskler ve Güçlükler: Denetime ve verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa riskler belirtilir.

Beklenen Etkiler: Denetimin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun gelişmesine katkısının neler olabileceği açıklanır.

Kaynak Tahsisi: Denetimin maliyeti de tahmin edilir.

Zaman Çizelgesi: Denetimin çeşitli aşamaları takvime bağlanır.

B. Merkezi Program ve Ön İnceleme

1. Merkezi Program

Merkezi program, denetimlerde Sayıştayın, bütün olarak, koordinasyonunu ve kontrolünü sağlama aracıdır. Denetimin yürütülmesinde belli bir esnekliğe yer verilirken, raporların zamanında sunulması amacıyla dengeli bir program öngörülür. Raporların muhtemel sonuçları hakkında Sayıştay orta kademe yönetimi ile denetim birimleri (gruplar) arasında uzlaşmaya dayanan program, merkez tarafından biçimlendirilir ve izlenir. Birim (grup) planlaması yapılırken, stratejik planda onaylanan incelemeler programa alınır ve Ön İnceleme Raporlarının onaylanması ile sonuçlandırılır. Önemli aşamaların tarihleri kaydedilerek, birimlerin iş ilerlemeleri aylık olarak rapor edilir.

⁹ National Audit Office of England, **Study Selection**, NAO Unit A Investigate Techniques, Guide No. 5, April 1993. p.34.

Çalışma programları için seçilen konu başlıkları denetimin stratejik planlama sürecinden gelmektedir. Personel, malzeme ve danışman bütçesi ayrı ayrı gösterilmek suretiyle belirlenir. Programlar ile denetim yaklaşımı ve metodları kesinlik kazanır.

2. Ön İnceleme

Çalışma Teklifi kabul edildikten sonra Ön İnceleme çalışması gerçekleştirilir. Ön İnceleme çalışmasının amacı, tam çalışma için açık ve kesin hedefler belirlemektir. Bu çalışmanın sonucunda, incelemeye devam edip edilmeyeceğine karar verilir. Devam edilmesi kararına ulaşılmışsa, incelemenin hangi zaman diliminde, nasıl yürütüleceğine ilişkin bir plan yapılır. Denetimin planlanması, temel denetim ilkelerinin saptanması ön inceleme ile mümkün olur. Bu nedenle iyi bir ön inceleme uygulama aşamasında da tek başına önemli bir unsurdur.

Ön İncelemenin Yararları:

- denetlenen kurumun faaliyetleri hakkında önceden tespit edilenleri doğrulama ve genişletme;
- denetim ekibinin oluşturulması veya danışmanların görevlendirilmesi gibi yeni gelişmeleri tanımlama;
- bu aşamada daha ileri bir incelemenin gerekmediğine karar verilmesi durumunda ise tam çalışma ile zaman ve para kaybından kaçınma olanağını sağlar.

Bilgi Toplanması:

Genel Araştırma aşamasında da bilgi toplanmasına rağmen, Ön İnceleme için daha ayrıntılı bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır:

- tam incelemenin genel hedeflerini yorumlama ve açıklığa kavuşturma;
- performansı etkileyen ilgili ve somut risk unsurlarını tanımlama;
- daha detaylı bilgilerin neler olduğunu ve elde edilemeyeceğini değerlendirme; ve
- inceleme hedeflerinin gerçekleştirilmesinin fizibilitesi hakkında karar verebilmek için kontrol testi uygulama.

Karar ve Değerlendirmeler:

- Sayıştay dışında incelemeye devam edilmesini gereksiz kılan herhangi bir çalışma yapıp yapılmadığı;

- inceleme için belirlenen hedeflerin uygun olup olmadığı ya da yönetime danışma ile yeniden tanımlamayı gerektirip gerektirmediği;
- inceleme konusunun bütün yönleriyle irdelenmesi;
- incelemenin pratiği ve sağlam denetim kanıtlarına ulaşma olasılığının ne olduğu;
- tam incelemenin kesin hedeflerini, kapsamı ve denetim görevlerini saptama;
- denetim ekibinin oluşturulması;
- uzman yardımının gerekip gerekmediği;
- tam incelemenin süresi.

Tam İnceleme İçin Öneriler:

Ön İnceleme çalışması tam incelemeye geçilip geçilmemesi konusunda yönetime gerekçelendirilmiş öneriler ile sonuçlandırılır. Eğer tam inceleme yapılması kararlaştırılırsa, şu unsurlar yer alacaktır:

- tam incelemenin hedeflerinin vurgulanması;
- görevlerin çerçevesinin çizilmesi;
- danışman kullanımı;
- incelemenin yöntemi;
- zaman çizelgesi.

a. Ön İncelemenin Planlanması

Denetim konuları kurumsal düzeyde planlama faaliyeti sonucunda belirlendiği gibi, denetimin de her aşaması denetçiler tarafından planlanarak yürütülür. Denetimi yönlendiren çalışma belgesi olan denetim planı Çalışma Teklifinde önerilen yaklaşım ve metodoloji üzerine inşa edilir. Plan yapıldığında, gerçekte hedefler belirlenerek denetim programı yapılmış olur. Ön İnceleme kapsamına giren işler için görev tanımlamaları yapılarak, ekip üyeleri arasında görev dağılımı gerçekleştirilir. Planlar çalışma yürütülürken revize edilebilir. Ancak orjinal denetim hedeflerinde değişiklik gerektiren, bütçeye ek yük getiren ya da denetim standartlarını değiştiren revizyonlar daha üst düzey bir onay gerektirir.

Ön inceleme süresi çalışmanın başlamasından orta kademe yönetime sonuçların raporlanmasına kadar 8 haftayı geçmeyecek şekilde planlanır. Ön incelemenin süresi kapsamın karmaşıklığı ve hacmine göre değişmekle birlikte, normal olarak 2 haftadan 8 haftaya kadar uzanmaktadır.

Ön incelemenin herhangi bir aşamasında konunun tam incelemeye uygun olmadığı görülürse, çalışmaya devam etmeme gerekçesi zaman kaybetmeden sunulur.

b. Ön İncelemenin Kapsamı

Ön İnceleme şu konuları kapsayan bir çalışmadır:¹⁰

Denetlenen Kurumun Stratejik Hedef ve Amaçları:

Denetim kapsamına giren konularda kurumun ulaşmak istediği amaç ve stratejik hedefleri, başlıca araçları, yetki ve kaynakları belirlenir.

Denetim Kurumunun Hedefleri ve Risk Tesbiti:

Sayıştayın bu alanda çalışma yapmaktan kaynaklanan beklentileri ve riskleri açıklanır.

Temel Performans Konularının Seçimi:

İngiltere Sayıştayı başlıca temel performans konularını sıralamıştır:

Yetki; kurumun faaliyetlerini yasal çerçeve içinde yürütüp yürütmediği, incelenen alanda yetkili ve görevli olup olmadığı?

İhtiyaç; kamu sektörünün bu alanda kaynak kullanmasına ve inceleme yapmasına gerek olup olmadığı, denetlenen kurumun bu kapsamda görev yapmasının haklı ve makul gerekçelerinin olup olmadığı?

Alternatifler; ihtiyaçların karşılanması bakımından başka alternatifler var mı? En iyi alternatif seçilmiş mi?

Yöntem; faaliyetlerin yürütülmesi kabul edilebilir şekilde mi?

Standart; seçilen hedeflere ulaşmak için standartlar oluşturulmuş mu?

Zamanlama; işler gecikmeden yürüyor mu ?

Kontroller; faaliyetler üzerinde yeterli kontroller var mı ?

Maliyet; kaynaklar tutumlu kullanılmış mı ?

İyileşme; gelir ve giderlerde optimizasyon söz konusu mu ?

¹⁰ İhsan Gören, **Ön İnceleme**, Yayınlanmamış Çeviri, Ankara, 1996, s.1,3.

Başarı; amaçlanan hedeflere tamamen ulaşıldı mı ?

Diğer konular; incelenen faaliyetle ilgili başka önemli konular var mı ? Denetlenen konunun özelliğine ve denetim ekibinin yaratıcılığına bağlı olarak farklı konular da tespit edilebilir.

Alt Konu - Kriter Tesbiti:

Temel performans konuları alt konulara ayrılır. Alt konular alt sorular şeklinde de formüle edilebilir.

Metodoloji Tesbiti:

Konular ve alt sorular şeklinde formüle edilen denetim hedeflerinin gerçekleştirilmesi izlenecek metodoloji de her biri için ayrı ayrı belirlenir.

Üst Düzey Yönetimin Bilgilendirilmesi:

Denetlenen kurumla ilişki kurulması tanıtım toplantısı ile resmen başlar. Üst düzey yönetime denetimin kapsamı, yaklaşımı ve süresi açıklanarak, kriterler tartışılır. Kriterlerin ortaklaşa belirlenmesi uygulanabilir standartlar olma niteliğinin korunması bakımından önemlidir. Gerçekçi, ulaşılabilir, doğru standartlar saptamanın yolu katılımı sağlamaktan geçmektedir. Denetlenen kurumla ilişkilerin açıklığı ve sürekliliği denetime olumlu tavır alınmasını sağlar.

Denetlenen Kurumla İlişki:

Uzun süren ve görece kompleks incelemelerde, denetlenen kurumdan görüşmeleri ayarlayacak, güçlüklerin ve bulguların tartışılmasına yardımcı olacak bir koordinatör atanması istenebilir.

Kanıtların Elde Edilebilirliği:

Tam çalışmanın yapılabilmesi için gerekli olan kanıtların nitelikleri, yerleri ve elde edilip edilmeyecekleri araştırılır. Kurumdan ve kurum dışı kaynaklardan toplanacak kanıtların neler olduğuna karar verilir.

Performans Riski:

Kilit faaliyetler üzerindeki yönetim kontrolleri geliştirilmesi gereken alanları belirlemek için tanımlanır ve kontrolün güç olduğu faaliyetlere önem verilerek test edilir.

Örneğin; denetimin sonraki aşamasında daha ileri bir incelemeyi gerektiren potansiyel denetim bulguları gibi. Böylece verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa olan riskler tespit edilir.

Muhtemel Sonuç ve Bulgular:

Kriterleri standart olarak kullanarak tam çalışmadan elde edilecek bulgular ve sonuçlara ilişkin değerlendirmeler yapılır.

Çalışmanın Kapsamı Konusunda Haklı Gerekçeler:

Verimlilik, etkinlik, tutumluluğa ilişkin riskler aynı zamanda tam çalışmanın yapılması konusunda haklı gerekçeleri oluştururlar.¹¹

c. Ön İnceleme Raporunun İçeriği

Temel konular, araştırılacak kanıtların niteliği, denetlenen kurumla ilişkilerdeki bilinen güçlükler, denetçilerin görevlendirilmesi ve tam inceleme bütçesi üzerinde yoğunlaşan özet bir rapor Sayıştay orta kademe yönetimine sunulur. Onaylandığında merkezi programa girecek tam inceleme ile raporlama için spesifik bir zaman çizelgesi de raporda yer alır. Ön İnceleme Raporu şu bilgileri içermelidir.¹²

Denetlenen Kurum Hakkında Özet Bilgi: Organizasyon yapısı, mali kaynakları, faaliyetlerinin genel durumu ve çalışmalarını sınırlayan dış etkilere ilişkin bilgi verilir.

İncelemenin Amacı ve Hedefi: İncelemenin niçin yapıldığı, sonuçta beklentilerin neler olduğu öngörülür.

İnceleme Alanları ve Nedenleri: İnceleme alanları, sorumlu birimler nedenleriyle birlikte açıklanarak şu unsurlara yer verilir:

Önemlilik

VET' e Riskler

Denetim Kurumunun Riski

Güncellik

Zamanlılık

Önceki Raporlar

İncelemenin Etkilerinin Değerlendirilmesi

¹¹ National Audit Office of England (NAO), **Value for Money Audit**, s.15-17.

¹² İhsan Gören, **a.g.k.**, s.11.

İnceleme Konusu, Kriterler ve Muhtemel Bulgular: İnceleme konusu tanımlanarak, iyi uygulama kriterleri tespit edilir. Böylece, incelenen faaliyet, program veya projelerde iyi performans belirlenir. İlgili kuruluş ya da birimlerin potansiyel yetersizliklerinin tanımlanması ile muhtemel bulgu ve önerilerin neler olabileceği de değerlendirilir.

İnceleme Metodolojisi: Yaklaşım ve veri toplama yöntemleri ilişkin kısa açıklamalar verilir. Kanıtların nitelikleri ve yerleri ile elde edilip edilemeyecekleri test sonuçlarına dayanarak açıklanır. Danışman kullanımı da öngörülebilir.

Denetlenen Kurumla İlişkiler: Denetlenen kurumun tespit edilen temel performans konularını ve kriterlerini kabul ettiğinin teyidi raporda yer alır. Sayıştay ile denetlenen kuruluş arasındaki ilişkileri düzenleyecek, denetlenen kuruluşun üst düzey yöneticilerinden birinin “koordinatör” olarak görevlendirildiği de belirtilir.

Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluğa Yönelik Riskler: Verimsizlik ipuçlarının yüksek olduğu, dolayısıyla harcanan paraların karşılığının yeterince alınmadığı izleniminin edinildiği alanlar kesin kanıtlarla birlikte açıklanır.

Çalışmanın Devamı Konusunda Haklı Gerekçeler: Yönetim işlemleri ve kontrollerinin yetersiz olduğu alanlara dayanarak çalışmanın devam edip etmeyeceği kararlaştırılır.

Bütçe ve Çalışma Takvimi: Ön İncelemenin sonunda tam inceleme ekibi oluşturularak denetimin süresi ve kesin olmayan bütçesi öngörülür. Danışmanların ve denetim ekibinin (adam-ay veya gün) ve alan çalışmasının maliyeti çıkarılır. Bütün hedefler takvime bağlanarak incelemenin öncelikleri de süreleriyle birlikte tespit edilir.

İncelemenin Alternatifi: Bütün projeler gibi, çalışma alternatifi ile Sayıştay üst yönetimine sunulur. Ön İnceleme Raporu, Sayıştaya yıllık planlarını yapma olanağı verir.

Böylece onaylanan hedef ve öncelikler, çalışma planları, tahmin edilen iş yükü, ulaşılan iş performans standartları ve gerekli denetçi sayısı belirlenir.

3. Performans Denetiminde Kriterler

Performans kriterleri ya da standartları, yönetim ve denetçiler tarafından fiili performansın ölçülebildiği ve değerlendirilebildiği referans noktalarıdır. Kriterler olmadan denetim gerçekleştirilemez. Kriterler makul, uygulanabilir standartlar olarak denetçiye bulgularından sonuç çıkarabilmek için ölçek oluşturur. Kriterleri aslında her kurumun

kendisinin geliştirmesi gerekir. Bu durumda, koşullar değişmiş olabileceğinden ya da başarıyı yüksek göstermek amacıyla düşük düzeyde belirlenmiş olabileceklerinden kriterlerin geçerliliği mevcut değerlendirme hedefleri açısından incelenir. Ancak çoğu kurumda, hazır kriterler mevcut olmadığından denetçi tarafından geliştirilmektedir.

Mali denetimde kanun ve kurallara uygunluk kriteri ile muhasebe ilkeleri ve mali uygunluğun diğer kriterlerine başvurulmaktadır. Performans denetiminde ise, bütün durumlar için geçerli kabul edilen veya genel olarak saptanan kriterler bulunmamaktadır. Onun yerine, faaliyetin ya da programın niteliğine göre belirlenen ölçütler kullanılmaktadır(. Her kriter her durumda uygulanmamaktadır. Performans denetiminin temel özellikleri ve metodolojisi değişmez kalırken, kriterler olaydan olaya değişmektedir. En uygun yaklaşım çok sayıda faktörün bileşkesi olarak ortaya çıkmaktadır. Örneğin; Kurumun yasal yetkileri, amaçları, stratejik hedefleri, faaliyetleri ve planları, tarihsel gelişimi, yönetim deneyimi, iç kontrol sistemlerinin gelişkinliği, karşılaştırılabilir uygulamalar vb.

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

Performans denetimi kompleks ve nispeten yeni bir alan olduğundan, denetim kriterlerinin seçimini yapmak zor ve bazen de tartışmalı olmaktadır. Güçlük, genel olarak bir ölçüde esnekliğe yer verecek fakat aynı zamanda işlemlerin ve program dağılımının anlamlı bir değerlendirmesini yapacak yeterlikte kriterler hazırlanmasında bulunmaktadır.

a. Kriter Kaynakları

Performans denetimi kriterleri genellikle aşağıdakilerden sağlanabilir:

- Kuruluş yasaları ve diğer ilgili yasalar, tüzükler, yönetmelikler;
- Planlamaya esas olan belgeler;
- Hükümet politikaları veya genelgeler;
- Yönetim ve faaliyet raporları, programları;
- Genel kabul gören yönetim uygulamaları;
- Genel kabul gören muhasebe ilkeleri;
- Yönetimin benimsediği değerlendirme kriterleri;

- Denetlenen kurumun geçmiş performansı;
- Diğer denetim kurumlarınca kullanılan standartlar;
- Kuruluşun işlemlerine ilişkin Organizasyon Elkitabları;
- Politika araçları, standartlar, genelgeler ve rehberler;
- İlgili literatür, akademik bildirgeler;
- Uzmanlarla görüşmeler;
- Benzer kuruluşlar;
- Mesleki kuruluşlar ve standart belirleyen kurumlar.

Fiziki ve nitel standartların saptanmasında geçmiş dönemlerin, benzer kuruluşların ya da ilgili sektöre ilişkin istatistiksel verilerin kullanılması ile karşılaştırmalı standartlar saptanabilmektedir. İyi uygulama kriterleri yönetimlerin de kabul edebileceği makul standartlardır. Kriterlerin seçiminde tek bir tekniğe ya da bir kaç göstergeye bağımlılık aranmaz. Bu nedenle ölçüm tekniklerine kalıplaşmış sınırlar getirilmemelidir; nesnel-öznel, nicel-nitel, kapsamlı-dar, esnek-katı, fiziki-sosyal özellikler taşıyabilir.

Kriterlerin saptanmasında tekniklerden daha çok yaklaşımlar önemlidir.¹³ Kriterler olması gerekene göre değil, mevcut performans düzeyine göre belirlenmelidir. Mevcut duruma göre oldukça yüksek saptanan standartlara ulaşma olasılığı zor ve sorunludur.

Kanada’da performans denetimi ile ilgili kriterler, geniş bir alanda çeşitli konuları içine alacak şekilde yayımlanmıştır.¹⁴ Kapsamlı Denetim Kriterleri adlı yayında muhasebe sistemleri, işlemlerin ve kayıtların kontrolü, verimlilik, iç denetim ve insan kaynakları yönetimine ilişkin kriterler bulunmaktadır.

Yönetim biliminin ilkeleri, meslek kuruluşlarının tebliğleri, sanayi standartları ya da geçmiş performans başlıca kriter kaynaklarıdır. Kriterler üç düzeyde belirlenmektedir:¹⁵

1-Yönetim biliminin genel ilkeleri kriter olarak benimsenebilir. Örneğin:

- Yönetimlerin açık, ölçülebilir amaçları ve bu amaçları gerçekleştirebilecek planları olmalıdır.
- Yönetimler hedef belirlemeli ve bu hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını değerlendirmelidir.
- Yönetimler kaynakların kullanımında sorumlulukları açık biçimde belirlemelidir.

¹³ Zühal Akal, “Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri”, **Verimlilik Dergisi**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Özel Sayı, 1996, Ankara, s.97.

¹⁴ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada’da Kapsamlı Denetim**, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987, s.67.

¹⁵ İhsan Gören, a.g.k., s.7

- Her yönetim planlarını başarılı kılabilmek için organizasyon yapısını işgücünün verimli kullanımına elverişli şekilde düzenlemelidir.
 - Yönetimler açık ve kesin bilgilere zamanında sahip olmalı ve bu bilgilerin hedeflerin gerçekleştirilmesine yararı olmalıdır.
 - Yönetimler yeterli düzeyde kontrol sistemleri oluşturmmalıdır.
- 2- İkinci düzeyde, kriterler faaliyetlerin ve fonksiyonların metodolojisi kurgulanmakla belirlenebilir. Örneğin eğitim faaliyetleri için yönetimler;
- çalışanların eğitim ihtiyaçlarını saptamalıdır.
 - eğitim programlarını eğitim ihtiyaçlarını analiz ettikten sonra geliştirmelidir.
 - kursların yürütülmesini kontrol etmelidir.
- 3- Üçüncü düzeyde, işin teknik niteliğinden ya da özelliğinden kaynaklanan standartlar koymakla kriterler saptanabilir.

Kriterlerin belirlenmesinde önemli bir nokta, ilgililerce anlaşılması ve onaylanmasıdır. Gerçekleşmesi olası görülmeyen kriterler konulmamalıdır. Ulaşılması kuşkulu, çözüm bekleyen sorunlu alanlardaki hedefler çalışanlarda endişe yaratır. Bu durum, başarıyı da zorlaştırır. Gerçekçi, ulaşılabilir, doğru standartları saptamanın yolu ise yönetimin ve diğer ilgililerin görüşünü almaktan geçmektedir.

b. Genel Kriterler

Genel kriterler şu alanlarda konulabilir:¹⁶

Misyon (Görev); amaç ve stratejik hedeflere ulaşmak için görevler iyi tanımlanmalıdır.

İnsan kaynağı; planlanmalıdır.

Organizasyon; amaçları ve stratejik hedefleri gerçekleştirmeye uygun bir yapı benimsenmelidir.

Yönlendirme

Değerlendirme

Yıllık Raporlar

Genel denetim kriterlerinin uygulanmasında ve geliştirilmesinde denetçilerin takdir hakkını kullanma gereği vardır. Ancak, alt kriterler her denetimin koşullarına özgü olarak uyarlanmalıdır.

¹⁶ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Kanada'da Kapsamlı Denetim*, s.97.

c. İyi Uygulama Örnekleri veya Kıyaslama

Farklılıklar olmasaydı karşılaştırmalar da olmazdı. Benzer faaliyetlerde bulunan kuruluşların karşılaştırılması, denetim bulgularına ulaşma ve önerilerin geliştirilmesinde önemli rol oynar. Çıktıların, performans göstergelerinin karşılaştırılmasıyla başarılı uygulama örnekleri saptanır. İyi uygulama örnekleri kuruluşların gelişmeye yönlendirilmesine yardımcı olabilir.

Kıyaslama, bir kuruluşun süreçlerindeki ve sonuçlarındaki performansın, benzer faaliyetlerde bulunan kuruluşların süreçleri ve sonuçları ile sistematik bir şekilde karşılaştırılması ve ölçülmesi sürecidir. İç zayıflıklar genellikle çevrenin altında gizlenmeye çalışıldığından kıyaslama bütüncül bir yaklaşım sağlar. Mevcut durumun yetersiz bulunarak, iyileştirme için daha ileri hedef arayışları kıyaslamamanın başlangıcıdır.¹⁷ Ancak, “taklit etmekten kaçınılır.” Süreç ve yöntemlerdeki bilgilerin paylaşımı konusunda karşılaştırma yapılacak kuruluşlar arasında anlaşma olmalıdır.

Sektörün öncüleri; benzer kurum ve kuruluşlar; kuruluşun dahil olduğu grubun diğer kuruluşları veya aynı kuruluşun şubeleri veya değişik fonksiyonları arasında kıyaslamalar yapmak verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun gelişebileceği alanları gösterir. Böylece, karşılaştırmalı ölçüm yöntemi olan kıyaslama ile kapsamlı araştırmalar yapılmasına ihtiyaç duyulmaksızın konu hakkında genel fikir edinilir. Ancak, eş kuruluşun seçimi ve analizlerin nasıl yapılacağı önemlidir.

Kıyaslamamanın ilkeleri:¹⁸

Benzerlik: İşlevsel süreçler arasında benzerlik ve karşılaştırılabilir nitelikler bulunmalıdır.

Ölçüm: Kıyaslama ölçme yöntemi olduğundan ölçümler nesnel, sistematik olmalı ve yeterli örneklemelere dayanmalıdır.

Yararları:

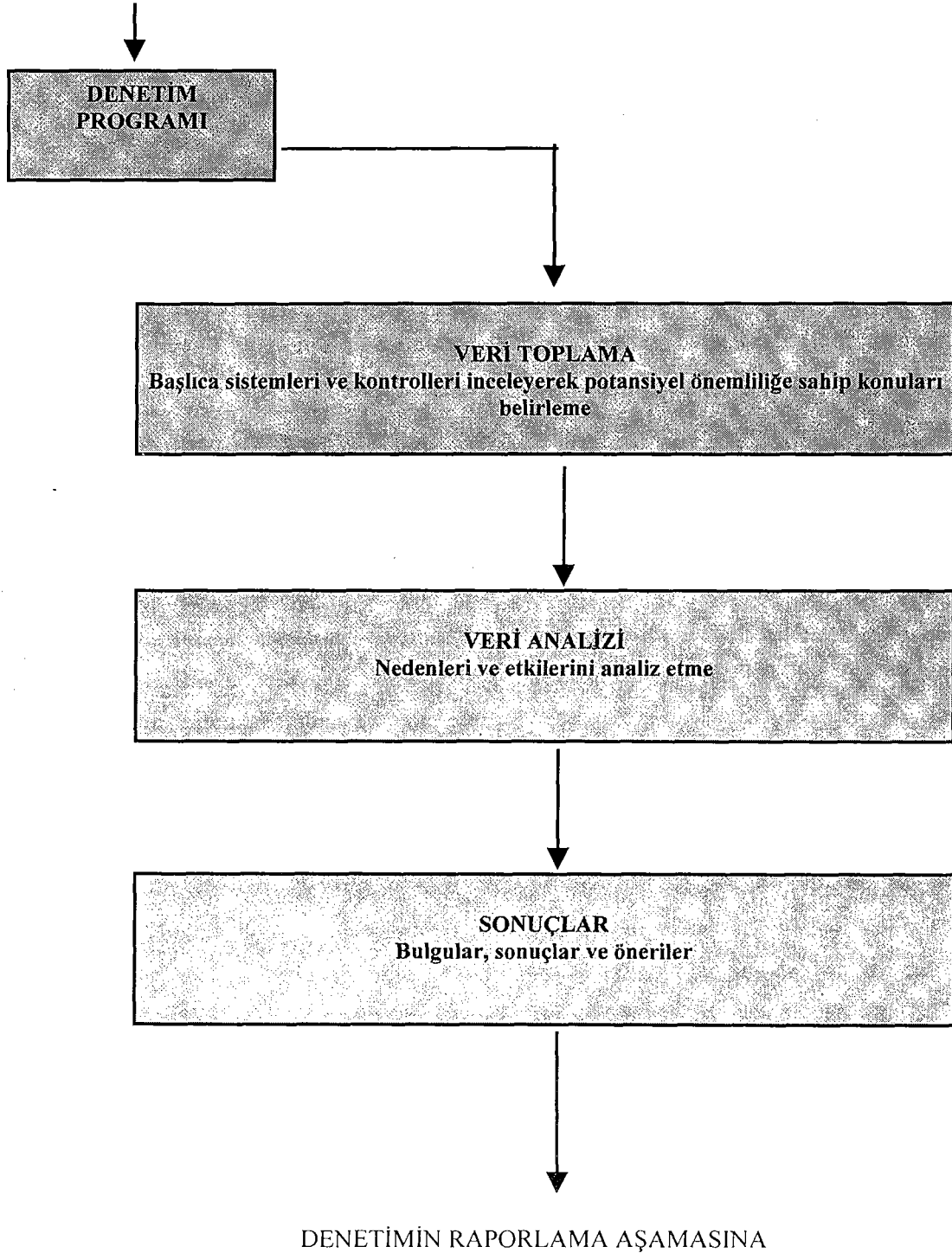
- karşılaştırmalı performans standartları sağlar;
- iyi uygulamaları belirleyerek, performansa nasıl ulaşılacağını gösterir;
- bulgular, öneriler geliştirmede kullanılır;
- ayrıntılı araştırmalar yapılmasını önler;
- personeli motive eder ve yeni bilgiler sağlar.

¹⁷ Metin Çolak, “Kıyaslama (Benchmarking)”, *Toplam Kalite Yönetimi ve Eğitimde Kalite*, 4. Ulusal Kalite Kongresi, Tebliğler ve Özgeçmişler, 8-9 Kasım 1995, İstanbul, s.113.

¹⁸ Zuhail Akal, “Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri”, s.99.

Sekil 10- Denetimin Uygulama Aşaması

DENETİMİN PLANLAMA
AŞAMASINDAN



II. UYGULAMA

A. Uygulama Aşamaları

Uygulama faaliyeti şu sırayı izler:¹⁹

1. Üst yönetimle görüşmeler
2. Denetim yaklaşımının kesinleşmesi
3. Verilerin toplanması
4. Olguların doğrulanması
5. Analizlerin yapılması
6. Örneklem
7. Kanıtlar
8. Bulgular

B. Uygulama İlkeleri

1. Proje Yönetimi

Performans denetimi metodolojisi proje planlaması ve yönetimi metodolojisi ile kompleks ve teknik faaliyetler için geliştirilen yapısal yaklaşımlardan yararlanır. Denetimin ekip halinde yapılması, her aşamanın planlanması denetimde kaliteyi sağlamaya yönelik önlemlerdir. Bu yaklaşım ile süregelen planlamayla denetim projesinin sonuçları, maliyetleri ve zamanlılığı üzerinde daha iyi bir kontrol sağlanır. Her proje aşamasının sonunda, denetim ekibi projenin devam edip etmeyeceğine, sona erip ermeyeceğine karar verir. Böylece faaliyetlerin veya görevlerin katkı ve değerleri tamamlanmalarından sonra değil, başlatılmalarından önce değerlendirilir. Denetim projesinin sonraki aşamasına geçmeden önce bütçe kontrolleri yapılarak kaynak kullanımı yeniden değerlendirilir.

Projelerin özellikleri:

- Projelerin açıkça tanımlanmış, belirli bir amacı vardır.
- Belirli bir başlangıç ve bitiş noktaları vardır. Amaçların elde edildiği kesin bir son noktası bulunmaktadır.
- Olay, kendine özgü, tek ve tekrarlanamayan niteliktedir.

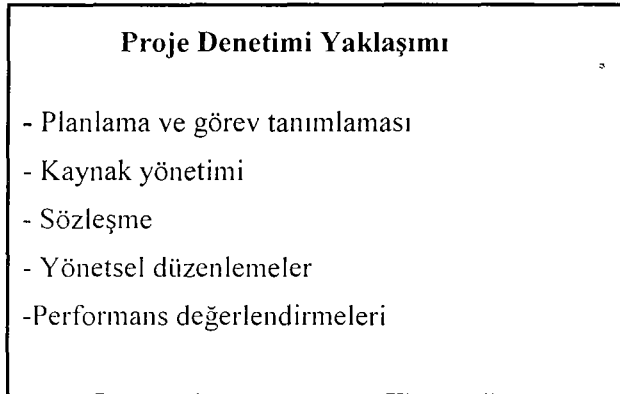
¹⁹ Department of the Auditor General of Pakistan, **Performance Audit**, Intensive Training Programme in Performance Auditing Course Material, Directorate General of Performance Audit Wing, Lahore, 1996, p.100.

- Denetim sonuçta rapor yazmak için insan kaynağı, zaman ve parasal kaynaklar kullanılarak yürütülen bir çabadır. Birbirini izleyen faaliyetlerden oluşan bir süreçtir.
- Proje, örgütsel yapıda fonksiyonel ilişkilerin kurulmasını gerektirir.

Proje Planlaması: Proje planlaması faaliyeti içinde neyin, kim tarafından, ne zaman ve ne şekilde yapılacağı kararlaştırılır. Proje planlamasında çeşitli teknikler kullanılır; örneğin, çeşitli işlemlerden oluşan bir projenin tamamlanabilmesi için işlemler arası ilişkilerin ve her işlemin süresini tahmine dayanan Program Değerlendirme ve Yeniden İnceleme Tekniği (PERT), ve işlemlerin tamamlanabilmesi için en kısa sürenin tahmininde kullanılan Kritik Yol Yöntemi bu teknikler arasında sayılabilir.

Proje Örgütlenmesi: Proje yöneticisine bağlı ekibin sayısı genel yönetim ilkeleri doğrultusunda, kontrol alanının 5-7 arasında olduğu göz önünde tutularak belirlendikten sonra, yatay-dikey ilişkilerin, iletişimin nasıl olacağı da saptanır.

Proje Kontrolü: Projenin tamamlanması için zorunlu faaliyetler, işler ya da görevler proje yöneticisi tarafından zaman, maliyet, miktar ve kalite itibarıyla kontrol edilir. Denetim ekibinden bir üye proje yöneticisi olarak denetim programına göre ilerlemeleri, bütçe karşısında harcamaları proje izleme komitesi olan Sayıştay içerisinde orta düzey yöneticilere raporlama ile görevlidir.



Proje yönetimine yeni yaklaşım, PERT gibi program tekniklerinden, S eğrileri gibi bütçe tekniklerinden veya kaynak histogramları gibi kaynak dağılımlarından çok daha farklı nitelikler taşımaktadır.²⁰ Örneğin PERT ve CPM teknikleri 1957, 1958 yılında geliştirilmişlerdir. Gantt şemaları da ilk kez Birinci Dünya Savaşı öncesinde kullanılmışlardır. Ancak, artık yeni bir çevrede fonksiyon gören proje yöneticileri için kalite

²⁰ Davidson Frame J., *The New Project Management*, Washington D.C., March 1994, p.7.

yönetimi, hizmetten yararlananlar, değişim mühendisliği, ekonomik olarak katılan değerler, yöneticilerin yönetimi, risk yönetimi, performans ölçüm sistemleri gibi kavramlar ön plana çıkmıştır.

2. Denetimin Belgelendirilmesi: Çalışma Kağıtları

Çalışma kağıtları “denetim izleme formları” olup, denetçinin izlediği denetim metod ve tekniklerini, uyguladığı denetim işlemlerini ve testleri, topladığı bilgileri ve ulaştığı sonuçları gösteren yazılı kayıtlardır.²¹ Çalışma kağıtları deyimi her türlü analizleri, denetlenen kurumla ilgili yazılı belgeleri, denetim bulgularını, mülakat notlarını kapsadığından dökümantasyon deyimi de kullanılabilir²². Kanıtları rapora dayanak olacak şekilde hazırlarken denetçiler, çalışma kağıtlarından yararlanır. Kanıt biçiminde veya kanıt toplamak için kullanılan metodlar biçiminde olsun ya da olmasın inceleme sonuçlarının tamamı çalışma kağıtlarına işlenir. Denetimin uygulama aşaması ile raporlama aşaması arasında bağ kuran çalışma kağıtlarının düzenlenmesi denetim çalışmalarının önemli bir parçasıdır.²³ Her düzeyde yapılan denetim faaliyeti çalışma kağıtlarına aktarılır. Böylece, denetimin onaylanmış denetim planına uygun yürütülmesi, denetim standartlarına uyulması veya bunlardan sapma varsa nedenlerinin açıklanması, yeterli, ilgili ve güvenilir kanıtların toplanması, bulguların sergilenmesi güvence altına alınır. Denetçi de yapmış olduğu incelemenin derecesini ve profesyonel ilgisini bu sayede ispatlayabilir.

Çalışma kağıtları

- planlama;
 - bilgi;
 - değerlendirme;
 - doğrulama
- amaçlarını taşır.

Denetimin çalışma kağıtlarında belgelendirilmesi çeşitli nedenlerle önemlidir;

²¹ Ersin Güredin, a.g.k., s.134.

²² Kenan Tepe, “Çalışma Kağıtları”, Sayıştay Çarşamba Toplantıları, Yayınlanmamış Konferans Metni, Ankara, Şubat 1998, s.2.

²³ Wazir Ahmad Qureshi, “Working Papers: The Link Between the Field Work and the Report”, **Performat**, Quarterly, Vol. VI, No. 1, January 1989, p.35.

- planlama ve gözetimi kolaylaştırır,
- denetim standartlarına uyulduğu kanıtlanır,
- rapor desteklenir ve doğrulanır,
- rapor hazırlamada denetlenen kuruluş veya ilgili taraflardan gelebilecek soruları yanıtlamada bilgi kaynağı oluşturur,
- gelecekte referans olmasını sağlar.

Çalışma kağıtları, uygunluk veya mali denetim ya da performans denetimine özgü formatlar olarak hazırlanır. Ayrıca, aşamalardan her biri -denetim planlaması, çeşitli denetim testleri ve denetim sonuç bildirileri- için standart olmalıdır. Şu şekilde sınıflandırılabilir:

- denetlenen kuruluşun yetki ve görevleri, organizasyon yapısı, program hedefleri ve faaliyet raporları konusunda genel bilgi;
- denetim planlaması; denetim konusunun seçilme nedenleri (önemlilik ve risk), denetim kriterleri ve ayrıntılı denetim programı;
- denetim sırasında yapılan işler; gerçekleştirilen denetim testleri, görüşme notları, alan inceleme kayıtları, gözlemler ve sonuçları ve destekleyici belgeler;
- taslak rapor, yönetimin yanıtı, kesin raporun bir kopyası.

Çalışma Kağıtlarının Dosyalanması:

Sürekli Dosyalar: Denetimleri destekleyen temel referans belgeleridir. Sürekli dosyalar her yıl güncelleştirilir. Şu genel bilgiler yer alır:

- Organizasyon yapısı
- İlgili yasa, yönetmelik ve diğer düzenlemeler
- Muhasebe bilgileri
- İç denetim raporları
- Değişik yıllardaki denetim programları
- Basında kurum hakkında yer alan haberler

Denetim Dosyaları: Denetlenen döneme ait bilgi ve belgeleri kapsar. Çalışma kağıtlarında organize edilen dökümanlar kategorize edilebilir:

- Denetlenen kuruluş hakkında bilgi
- Denetim planları
- Denetim süreci boyunca gerçekleştirilen işler
- Denetlenen kuruluşun yanıtları ve taslak raporlar

3. Kalite Güvencesi

Denetim projesi süreci belirtir, ortaya çıkan rapor ise son üründür. Raporun kalitesi raporu ortaya çıkaran süreçte kaliteyi güvenceye alacak önlemlerin alınmasına bağlıdır. Kalite güvencesi; tüm süreçlerde denetimin, doğruluğu önceden kanıtlanmış yöntemlere göre yapılması ve bu süreçlerin yeterli düzeylerinin kontrol altına alınmasıdır. Yüksek kaliteye sahip bir iş, denetim sonuçlarının güvenilirliğini ve önerilerin uygulanma olasılığını artıracaktır.²⁴ Çünkü Sayıştayın metodolojisi, verileri yorumlayışı ve denetim sonuçlarına ulaşmak için kullanılan kanıtlar Parlamento komisyonları, medya ve kamu kurumları tarafından her zaman eleştirilebilir.

Projeler sibernetik sistemlerdir. Bunun anlamı, uygulanabilmelerinde geri bildirim ve kontrolün esas olmasıdır. Bir proje olarak ele alınan denetimin kalitesinin kontrolü denetim süresince devam eden bir faaliyettir. Kalite kontrol önlemlerinin kurumsallaşması için denetim süreç ve yöntemlerinin yazılı hale getirilmesinin yanı sıra, organizasyon yapısında da düzenlemeler yapılır. Örneğin, orta kademe yöneticilerden oluşan Denetim İzleme Komitesi denetim ekibinin çalışmalarını değerlendirir. Süreçlere ve rol, yetki ve sorumluluklara ilişkin Denetim Rehberleri yol gösterici ilkeleri belirler. Denetim sürecinin çeşitli aşamalarında kalite kontrolü gerçekleştirilmektedir.²⁵

- denetim stratejisinin ve planının onaylanması;
- tam çalışmanın yönlendirilmesi;
- denetim sonuçlarının gözden geçirilmesi; ve
- raporların yayımlanmadan önce gözden geçirilmesi.

Denetim, öncelikle denetim yöneticisi tarafından planlanır; görev bölümü yapılarak görev tanımlamaları ile sorumluluklar belirlenir ve denetim programlanır. Bu çerçevede başlatılan denetim faaliyeti sürekli gözetim altında tutulur, planlama gözden geçirilir ve gerekirse, değişen durumlara göre yenilenir. Tutulan çalışma kağıtları da en az iki denetçi tarafından kontrol edilerek parafe edilir. Ancak “denetim yöneticisi”, inceleme yapanların çalışmasını tekrar etmez; kritik yönler ve mutlaka doğrulanması gereken yargılar yeniden incelenir. Orta kademe yöneticiler tarafından ikinci derecede inceleme denetim yöneticisinin yeterliğini doğrulama amacıyla yapılır. Ancak çalışmalar devam ederken yönetimine doğrudan katılmazlarsa bu gözetimler başarılı olamaz. Bu özenli çalışmanın tek olumsuz yanı, raporların ortaya çıkmasındaki gecikmelerdir.

²⁴ GAO. *An Audit Quality Control System: Essential Elements*, United States General Accounting Office (GAO), August 1993, p.6.

²⁵ Label, Wayne A., “The Need for External Quality Control Reviews of Governmental Entities”, *International Journal of Government Auditing*, Quarterly, April 1989, p.13.

Yayımlanan raporların kalitesi de araştırılır. Sunuşun etkili olması, sonuçların düzenlenmesi, tutarlılığı ve raporun parlamentoda başarılı bir “Kamu Hesapları Komitesi” oturumuna katkısı değerlendirilir.²⁶

C. Tam İnceleme

Tam incelemede amaç, denetlenen kurumun performansına ilişkin denetim bulgularına ulaşmak için, yeterli, güvenilir ve uygun (konuyla ilgili) kanıtlar toplamaktır.

Yeterlik; nicel olarak yeterli ve sonuca ulaştırıcı nitelikte,

Güvenirlik; nitel olarak güven sağlayacak ölçüde tarafsız,

Uygunluk; denetimin hedefine uygun, konuyla doğrudan ilgili olması demektir.

Tam incelemede;

- kabul edilen denetim hedeflerinin hâlâ geçerli olup olmadığı ve yenilerinin ilave edilip edilmemesi gerektiği saptanır;
- benimsenen denetim yaklaşımının geçerliliğinden emin olunur.

Tam inceleme, seçilen konuların çok ayrıntılı bir şekilde kapsanması anlamına gelmemekle birlikte, etkin bir rapor yazabilmek için yeterli inceleme gerçekleştirilir. Bu, denetlenen kuruluşun çeşitli düzeylerinde değişik kişilerle birlikte çalışmayı gerektirir.

1. Tam İncelemenin Planlanması

Ön İnceleme Raporu düzenlendikten sonra, çalışmanın ayrıntıları planlanarak tam incelemeye başlanır. Planlama yapılmazsa güvenilir bir rapor hazırlamak için gerekli olan genişlik ve derinlikte kanıt toplanamama riski de göze alınmış olur. İncelemenin hedefleri ile tek tek denetim görevleri gösterilir. Böylece denetim, yönetimin güçlü ve zayıf yönleri ile nedenlerini ortaya çıkaracak biçimde yönlendirilir. Kriterler, kapsamlı görev tanımlamaları, incelemenin hedefleri ve beklenen sonuçlar birbiriyle ilişkilendirilerek denetim ekibinin rol ve sorumlulukları ayrıntılarıyla belirlenir.

Her denetim görevi başlıca şu oranlara bölünebilir;²⁷ planlama %15, uygulama %50, rapor yazımı %20, diğer faaliyetler (yazışmalar vb.) %15.

²⁶ National Audit Office of England (NAO), **Value for Money Audit**, National Audit Office and the Turkish Court of Accounts Financial and Value for Money Audit Methodologies Course Material.

²⁷ Muhammad Akram Khan, “Developing a Corporate Plan for an Audit Office”, **Performit**, Department of the Auditor General of Pakistan, Vol.XI, No.1, January 1994, p.55.

Plan Çatısını Oluşturma: Denetim yaklaşımı kesinlik kazandığında, plan çatısı oluşturulur. Denetim konuları, hedefleri ve iyi uygulama kriterleri ile tam çalışmanın çerçevesi kurulur. İnceleme konuları, alt konu veya görevler şeklinde ayrı denetim testleri yapılabilecek daha küçük parçalara bölünür. Daha küçük parçalara bölmenin anlamı iyi uygulama kriterlerini kullanarak performans değerlendirmesi yapabilmektir. Ancak plan belli bir esnekliğe de sahip olmalıdır. Yetersiz bir plan raporun kalitesini düşürürken, aşırı detaylı plan ise, gereksiz sınırlamalar yapılmasına neden olur. Yürütme aşamasında elde edilen kanıtlara bağlı olarak denetim planı ve hedefleri değiştirilebilir.

Kanıt Kaynakları: Denetlenen kurumda mevcut olan kanıtlar, olması gereken fakat temin edilemediği için araştırılması gereken kanıtlar ve denetlenen kurum dışından elde edilecek kanıtların neler olduğu değerlendirilerek incelemenin zamanlaması yapılır ve en uygun kaynağa ulaşmaya çalışılır.

Kanıtların Toplanması ve Sunumu: Kanıtlar, önceden belirlenen denetim hedeflerine uygun olarak toplanır. Hedefler net belirlenmemiş ise eksik ya da fazla bilgi toplanabilir. Genellikle çok fazla kanıt toplamaya doğru bir eğilim olduğundan denetimin maliyeti ve sonuçları yorumlarken yaratacağı güçlükler göz önünde bulundurularak gereksiz kanıt toplanmasının önüne geçilir. Kanıt toplama yöntemlerinin planda açıklanması incelemeyi kolaylaştırır. Test programları neler yapılması gerektiği konusunda yararlı olmalarına rağmen uzun zaman aldığından kullanım yaygınlığı bulunmamaktadır. Toplanan kanıtların rapora nasıl yansıtacağı, karşılaştırma ve örneklerle açıklamalar da çalışmanın başında değerlendirilir.

Önceliklerin Belirlenmesi: İncelemenin zamanında ve öngörülen sürede tamamlanmaması en çok karşılaşılan problemlerdir. Bütçe ve sürenin aşılması için ileride alan çalışması kısıtlanabileceğinden, ilk sırayı alan çalışmasına verecek şekilde planlama yapılır.

Analiz: Denetim planlarında inceleme sırasında hangi analizlerin yapılacağı da gösterilir. Analitik tekniklerin kullanımı çok fazla veriye bağlı olduğundan hangilerinin uygulanabileceği değerlendirilir.

Bütçe: Ön İnceleme Raporunda öngörülen görevli maliyetleri ve süre gerçekçi tahminler de bulunmak amacıyla yeniden hesaplanır. Performans denetimi görevi kapsadığı alan ve uyguladığı kriter ve analizler nedeniyle mali denetim görevinden daha uzun sürede gerçekleştirilir. Genellikle, 20-24 hafta içerisinde Taslak Rapor aşamasına gelecek bir plan yapılır.

Tam İnceleme Planı, denetim ekibinin bağlı olduğu birim yöneticisi tarafından onaylanır. Böylece, birim yöneticisinin denetçilerin faaliyetlerini izlemesi, kontrol etmesi ve yönlendirmesi kolaylaşır.

2. Performans Denetiminde Kanıtlar

Performans denetiminde kanıtlar, önemi ve ayrıntıları bakımından mali denetimdeki kanıtlardan ayrılmaktadır. Mali veriler, homojen yapıdaki sayısal verilerden oluşur. Oysa, performans göstergeleri heterojen yapıdadır. Mali denetimde denetçiler, mali tabloların doğruluğunu kanıtlamak için kanıtlara ihtiyaç duyarlar. Fakat, mali durumu destekleyen verileri test eden *doğrulama testleri* en azından iki nedenle her zaman gerçekleştirilemez. İlki, her olayın doğruluğu bu testlerle kanıtlanamaz. Örneğin; ulaşım masraflarının hesaplarda gösterildiği gibi olmadığını kanıtlamak imkansızdır. İkincisi, maliyetinin yüksekliği dolayısıyla hesapların büyük bölümünde uygulamak fizibil değildir. Bu iki neden dolayısıyla, denetçilerin iç kontrol değerlendirilmesine itimat etmeleri artık evrensel uygulama olmuştur. Denetimin başlangıcında, iç kontrol sistemlerinin yeterliği üzerinde durularak şunlar araştırılır:

- a) başlıca iç kontrollerin tanımlanması
- b) kontrollerin uygulamaya konulduğunun kanıtlanması
- c) sürekliliğinden emin olunması

Kontrollerin değerlendirilmesi süreci, denetçilerin *doğruluk testleri* yapmasına yol açan uygunluk testleri olarak ifade edilir. Prosedürler bu amaçla geliştirilmişlerdir. Performans denetiminde ise, mali belgelerin doğruluğunun kanıtlanması yerine, mali verilerin yanı sıra işletme verileri de kullanılarak kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanımı incelenir. Bu nedenle denetçiler, mali belgelerdeki doğruluk sorunuyla direkt ilgili değildirler. Benzer şekilde, mali denetçiler hesabın tümü hakkında görüş belirtebilmek için büyük değerler içeren verilerle ilgilidirler. Performans denetiminde ise örneklem tekniği değişik şekilde uygulanmaktadır. Denetçiler, daha fazla sayıda belge ve yönetim süreçlerinin incelenmesini gerektiren denetim konularıyla ilgili olduklarından örneklem daha sınırlayıcı niteliğe sahiptir. Ayrıca mali denetimde denetçiler denetlenen tarafından sağlanan bilgileri esas alırlar, üçüncü kişilerin kayıtlarına sınırlı bir yaklaşım söz konusudur. Oysa, performans denetiminde, kurum dışı verilere de ulaşılır.

a. Kanıtların Niteliği

Araştırmacı ile denetçinin kanıt toplama yöntemleri arasında fark bulunmaktadır. Denetçi, araştırmacıdan farklı olarak, denetlenen tarafından önceden belgeler biçiminde hazırlanmış verilerin doğrulamasını yaparak, ifadelerin doğruluğunu fiziki denetimle inceler.

Denetçi raporunu kanıtlara dayanarak hazırlayacağından kanıtların niteliği, denetimin kalitesini doğrudan etkileyecektir. Bu nedenle, denetimin planlanmasından sonra da gerekli kanıtların miktarı ve kalitesi tekrar gözden geçirilir. Önemlilik düzeyi, nesnelliği, zamanlılığı, geçerliliği, sürekliliği, kaynağı ve maliyeti kanıtların kalitesini belirleyen unsurlardır. Kanıtların geçerliği, güvenilirliği, aynı zamanda verilerin de güvenilirliği anlamına gelir.

Güvenirlik; kanıtın doğruluğu konusunda şüphe olmaması ve denetçi görüşüne etkide bulunması anlamındadır. Aynı zamanda kanıtın nesnelliğini de içerir. Belirli bir kanıt farklı denetçilerin görüşüne aynı yönde etkide bulunuyorsa nesnel olduğu söylenebilir.

Geçerlik; elde edilen kanıtların, elde edilmesi gereken kanıtları temsil edebilme derecesidir.

Zamanlılık; kanıtın zaman bakımından uygunluğu ile ilgilidir.

Ekonomiklik; kanıtın maliyeti ile bulguların inandırıcılığını artıran yararının karşılaştırılarak değerlendirilmesi anlamına gelir. Kanıtların güvenilirlik derecesini arttırmak için çok sayıda ve yüksek maliyetli kanıtların toplanması doğru değildir. Kanıtlara en düşük maliyetle ulaşılmaya özen gösterilir. Ancak, elde edilmesi zorunlu olan kanıtların, elde etme güçlüğü ve maliyeti nedeniyle toplanmasından vazgeçilmez.

Kanıt Kaynağı; kanıtın güvenilirliği önemli ölçüde ilgili kanıtın sağlandığı kaynağa bağlıdır. Kanıtların güvenilirlik ve geçerlilik derecesine etkide bulunan faktörler şunlardır:

- Fiziki gözlem ve verilerin analizi yoluyla elde edilen doğrudan kanıtlar dolaylı kanıtlara göre daha güvenilirlerdir.
- Güçlü bir iç kontrol sistemlerinin olduğu örgütlerde elde edilen kanıtlar zayıf iç kontrol sistemlerinin çıktılarından daha fazla güven verir.
- Fotoğrafları vb. kapsayan belgesel kanıtlar sözel kanıtlardan daha güvenilir sonuçlar verir.
- Orijinal belgeler fotokopilerden daha güvenilirlerdir.

- Bağımsız dış kaynaklardan sağlanan kanıtların güvenilirliği kurum içi kanıtlara oranla daha fazladır.
- Yönetimden elde edilen bilgiler, yetkili tarafından yazılıp imzalanmışsa, daha inandırıcıdır.
- Birden fazla kaynaktan elde edilen aynı konuya ilişkin kanıtlar tek kaynaktan sağlanan bilgiden daha fazla güven verir.

b. Kanıt Kategorileri

Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü Denetim Standartları Komitesi de raporun içeriğini desteklemek için uygun, yeterli denetim kanıtının inceleme, gözlem, soruşturma, doğrulama ve analizler aracılığıyla elde edilmesini öngörmüştür.

Fiziki Kanıtlar; gözlem ve fiziki doğrulama sonucu elde edilen kanıtlar en iyi kanıt türleri olmasına rağmen, diğer kanıtlarla desteklenmesi gerekebilir. Envanter tespiti ve proje uygulama alanlarına yapılan ziyaretler fiziki kanıtlara örnek gösterilebilir.

Tanıklık; görüşmeler veya soruşturmalara yanıt olarak yazılı ya da sözlü beyanlar aracılığıyla elde edilen kanıtlardır. Doğrulayıcı kanıtlar da denir. Mülakatlar sırasında alınan notlar, denetlenen kuruluş tarafından yapılan her türlü açıklamalardan oluşur. Yazılı ve sözlü ifadeler önyargılı kaynaklara dayalı, subjektif olabileceklerinden ya da hiçbir zaman doğrulanamayacaklarından tek başına sınırlı bir değere sahip olup, dikkatle kullanılmalıdır. Olgular ve görüşler arasında her zaman ayırım yapılmalıdır. Bununla birlikte günceli yakalamada ve yönetimin kendi performansına ilişkin görüşünü almada bu tür kanıtlar son derece yararlıdır.

Belgeler; dosyalar, yönetim raporları, çalışma el kitapları, genelgeler vb. dökümanlardan oluşan belgeler en güvenilir kanıt türüdür. Bunlar, denetlenen kuruluşun yanı sıra, dış kaynaklardan da sağlanabilir. Ancak, okunmaları zaman alıcı olabilir, Ayrıca, yanlış yorumlamalardan sakınmak için, sözel kanıtlarla birlikte kullanılmalıdır.

Analitik; denetim yürütülürken toplanan kanıtların analiz edilmesiyle elde edilen bu tür kanıtlar dolaylı yoldan bilgi sağlarlar. Örneklem ve kamuoyu araştırmaları, karşılaştırmalar, çeşitli istatistiksel analiz yöntemleri ve bilgisayarların kullanımını kapsamakla birlikte diğer kaynaklardan temin edilen kanıtlar da analitik kanıtlara dahil edilebilir. Örneğin; maliyet-fayda analizleri.

c. Kanıt Toplama Teknikleri

Yukarıda söz edilen kanıtların toplanması ve analizi için niceliksel ve niteliksel çok çeşitli denetim teknikleri kullanılır. Bunlardan bazıları şunlardır:

Niteliksel Teknikler:

Niteliksel veriler, konuların ve olguların sözel tarifine dayanır.²⁸ Mülakatlar, belge incelemeleri ve gözlemler niteliksel tekniklerdir. Bu tür programlardan veya faaliyetlerden yararlananların görüşleri ile olguların içeriğinin açıklanmasını sağlamakla birlikte, çoğu zaman mantıki ve tutarlı ifadeler olmadıklarından analizleri güçtür. Yapılandırılmış görüşmeler, birçok kişiden aynı yanıtları almak önemli olduğu zaman kullanılabilir. Genellikle, sorular kapalı uçludur fakat, nedenleri araştırmak gerektiğinde açık uçlu sorular sorulur. Kamuoyu araştırmasında olduğu gibi tasarlanırlar, istatistiksel örneklem yöntemlerine de başvurulur. Böylece, niceliksel verilerin yorumlanması niteliksel verilere bağlı olur.

Mülakatlar (Görüşmeler): Görüşmeler yaparak bilgi alma yöntemi olan mülakatlar, performans denetiminin uygulama aşamasının önemli bölümünü oluşturur. Mülakatların planlanması ve görüşmecinin konuya ve ilgili alana yakınlığı başarı şansını arttırır. İlk aşamada, üst düzey yönetimle ilişki kurularak denetimin hedefleri, uygulama yöntemleri konusunda bilgilenmeleri sağlanır. Böylece çatışmaların önlenerek, uyumlu ilişkilerin kurulması yolu açılır. Kurumun performans değerlendirme kriterlerini kabul ettiğinin teyidi de, yine üst düzey yönetimle yapılan toplantıda açıklığa kavuşturulur. Tam inceleme sırasında sorulara dönüştürülen denetim hedeflerine belgelerin yanı sıra mülakatlar aracılığıyla da ulaşılmaya çalışılır.

Denetçi raporunu denetlenen kurumun yönetim elemanlarından veya çalışanlarından alacağı bilgiye dayandırmak durumundadır ki, uygun, elverişli bilgiyi almak çoğu zaman kolay değildir. Mülakatlar, denetçinin kurduğu kişisel iletişimle güvenilir bilgiler almasına, kurumun faaliyet ve programları konusunda şüphelerini gidermesine, bulgularını geliştirmesine, sonuç ve önerilerinin raporun sunulmasından önce geçerliğinin sağlanmasına yardımcı olur. Önemli görüşme ve toplantıların belgelendirilmesine sonraki yanlış yorumlamalardan kaçınmak için önem verilir. Görüşülen çeşitli kişilerden benzer bilgilerin alınması gerekiyorsa, yapılandırılmış görüşmeler kullanılabilir. Uygun olduğunda yanıtların

²⁸ Judi Stockwell, *Qualitative Techniques: Their Practical Uses in VFM Audit*, NAO Unit A Investigative Techniques Guide No. 6, June 1993, p.1.

standartize edilmesi, analizlerini kolaylaştırır. Ancak, yapılandırılmış görüşmeler genellikle, soru formatının gerekli her alanı içerebilmesi için ön hazırlık yapılmasını gerektirir.

Mülakatların Amaçları:

- a) Organizasyonun ve faaliyetlerin tanınması
- b) Verilerin toplanması
- c) Bulguların doğrulanması
- d) Denetlenen kuruluşun görüşünün alınması

Mülakat Çeşitleri:²⁹ Yapılandırılmış ve serbest görüşmeler arasında grup mülakatları, toplantılar gibi birçok çeşidi bulunmaktadır.

Mülakatın Yönlendirilmesi: Mülakat tekniği ile veri toplama, hem denetçiye hem de görüşülen kişiye, anket yöntemi ile veri toplamaya göre çok daha fazla esneklik sağlamaktadır. Bu tekniğin temeli yüz yüze karşılıklı iletişime dayandığından denetçinin iyi bir iletişimci olması ve inceleme için nesnel veri toplama amacına yönelik görüşme ortamını yaratma konusunda yetişmiş olması gerekir.

Denetlenen kurum personelinden yararlı bilgiler alma belli ölçüde denetçinin bağımsız ve yapıcı sorgulama açısından saygınlığına bağlıdır. Görüşme yapan denetçi tarafsız ve sorumlu davranmalı ve iyi bir dinleyici olmalıdır. İletişim yeteneğinin gelişkin olması da önemlidir. Bu yaklaşımın güvencesi olarak ılımlı olmalı, kişisel olmayan konuları temel hedeflerini göz önünde tutarak görüşmelidir. Mülakatlar yürütülürken ve sonrasında varılan sonuçlarla ilgili notlar tutulması, denetim kanıtları niteliğini taşıyacaklarından önemlidir.

Hazırlık Aşaması:

Mülakat rehberi hazırlanmalı

Beklenen sonuçlar işlenmeli

Muhtemel yanıtlar dikkate alınarak karşı sorular geliştirilmeli

Kilit personel belirlenmeli

Mülakat programlanmalı

Mülakatın Başlaması:

²⁹ Liaquat A. Chaudhary, "Interviewing in Performance Audit", **Performat**, Lahore, July 1995, p.64.

Zamanında olmalı
Mülakat nedeni açıklanmalı
Geniş kapsamlı bir soru ile açılış yapılmalı

Mülakatın Yürütülmesi:

Açık uçlu sorular sorulmalı
Spesifik örnekler istenmeli
Düzenli notlar alınmalı

Mülakatın Değerlendirilmesi:

Tutulan notların açıklıkla yazılması
İzlenimlerden sonuçlar çıkarılması
Ek bilgi gerektiren alanların not edilmesi

Anketler (Soru Kağıtları): Mülakatlar kurum, faaliyet veya programların değerlendirilmesi açısından önemli veriler sağlayabilmesine rağmen, görüşmelerin yapılması zaman kaybına yol açabilir ve pahalıya mal olabilir. Bu nedenle, denetim çalışmasını yerine getirmek için çok sayıda görüşme yapılması gerekiyorsa, anket kullanımı düşünülebilir. Anket, belli bir incelemenin amacına uygun düzenlenmiş soru listesi olup, iletişim yalnızca yazı ile kurulmaktadır. Anketler genellikle standart bilgi toplamak için kullanılmaktadır. Kamuoyu araştırmalarının teknik yönlerini içerir. Veri toplamada maliyetinin düşük olmasına ve geniş bir gruba ulaşma imkanı vermesine rağmen, soruları hazırlamak ve test etmek, daha sonra da yanıtları beklemek ve izlemek için yeterli zaman olmalıdır. Kapsam ve içeriğindeki esneklik, görüşmecilerin önyargısız ve yanıtların standartize olma olasılığı ile analiz kolaylığı anketlerin avantajlarındandır. Kompleks konulardaki sınırlılığı, yanıt verilmemesi ya da subjektif yanıt gibi dezavantajları da vardır.

Soru formlarının hazırlanması, toplanan bilgilerin özetinin çıkarılmasını da kolaylaştırır. Anket soruları yapılarına göre iki gruba ayrılır:

- a) açık uçlu sorular; soru sorulana istediği yanıtı verebilme fırsatı tanıdığından yapılandırılmamış soru türlerindendir. Ancak, istatistiksel tekniklerle analiz edilebilir şekilde kodlanması uzun bir zaman alır. Yanıtların yazılması için ne kadar bir boşluğun bırakılması gerektiğini önceden tahmin etmek güçtür.

- b) kapalı uçlu sorular; olası yanıtlar önceden seçenekler olarak belirlenmiştir. İki seçenekli veya çoktan seçmeli düzenlenebilir.

Anketlerin dezavantajları:

Sorudaki kavramların yanlış algılanması
Deneği rahatsız edici kavramlar kullanılması
Anket sorularının uzun cümlelerden oluşması
Sorunun iki bilgiyi birlikte sorması

Gözlem ve Fiziki İncelemeler: Gözlem tekniği denetim boyunca kullanılır. Denetimin başında verimsizlik ve israf işaretleri nelerin incelenmesi gerektiğini gösterir. Yerinde inceleme ve gözlem uygulama konusunda hızlı bilgi edinilmesini sağlarlar. Ancak nelerin gözleneceği önceden belirlenmelidir. Fotoğraflarla tespit yoluna da gidilebilir. Doğrudan gözlem, ön yargıdan arındırılmış, güçlü kanıtlar sağlar. Gözlem, iş ölçümlerinde olduğu gibi formel nitelikte ya da basit şekilde yapılabilir.

İşlemlerin Test Edilmesi: İşlemlerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu konusunda pratik bir bilgi edinmenin yolu belirli birkaç çalışma faaliyetini başından sonuna kadar izlemek olmaktadır.

Örnek olay İncelemeleri: Örnek olay incelemeleri de Sayıştaylarda yaygın biçimde kullanılmaktadır. Örnek olaylar, prosedürlerin teorik işlemesinden çok fiili durumu kontrol etmeye yararlar. Örnekler amaca uygun biçimde seçilmelidir.

Belge incelemesi: Maliyetleri fazla ve çok zaman alıcı olmasına rağmen, belge incelemeleri denetimin önemli yönlerindendir. Belgeler, önyargıdan arındırılmış güçlü kanıtlar sağlar. Denetlenen kurum tarafından da yük olarak görülmez. Ancak, belgelerdeki yararsız bilgiler olayların tam bir görünüşünü yansıtmaz. İnceleyen yazılı her şeyin doğru olduğuna inanma eğilimi ve uygun bir içeriğe yerleştirme güçlüğü de bu tür incelemelerin zayıf taraflarıdır. Belgeler, içerik analizi tekniği ile değerlendirilebilir.

Belgelere dayalı başlıca kanıt kaynakları kurum dosyaları ve raporlarının incelenmesidir. Dökümanlar, denetçinin kendi deyimleri ile özetlenerek kaydedilebilir. Çalışma kağıtlarındaki belgelerin aşırı çoğalmasının önüne geçilmesi kaydıyla, önemli bilgi içeren belgelerin fotokopileri alınabilir. Bütün ilgili bilgiler dosyalarda kayıtlı olmayabilir veya denetçinin bilmediği başka dosyalar da bulunabilir fakat, toplanan kanıtların mümkün olduğunca tamamlığına dikkat edilmelidir.

Niceliksel Teknikler:

Örneklem: Veri toplama maliyetleri etkileyen önemli bir unsurdur. Bu nedenle, verilerin fazlalığı halinde örneklem yöntemleri kullanılır. Bu yöntem, esas itibarıyla - incelenen kuruluş veya birimlerin tamamı olan- ana kitleden alınan örneklerin, ana kitlenin küçük bir modelini oluşturduğu varsayımına dayanır. Belli bir kütleyi (nüfus, popülasyon, evren) temsil eden daha küçük gruplardan (örnek, model, örneklem) veri toplanacağından, verilerin toplanması maliyetinin yanı sıra işlenmesindeki hatalar da azaltılabilir. Böylece doğruluk kaybı olmaksızın analitik iş yükünün azalmasıyla sonuçlar da kısa sürede alınabilir. İstatistiksel örneklem, örnekleme riskinin ölçülebilmesi ve objektif yöntemler uygulaması nedeniyle istatistiksel olmayan örneklemden ayrılır. İstatistiksel örneklem ile çok düşük maliyetle güvenilir ve geçerli sonuçlara ulaşılabilir.

Yararları şöyle sıralanabilir:³⁰

- _ örneklem sonuçları nesnel olup, savunulabilir;
- _ gerekli örneklem büyüklüğü önceden tahmin edilebilir;
- _ istatistiksel yöntemler denetçi görüşünün güvenilirliğini sayısal olarak gösterir;
- _ kararların doğruluğunu artırır;
- _ mali sonuçlar tahmin edilebilir;
- _ uygulamalar konusunda bilgi alınabilir;
- _ hizmetten yararlananların görüşleri hakkında bilgi verebilir;
- _ önceki sonuçların doğruluğu test edilebilir;
- _ güvenilirlik derecesi yüksek örnek az sayıda örnek zaman ve maliyetlerden tasarruf sağlar;
- _ değişik denetçiler tarafından seçilen örnekler arasında uyumlaştırma yapılabilir;
- _ planlamayı kolaylaştırır.

Örneklem Teknikleri:

- a) Tesadüfi (Basit) Örneklem: Ana kütlenin her birimine örneğe girmede eşit şans verilir.
- b) Tabaka Oranlı Örneklem
- c) Sistematiik Örneklem
- d) Küme Örneklem

³⁰ Ersin Güredin, a.g.k., s.354.

Kamuoyu Araştırmaları: Hizmetten yaralananların görüşlerinin alınması etkinlik ölçümlerinde önemli olduğundan kamuoyu araştırmalarına dayanarak geçerli kanıtlara ulaşılabilmektedir. Özellikle etkinlik ya da hizmet kalitesi üzerine yeterli bilgi bulunmadığı durumlarda küçük ölçekli (hem soru sayısı, hem de kapsadığı nüfus sınırlı olan) kamuoyu araştırmaları muhtemel durumun iyi izlenmesini sağlar. Ancak, örneklem kütesinin iyi seçilmesi ve soruların dikkatle hazırlanması gerekir. Her şeyden önce ne tür analize ihtiyaç duyulduğu kararlaştırılmalıdır.

Analitik incelemeler: Toplanmış olan kanıtların yeni kanıtlar üretecek biçimde yeniden formüle edilmesi sürecidir. Diğer tekniklerle elde edilen kanıtlar bazen daha güçlü kanıt oluşturabilmek üzere analiz edilir. İstatistikler, bilgisayar modelleri, yönetim muhasebesi gibi birçok teknikler kullanılabilir.

d. Veri Analizleri

Kanıtlarda bulunan verilerin analizinde, içerik analizlerinden mali analiz metod ve tekniklerine, duyarlılık analizi, olasılık analizi gibi istatistiksel metodlara kadar uzanan metodlar kullanılabilir. Veri analizleri, mali analizler, ekonomik analizler, duyarlılık analizi, maliyet-etkinlik analizi, toplam maliyetler, birim maliyetler, neden-sonuç analizleri ya da zaman serileri, korelasyon, regresyon, rasyo, senaryo analizi gibi ekonomistlerin kullandığı teknikler, istatistiksel teknikler, yöneticilerin kullandığı teknikler şeklinde değişik açılardan sınıflandırmaya tabi tutulabilir.³¹

Mali Analizler: Net Bugünkü Değer, İç Kârlılık Oranı, Geri Ödeme Süresi, Maliyet-Fayda Analizi başlıca mali analiz araçlarıdır. Mali analizler ile gerçekleşen ve tahmini maliyetler karşılaştırılarak maliyet tahminlerinin doğruluğu kontrol edilir. Maliyet ve zaman aşımının nedenleri ortaya çıkarılır.

Maliyet- Etkinlik Analizi: Doğrudan para cinsinden ölçülemeyecek fayda ve maliyetleri de hesaba katan maliyet-fayda analizi güçlü bir verimlilik artırma tekniğidir. Faydanın parasal olarak hesaplanamadığı sosyal sektör projelerinde birim başına maliyetler hesaplanır.

Net Bugünkü Değer: Paranın zaman içindeki değerini hesaplayarak maliyet ve faydalardaki değişimleri dikkate alan bir yöntemdir.

³¹ Muhammad Akram Khan, *Data Analysis in Performance Auditing*, Department of the Auditor General of Pakistan, Lahore, 1991.

İç Kârlılık Oranı: Net bugünkü değerin projeleri doğrudan karşılaştırmaya yarayacak biçime dönüştürülmesi yoludur.

İstatistiksel Teknikler:

Karşılaştırma Testleri: Sonucun çözümsel incelenmesi ile değişimler hem parasal hem de yüzde olarak karşılaştırılır. Mali veya mali olmayan verileri kullanarak ön tahmin testleri de gerçekleştirilir.

Rasyo Analizleri ve Dikey Yüzdeler Tekniği: Mali bilgiler arasındaki ilişkilerin ifadesidir. Rasyoların yorumu için bir emsal ile kıyaslama yapılır. Likidite ve aktif kullanımı gibi temel rasyoların yanı sıra dikey yüzdeler tekniği gibi ortak tabanlı endeksleme analizleri de bulunmaktadır.

Zaman Serileri: Bir değişkenin birbirini izleyen zaman birimleri itibariyle aldığı değerlerin sıralanmasıdır. Çeşitli değişkenlerin geçmişteki seyrini bilmek hem gelecekte ilgili tahminlerin yapılabilmesi hem de alınan kararların izlenmesi ve etkilerinin hesaplanabilmesi için zorunludur. Zaman serileri yalnız genel eğilimleri göstermekle kalmaz, kurumsal politikadaki değişiklik gibi nedenlerle ortaya çıkan kesintileri de teşhis edebilir. Yeni teknoloji ve ölçüm teknikleri ile hizmete olan talebin değişmesi, bu verilerin geçerliğini kaybetmesine neden olabilir.

Grafikler ve trend (uzun dönem eğilimi) analizleri veri kalemleri arasındaki ilişkileri açıklıkla gösterirler.

Grafikler; zaman serisi grafiklerinde ölçek seçimi önemlidir. Yatay eksen zamanı gösterirken, dikey eksen de seyri incelenmek istenen değişken yer alır. Dağınık grafik, kutu grafikler, histogramlar (çubuk diyagramlar) ve çizgi diyagramları (çokluk poligonu) gibi çeşitli görünimleri vardır.

Trend Analizi: Ekonomik olayların ana eğilimidir. Belli bir zaman aralığındaki dizilerde görülen dalgalanmaların ya da çeşitli gelişmelerin ölçülmesinden ibarettir. Zaman serilerini devri, periyodik ve düzensiz dalgalanmaların etkisinden arındırabilmek için trend analizi kullanılır. Elle çizme yöntemi, yarım ortalamalar yöntemi ve hareketli ortalamalar yöntemi gibi değişik şekillerde uygulanabilir.

Korelasyon ve Regresyon Analizleri: Bir değişkenin, başka bir değişkene veya değişkenlere bağlılık derecesini ölçmede kullanılan bir araçtır. Değişkenler arasındaki ilişkiler ya birlikte ya da neden-sonuç ilişkileri biçiminde olabilir. Birlikte değişmede değişkenler bakımından simetri söz konusudur. Buna karşılık değişkenler arasındaki neden-sonuç ilişkilerini açıklamak için regresyon analizi kullanılır. Korelasyon katsayısı (r), iki değişken arasındaki ilişkinin derecesinin ölçüsüdür. +1 ile -1 arasında değerler alır. Katsayının 1 olması tam bir bağlantıyı, 0 olması bağlantının olmadığını gösterir.

Regresyon veya en küçük kareler yöntemi; parametreleri hesaplamının en basit yoludur.

Ekonometri; Ekonomik teorilerin istatistiksel yöntemlerle geçerliliğinin test edilmesi ve matematik formüllerle ifade edilmesi de ekonomik değişkenler arasındaki neden-sonuç ilişkilerini açıklayabilir. Regresyon metodlarının bir uzantısıdır.

Değer tahmin ve tanımlama yöntemleri, sıralama ve gruplama gibi daha başka birçok istatistik teknik de kullanılabilir.

Proje Analizleri: GANT Şemaları, PERT ve CPM teknikleri, kritik yol analizleri planlananla gerçekleşen performansı karşılaştırmada kullanılabilir. Ancak, sonuçların değerlendirilmesi uzmanlık bilgisi gerektirir.

Sistem Analizleri: Basit iş akış şemalarından bilgi teknolojisi sistemlerine kadar uzanır.

Model Geliştirme: Verilerin çok geniş olması durumunda, neden-sonuç ilişkilerini irdelemek için test modelleri geliştirmek yararlıdır. Niceliksel verilerin kodlanmasını, grafik ve matrisler kullanımını, ekonomik modeller kurulmasını gerektirir.

Matematik modeller: Bir veya daha çok olayın geçmişte ve şu anda elde edilmiş sonuçlarını dikkate alarak bu olayın gelecekte ne gibi sonuçlar doğuracağını veya birden çok olay varsa, geçmişteki sonuçlarını analiz edip, aralarında ilişki kurarak karşılıklı etkileşimlerinin ilerideki oluşumlara ne şekilde etkiler yapacağını belirlemeye yardımcı olan niceliksel yöntemlerdir.

Uzman Görüşü: Raporun içeriği bulguların tartışmalı olduğu ve analitik incelemeyi aştığı durumlarda uzman görüşüne başvurulabilir. Denetim kurumu özellikle teknik bilgi gerektiren alanlarda kendisine destek olmak üzere uzmanlardan yararlanabilir. Örneğin,

herhangi bir matematiksel-istatistiksel sondaj usulünün geliştirilmesi için uzmanlara başvurulabilir.

İçerik Analizi: Belgeler, içerik analizleriyle sözcük ve paragrafları kodlamaya dayalı olarak değerlendirilebilir. Ancak analizcinin bu konuda yetişmiş olması gerekir.

Kanıt toplama teknikleri ve veri analizleri bunlarla sınırlı değildir. İnceleme konusu, denetim hedefleri ve denetçinin bilgisine bağlı olarak çeşitlenebilir. Genellikle yöntemlerin birkaçı birden kullanılmaktadır.

3. Denetim Bulguları ve Öneriler

İstatistikler, performans göstergeleri ve performans ölçümlerinin çeşitli yollarla analiz edilmesiyle bulgular geliştirilir. Genel olarak belirtmek gerekirse;

- Durum hakkında yargıya varmak için kriterler olarak hedefleri, normları veya standartları kullanarak;
- İç unsurlar veya iç ve dış faktörler arasındaki ilişkileri araştırarak;
- Değişik şube, bölüm veya kuruluşları karşılaştırarak;
- Faaliyet birimleri arasındaki ya da zamana bağlı değişiklikleri inceleyerek bulgulara ulaşılır.

Denetim bulguları geliştirilirken herhangi bir kısıtlama olmamakla birlikte, sistematik olarak şu konular izlenir:³²

- Denetim kriterleri (olması gereken); performansın değerlendirilmesinde esas alınan ölçütlerdir.
- Denetim kanıtı (olan)
- Denetim bulguları (olan ile olması gerekenin karşılaştırılması); gözlem sonucunda ulaşılanlardır.
- Nedenlerin değerlendirilmesi; tatmin edici olmayan durumlar için nedenlerin ne derece yönetimlerin kontrolü dışında olduklarının analizidir.

³² The Comptroller General Of The United States, How Auditors Develop Findings, Case Study, Audit Standarts Supplement Series No.8, 1976, p.6.

- Denetim sonuçları ve önerilerin geliştirilmesi; bulgunun sonuçlarının açıklanmasıdır.
- Muhtemel etkilerin tahmin edilmesi; önerilerin uygulanmasının yol açacağı gelişmelerin tanımlanmasıdır.

Denetim kriterleri açıklığa kavuşturulduktan sonra, gözlem ve kanıtlara dayanarak olgular tespit edilir. Denetim gözlemleri ve kanıtlarının kriterler ile karşılaştırması ise, bulgular olmaktadır. Her aşamada bulgular gelişecektir. Planlama aşamasında, potansiyel önem taşıyan konular olarak başlar, ön inceleme süresi boyunca tanımlanır, tam incelemede ayrıntıları işlenir. Giderek ayrıntılanan bulgular tam incelemenin sonuna yaklaşırken tamamlanır. Raporlama aşamasında bulgular kesinlik kazanarak öneriler geliştirilir. Denetim bulgularının kesinleşmesi ile iki önemli değerlendirme yapılır;

- a) bulguların öneminin değerlendirilmesi; ve
- b) performans eksikliği nedenlerinin saptanması.

Bir bulgunun etkisi niceliksel olabilir. Örneğin; pahalı bir sürecin etkisi üretken olmayan araçlar olabilir. Verimsiz bir sürecin etkisi, örneğin; atıl kaynaklar ya da işlerde gecikmeler, iş yığılmaları şeklinde görünebilir. Bulgunun nedeni, önerilere gerekçe oluşturacak biçimde tanımlanmalıdır. Bütün denetim bulguları önerilen her eylemin tavsiye ve yorumu için denetlenen kuruma gönderilir.

Performans denetiminde bulguların geçerlik süresi veya ömrü kısa sürelidir, Bu nedenle denetimin etkili olabilmesi için, raporlar ilgi ve önemlerini kaybetmeden parlamentoya sunulmalıdır.

a. Nedenleri Belirleme

Denetim, özellikle, belirli bir durumun resmini önyargısız ortaya koymada bağımsız bir fonksiyon olarak önemli rol oynamaktadır. Ancak bulguların yorumlanması daha derinliğine incelemeler gerektirir. Denetçilerin uygulanabilir önerilerde bulunabilmek için bir program veya faaliyetteki yetersizliği tanımlamayı aşmış olmaları beklenir. Bağımsızlıkları nedeniyle denetçiler önerilerinde tarafsız olabilirler. Fakat nedenler konusunda nötr kalabilmeleri gerekir. Çünkü, kriterler üzerine mevcut durum ve eksikliklerin etkileriyle ilgili bilgi topladıklarında muhtemel neden konusunda da hemen

fikir sahibi olurlar. Bu nedenle denetçiler, yönetsel işlevlerle birlikte durumu çözümlemeli, analitik tekniklerle de desteklemelidirler.

Nedenleri belirlerken denetçiler ne kadar ileri gidebilirler:³³

Denetçiler önemli nedenleri araştırırken derinliğine incelemeler sırasında kaybolabilirler. Ayrıca nedenler silsile halinde birbirine bağlı oldukları için son halkaya kadar izlenmeleri sonuçlandırılmayan bir faaliyet olacaktır. Çoğu zaman bir olaya yol açan birden fazla neden olmaktadır, her şeyin bilinmesine de olanak yoktur. Bu nedenle en iyi yaklaşım denetçilerin doğrulayabilecekleri öneriler geliştirmeleridir. Değerlendirmelerini yargılarına dayanarak oluşturuyorlarsa, nedenleri “muhtemel” sözcükleriyle tanımlayabilirler. Denetimin sonunda yönetimle toplantı düzenlenmesi, neden-sonuç ilişkilerini güçlendirme aracıdır. Denetçinin başarısı temel olarak görevini yerine getirirken tarafsızlığını korumasına bağlıdır. Görüşmeler hem bunu ortaya çıkarır, hem de yapıcı tutumları besler.

b. Sonuçlar

Denetim sonuçları, yapılan hatalardan dersler çıkararak pozitif ve yapıcı tutumla ileriye yöneliktir. Sonuçlar yapıcı olduğu kadar doğru ve tarafsız olarak sunulur. İncelemeler ile potansiyel tasarruf, iyileştirme ya da diğer yararlar arasında doğrudan bir bağ olduğuna ilişkin yeterli kanıt olduğu takdirde, bu yararlar raporda belirli varsayımlarla sayısal olarak verilir. Bilgiyi bu yolla vermenin amacı inceleme kapsamına alınan konuların ilgi ve önemi ile gelişme yollarını göstermektir.

c. Öneriler Geliştirme

Performans yetersizliğine ilişkin bulguların açıklanmasından sonra, çözüm yollarını gösterebilecek nitelikte öneriler geliştirilir. Öneriler geliştirilirken argümanların mantıki yapısına (tutarlılığına) bağlı kalınarak, denetlenen kuruluştan yeterli derecede kabul görmesi dikkate alınır. Önerilerin uygulanmasının maliyetleri ve muhtemel pozitif ve negatif etkileri de gözden geçirilir. Yönetimin uygulamada karşılaşılabileceği güçlükler düşünülerek, değişimin hangi zaman diliminde gerçekleştirilebileceği göz önünde tutulur. Öneriler de analizlerle desteklenir. Önerilerin şu nitelikleri taşıması gerekir:

³³ Yeo Pee Pin, “Determining the Causes of Deficiencies for More Effective Audit Recommendations”, *International Journal of Government Auditing*, Quarterly, January 1989, p.5.

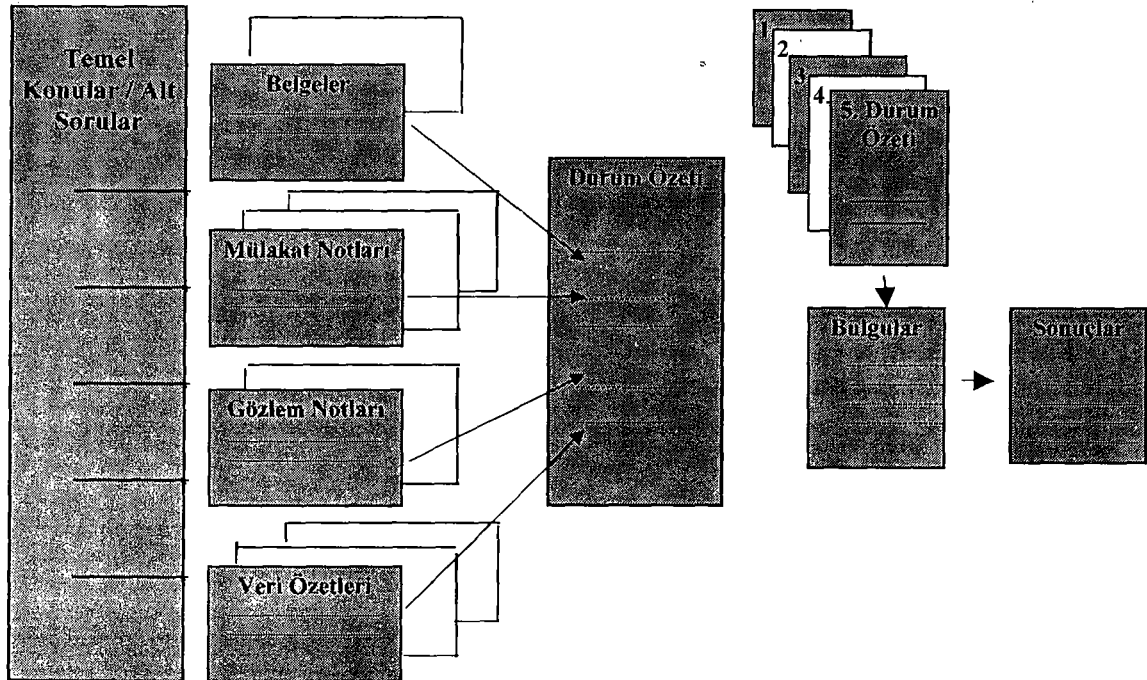
- uygulanabilir olmalı;
- denetimin ortaya koyduğu belirli sorunların çözümüne yönelik olmalı;
- uygulamasının getireceği maliyetler hesaplanmalı;
- kurumun zaten almakta olduğu önlemleri kapsamamalıdır.

İngiltere ve Pakistan Sayıştayları genel önerilerde bulunurken, Avustralya, İsrail, Kore'nin de aralarında bulunduğu bazı ülkelerde Sayıştaylar spesifik öneriler geliştirmekte ya da alternatifleri sıralayarak seçimi denetlenen kuruluşa bırakmaktadır.³⁴ Ancak, genellikle denetim ekibinin genel ve açık terimlerle önerilerde bulunması beklenir; spesifik öneriler yerine çözüm yollarını göstermesi gerekir.

Spesifik önerilerde bulunulmamasının nedenleri:

- Bir sorunun çözümlenebilmesinin ayrıntılı teknik analiz gerektiren birden fazla yolu bulunabilir. Denetçi, teknik analizler yapabilecek uzmanlığa sahip olmayabilir.
- Denetçi, alternatiflerin analizini yapacak yeterlikte olmayabilir veya zaman bulamayabilir.
- Bu çeşit öneriler tartışmalı konular olabilir. Karar verme, sonuçta yönetimin işidir.
- Önerisi kabul edilirse, denetçi, probleme doğrudan karışmış olur ve ileride ekonomik tarz olmadığı anlaşıldığında sorumluluğunu üstlenme durumunda kalır.

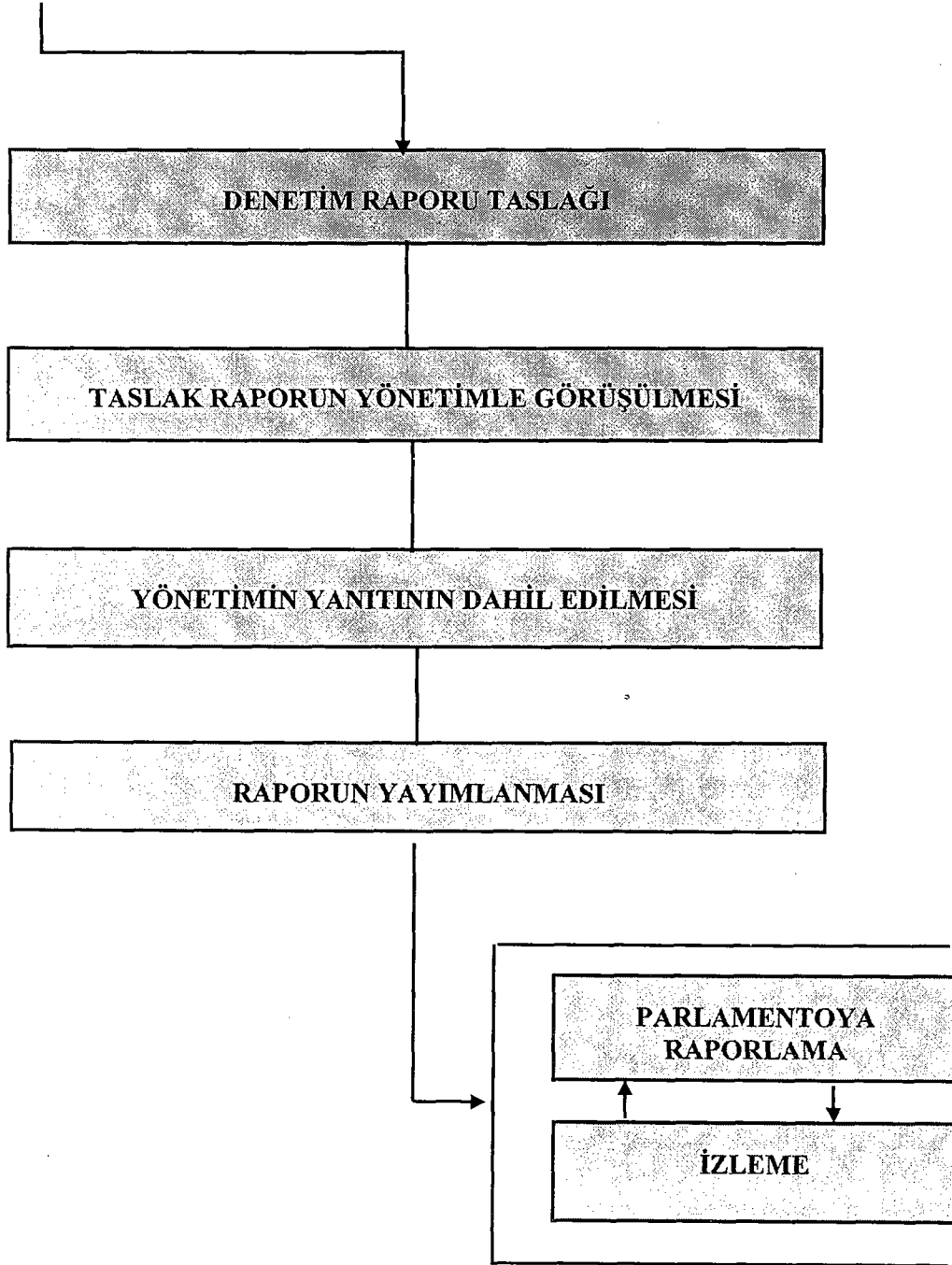
Şekil 11 - Bulgu ve Sonuçlara Ulaşma



³⁴ ASOSAI, 7th Assembly and 6th International Seminar, Country Issues, Jakarta, October 1997.

Şekil 12 - Denetimin Raporlama Aşaması

DENETİMİN UYGULAMA AŞAMASINDAN



III. RAPORLAMA

Her denetimin sonunda, denetim ekibi bulgularını bütünleştirerek sonuçlara ulaştığı ve önerilerde bulunduğu bir rapor düzenler. Raporun içeriğinin kolay anlaşılır olması, belirsizliklere yer vermeyerek, yalnız yeterli, güvenilir, ilgili denetim kanıtlarına dayanan bilgiler içermesi ve bağımsız, objektif, doğru, tam ve yapıcı olması önemlidir. Raporlamanın etkinliği, büyük ölçüde yürütülen denetim faaliyetinin kalitesine bağlıdır. Bununla birlikte, raporlamanın kalitesi düşük olduğu takdirde, başarılı bir denetim çalışması da değerini yitirebilmektedir.

Raporlama süreci, denetlenen kuruluşla görüşmelerin yapıldığı andan itibaren başlar. Tam inceleme yürütülürken verilerin analiz edilmesi, sonuçların çıkarılması ve önerilerin geliştirilmesi raporlamaya yönelik işlemlerdir. Bu nedenle, tam inceleme çalışmaları sırasında, tutulan notların ve gözlemlerin bir düzene konulmasıyla, taslak rapor da yavaş yavaş biçimlenmeye başlar. Rapor yazımında denetim varsayımları formüle edilerek, gözden geçirilir ve doğrulukları test edilir. Denetimin her aşamasında gerçekleştirilen işlerin rapora ne şekilde yansıtılacağı değerlendirilir.

Raporların denetimde önemi büyüktür. Kamuoyunun ve parlamentonun tamamlanan denetim çalışması ile ilgili gördükleri tek belge sunulan rapor olmakta, raporu ortaya çıkaran süreci hiçbir zaman bilmemektedirler. Bu nedenle uzmanlığın yansıtılmaması denetimin itibarını zedeleyebilir. Bulguların ve önerilerin net bir biçimde verilebilmesi için yapılan çalışmalar ise, yeterli bir zaman ayrılmasını gerektirmektedir.

A. Raporlama İlkeleri

Denetim raporları, parlamento komiteleri veya komisyonları, kamu sektörü ve medya tarafından değerlendirmeye alınabilir. Sayıştayın metodolojisi, verileri yorumlayışı ve denetim sonuçlarına ulaşmak için kullandığı veriler her zaman eleştirilebilir. Bu nedenle, raporların yüksek standartta olmasını güvence altına alan ilkelere uyulması önemlidir.

Doğruluk - Bulguların yeterli denetim kanıtları ile desteklenmesidir.

Tamamlık - Bulgu ve sonuçların aralarında boşluk olmaksızın sunulmasını sağlayan ve incelenen alanı tüm yönleriyle kapsayan yeterli bilginin bulunmasıdır. Ancak bu, incelenen her konu üzerinde ayrıntı ile durulması anlamına gelmez.

Dengeli Sunum - Konunun tarafsız olarak incelendiği izleniminin verilebilmesi için olumlu ve olumsuz yönlerin ılımlı ve önyargısız ifadelerle birlikte sunulmasıdır.

Adil Olma - Sistemdeki ve iç kontrollerdeki zayıflıkların yanı sıra iyi uygulama örneklerinin de açıklanmasıdır. Ayrıca, yetersizlikler ve hatalardan ziyade, gelişme olanaklarının vurgulanmasıdır.

Gerçekçilik - Öngörülen tedbirlerin uygulanabilirliği, güçlüklerin aşılması ve bunun alabileceği zaman konularında gerçekçi olunmasıdır.

a. Temel Kurallar

Her rapor amacını gerçekleştirmek için;

- a) özden fedakarlık etmeyecek kadar kısa olmalı
- b) sağlam ve açık bir rapor yapısına sahip olmalı
- c) sade, anlaşılır bir üslup kullanılmalı
- d) bilgileri saptırmaktan kaçınılmalı
- e) hikaye edici tanımlamalardan uzak durmalı
- f) ihtiyaç duyulan en az bilgiyi içermeli
- g) kesin kanıtlara dayanmalı ve mesajı güçlendirmek için örnekler vermelidir.

Raporlarda anlatım, açık, özlü ve bütünlük içerisinde olmakta, sayısal ve grafiksel verilerle de desteklenmektedir. Bulgular, ikna edici ve yapıcı bir tarzda sunulmaktadır. Raporun etkinliğini sağlayan koşullar:

- Geçerli, güncel ve önemli bilgiler içermesi: Uzak geçmiş ya da önemsiz konular okuyucunun ilgisini çekmez. Önemli konular denetim planlaması yapılırken belirlenir. Bu nedenle planın yeterince olgunlaştırılmamış olması, raporun anlamlı sonuçlar üretmesini daha baştan engeller.
- Tarafsız olması: Denetlenenin görüşlerini de tarafsız bir şekilde yansıtmasıdır.
- Teknik olmayan deyimlerin kullanılması: Teknik sözcükler çok gerekli olduğunda ne olduğu açıklanmak koşuluyla kullanılır.
- Öneriler geliştirilmesi: Ne yapılabilir sorusuna yanıt aranır. Bulgulardan sonra öneriler de sunulur.

b. Sunuş Tekniği

Raporlar, Sayıştayın amacını gerçekleştirmesinin başlıca aracı olduğundan incelenen konuyu çevreleyen detayları bilmeyen ve bilme ihtiyacı duymayanlara temel mesajları açık ve basit olarak iletmek durumundadır. Raporlar denetim organı ile denetlenen kuruluş arasında 'diyalog' amacıyla yazılmadığından "uzmandan uzman kuruluşa" kategorisinde değildir. Bu nedenle, denetimden beklenen amacın gerçekleşmesi için son analizde raporun sunumu çok fazla ağırlık taşır.

Raporların istenilen sonuç ve etkiyi doğuracak şekilde yasama organına ve kamuoyuna iletilmesi için çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Okuyucuları raporun tamamını okumaya teşvik etmek amacıyla, inceleme sonucunda ulaşılan önemli bulgular raporun başlangıcında özetlenir. Genellikle teknik düzeyde bilgileri olmayan parlamentodaki komite için hazırlandığı hususu sürekli göz önünde tutularak raporlarda sade bir üslup kullanılır. Bulgular, ilgiyi sonuna kadar devam ettirebilecek nitelikte sunulur. Aksi takdirde, bütün çabalar boşa gidecektir.

Yasama organı üyelerine hangi tür bilgilerin nasıl verilmesi gerektiği araştırılmıştır. Bu araştırmalar parlamenterlerin sabırsız ve seçici okur olduklarını ortaya koymuştur

- Parlamenterler; ilgileri çeşitli konulara yöneldiğinden ve zamana karşı da yarış içinde olduklarından, doğal olarak, raporla ilgilenmeye veya denetim mesajlarını okumaya çok az zaman ayırabilirler.
- Parlamenterler, neredeyse tamamen sözel bir ortamda görev yaparlar. Bu nedenle yazı dili, yalın ve dolaysız olduğu kadar, sözlü bilgi almanın süratinde olmalıdır.
- Parlamenterlerin özel ilgi alanları vardır. Raporların, ilgilerini çekecek alanlarda bilgi vermediğini hissederlerse, okumaktan çok çabuk vazgeçeceklerdir.³⁵

Parlamentolar çok yönlü faaliyetleri dolayısıyla uzun raporları okuyamayacaklarından raporlar, okunmalarını sağlayacak önlemler alınarak yazılır.

Parlamenterlerin raporu okumadaki amaçları şu soruların yanıtı olacaktır:

- Temel mesajı nedir?
- Sansasyonel yanı var mı?

³⁵ T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Etkin İletişim İçin Çözüm Önerileri*, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi, Ankara, 1997, s.25.

- Önemli konulara değiniyor mu?
- Siyasal çıkarlarına hizmet edebilir mi?

Kuşkusuz denetçi, parlamenterlerin her amacına hizmet etmeyecektir. Siyasal amaçla kullanımının yanı sıra medyanın önem verdiği sansasyonel olaylar da adil ve tarafsız bir bakış açısını yansıtmaz. Denetçi, medyanın aracı değildir. Bu nedenle medyanın ilgisini çekmekle birlikte, sadece ona hizmet etmeyen, bağımsız raporlar yazması gerekir.

İyi bir rapor yazmanın ilk aşaması, yazılacak şeylere bir öncelik sırası vermektir. Önemli bulgular başa yazılırken konu dışı ya da önemsiz olanlara yer verilmez. Bunlar, ayrı bir denetim bildirimi şeklinde denetlenen kuruma düzeltici önlemler alması için iletilir. Aynı bulgular raporun değişik yerlerinde sunulmayarak bir yerde toplanır. Bulgular doğru ve kısa cümleler içerisinde tarafsızlıkla yansıtılırken, etkili olması için belirsizlikten kaçınmaya çalışılır. Ancak, uygun bağlamda yerleştirilmeleri, numaralandırılarak ayrı başlıklar altında açıklanmaları önemlidir. Ayrıca, bulguların çizelge, grafik ve şemalara dönüştürülmesi sunuşun etkinliğini artırır. Grafiklerle ifade edilen sayısal verilerin açıklaması, yorumu ve analizi aynı rakamların tablolarda gösterilmesinden çok daha kolaydır. Şekiller hem ilgi çeker, hem de okuyucunun zamandan tasarruf etmesini sağlar.

B. Rapor Aşamaları

Rapor, son şeklini almadan önce çeşitli aşamalardan geçer.³⁶

- a) İlk Taslak Rapor
- b) Taslak Rapor
- c) Taslak Raporun denetlenen kurum yönetimi ile görüşülmesi
- d) Kesin Rapor
- e) Parlamenteoya sunulması ve
- f) Raporun yayımlanması.

İlk Taslak Rapor (Genel Çerçeve Rapor) ve Taslak Rapor denetim gelişmelerinden yönetimi bilgilendirmek üzere düzenlenen ara raporlardır.

³⁶ National Audit Office of England (NAO), **Public Audit Manual**, London, 1988, Chapter 16.44.

a. İlk Taslak Rapor

Tam incelemenin sonuna doğru, orta kademe yönetime raporun yapısı, içeriği ve temel konular ile sonuçların bildirildiği bir çerçeve rapor hazırlanır. Son raporun muhtemel etkilerini belirten ve inceleme komisyonunca nasıl ele alınabileceğini belirten kısa notu kapsayan bir özetle desteklenir. İlk taslak onaylandıktan sonra, kesin raporda tartışılması muhtemel konularda görüşlerinin alınması amacıyla denetlenen kuruma gönderilir. Ancak bunun uzlaşma olmasına, yorucu ve zaman alıcı bir argüman olmasına hiçbir şekilde izin verilmez. Denetlenen kurum sonraki tam taslak aşamasında ayrıntılı yorumlama olanağına sahip olacaktır. Bu nedenle tartışmalar temel konularla sınırlandırılır. Amaç, sonuçlar üzerinde görüş ayrılıklarını hesaba katarak resmi uzlaşma aşamasında ortaya çıkabilecek engelleri tanımlamaktır.

b. Taslak Rapor

İnceleme aşamasının sonunda denetim ekibi kesin raporun formatı olabilecek, yorumlara imkan veren taslak bir rapor hazırlar. Aksine gelişmeler olmadıkça, rapor, ilk taslağa uygun olarak kaleme alınır; yeni kanıtlar, değişen koşullar veya denetlenen kurumla görüşme sonuçları üzerine ilk taslak değişebilir. Görüşmeler yapılırken alınan notlar daha sonra değerlendirilerek yeniden yazılır; ayrıntılar düzenli olarak kontrol edilir, sonuçlar tartışılır ve gerekirse doğrulukları yeniden araştırılır. Problemlerin açıklanması yeterli değildir, aynı zamanda çeşitli açılardan analizleri de yapılır.

Rapor taslağı, okuyucunun faaliyet ya da program unsurları (hedefler, stratejiler, performans göstergeleri, sonuçlar vb.) arasında olması gereken bağlantıları değerlendirmesine ve sorgulamasına yardımcı olacak şekilde yazılır. Sayıştay üst yönetimi tarafından onaylanan Taslak Rapor, denetlenen kurum yönetimiyle tartışıldıktan sonra nihai rapora dönüştürülür.

c. Raporun Denetlenen Kurumla Görüşülmesi

Denetim kurumu saptanan eksiklikleri ve önerileri önce denetlenen kurum yönetimine bildirerek, ilgililere görüş bildirme ve eksiklikleri giderme fırsatı verir. Denetlenen kurumun bulgulara belirli bir dönem içerisinde (genellikle 6-8 hafta) yanıt vermesi beklenir. Böylece, sonuçlara ulaşmada ve öneriler geliştirmede ilgili idarenin görüşü ve açıklamaları göz önüne alınır. Bütün bulgular denetlenen kurum veya kuruluşla uygun bir düzeyde netleştirilir. İnceleme sonuçlarının uygulanabilir olmaktan uzak olup

olmadığı, kritik konular tartışılır. Denetçi ile denetlenen idarenin görüşleri arasında belirgin farklılıklar varsa, karşı tarafın bakış açısı uygun bir şekilde rapora yansıtılarak, denetçi tarafından kabul edilmeme nedenleri belirtilir. Bu gibi durumlarda, idarenin görüşlerini yazılı bildirmeleri istenir. Kanıtların niteliği bulgulara karşı çıkılmasını zorlaştıracaktır. Denetim bulgu ve önerileri kabul edildiği takdirde, bu durum da kesin rapora yansıtılır.

Taslak Raporun denetlenen idareyle görüşülmesi (uzlaşma), denetim bulgularının doğrulanması niteliğini taşımakta olup, çeşitli yararları vardır:

- bütün önemli ve ilgili konuların raporda kapsandığından emin olunur,
- bulguların tartışılmalı olup olmadığı ortaya çıkar,
- sonuçların adil ve rapor içeriğinin dengeli olup olmadığı anlaşılır,
- ilgili idarenin açıklamaları dikkate alınır,
- denetim sonuçları yönetim için sürpriz olmaktan çıkar,
- düzeltici önlemlerin rapor daha yayımlanmadan alınma olanağı doğar.

Bulguların denetlenen idareye yansıtılması, raporun sonuçlarının parlamentoya sunulmasından önce bütün görüşlerin değerlendirilmesine imkân veren bir tedbirdir. Denetim yöneticisi Taslak Raporun ita amirine sunumundan sonraki her önemli sonucu üst birime iletir.

d. Rapor

Nihai Rapor, Sayıştay üst yönetiminin onaylamasından sonra denetlenen kurumun ita amirine sunulur. Rapor, denetimin amacının, kapsamının ve inceleme metodlarının açıklanması ile başlar. Bunu, incelenen faaliyetle ilgili düzenlemeler, genel hedefleri ve örgütlenmesi konularındaki bilgiler izler. Daha sonra verimlilik, etkinlik, tutumluluk problemleri olarak denetim gözlemleri açıklanır, geçerlilikleri doğrulanır ve analiz edilir. Denetim bulguları değerlendirme ve önerilerle birlikte sunulur. Rapor içeriği genellikle aşağıdaki bölümlere paralel şekilde düzenlenmektedir:

Özet ve Ulaşılan Sonuçlar: Parlamenterin ve üst düzey yöneticilerin sınırlı zaman ayırabilecekleri göz önünde tutularak *Özet ve Ulaşılan Sonuçlar* veya Genel Özet bölümü raporun başında yer alır. Bu bölüm okuyucunun ilk karşılaşacağı kısım olduğundan, ilgi uyandırabilmesi oldukça önemlidir.

Giriş: Denetimin kapsamı ve metodolojisi ile denetim ekibinin bakış açısının anlaşılmasını sağlayacak denetim yaklaşımı açıklanır. Denetlenen kurumun organizasyon yapısı, mali bilgiler ve faaliyetlerini sınırlayan etkenler konusunda genel bilgi verilir.

Raporun Ana Bölümü: Temel performans konularına ilişkin önemli bulgular ve öneriler alt bölümler halinde açıklanır. Gözlemlenen her zayıflığın nedeni ve potansiyel etkileri değerlendirilerek sonuçlara ulaşılır.

Ekler: Konu hakkında daha detaylı bilgi verilmek istendiğinde, raporun akıcılığını bozmamak için ek bilgiler kısa ve öz olarak son kısımda toplanır. Bu durumda metinde referansların verilmesi ihmal edilmez.

Sözlükçe: Raporda yer alan teknik terimleri açıklamaya yönelik mini sözlük raporun en sonuna eklenir.

e. Raporun Parlamentoda Müzakeresi

INTOSAI raporlama standartlarında, Sayıştay'ın yasama organına denetim raporlarıyla ilgili brifingler vermesi öngörülmüştür. Raporun yasama organında görüşülmesi usulleri İngiltere, Kanada, Amerika gibi ülkelerde ayrıntılı prosedürlere bağlanmıştır.

Örneğin İngiltere'de, Avam Kamarasındaki Kamu Hesapları Komitesinin görevlerinin çoğu Sayıştay raporlarını değerlendirme ile ilgilidir. Raporun parlamentoya gönderilmesine karar verildikten sonra, denetçiler bir brifing ile Kamu Hesapları Komitesine içeriği konusunda bilgi verirler. Muhalefetten bir parlamenterin başkanlığında 15 parlamenterden oluşan Komite denetlenen kurum veya kuruluşun rapor üzerindeki görüşlerini de alır. Denetlenen kurumun ita amirinden bir çeşit savunma niteliğinde açıklamalar yapması istenir. Komite, yönetime raporda yer alan sorunları nasıl çözüme kavuşturacağını sorarak, izlemek amacıyla hedef tarihleri üzerinde de durur. Komite raporla ilgili olarak bir genel görüşme açabilir. Bu takdirde konuyla ilgili bütün taraflar görüşlerini açıklama olanağını bulurlar. İlgili kurumun ita amirleri ile Sayıştay Başkanı ve Hazine temsilcisi oturumlarda hazır bulunurlar.³⁷

Kamu Hesapları Komitesi incelemesi;

- yönetim tarafından kabul edilen denetim bulgularını,
- denetim ve yönetim arasında anlaşmazlık alanlarını,
- denetimle incelenmeyen konuları kapsar.

³⁷ National Audit Office of England (NAO), *Why A Handbook*, NAO, London, 1996, p.9.

İngiltere’de Sayıştay, bazı performans konularını “bildirim” aracılığıyla doğrudan Komiteye sunabilmektedir. Bu yöntem gizliliği olan ve normal rapor prosedürüyle gecikmesi kabul edilemeyecek önemli konularda özellikle yararlıdır. Rapor ilkeleri, denetim bildirimini için de geçerlidir, sadece acil konular için hızlandırılmış bir zaman çizelgesi içerir.

Hazine temsilcisi, hükümetin Kamu Hesapları Komitesinin raporlarına yanıtının hazırlanmasını koordine eder. Sonuçta, eleştiri, yorum, görüş ve önerilere hükümetin resmi yanıtı niteliğinde Hazine Tutanağı yayımlanır. *Resmi Rapor* adıyla Hükümetin yanıtını içeren Tutanak, Komitenin önerilerini uygulamak için atılması gereken adımlara ilişkin bilgi verir. Kamu Hesapları Komitesi Hazine Tutanağı üzerine konuyu yeniden ele alabilir.

Komite her iki tarafı da dinledikten sonra, raporu yeniden kaleme alarak yayımlar ve parlamento genel kuruluna sunar. Anlaşmazlık alanlarının fazla olması durumunda yeniden inceleme talebinde de bulunabilir. Parlamentoda, Kamu Hesapları Komitesi raporları üzerine yıllık oturumlarda hükümetin yanıt vermesi istenir.

f. Raporun Yayımlanması

Rapor ilgili makamlar, denetlenen kurumun yönetimi ve kamuoyu üzerinde istenen etkiyi yaratabilecek uygun bir zamanda yayımlanır. Eğer toplum denetimin ulusal ekonomiye katkısının farkında değilse, dünyada hiçbir Sayıştay yasama, yürütme ve kamuoyu üzerinde istenen etkiyi yaratamaz. Kamuoyunun yönetimler konusunda aydınlatılması, demokrasinin temel ilkesidir. Kamuoyu ilişkileri denetimin bir aracı olarak değerlendirilmektedir. Sayıştay raporlarının bir basın toplantısı ile kamuoyuna açıklanması denetimin etkinliğini arttıran bir işlev görmektedir. Yıllık denetim sonuçlarının açıklanması genellikle bütçenin açıklanmasına paralel olmaktadır. Denetim sonuçlarının kamuoyuna duyurulması, idareleri Sayıştay önerilerine uymaya da zorlamaktadır. İngiltere’de her yıl 50, İsveç’te 70 dolayında performans denetimi raporu yayımlanmaktadır.

Parlamentoya bilgi verilmeden önce denetim bulguları açıklanmaz. Basına parlamento üzerinde bir zaman avantajı tanımak, sadece iyi bir tarz olmayıp, aynı zamanda, Sayıştay ile yasama organı arasındaki özel ilişkiye de aykırı olacaktır. Bu nedenle, genellikle Sayıştay, basını sadece yıllık raporunda yer alacak (örneğin Almanya’da *Gözlemler* başlığı altında kapsanan) denetim sonuçları hakkında bilgilendirir ya da yasama ve hükümete

sunulan ve parlamento yayını olarak hazırlanan özel raporundaki denetim sonuçlarını açıklar.³⁸

Basın ve kamuoyu, Sayıştayların kamu sektöründe verimli, etkin ve tutumlu mali yönetimi kurma çabalarında doğal müttefikleridir. Sayıştayların faaliyet ve raporları medyada kaçınılmaz olarak negatif başlıklarla yer alır. Bununla birlikte, Sayıştaylar kitle iletişim araçlarını sadece kamuoyunu bilgilendirme amacıyla kullanır.

İletişim politikası geliştirilmesi de önemlidir.³⁹ Tek yanlı negatif sunumlar uzun dönemde- yalıtılan olayların basında söz edilmesinin kısa dönemli etkilerinden çok daha fazla- Sayıştayın güven ilişkilerini zedeleyerek etkinliğini azaltır.

IV. İZLEME

A. İzlemenin Önemi

Raporların etkilerinin izlenmesi, Sayıştayların düzenli işlevlerinden biridir. *İzleme* aşamasında, denetlenen kuruma önerilen değişikliklerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği denetlenerek, eğer gerçekleştirilmemişse nedeni belirlenir. Raporda yer alan önerilerin uygulanmasının izlenmesi yöntemi konusunda farklılıklar olmasına rağmen, önemi konusunda görüş birliği söz konusudur. Denetim sonuçlarının izlenmesi aşaması, performans denetiminin bütünüleyici bir parçası olup;

- üzerinde uzlaşılan önerilerin uygulanması olasılığını arttırmaya,
- parlamento komisyonlarında gündem oluşturmaya,
- performans denetiminin etkinliği konusunda parlamentoya geri bildirimde bulunmaya yardım eder.

Önerilerin uygulanması, Kamu Hesapları Komitesinin kararına bağlıdır. Ancak uygulanma kararı alınırsa, izleme ve Komiteyi bilgilendirme genellikle Sayıştayların sorumluluğunda olmaktadır. Örneğin, *izleme* faaliyeti İngiltere’de Sayıştay tarafından gerçekleştirilirken, bazı ülkelerde parlamentodaki komisyon tarafından periyodik raporlar alma yoluyla yapılmaktadır. Ancak, denetlenen kurumun raporda yer alan önerileri yerine

³⁸ Heinz Günter Zavelberg, “Government Audit and Public Relations”, *International Journal of Government Auditing*, Quarterly, April 1989, p.1.

³⁹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, Etkin İletişim İçin Çözüm Önerileri, s.15.

getirip getirmediğini izlemek denetimin uygulanması kadar yoğun faaliyetleri gerektirmektedir. Önerilerin etkisinin ne olduğu, mümkünse, parasal olarak ifade edilir.

Denetimin periyodik değerlendirilmesi ve geliştirilmesi için önlemler alınması, *İzleme* sonucunda sağlanan geri besleme ile mümkün olur. Diğer kurum ve kuruluşları eleştiren bir Yüksek Denetim Kurumunun faaliyetlerini verimli, etkin ve tutumlu yerine getirmesinde denetimin etkisinin izlenmesi gerekliliği açıktır. Nitekim, 1985 yılında, ASOSAI'nin "Kamusal Sorumluluğu Geliştirmede Sayıştayların Rolü" başlıklı semineri sonucunda yayınlanan Tokyo Deklarasyonunda da İzleme aşamasının önemi vurgulanmıştır.

B. Etkinin Ölçümü

Önerilerin etkisi, parasal olarak ölçülmeye çalışılır. Prosedür değişiklikleri de izlenir.

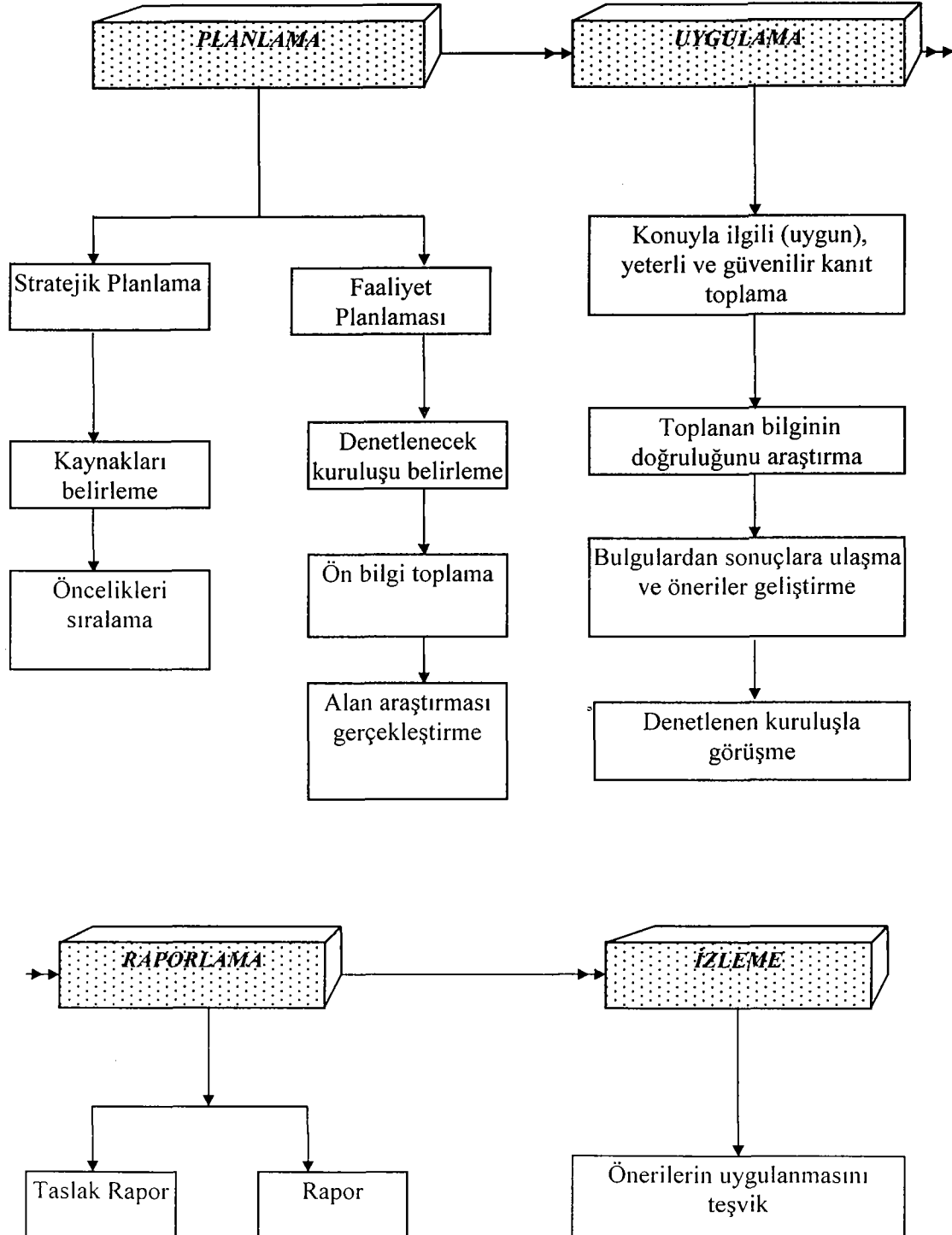
Etki Türleri:

- 1-Ölçülebilen mali etkiler
- 2-Ölçülebilen mali olmayan etkiler
- 3-Tutumlu uygulamalar
- 4-Niteliksel etkiler; yönetim prosedür ve usulleindeki değişiklikler

Etkiler:

- Kaynak tasarrufu
- Gelişen verimlilik
- Gelişen etkinlik
- Hizmet kalitesinin iyileşmesi
- Planlama, kontrol ve yönetimin gelişmesi
- Sorumluluğun yaygınlaşması

Şekil 13- Performans Denetimi Aşamalarının Kente



V. PERFORMANS DENETİMİNDE GÜÇLÜKLER

Bütün yönetim araçları gibi, performans denetimi de örgütsel bozuklukların tümü için her derde deva değildir; işleyişine yönelik belli sınırlamalar da bulunmaktadır. Amerika, Kanada, İngiltere ve Japonya gibi gelişmiş ülkelerdeki Sayıştaylar da aynı sınırlamalarla karşı karşıya bulunduğundan, bunlar evrensel nitelikte olmaktadır. Özetlenecek olursa;

- Günü geçmiş yönetim anlayışı ve örgütsel davranışlar;
- Maliyetleri azaltma amacıyla performans bilgisine negatif başvurular;
- Yönetim düzeyinde motivasyon eksikliği;
- Yönetim tarafından sunulan bilginin kendisine güvendeki eksiklik;
- Kontrol edilemeyen alanlarda yöneticilere sorumluluk yükleyen organizasyon yapıları;
- Kısa dönemlerde beklentilerin fazla olması; ve
- Yöneticilerin manipüle edemeyecekleri ölçümleri tanımlama ihtiyacı

beklenen amaçların gerçekleşmesini önlemektedir. Ancak, performans denetiminin uygulamada karşılaştığı engel ve sınırların çözümleri de bulunmaktadır. Örneğin konuları tanımlamada ve sorumluluk zincirini belirlemedeki güçlükler yapılandırılmış bir yaklaşımın izlenmesiyle giderilir. Bu denetimin uygulamaya konulmasının tüm güçlüklerine rağmen, gelişmekte olan ülkelerde dahi beklenen yararların alındığını gösteren sayısız örnekler de bulunmaktadır.

Performans Göstergelerinin Bulunmaması: Kurumların başarılarını değerlendirecek göstergelerini oluşturmamaları performans ölçümlerini zorlaştırmaktadır. Mali denetimde yönetimlerin yayımladığı yıllık mali raporlar yol gösterici olmaktadır. Oysa yönetimlerin yerine getirdikleri görevlerini açıklamaları için herhangi bir yükümlülük bulunmamaktadır. Performans göstergelerinin olmaması, göstergelerin izlenebilmesini sağlayan istatistiklerin de olmaması demektir. Belirli hedeflerin ve göstergelerin olmayışı sorumluluğu dağıtarak, yönetimlerin de istenen çıktıları alabilme yeteneğini zayıflatmaktadır. Bu nedenle ilk performans raporları genelde, kurumların uygulanabilir performans göstergeleri seti kurmaları yönünde öneriler içermektedir. Niceliksel göstergelerin bulunmadığı durumlarda, normatif kontrol modeli olarak performans kriterlerine başvurulmaktadır.

Performansı Değerlendirecek Kabul Görmüş Kriterlerin Bulunmaması: Kriterleri, standartları belirlemenin zor, hatta olanaksız olduğu ileri sürülebilir. Ancak, uygulamadaki gelişmelerle bu görüştekilerin sayısı azalmaktadır. Eğitim, kültür, dış ilişkiler ve savunma gibi kamusal programların yararlarını ve sonuçlarını ölçmede “devlet sanatı” veri kabul edildiğinden amaçların, hedeflerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini ölçmenin mümkün olmadığı ileri sürülmekteydi. Çünkü, programların verimliliğini ve etkinliğini ölçme göstergeleri ya sağlanamamakta ya da genellikle bunlar, başarı veya başarısızlığının geçerli ölçümleri kabul edilmemektedir. Bu güçlüğü temel nedeni, programdan başka faktörler sonuçlar üzerinde etkili olabildiğinde, neden-sonuç ilişkilerinin kesin olarak kurulamamasıdır. Örneğin; İngiltere’de çalışan annelere yardımı amaçlayan bir Gündüz Bakım Projesinde, çocuk bakım sorumluluğu olan daha çok kadının çalışma yaşamına katılımında başarı sağlanıp sağlanmadığı -çalışan anneler gelir vergisi indirimi gibi başka faktörlerle çalışmaya motive edilmiş olabileceklerinden- saptanamamıştır. Performans denetimi metodolojisi, etkinlik göstergelerinin eksikliği sorununa çözüm getiremez.

Etkinliği niceliksel biçimde ölçme zorluğu değerlendirme yapmamanın haklı bir nedeni olamaz. Günümüzde etkinliğin değerlendirilmesine yönelik kriterlerin ve ölçüm tekniklerinin gelişmesi ile bu sınırlar aşılmış görünmektedir.

Uzmanların Kriterler Üzerinde Anlaşamaması: Kriterler önceden hazır şekilde mevcut olmadığından üzerinde anlaşma sağlanması güç olabilir. Fakat, gerçekçi, uygulanabilir makul standartlar olarak belirlenmeleri kabul görme derecesini arttıracaktır.

Belirli işlemlerde belirli kriterler ileri sürmek ve verimsiz ve etkisiz olduklarını açıkça göstermek mümkün olmamaktadır. Bu alanlarda, uzmanlar ve yetkililer dahi işlemlerin verimliliğini ve etkinliğini ölçmek için kriterler / standartlar üzerinde uyuşmayabilirler.

Örgütsel hedefleri belirleme başarısızlığı, ulusal hedeflerle ilişkilerinin açık kurulmaması: Kuruluş amaçları genellikle kuruluş yasalarında belirtilmiş olmasına rağmen, stratejik hedefler aynı açıklıkla bulunmamaktadır. Bu durum ise, kriterlerde olduğu gibi denetçileri genel ve belirsiz terimlerle ifade edilen stratejik hedefleri kurgulama zorunluluğunda bırakmaktadır.

Maliyet Muhasebesinden Yararlanılmaması: Maliyet muhasebesine dayalı devlet muhasebe sisteminin oluşturulmaması da sınırlayıcı bir etkidir.

Bu açıdan ülkemizde kamu mali yönetiminin modernizasyonu çalışmalarının başlamış olması umut vericidir. Muhasebe uygulamasının tekdüzene bağlanması kamu mali yönetimi verilerinin sağlıklı olmasını kolaylaştıracaktır. Mali yönetimin yapısı ve bütçe verimliliğin koşullarını hazırlar. Oysa bütçe uygulamasını yönlendiren başlıca yasamız olan Genel Muhasebe Yasası 1927 tarihlidir.

Metodolojinin Yerleşmemesi: Metodolojinin yazılı hale getirilmemesi, hazırlanan raporların Sayıştay ve Parlamentoda görüşülme prosedürlerinin belirlenmemesi de başlangıçta performans denetiminin etkinliğini güçleştirmektedir. Yasama organında Kamu Hesapları Komitesi gibi özel denetim komite ya da komisyonlarının oluşturulması sorumluluk sürecine kurumsallaşmış bir mekanizma getirecektir.

Ülkemizde, raporların T.B.M.M. Bütçe ve Plan Komisyonunda görüşülmesi öngörülmekle birlikte, görüşme usulleri henüz açıklığa kavuşturulmamıştır. Raporların parlamentoya hangi sıklıkta gönderileceği (yıllık, üç aylık ya da tamamlandıkları zaman mı?), ne zaman yayınlanacağı (Başkana, parlamentoya, medyaya ve denetlenen kuruluşa), brifinglerle kimlerin sorumlu olacağı gibi konular kurallara bağlanmamıştır. TBMM’nde Sayıştay Komisyonu kurulması raporların görüşülmesinin teminatı olabilir. Performans Denetim Rehberinin yayımlanması da metodoloji ihtiyacını karşılayabilir.

Kalite Güvencesinin Oluşturulmaması: Ülkemizde de incelemenin Sayıştay içerisinde nasıl sona erdirileceği, Başkan ya da Genel Kurul onayının mı alınacağı henüz belirgin değildir.

Teknik Uzman İhtiyacı: İncelemeler sırasında teknik konuların çözümlenmesine ihtiyaç duyulduğunda, denetim kurumu teknik eleman sıkıntısıyla karşılaşılabilir. Ancak, bu sorunu giderme amacıyla danışman kullanımı öngörülmektedir.

İnceleme altındaki işlemler ve eylemler denetçinin yabancı olduğu konular ise performans denetim metodolojisinin kendisi, denetçiye işlemlerdeki problemleri tanımlamayı ve değerlendirmeyi sağlayamayacaktır. Bununla beraber, teknik işlemlerin (bir baraj veya demiryolu bakım aracının tasarımı gibi) verimliliğini, ekonomikliğini ve etkinliğini değerlendirmek zorunlu bulunursa, metodoloji bağımsız uzman danışmanlardan yararlanılmasını gerektirir. Japonya ve Güney Kore’de Sayıştaylar teknik alanların

performans denetimi için mühendis ve mimarlar istihdam etmektedirler. Amerika ve Kanada'da ise sosyal bilimciler, doktorlar, mühendisler ve diğer meslek sahipleri danışman olarak istihdam edilmekte veya görevlendirilmektedirler.

Gelişmekte olan ülkelerin karşı karşıya bulunduğu sorun ihtiyaç duyulan uzmanların sağlanamaması ya da uzmana işlem başlatmak için olumsuz olarak ihtiyaç duyulmasıdır. Daha fazla sayıda uzman kolaylıkla sağlanamadığı sürece, performans denetçisi bilinmeyen alanlarda risk üstlenecek, teknik kriter eksikliğinden dolayı kendisine kolaylıkla karşı çıkılabilecektir.

Yeterli Sayıda Tecrübeli Denetim Elemanının Olmaması: Performans denetçileri kamu yönetimi, maliye, işletme, ekonomi, muhasebe, istatistik ve sosyal bilim alanlarında eğitim görmüş, analiz yeteneğine sahip kişiler olmalıdır. Hizmet içi eğitim programları ile nitelikli denetçiler yetiştirilebilir. Profesyonel bir yaklaşım geliştirebilmek için de eğitim gereklidir. Denetçilerin genel yaklaşıma kapılarak rutin denetim gözlemlerini arttırma ya da bakış açılarını daraltarak mali düzensizlikler üzerinde yoğunlaşma eğilimi eğitimle aşılabılır. Performans denetiminin yeni ve disiplinlerarası bir teknik olması nedeniyle sorun olarak ileri sürülebilecek tecrübeli denetim elemanı bulunmaması argümanı ayrıca diğer ülke deneyimlerinden yararlanma olanağı da bulunduğundan geçerliliğini yitirmektedir.

Eğitim Yetersizliği: Eğitim, performansı geliştirmek için temeldir; değişimi anlamak ve değişime uyum sağlayacak önlemleri başlatmak *Öğrenen Örgütler* yaratarak gerçekleşir.

Mali Sınırlamalar: Denetim kurumunun performans denetimine mali kaynaklar ayırması, düzenlilik ya da mali denetim ile performans denetimi arasında kurulacak dengeye bağlıdır.

Denetlenen Kurumun Denetime Tavrı: Performans denetiminin denetlenen kurumun yöneticileri ve çalışanları tarafından kabul görmemesi de denetimde direnç noktalarını ve sınırlamaları oluşturan diğer faktördür. Değişimi gerçekleştirmenin olmazsa olmaz kuralı kendini değiştirmektir. Yönetimin ve çalışanların kendini değiştirmeye karşı koyması performans denetiminin başarısını engeller. Dirençler genellikle performans denetiminin tanınmamasından kaynaklandığından bilgi verme ile aşılabılır. Denetlenen kurumla yapıcı ilişkiler kurulması doğru bilgilere ulaşabilmek için de önemlidir.

Yaygın olarak gözlenen denetime karşı olumsuz tutum nedeniyle, görüşme yapılan kişilerin kuruma ilişkin sorun ve konularda tamamen gerçeği yansıtmak yerine ılımlı ifadeler

kullanmaları sonuçların güvenilirliğini etkileyebilir. Ayrıca yardımcı olma tavrı ise gerçekten yardımcı olmaktan çok denetçiyi kendi amaçları doğrultusunda yönlendirme çabası olarak görünebilir. Bu nedenle ifadelerin mutlaka belgelerle de doğrulanması gerekir.

Denetlenenlerin performans denetimine karşı yönetsel tutumları ve eylemleri, denetimin ne kadar hızlı yapılacağını ve beklenen yararları ve tasarrufları sağlaması için ne kadar çabuk uygulamaya konulacağını saptar. Performans denetimi metodolojisi, denetim önerilerinin uygulamaya konulması açısından örgütsel iklim ve çevre üzerinde pozitif veiletken bir etki yaratma ile ilgilidir.

Parlamentonun İlgisizliği: Denetimin etkinliği, raporların önemli sorunları vurgulayabilmesine ve pratik çözüm önerileri geliştirebilmesine bağlı olduğu kadar, parlamento komitelerinde zamanında görüşülmesine de bağlıdır. Birçok ülkede, denetim kuruluşları ile hükümet ve yasama arasındaki ilişkilerde tarihsel olarak gerilimler yaşanmasına rağmen, bu ilişkiler sonuçta, belirli bir çerçeveye oturmuştur. Uygun konuların seçimi, raporun ayrıca basına yansması parlamenterler tarafından incelenme olasılığını arttıran unsurlardır. Sayıştay'ın sistemin bir parçası olduğu, işlevini iyi bir şekilde yerine getirdiği takdirde, sorumluluk sürecindeki diğer kurumların da bundan etkileneceği unutulmamalıdır.

İzlemenin Yetersizliği: Birçok Sayıştay, izleme faaliyetine yeterince kaynak ayıramamaktadır. Denetim önerilerinden yararlanılması gelişmiş ülkelerde yerleşmiş geleneklere dayanmaktadır. Oysa, gelişmekte olan ülkelerde gelenekler oluşmadığından, kurumsal düzenlemeler de bulunmadığından öneriler her zaman uygulanmamaktadır. Planlama ve yürütme kurumlarıyla Sayıştayın işbirliği çeşitli kurumlardaki benzer sorunları önleyebilir.

Siyasal ve Ekonomik Çevre: Politik baskıların yoğunluğu denetim sonucunda getirilen önerilerin uygulanmasını engelleyebilir. Fakat, Sayıştayın kaliteli raporlar sunmaya devam etmesi, raporların kamuoyunda yankı uyandırarak kamuoyunun pozitif tepkisine dönüşmesi politik baskıların etkisini zamanla azaltabilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

***DİĞER ÜLKELERİN DENEYİMLERİ VE
DENETİMDE YENİ AÇILIMLAR***

I. DİĞER ÜLKELERİN DENEYİMLERİ

Yüksek denetim ya da kamu (devlet) denetimi olarak da ifade edilen Sayıştaylar tarafından yasama organı adına yapılan bağımsız denetim her ülkede çeşitli biçimlerde varlık bulmaktadır. Ancak, değişik ülke Sayıştaylarının performans denetimine ilişkin yetkilerinde, yaklaşımlarında ve uygulamalarında bazı farklılıklar da görülmektedir. Bu çeşitlilik aynı zamanda yaklaşımlardaki zenginliği de yansıtmaktadır. Bu bölümde, çeşitli ülkelerdeki Sayıştayların yapıları, performans denetimine başlayışları ve verdikleri önem, parlamento ile ilişkileri açıklanmaya çalışılmış, daha sonra denetimde yeni açılımlar üzerinde durulmuştur. Özelleştirme işlemleri, çevre gibi alanlar mali denetimin de konusu olmakla birlikte, önemli ölçüde performans denetimi konusu olarak değerlendirilmektedir.

A. Kanada Sayıştayı'nda Performans Denetimi

Kanada Sayıştayı¹, performans denetimi konusunda en deneyimli ve saygın Sayıştaylar arasında bulunmaktadır. Kanada Sayıştayı, Kanadalılar tarafından *kamu fonlarının en yakın takipçisi* olarak bilinmektedir. 1878 yılında ilk bağımsız Sayıştay Başkanı atanmıştır. Daha önce bu görev Maliye Bakanı Yardımcısı tarafından yerine getirilmekteydi ve başlıca iki fonksiyonu vardı; geçmiş işlemleri inceleyerek raporlama ve fonların tahsisini onaylama ya da reddetme. Sayıştay'ın yıllık raporları, o zamanlar 2400 sayfayı bulan ağırlıkta dökümanlardı.² Fakat 19. yüzyılın sonlarında, kamu kaynaklarının parlamentonun öngördüğü doğrultuda harcanıp harcanmadığını raporlaması beklenmiştir. 1931'de parlamentonun fon tahsisleri yetkisini yeni kurulan Hazine'ye vermesiyle, hükümet işlemleri ile denetçilerin görevleri kesin olarak birbirinden ayrılmıştır. 1950'lerde "Verimli Olmayan Ödemeler" adlı raporu yayımlandığında Sayıştay'ın çalışmaları bugünkü görünümünü kazanmıştır. İlk raporlar hükümetin Sayıştay'ın yetkilerini aştığı yolunda yorumlar yapmasına yol açmıştır.

¹ Office of the Auditor General of Canada

² Office of the Auditor General of Canada, *Auditing for Parliament*, Office of the Auditor General of Canada Public Affairs, Ottawa, 1996, p.2.

1977'de yeni Sayıştay Yasası sorumluluklarını genişletmiş; mali durumun yanı sıra yönetimin işlerini ne derece iyi yürüttüğünü inceleme yetkisini de vermiştir. Yeni yasa Sayıştay'ın siyasal tercihler üzerinde yorumlarda bulunmaması, fakat politikaların nasıl uygulandığını inceleme ilkesini de vurgulamıştır. Kanada Sayıştayı, 1879'dan itibaren Avam Kamarasına yıllık raporlar sunmakla birlikte, "Kapsamlı Denetim" ve "Performans Denetimi (Paranın Karşılığı Denetimi)" kavramlarını 1978 yılında açıklamıştır. Kapsamlı denetim; mali kontrollerin yeterli olup olmadığı, işlemlerin parlamento tarafından verilen yetkiye uygun olup olmadığı ve verimlilik, etkinlik, tutumluluk bakımlarından gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği konularını içerir.

Kanada Sayıştayı hükümet programlarının etkinliğinin ölçümüne ve raporlanmasına ilişkin prosedürlerin yeterli olup olmadığını inceleyerek, inceleme sonuçlarını parlamentoya bildirmektedir. Sayıştay, raporlarını Meclis Başkanı aracılığıyla Avam Kamarasına sunmaktadır.

1980'lerde, sistem odaklı yaklaşımdan spesifik programlarda yoğunlaşan sonuç odaklı denetime geçilmiştir. Sonuç odaklı yaklaşım problemleri örneklerle göstermeye eğilimli olduğundan bir ilerlemedir. 1984 yılından beri kamu iktisadi teşebbüsleri de incelenmektedir. Denetim kaynakları mali ve performans denetimi arasında dengelenmektedir. 1982 yılına kadar denetçiler, mali ve performans denetim ekipleri şeklinde ayrılırken, performans denetimi eğitimi ve metodolojisi geliştikten sonra, performans denetçileri birikimlerini mali denetimle bütünleştirmek amacıyla mali denetim gruplarına geçmişlerdir. Günümüzde kapsamlı denetim ekipleri karma olup; uygunluk, mali ve performans denetimleri bu ekipler tarafından yürütülmektedir. (İngiltere ve Hollanda'da mali ve performans denetçilerinin yer değiştirebilmesi şeklinde, benzer bir süreç işlemiştir. Buna karşılık, A.B.D. ve İsveç'te iki fonksiyon ayrılmıştır. Her iki yaklaşımın da iyi işlediği görülmektedir.)

Kanada Sayıştayı birçok mesleki kuruluş ve derneklerle işbirliği içinde çalışmaktadır. "Kapsamlı Denetim Vakfı" adı altında bir vakıf kurması suretiyle en azından bir adım önde bulunan Kanada'da bu kuruluş;

-Kapsamlı denetim metodolojisinin yaygınlaştırılması ve kapsamlı denetim kavram ve uygulamasının anlaşılmasını sağlamak için mesleki gelişme programları hazırlanmasını;

-Kamusal fon ve kaynakların yönetiminde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerini gerçekleştirmek üzere tasarlanan yönetim uygulamalarının gelişiminin teşvik edilmesi ve araştırmalar yapılmasını amaçlamaktadır.

Kanada Kapsamlı Denetim Vakfı, federal, eyalet hükümetleri ve yerel yönetimler tarafından desteklenen ulusal, kâr amaçsız bir araştırma örgütüdür. *Kamu Sektöründe Etkin Raporlama ve Denetim* adını taşıyan yeşil kitabı uluslararası ilgi görmektedir.

1994 Haziran'ında Sayıştay Yasası değişikliği ile yıllık raporlara ek olarak ayrıca, her yıl üçten fazla olmayan rapor da hazırlanabilmesi öngörülmüştür. Bu raporlar, federal kurum ve kuruluşları ve değişik kurumları ilgilendiren konuların performans denetimlerinin; geniş ölçekli denetimlerin (bilgisayarlı işlemlerin denetimi vb.); izleme raporlarının ve diğer raporlarda yer almayan denetim gözlemlerinin sonuçlarını içermektedir. 1995'deki değişikliklerle, Sayıştay içerisinde Çevre ve Sürdürülebilir Gelişme Yetkilisi görevlendirilmiştir. Bu yetkili Sayıştay Başkanı adına parlamentoya kendi alanında yıllık rapor sunmaktadır. Söz konusu değişiklikler kurumların yıllık sürdürülebilir gelişme stratejilerini yayımlamaları zorunluluğunu getirmiştir.

B. İngiltere Sayıştayı'nda Performans Denetimi

İngiltere Sayıştayı³ da denetim metod ve teknikleri konusunda diğer Sayıştaylara rehberlik etmektedir. Parlamenter demokrasinin ilk ortaya çıktığı İngiltere'de, bağımsız kamu denetiminin de oldukça uzun bir geçmişe sahip olduğunu görmekteyiz. Bu bakımdan İngiltere, parlamentonun kurulmasından önce Sayıştay'a sahip olan istisnai bir örnektir.

1314 yılında ilk Başkanının atanmasından itibaren Sayıştay⁴, yüksek denetim kurumu olarak sürekli yeniden yapılandırılmıştır. Ancak, modern denetim kavramı, kamu kurum ve kuruluşlarının hesaplarını incelemekle görevli Baş Murakıplık ve Hesap Komptrolörlüğü Ofisi⁵'nin kurulduğu 1866 tarihi ile başlar. 1857'de parlamento, tahsis edilen ödeneklerle harcamaları karşılaştıran hesapların bütün kamu kuruluşlarında tutulmasını ve Avam Kamarasının bir komisyonuna yıllık olarak sunulmasını önermiştir. 1861'de Başbakanın önergesiyle Kamu Hesapları Komitesi oluşturulmuş, 1866'da Sayıştay Kuruluş Yasası ile kamu kuruluşlarının bağımsız denetim için muhasebelerini tutmaları öngörülmüştür.

³ National Audit Office of United Kingdom

⁴ Comptroller General of the Exchequer

⁵ Comptroller and Auditor General

Yaklaşık yüzyıldır değişmeden kalan kamu denetiminin yasal çerçevesinde en önemli gelişme 1980 yılında sağlanmıştır. Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk konusundaki doğal, fakat önceleri yasal olmayan gelişmenin izleri ise, daha uzak geçmişe bakılarak görülmektedir. Sayıştay'ın sorumluluk ve çalışmasının niteliği konusundaki tartışmalar, 1980 yılında Kamu Hesapları Komitesi'nin yaptığı inceleme ile sonuçlanmış ve Sayıştay'ın statü ve işlevlerine ilişkin öneriler, 1983'de Sayıştay (Ulusal Denetim Kurumu) Yasasının çıkmasına yol açmıştır. Bu yasa ile yeniden yapılandırılan Sayıştay'ın yürütmeden bağımsızlığı güçlendirilerek, parlamento ile ilişkileri yakınlaştırılmıştır. Sayıştay Başkanı, Avam Kamarasının bir görevlisi addedilmektedir.

Sayıştay'ın ana görevlerinden biri, yürütmenin parlamento'ya karşı sorumluluğunun işlenmesine yardımcı olmaktır. 1983'e kadar açık bir yasal yetki olmaksızın parlamentonun, özellikle, Kamu Hesapları Komitesi'nin teşvikiyle gerçekleştirilen (paranın karşılığı denetimi "Value for Money Audit" olarak ifade edilen) performans denetimi günümüzde yapılandırılmış bir yaklaşımla ele alınmaktadır. Sayıştay tarafından parlamento'ya sunulan raporların çoğu performans denetimi çalışmalarının sonuçlarıyla ilgilidir.

Sayıştay ve parlamentonun (tahsis edilen ödeneklerin doğru ve verimli, etkin, tutumlu kullanılmasını gözeten ihtisas komisyonu olan) Kamu Hesapları Komitesi birbirini tamamlayıcı çalışmalar yapmaktadır. Sayıştay tarafından onaylanan ve Avam Kamarasına sunulan bütün hesaplar, ilgili Sayıştay raporlarıyla birlikte incelenmek üzere Kamu Hesapları Komitesine gönderilir.⁶ Uygulamada, Komite geniş ölçüde Sayıştay'ın raporlarında yer alan konularla ilgilenir, nadiren hesapların ayrıntılarına iner. Kamu Hesapları Komitesi, muhalefet partisinin kıdemli bir üyesinin (genellikle mali deneyime sahip eski bir Bakan olan) başkanlığında, yasama dönemi boyunca haftada iki kez olmak üzere, yılda ortalama 40 kez toplanır ve faaliyetlerini politika dışı bir çizgide sürdürür.

Sayıştay Başkanı, raporu hazırlayan denetim ekibi ve denetlenen kurumun en üst düzey temsilcisi ile birlikte Komite oturumlarına katılır. Hükümet adına Hazine temsilcisinin de tanık olarak hazır bulunduğu oturumlarda Komite denetlenen kurumun ita amiri tarafından yapılan açıklamaları dinleyerek, gerekirse Sayıştay'dan da yanıtlar aldıktan sonra öneriler de bulunduğu kendi raporunu hazırlar. Komite yıl boyunca soruşturmalarının sonuçları üzerine önerileriyle birlikte parlamento'ya raporlar sunar. Hükümet yayımladığı Hazine Tutanağı ile Komite'nin önerilerini uygulamak için atılması gereken adımlar üzerine

⁶ National Audit Office of England, *The Role of the National Audit Office*, NAO and Central Office of Information 1987, p.11.

bilgi vererek her rapora yanıt verir. Komite, bu eylemleri sırasıyla izleyebilir. Komite raporunu parlamentonun yıllık oturumlarına da taşımaktadır. Komite'nin raporları ve Hazine Tutanağı yılda bir kez Avam Kamarası'nda müzakere edilir. Yıllık oturumlarda Komite raporlarını Hükümet yanıtlamaktadır.⁷

İngiltere Sayıştayı, başkan ve başkan vekilinin yanı sıra beş başkan yardımcısından oluşan bir organizasyon yapısına sahiptir. 681'i denetçi olmak üzere toplam 827 personeli bulunmaktadır. 22 birim yöneticisi (denetim direktörü) ve 106 dolayında denetim ekibi başkan yardımcılara bağlı olarak çalışmaktadırlar.

1988'de Commonwealth ülkeleri eğitim faaliyetlerinin bir parçası olarak modern denetim yaklaşımlarının teorik ve uygulamalı bölümler halinde açıklandığı iki ciltlik Kamu Denetimi Elkitabını yayımlamıştır. Rehber, örneklem çeşitleri, soru formları ve denetçiye yol gösterecek ayrıntılı eklerle de desteklenmiştir. 1989 Şubatında ise ilk yıllık raporunu yayımlamıştır. 1991'den beri kurum içinde kalite güvencesini geliştirmektedir. Teknik literatür incelenerek performans ölçümleri geliştirilmiş ve denetimle bağlantısı kurulmuştur. Girdileri süreçlerle, sonuçları etkilerle ilişkilendiren iş akış modelleri de çizilmiştir. Bu alandaki ilerlemeler şöyle özetlenebilir:

- daha fazla istatistik ve diğer tekniklerin kullanımı,
- eğitimle uzmanlıkların geliştirilmesi,
- denetlenen kuruluşlarla daha yakın ilişkiler kurulması,
- verimliliği ve etkinliği geliştirmek için yönetim bilgi sisteminden yararlanma,
- proje yönetimi düzenlemeleri,
- raporların Kamu Hesapları Komitesi yerine belirli kamu sektörlerinde uzmanlaşan değişik parlamento komisyonlarında görüşülmesine çalışılması.

1996 yılında Sayıştay tarafından 450 dolayında inceleme gerçekleştirilmiştir. Performans denetiminin hükümet harcamalarına katkısı 270 milyon pound (425 milyon dolar) tasarruf olarak hesaplanmıştır ki, bu rakam denetime harcanan her 1 poundun 7 pound'luk değer sağlaması anlamına gelmektedir.⁸

Sayıştay, iç kontrollerin yeterliğini değerlendirmek üzere, mali denetimle performans denetimi arasında ayrı bir denetim türü olarak risk denetimi yapmaktadır. Bu denetim, mali denetimin uzantısı olarak gerçekleştirilmektedir.

⁷ National Audit Office of England (NAO), *Why A Handbook*, NAO, London, 1996, p.9.

⁸ A.k, p.51.

C. Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı'nda Performans Denetimi

1921 tarihli Bütçe ve Muhasebe Yasası ile yasamaya organik bağla kurulan A.B.D. Sayıştayı,⁹ federal yönetimin hemen hemen her faaliyeti, programı ve işlevini inceleme konusu yapmaktadır. Yasamanın denetim kolu olan Sayıştay'ın başlıca sorumluluğu kamu fonlarının elde edilmesi ve kullanımıyla ilgili bütün konuları inceleyerek Kongre'yi desteklemektir. Bunun için, hükümet tarafından gelen isteklerin yanı sıra hükümet aleyhine iddiaları da araştırmaktadır.

Bağımsız işlev görme yeteneği zamanla güçlenmiştir. Nitekim, yönetsel reform çalışmaları sonucunda, 1947'de kabul edilen 162 sayılı Federal Devlet Yürütme Organının Denetimi Yasasıyla Sayıştay'ın statüsü Kongre'nin bağımsız denetim yapan bir kuruluşu olarak belirlenmiştir. 1970 yılında çıkarılan yasa ise, Sayıştay'ın denetim alanını ve yetkisini genişleterek, Kongre'nin yasalarla belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını denetlemesine yardımcı olmak amacıyla, yönetim programlarının denetimi ve programların sonuçlarını değerlendirme görevini vermiştir.¹⁰ Bugün A.B.D. Sayıştayı; muhasebe ilke ve standartları ile hükümet programlarının denetim ve değerlendirme standartlarını belirler, mali ve mali olmayan politika ve süreçler hakkında federal kuruluşlara tavsiyelerde bulunur.

Federal yönetimin ve bağlı birimlerinin verimli, etkin ve tutumlu yürütülmeyen işlemleri, faaliyetleri ayrı ayrı raporlarla Kongre komiteleri üyelerine sunulduğu gibi, denetim faaliyetlerinin geniş bir taraması ve önemli bulgular Sayıştay'ın Kongreye sunduğu yıllık raporda da belirtilir. Sayıştay inceleme konularını ve araştırmalarını kendi takdiriyle seçmektedir. Ancak, Kongre'nin veya komitelerin istekleri de belli ölçülerde karşılanmakta, spesifik talepler üzerine özel araştırmalar da yapılabilmektedir. Sayıştay'ın çalışmalarının yüzde 40'ını Kongre nin isteği üzerine gerçekleştirmesi bağımsızlığına gölge düşürücü bir unsur olarak belirtilebilir.

3 Ağustos 1993'de kurumların program sonuçları üzerine deneyimlerini odak noktası olarak alan, federal programların verimliliğini, tutumluğunu ve etkinliği ile sorumluluk mekanizmasını geliştiren Kamu Performansı ve Sonuçları Yasası çıkarılmıştır. Yasanın amacı, kamu kurumlarında stratejik planlama ve performans ölçümü sistemlerinin geliştirilmesi ve kullanılmasının sağlanmasıdır. Bunun için, vizyon, stratejik misyon ve

⁹ General Accounting Office of United States of America

¹⁰ Harry S. Havens, *The Evaluation of the General Accounting Office: From Voucher Audits to Program Evaluations*, General Accounting Office, History Program, January 1990, p.7.

program amaç ve hedefleri ile performans göstergeleri ve veri toplamasının neleri içerdiği açıklanmıştır. Hükümetin kamu sektörü performansını geliştirme ve performans beklentilerine uygun kaynak dağılımı yapma yolundaki 50 yıllık çabalarının sonucunda bu yasa ortaya çıkmıştır. Yasanın gerekçesi olarak, kamu kurumlarındaki verimsizliğin halkın bu kurumlara olan güvenini sarsması, program hedeflerinin yeterince açık olmaması ve performans bilgisi yetersizliği nedeniyle kamu yöneticilerinin verimlilik ve etkinliği arttıramayışları ve Kongrede, politika ve stratejilerin belirlenmesinde, yatırım kararlarının alınmasında ve izlenmesinde, program performans ve sonuçlarının yeterince göz önüne alınmaması gösterilmiştir. Yasayla, 30 Eylül 1997'ye kadar, her kurumun yöneticisinin Yönetim ve Bütçe Bölümü başkanı ile Kongreye stratejik bir plan sunması, 31 Mart 2000'e kadar her kurumun başkanının performans raporunu başkan ve Kongreye vermesi, 2000'deki raporun bir önceki yılı, 2001'de önceki iki yılı, 2002'deki raporun ise önceki üç yılın sonuçlarını belirlemesi öngörülmüştür.

Sayıştay, Haziran 1996'da, Kamu Performansı ve Sonuçlar Yasasının uygulanması için performans ölçümleri üzerine yeni bir yaklaşım getiren rehber yayımlamıştır. Yaklaşım, kritik uygulamaları 3 aşamalı bir eyleme bağlamıştır.

Performans ölçümlerine dayalı ve sonuç odaklı karar mekanizması, günümüzde Amerika Birleşik Devletlerinde kamu sektörünün en önemli konularından biri olmuştur.

D. Almanya Sayıştayı'nda Performans Denetimi

Almanya'da kamu denetiminin başlangıcı 1714 yılında Prusya denetim biriminin kuruluşuna kadar geriye gider. Önceleri hükümdara raporlamada bulunan bu kuruluş, 1848 yılında Prusya'nın anayasal monarşi olmasıyla yıllık "Gözlemler"ini parlamentoya sunmaya başlamıştır. Prusya'nın 1871'de Almanya ile birleşmesinden sonra yüksek denetim kurumu kimliğini kazanmıştır. 1949 Bonn Anayasası, kamu hesaplarının mensuplarının yargı bağımsızlığına sahip olduğu bir Federal Sayıştay¹¹ tarafından denetlenmesi hükmüne yer vermiştir. Yürütme ve yasama ile ikili fonksiyonuna rağmen Sayıştay, ne yasamanın ne de yürütmenin yardımcı veya tamamlayıcı bir organı değildir.

Yürütmenin mali performansı yıllardır denetlenmesine rağmen, mali durum üzerine görüş bildirilmemekte idi. 1910'dan önce sadece harcamaların yasallığı ile düzenliliği kanıtlanmaktaydı. 1922'de, yasama organı verimliliği yeni denetim kriteri olarak kabul

¹¹ The Federal Court of Audit (Bundesrechnungshof)

ederek, denetçilerin kamu işlemlerinin verimliliği ve uygunluğunu inceleme görevlerini üstlendiklerini ve örnekleme veya nokta denetimlerine dayanarak görüş beyan edebileceklerini vurgulamıştır. Denetimin amacı hesapların yasalara uygunluğunun yanı sıra mali yönetimlerin incelenmesidir. “Court” olarak adlandırılması, diğer ülkelerde olduğu gibi yargı yetkisini belirtmekten ziyade, bütün düzeylerde karar verme sürecinin kurumsal niteliğini yansıtır.

1952 yılından beri Sayıştay Başkanı, Kamu Yönetiminde Federal Verimlilik Danışmanı olarak sorumluluklar yüklenmiş; federal yönetimin verimliliğini değerlendirmekle ve belirli kurumlara ya da değişik kurumları ilgilendiren belli konulara ilişkin gelişme önerilerinde bulunmakla görevlendirilmiştir. 1969 tarihli bütçe reformu Sayıştay’ın denetim yetki ve görevini genişletmiş, federal devlet düzeyinde bağımsız, tarafsız ve danışman kuruluş olma özelliğini vurgulamıştır. Bu statü 1985 tarihli Sayıştay Yasası ile güçlendirilmiştir.

Sayıştay Başkanı gerekli görürse, kamu yönetiminin yapısal ve işlemsel verimliliği üzerine parlamentoya tavsiyelerde de bulunabilir. Sayıştay, bakanların harcama teklifleri üzerine performans denetiminin yararlarını da taşıyan bütçe sürecinde önemli bir role sahiptir. Almanya, parlamento faaliyetlerini yönlendirmek için performans denetimini kullanmaktadır.

Sayıştay dokuz denetim ve bir yönetim dairesinden oluşur. Bu dokuz denetim dairesi toplam 55 denetim grubuna ayrılmıştır. Başkan ve başkan yardımcısıyla 66 üye, 9 denetim direktörü ve 55 denetim yöneticisi vardır. Federal Sayıştay’ın yanı sıra ayrıca yakın işbirliği içinde çalıştığı, fakat birbirinden bağımsız 11 eyalet Sayıştayı vardır. 320 denetçinin çoğu hukuk, bazıları ise muhasebe ve ekonomi eğitimi almışlardır.

Yaklaşık 2000 denetçinin görevli olduğu ön denetim daireleri ise, denetimin büyük çoğunluğunu üstlenerek Sayıştay’ın işini kolaylaştırırlar. Buralarda görev yapan denetçiler iç denetçilere benzer fonksiyonlara sahip olup federal ve federe bütün kamu kurumları nezdinde bulunmaktadır. Ancak ön denetim deyimi kararlardan veya harcamadan önce yapılan denetimi ifade etmemektedir. Bu dairelerin görevi, kurumları Federal Sayıştay tarafından yapılacak nihai denetimden önce denetleyerek Sayıştay denetimine ön hazırlık yapmaktır.¹² Ön denetim daireleri yürütmenin bir parçası olarak Sayıştay’dan mesleki ve

¹² T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Federal Almanya Sayıştayı ile Bazı Sayıştayların (Anayasal Konuları Yönünden) Karşılaştırılması**, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987.

teknik tavsiye alırlar ve mesleki açıdan Sayıştay yönetimine tabidirler; bağlı oldukları idareye karşı olan yetkileri ise Federal Sayıştay'ın yetkisi ile aynıdır. Uygulamada ön denetim daireleri mali denetim yaparlarken, Sayıştay mali yönetimler, uygunluk ve performans konularında yoğunlaşmaktadır.

Almanya Sayıştayı federal hükümete, parlamentoya ve Konsey'e yıllık denetim raporları sunmaktadır.¹³ Yıllık düzenli raporların yanı sıra Federal Bütçe Yasası Federal Sayıştay'a her zaman özel raporlar hazırlama yetkisini de vermektedir. Sayıştay'ın yasama organı üzerindeki etkisi bütçe ve diğer mali konuları hazırlayan komisyonlarda bulunması ve görüş bildirmesi suretiyle de gerçekleşmektedir. Bütçe görüşmelerinde Federal Sayıştay'ın görüşlerinin alınmaması halinde komisyon kesin karar vermede çekimser kalabilmektedir. Gerek yasama organı gerekse yürütme organı bir konunun özellikle denetlenmesini ve kendilerine yol gösterilmesini Sayıştay'dan isteyebilmektedir.

Almanya Sayıştayı tarafından 4 tür performans denetimi uygulanmaktadır:

- etkinlik denetimi ve program değerlendirmeleri; program amaçlarının ve hedeflerinin gerçekleştirilme derecesi önemlidir. Bu nedenle etkinlik denetimini diğerlerinden ayıran bir yaklaşım izlenir. Kamu sektöründe yeterli performans, hedefler karşısında gerçekleştirmelerin ve sonuçların neden ve etkileriyle birlikte sürekli izlenmesini gerektirir. Mali etkisi olan bütün tedbirlerin denetime tabi olması anayasal yükümlülüktür.

- maliyet-fayda incelemeleri; bütçe yapım sürecini geliştirmede kullanılan bir başka araçtır. Federal Bütçe Yasası, önemli mali etkiye sahip faaliyetlerin yerine getirilmesini vurgulamaktadır. Etkinlik denetimi, geçmişe yöneliktir ve belli bir programın uygulanması ile ilgili değerlendirmeler yapar. Oysa, maliyet-fayda incelemeleri tahminlerde bulunduğundan geleceğe yöneliktir ve alternatifleri dikkate aldığından proje veya programların planlanmasında karar verme sürecine yardım eder.

- süregiden program denetimi; devam eden incelemelere verilen isimdir.

- “enine kesit” denetim; denetleme ve raporlama çalışması belli kuruluş veya işlemlerle ilgili tek tek işlemlerin analiziyle kısıtlanamaz. Benzer ya da karşılaştırılabilir işlevlerin, uygulama ve prosedürlerin değişik kuruluşlarda incelenmesi faaliyetin genel bağlamı içinde değerlendirilmesi olanağını sağlar.

¹³ International Journal of Government Auditing, “Audit Profile: The Federal Republic of Germany”, International Journal of Government Auditing, Quarterly, April 1989, p.14.

E. Fransa Sayıştayı'nda Performans Denetimi

Fransız kamu yönetiminin en eski ve en saygın kurumlarından biri olan Fransa Sayıştayı,¹⁴ ortaçağa uzanan bir geçmişe sahiptir; 1319 yılında Kraliyet Hesap Kurulu adıyla kraliyete bağlı olarak kurulmuştur. 1807'de, 1. Napolyon zamanında, yüksek denetim kurumu olarak yeniden örgütlenmiştir. 1967 yılında çıkarılan bir yasayla, görev ve yetkileri bütün bakanlıkların ve kamu kuruluşlarının denetimini kapsayacak şekilde genişletilmiş ve organizasyon yapısı bugünkü halini almaya başlamıştır. Sosyal güvenlik ve kamu iktisadi teşebbüslerinin denetiminin 1976'da Sayıştay'a verilmesiyle, denetim alanı daha da genişlemiştir. 1980'lerdeki devletleştirme programları iş miktarını arttırmıştır. Kamu fonlarından yararlanan özel sektör kuruluşları da Sayıştay tarafından incelemeye alınabilir. 1983 yılında, yerel yönetimlerin hesaplarının denetimiyle görevli bölge hesap mahkemelerinin kurulmasıyla organizasyon yapısında önemli değişiklikler olmuştur. Sayıştay, bunlar arasındaki uyuşmazlıklarda temyiz mahkemesi olarak görev yapar ve ortaklaşa incelemeler gerçekleştirir.

Saymanların hesaplarını inceleyerek yargılama ve mali yasaların uygulanmasının kontrolünde yasama ve yürütme organına yardımcı olma amacı gerek anayasada, gerekse kuruluş yasasında vurgulanmıştır. Sayıştay'ın ilk misyonu kamu hesaplarının yasallığını ve doğruluğunu sağlamak, ikinci misyonu ise, yönetsel kontrolü geliştirmektir.¹⁵ Yönetsel kontrol, "kamu harcamaları yoluyla hedeflerin gerçekleştirilmesinin incelenmesi" biçiminde yorumlanan bir denetim olarak tarif edilmektedir. Son zamanlarda bu yeni fonksiyonu daha baskın olmaya başlamıştır. Mali kontrol ve yönetim kontrolü birbirini tamamlamaktadır. Bu nedenle yasalara uygunluğu sağlayan yargı yetkisinin yanı sıra performansı inceleme görevi de vardır. Kaynakların üçte ikisi mali yönetim veya performans denetimine tahsis edilmiştir.

Fransız Sayıştayı'nın yargı yetkisine sahip olan ve olmayan kurullardan oluşan bir yapısı vardır. Yaptırım gücü bulunmakla birlikte, tamamen yargının bir parçası da değildir. Önemli bulgular konusunda parlamentoya raporlamada bulunur.

1995 yılından beri her yıl başlıca üç rapor yayımlamaktadır; yıllık rapor, bütçe yasasının uygulanmasına ilişkin rapor ve sosyal güvenlik sistemi üzerine rapor. Ayrıca özellikle performans konularına ilişkin çok sayıda rapor yayımlar. Bütçenin uygulanışına

¹⁴ Cour des Comptes

¹⁵ Bernard Beck, The French System of Auditing Government Accounts and the Role of The Court of Accounts", *International Journal of Government Auditing*, Quarterly, October 1982, p.11.

ilişkin rapor Millet Meclisi ve Senatoya; Yıllık rapor ise Devlet Başkanına ve yasamaya sunulur. Önemli gözlem sonuçları yıllık raporun hazırlanmasıyla görevli iç komiteye gönderilir. Sorumlu bakanların yanıtlarını da içeren rapor Sayıştay Genel Kurulu tarafından kabul edilerek Sayıştay Başkanı tarafından Devlet Başkanına ve her iki Meclis Başkanına iletilir. Bu raporlar, yetkili bakanların yorumları ve yanıtları ile birlikte yayımlanır.

Fransız Sayıştayı'nda, bir başkan tarafından başkanlık edilen 7 Daire bulunmaktadır. 7 Daire toplam 220 denetçinin görev yaptığı gruplara ayrılmaktadır. Yıllık denetim programı her Dairenin teklifi üzerine ortak işleyen bir sürecin sonunda Başkan'ın onayı ile kesinleşir.

F. Hollanda Sayıştayı'nda Performans Denetimi

Hollanda'da kamu denetimi 1386 yılında başlamıştır. 500 yıl boyunca birçok değişiklikler geçirerek, 1814 yılında kurumsal bir nitelik kazanmıştır. Hollanda Sayıştayı,¹⁶ anayasal kurum olarak 184 yıl önce kurulmasına rağmen, performans denetimine ilişkin yasal yetkisini 1976 yılında elde etmiştir. 1976 tarihli Bütçe ve Muhasebe Yasası performans denetiminin tanımını da yapmıştır. Buna göre, Sayıştay kamu hizmetlerinin örgütlenmesine ve işlevselliğine ve devlet yönetiminin etkinliğine önem vermektedir.

1980'li yılların ortasına kadar, mali sorumluluk konusuna kamuoyu duyarlılığı ya da yeterli siyasal ilgi gösterilmemiştir. Daha önceleri medya ve politikacılar Sayıştay raporlarına çok az ilgi gösterirlerken, performans denetimi raporları bu olumsuz görünümü belirgin ölçüde değiştirmiştir. Yasama organı özel incelemeler yapılmasını isteyebilir fakat bu, Sayıştay açısından bağlayıcı değildir. Sayıştay gerekli gördüğü takdirde, bu inceleme istekleri plana dahil edilir. Beş yıllık planlardan ayrı olarak iki yıllık planlar da yapılmaktadır. Performans denetimleri, özellikle birden fazla bakanlıkta gerçekleştirilen geniş ölçekli konu denetimleri, Hollanda Sayıştayı'nın son yıllardaki programlarının önemli bir bölümünü oluşturmuştur.

Hollanda Sayıştay Anayasada tanımlanan geniş bir denetim alanına sahiptir. 1988 yılında yasasında yapılan değişiklikle mali ve düzenlilik denetimi gerçekleştiren iç denetim kuruluşlarının çalışmalarına daha fazla güven duymakta, gerekli gördüğü takdirde ek incelemeler yapmaktadır. Borç ve garantiler ile sosyal güvenlik harcamalarının denetimi ihtiyacı ve parlamento soruşturmasına yol açan kamu sektöründeki tartışmaların sonucunda,

¹⁶ Algemene Rekenkamer (Netherlands Court of Audit)

1989'da denetim alanı daha da genişlemiştir. Sayıştay'ın çalışmalarını düzenleyen Devlet Muhasebe Yasası en son 1992'de güncelleştirilmiştir.

Hollanda Sayıştay'ı, üç üyeli bir kurula ve bakanlıklar esas alınarak 22 bölüme ayrılan 6 denetim biriminde 325 personele sahiptir. Bu personelin 200'ü denetim çalışması yaparken, diğerleri destek hizmeti görmektedir. 1930 yılından itibaren denetçiler, denetlenen kuruluşlarla daha kolay iletişim kurulabilmesi için çalışmalarını Bakanlıklarda bulunan bürolarında yürütmektedirler. 1961'e kadar, her biri 10 dolayında personelden oluşan denetim bölümleri her bakanlıkta bulunmaktaydı. Geriye kalan personel merkezdedir. Çalışmalarının önemli kısmını performans denetimi oluşturmaktadır. Kanada'da olduğu gibi performans ve mali denetim ekipleri birleşiktir.

Sosyal hedefler Hollanda'da performans denetimlerine rehberlik etmektedir. İsveç'te olduğu gibi sosyal norm ve eğilimlere çevresel konular, altyapı yatırımları, Avrupa Birliği ile ilişkiler gibi konularda yoğunlaşarak yanıt vermektedir. Sayıştay misyonu ile topluma artı değer yaratmak ve değişim ajanı olmak iddiasındadır.

Son zamanlarda Kanada ve İsveç yaklaşımlarına benzer şekilde performans denetim tekliflerini geliştirmek için ön inceleme çalışmalarını kullanmaya başlamıştır. Hollanda Sayıştay'ının performans denetiminin ayırt edici özelliklerinden birisi, erken dönüşüm stratejisidir. Bakan, mali etkileri olan bir karar alır almaz, Sayıştay, konunun incelenmesine yetki verip vermediği açısından denetim yetkisini yorumlar. İlk dönüşüm raporları programların sonuçlarına önemli etkilerde bulunurken, ara raporların da zamanında sunulmasına aynı derecede önem verilmektedir. Hollanda Sayıştay'ı, Kanada ve İngiltere'deki Sayıştaylar gibi hükümet politikalarını değil, fakat politikaların uygulanmasının verimliliğini ve etkinliğini inceleyebilir.

Hollanda Sayıştay'ı raporlarını iki ay içerisinde yanıtlanması istemiyle, ilgili bakanlığa iletir. Nihai raporunu biçimlendirirken, bu yanıtları dikkate alır. Kurumun yanıtları kabul edilmediği takdirde, raporda ayrı bir bölüm olarak yer alır. Sayıştayın sunduğu raporlar parlamento tarafından kamuya açılmaktadır. Raporlar, parlamentonun her komisyonunda müzakere edilebilmekle birlikte, özellikle bakanlardan yanıt ve Sayıştay'dan daha detaylı kanıt isteme yetkisine sahip olan Kamu Harcamaları Komisyonu'nda görüşülmektedir. Komisyon genellikle, bakanlığın sunduğu kanıt üzerine kendi sonuç ve önerilerini kaleme aldığı yeni bir rapor düzenler. Bazen denetim raporlarının müzakeresi, yetkisi nispi oyla seçilen diğer Meclisin oyladığı yasaları onaylamakla ya da geri çevirmekle

sınırlı olan dolaylı seçimle gelen Meclise de taşınır. Kamu Harcamaları Komisyonu ve Sayıştay yılda üç veya dört kez karşılıklı ilgi alanlarını görüşmek ve Sayıştay'ın önerilerini dikkate almak üzere toplanmaktadır.

1988'de Bütçe ve Muhasebe Yasası'ndaki değişiklikle mali denetim sonuçlarını her bakanlık için ayrı ayrı yayımlamaya başlamıştır. Bu raporlar, parlamentonun açılış sezonu olan Eylül ayında yıllık olarak yayımlanmaktadır. Geleneksel yıllık raporunu 31 Mart'ta yayımlamakta ve yıl boyunca parlamentoya özel raporlar da sunmaktadır. Performans denetimi sonuçları Haziran ve Aralık ayında özet olarak yayımlanır. Ayrıca, yıl boyunca beş ya da altı özel rapor daha sunulur.

Sayıştay çalışmalarının etkisini 1980'lerin ortasından beri düzenli olarak Kanada modelini kullanarak izlemektedir. Bu süreç raporun yayımlanmasından itibaren bir ile üç yıl arasında değişmektedir. Raporlarda yer alan önerilerin %70'inin kabul edildiği tahmin edilmektedir.

G. İsveç Sayıştay'ında Performans Denetimi

İsveç Sayıştay'ının¹⁷ konumu ülkenin siyasi ve yönetsel yapısı değerlendirilmeden açıklanamaz. İsveç Anayasası diğer ülkelerdekinden farklı özelliklere sahip olup, kamu sektörü merkezi yönetim, yerel ve bölgesel hükümetler olmak üzere üç ayrı düzeyde yönetilir ve kontrol edilir. Merkezi yönetim (hükümet) 12 bakanlıktan ve yaklaşık 350 kuruluştan oluşur. Bakanlıklar çok küçük olup, esas görevleri politika oluşturulmasında bakana yardımcı olmaktır. Buna karşılık, politikaların uygulanması sorumluluğu tamamen bağımsız kuruluşlardadır. Hükümetle kuruluşlar arasındaki ilişkiler oldukça genel nitelikte olup, politikaların hazırlanması ve uygulanmasına ilişkin ilkeler sadece Bakanlar Kurulu kararlarıyla belirlenebilir. Bütün hükümet kararlarının müştereken alınması, bakanların bir kuruluşun görev alanına giren herhangi bir işle ilgili politikanın uygulanmasına müdahale etmesini önler. Böylece, kuruluşlar görevlerini bağımsız biçimde yerine getirirler.

İsveç'te ilke olarak kamu denetiminden sorumlu iki kuruluş vardır; Parlamento'nun Denetim Komisyonu ve Sayıştay (RRV) olmak üzere.

İsveç Sayıştay'ı, hükümete bağlıdır, buna karşılık parlamento, seçilmiş üyelerinden oluşan kendi küçük bir denetim grubuna sahiptir. Parlamento denetçileri, devlet

¹⁷ Swedish National Audit Bureau (Riksrevisionsverket)

faaliyetlerini parlamento adına denetlemekten sorumludur. Parlamento denetçilerine parlamento üyeleri (toplam 12) başkanlık etmekle birlikte, denetim yaklaşık 15 denetçi tarafından bağımsız şekilde gerçekleştirilir. Bu denetçiler, birkaç istisnaıyla, sadece performans denetimi yaparlar. Denetim projelerinin seçimi, bazen parlamentonun daimi komitelerinin önerisi üzerine, denetçiler tarafından yapılır. Denetim sonuçları raporlarla parlamentoya sunulur. Parlamento herhangi bir önlem almadan önce, raporlar daimi komisyonlarda incelemeye tabi tutulur.

İsveç Sayıştayı, merkezi yönetim içerisinde mali yönetim ve muhasebe ile denetimden sorumlu bir kuruluştur; yüksek denetim kurumu olarak düşünülmesine rağmen, gerçekte İsveç'teki siyasal sistemin ve yönetsel yapılanmanın bir gereği olarak, yürütmenin bir parçası olup, hükümete raporlamada bulunmaktadır. Devlet faaliyetlerinin incelenmesi, gelişimi ve yenilenmesini sağlamaya yardım etme amacıyla siyasal kararlarında parlamento ve kabineye arka plan bilgi ile kamu yönetiminin çalışması hakkında kamuoyuna bilgi sağlamaktadır.

Modern Sayıştaylar, denetimi hata aramaktan yapıcı raporlar üretmeye doğru değiştiren yenilikçi kurumlardan olduğundan, çağdaş denetim yaklaşımlarında İsveç Sayıştayı'nı liderlerden biri olarak görmektedir. Kanada Sayıştayı ile birlikte performans denetim metodolojisini geliştiren ve sanayileşmiş ülkelerle deneyimlerini paylaşan ilk Sayıştaylardandır.

İsveç Sayıştayı, 17. yüzyıldan itibaren çeşitli biçimlerde var olmuştur: 1921'de kamu fonlarının yönetimini kontrol eden kuruluş; Ulusal Muhasebe Kurulu, 1943'de, belli kuruluşları denetleyerek yönetimin en uygun biçimde organize edilip edilmediğini inceleyen Sayıştay (Devlet Denetim Bürosu) kurulmuştur. 1961'de, bu iki kuruluşun birleşmesiyle bugünkü İsveç Sayıştayı oluşmuştur. 1967 yılında Sayıştay yeniden yapılandırılmış, performans denetimi başlatılarak, mali denetim yetkisi çok sayıdaki küçük, daha alt düzeydeki denetim kuruluşlarına devredilmiştir. 5 ile 25 denetçiden oluşan bu denetim kuruluşları mali denetimin kontrolünden sorumlu olmakla birlikte, faaliyetleri performans denetimi ve mali yönetime yardımcı olmada yoğunlaşmaktadır. Sayıştay'ın planlama, bütçe ve kontrol aracılığıyla kamu mali yönetim sisteminin bir parçası olması öngörülmüştü. Sistem hem kuruluş, hem de merkezi hükümet düzeyinde bütçe sürecini ve devlet işlemlerinin verimliliğini geliştirmek üzere tasarlanmıştı. Yeniden yapılanmada ise Sayıştay, kurumların merkezi hükümetin belirlediği hedeflere ulaşma yolunu incelemeye başlamıştır.

1970'lerde ise kamu işlemlerindeki gerçekleştirmelerin açıklanması talebi üzerine Sayıştay, daha ayrıntılı analiz ve değerlendirmeler ile daha yüksek düzeyde bilgi gerektiren problemlerin ve eksikliklerin nedenlerini bulma üzerinde durmuştur. 1970'li yılların sonuna doğru, performans denetiminin kapsamı sadece planlamadan, kuruluşların görevleri ve işlevlerini kapsayacak şekilde genişlemiştir. 1987'de mali denetim çalışması tekrar Sayıştay'a verilmiştir. 1980'lerin sonunda, kamu sektöründe değişim talebi baskısının daha da artmasıyla, denetime tabi kuruluşlar genişletilerek ve verimlilik incelemelerinin sayısı çoğaltılarak performans denetiminin rolü yeniden gözden geçirilmiştir. Hazırlanan beş yıllık performans denetim planları düşünüldüğünden daha kompleks ve çok yönlü olduğundan güncelleştirilmesi gereği ortaya çıkmıştır.

Performans denetimi standartlarının yer aldığı *Sistem Odaklı Etkinlik Denetimi* 1985'de yayımlanmıştır.¹⁸ Verimlilik ve etkinlik denetimleri arasında ayrım yapıldığını görmekteyiz. 1989 Haziran'ında bütçe sisteminin değiştirilmesiyle, çıktı ve sonuç kaynaklı bir yaklaşım benimsenmiştir. Performans raporları hükümetin yeni bütçenin gereklerini karşılayabilmesinde önemli bir araç olmuştur.

Sayıştay'da üç bölüm bulunmaktadır: Muhasebe ve denetim standartlarını belirleyen ve devletin mali sisteminin işlemlerini sağlayan Mali Yönetim ve Muhasebe Dairesi; 350 dolayındaki kuruluşta yıllık mali denetimleri gerçekleştiren Mali Denetim Dairesi ve Performans Denetim Dairesi. Ayrı bir daire tarafından da destek hizmetleri yerine getirilmektedir. Daireler, bakanlık organizasyonlarını yansıtan ve uzmanlık fonksiyonlarını esas alan alt birimlere ayrılmaktadır.

İsveç, sosyal refah programlarını başarıyla uygulayan bir ülkedir. Kamu sektörü harcamaları gayri safi milli hasılanın %65'ini oluşturmaktadır. Ülkedeki işgücünün üçte biri kamu sektöründe istihdam edilmektedir. İsveç Sayıştay'ı sosyo-ekonomik yapıdaki değişiklikler üzerinde etkiye bulunmak için performans denetimini kullanmaktadır. Sosyal güvenlik programlarının denetimine diğer Avrupa ülkelerinden çok daha fazla önem verilmektedir.

Özellikle son yıllarda, kamusal ilgi alanlarında odaklanan sonuç kaynaklı bir denetim süreci işlemektedir. Kamu kurumlarında sonuç analizlerinin benimsenmesi ve uygulanmasını teşvik etmek İsveç Sayıştay'ının başlıca görevlerinden biri olarak ifade edilmektedir. Bu analizler, kamu kurum ve kuruluşlarının iç planlama ve yönetimlerine temel veri sağlamak amacıyla tasarlanan değerlendirme modelleri ve prosedürlerini içermektedir.

¹⁸ The Swedish National Audit Office, *System-oriented Effectiveness Audit*, Stockholm, December 1985.

H. Pakistan Sayıştayı'nda Performans Denetimi

Pakistan Sayıştayı,¹⁹ yürütme kanadında yer alması dolayısıyla yeterince bağımsız değildir. Bağımsızlığı önleyen İngiliz koloni yönetimi, federasyon ve eyaletlerin muhasebesinin tutulması ile denetim faaliyetlerini Sayıştay'ın müşterek sorumluluğuna vermiştir. Sayıştay, bağımsızlığına engel olan bu durumdan kurtulmak amacıyla, 1970 yılında hesapların tutulması görevini kurumlarına teslim eden bir program başlatmıştır. Pakistan Sayıştayı 1985'de, bu iki ayrı işlevi denetim ve muhasebe dairelerine ayırarak denetime daha fazla ağırlık vermiştir. Bu nedenle Pakistan Sayıştayı, 12.000 personele sahip, büyük bir örgüttür.²⁰ Mali denetim ve performans denetimi kanatları da ayrıdır.

Pakistan'da, performans denetiminin kapsamı esas olarak kalkınma projeleri ile sınırlandırılmıştır. Kalkınma projeleri ekonomik gelişme açısından önemli olduğundan, anlamlı denetimin ancak bu projelerin analizlerinin yapılması ile mümkün olacağı varsayılmıştır. Projeler çoğunlukla büyük kamusal programların parçasıdır. Bu nedenle proje denetimi her zaman bir bütün olarak programın etkinliği üzerine görüş belirtmek için geçerli bir dayanak olamaz. Ancak yakın zamanlarda kurumların faaliyet ve programlarının denetimine de başlanmıştır.²¹

Pakistan Sayıştayı, performans denetimi ile performans değerlendirmesi arasında ayırım yapmaktadır. Kamu kurumları üzerinde performans denetimi yapılırken, kamu işletmelerinde performans değerlendirmesi gerçekleştirilmektedir. Ayrıca performans denetiminde yönetimin verileri analiz edilmeden önce, doğrulukları araştırılırken, performans değerlendirmesinde bu bilgiler önceden dış denetime tabi tutulduğu varsayılarak doğru kabul edilmektedir.

Pakistan Sayıştayı 1978 yılında Performans Değerlendirme birimi kurarak, kamu iktisadi teşebbüslerinin performanslarının değerlendirilmesine başlamıştır. 1981 yılında ise, Hollanda'dan sağlanan teknik yardımla kalkınma projelerinin performans denetimine geçmiştir. Teknik Yardım Programı üç projeden oluşmuştur: Performans Denetimi Projesi (1981-86), Geliştirme ve Eğitim Projesi (1990-93) ve Uygulama Projesi (1994-95). Böylece metodoloji geliştirme ve denetçilerin eğitimi konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmiştir.

¹⁹ Department of the Auditor General of Pakistan

²⁰ Javed Arif, "Government Accounting and Treasury Management in Pakistan", *Performat*, Quarterly, Vol.XIV, No.3. July 1996, p.18.

²¹ Khalid Ali Shah, "6th International Seminar, Performance Auditing", *Performat*, Quarterly, Vol.XIV, No.4, Islamabad, October 1997, p.97.

Yoğun eğitim programları ve yayımlanan rehberler bu konuda yol gösterici olmuştur. İlk iki yıl performans denetimi için yaklaşık 100 proje belirlenmiştir. Ancak kompleks bir görev için bu sayının oldukça fazla olduğu anlaşılmış, yılda yaklaşık 15 projenin denetimi tamamlanıp Kamu Hesapları Komitesine sunulabilmiştir. Şu anda raporlama modelleri standart hale getirilmeye çalışılmaktadır.

Genel Merkezden ayrı olarak çeşitli eyaletlerde yerel denetim kurumları vardır. Bazı denetim kurumları federal hükümet ve eyalet harcamalarının denetiminin yürütülmesi ve ödeme yetkileriyle birlikte çift fonksiyona sahiptirler.

Denetim sonuçları Kamu Hesapları Komitesine sunulmaktadır. Parlamenterler ayrı ayrı değil fakat Komite olarak, Sayıştay'dan özel bir alanda denetim yapmasını da isteyebilirler. 1998 yılında hükümetin aldığı bir kararla kamuda performans göstergelerinin belirlenmesine Sayıştay'ın rehberlik etmesi kararlaştırılmıştır.²²

I. Avustralya Sayıştayı'nda Performans Denetimi

Avustralya Sayıştayı²³da performans denetimi tekniklerini geliştirmede ve uygulamada diğer ülkelere öncülük eden Sayıştaylar arasındadır. Sayıştay'ın bağımsızlığı, görevleri ve denetim yetkisi 1901 tarihli Denetim Yasası ile diğer mevzuattan kaynaklanmaktadır.

1979 yılında yasadaki değişikliklerle verimlilik denetimi olarak ifade ettiği performans denetimi yapma yetkisini almıştır. 1992 yılında ise Verimlilik Denetimi Rehberini yayımlamıştır. Sistem odaklı denetim yaklaşımı oldukça geliştirilmiştir. 600 dolayında personeli olan Avustralya Sayıştayı'nda 4 bölüm bulunmaktadır. Her kurum için planlamadan sorumlu ve denetimin yürütülmesini gözetan bir denetim yöneticisi atanır.

Yürütme üzerinde parlamento kontrolünü sağlayan kamu harcamalarının analizi ve incelenmesine parlamenterler doğrudan katılırlar. Senato Bütçe Tahminleri Komitesi, Kamu Hesapları Ortak Parlamento Komitesi ve (konuya bağlı olarak) diğer komisyonlar Sayıştay raporlarının incelenmesiyle ilgilidir. Bu raporlar sayesinde yönetime soru sorulacak alanlar ve alınacak önlemler saptanarak parlamento ve kamuya hizmet edilir.

²² Performat, "Need of Performance Indicators in Public Sector Organization", **Performat**, Vol.XV, No.1, January 1998, p.1.

²³ Australian National Audit Office

J. Avrupa Topluluğu Sayıştayı*’nda Performans Denetimi

Lüksemburg’da görev yapan Avrupa Sayıştayı,²⁴Topluluğun en yeni kurumlarından birisi olarak Topluluk bütçesinin denetimini gerçekleştirmektedir. 1967 yılına gelinceye kadar Avrupa Topluluklarının hesapları, biri Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu denetçisi, diğeri Avrupa Atom Enerjisi ile Avrupa Ekonomik Topluluklarının mali denetiminden sorumlu Denetim Kurulu olmak üzere iki düzeyde incelenmekteydi. 1967’de Topluluk Kurumlarının Birleştirilmesi Antlaşması üç Topluluk için tek Denetim Kurulu öngörmüştür. Diğer taraftan, gelir ve giderlerin Parlamento tarafından izlenmesi süreci yavaş yavaş gelişmiş ve 1976’ya gelinceye kadar da tamamlanmamıştır. 1970’li yıllarda iki önemli Topluluk reformu denetim konusundaki düzenlemelerin yetersizliğini vurgulamıştır. Bu yıllarda Topluluğun kendi kaynakları gelişmeye başlamış; 22 Temmuz 1975 tarihli Brüksel Anlaşması da bütçe kontrolü üzerinde Avrupa Parlamentosu’nun yetkisini genişletmiştir. Topluluğun mali bağımsızlığının zamanla artması ve bütçe harcamalarının genişlemesi sonucunda bağımsız bir denetim kurumu ihtiyacı daha fazla hissedilmeye başlamıştır.

Demokratik yoldan seçilen ve temsil gücüne sahip yasama meclisinin yetkilerini açıklayan bütçe hakkı, ulus devletlerden oluşan uluslarüstü bir örgüt olan Avrupa Topluluğu için de aynı ölçüde geçerlidir.

Parlamentonun denetim yetkisinin artırılması, etkin bir denetim organını gerektirmiştir. Sonuç olarak, Avrupa Sayıştayı 1 Haziran 1977’de yürürlüğe giren Brüksel Anlaşmasına göre, Ekim 1977’de kurulmuştur. 1993 tarihli Maastricht Anlaşması ile kurumsal statü tanınarak, Avrupa Birliği’nin daha önce dört olan (Komisyon, Konsey, Parlamento, Adalet Divanı) yapısal organları arasına alınmasıyla sorumluluklarının kapsamı genişletilmiş, yetkisi ve bağımsızlığı en üst düzeyde güvenceye bağlanmıştır. Üye devletlerden ayrı, bağımsız bir topluluk bütçesinin varlığı ve bu bütçenin Avrupa kurumları tarafından yönetilmesi, Topluluk gelir ve giderlerinin denetiminden özel olarak sorumlu dış bir denetim kurumu oluşturulmasına temel iki argüman olmuştur.

Avrupa Sayıştayı, Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran anlaşmanın 206. maddesi ile Topluluk gelirlerinin ve giderlerinin yasallığı ve düzenliliği ile kaynakların tutumluluk,

* Avrupa Birliği: Avrupa Topluluğu olarak ifade edilen Avrupa (Ekonomik) Topluluğu, Avrupa Kömür ve Çelik ve Avrupa Atom Enerjisi Topluluklarının yanı sıra, ortak dış politika ve güvenlik ile içişleri ve adalet alanlarında “hükümetlerarası işbirliği” biçiminde işleyen yapıyı anlatmaktadır. Buna karşılık Avrupa Birliği Konseyi dışındaki diğer kurumlar, henüz sadece Topluluğun kurumları olup, “uluslarüstü” hukuki karakter göstermektedir.

²⁴ The European Court of Auditors

verimlilik ve maliyet etkinliği açısından kullanılması anlamında mali yönetimlerin etkinliğini saptama ile sorumlu tutulmuştur. Sayıştay'ın denetimi, Topluluğun genel bütçesini, Komisyonun borçlanmasını ve Sayıştay denetimi dışında kaldığı özel olarak belirtilmediği sürece, Topluluk tarafından kurulan bütün kuruluşların hesaplarını kapsar. Avrupa Kalkınma Fonu ile Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunun işletme bütçesinin denetimi de Sayıştay tarafından gerçekleştirilir. İsmindeki "Court" sözü, mahkeme yetkilerine sahip olmayı değil, toplu sorumluluk ilkesi doğrultusunda örgütlenmesini ifade etmektedir. Avrupa Sayıştayı, bütçenin uygulanması sırasında Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'ne yardım eder. Bunun için temsilcileri Parlamento'nun Bütçe Komitesine sürekli katılır. Topluluk organları ile ulusal kuruluşlar, Sayıştay'ın talep ettiği bütün bilgi ve belgeleri vermek zorundadır.

Avrupa Sayıştayı, iç kontrol sistemlerinin yeterliğini de değerlendirmektedir. Son bir kaç yıldır, Avrupa Konseyi, Avrupa Parlamentosu ve Komisyon'un Avrupa politikalarının yararlarını sorgulamaya başlamalarıyla etkinlik analizi ve kontrolü ile politika ve program değerlendirmesi gibi konulara önem vermeye başlamıştır.

Topluluk programlarının her birindeki ihtiyaçları ve talepleri belirlemede yol gösterici olmaya açıkça önem vermektedir. 24 Haziran 1988'de Konsey, Topluluk faaliyetlerinde objektif kriterlere dayalı etkin izleme, değerlendirme ve kontrol metodları kurma gereğinden söz eden bir yönetmeliği benimsemiştir. Avrupa Sayıştayı denetim rehberlerinde de geniş ölçüde yer verdiği bu modern denetim metodolojisini çok geçmeden benimsemiştir.

Avrupa Sayıştayı, Topluluğun çıkarlarını bağımsız olarak gözetmek üzere üye ülkelerin her biri tarafından atanan 15 üyeden oluşur. Üyeler Konsey tarafından Avrupa Parlamentosu'nun görüşü alındıktan sonra 6 yıllık süre için oybirliğiyle atanırlar. 240'ı denetçi olmak üzere 500 personeli bulunmaktadır. 3 denetim grubu ve 2 özel grupta çalışmalarını yürütmektedir. Denetim bulguları spesifik raporların yanı sıra yıllık raporlarla da açıklanır. Spesifik raporlar sıralanan problemlere Komisyon'un bir çözüm bulması için parlamento komisyonları tarafından incelenir.

Üye ülkelerin Sayıştaylarının farklılıkları, temsilcilerin değişik denetim yaklaşımlarını yansıtma ve sağlamaktadır. Avrupa Sayıştayı, ülke Sayıştayları ile birlikte denetimler de gerçekleştirmektedir.

II. DENETİMDE YENİ AÇILIMLAR

INTOSAI'nin çeşitli forumlarında yapılan öneriler bir bakıma denetimde yeni açılımların da ifadesi olmaktadır. 1995'de Kahire'de düzenlenen INTOSAI Kongresi performans denetiminin yeni unsurları içermesi sürecini açıkça ortaya koymuştur. Kongrede üç temel konu görüşülmüştür; çevrenin denetimi, bilgisayarla yürütülen işlemlerin denetimi ve özelleştirme işlemlerinin denetimi. Kamu kaynaklarının kullanımı ile doğrudan ilgili bu konular yeni önem kazanan denetim alanlarını yansıtmaktadır. Geniş ölçekli performans denetimleri, devlet borçları gibi değişik siyasa araçlarıyla kamu yönetimi politikalarının başarısını veya başarısızlığını nedenleriyle birlikte ortaya koymaktadır.

A. Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma

Çevre, kısa dönemde maliyet azalışları ile verimliliğin artırılmasında kısıtlayıcı olmaktadır. Uzun dönemde ise, çevre kalitesinin aşındırılması gelecek nüfuslar açısından kıtlık ve maliyet yükselmelerine etkiye bulunur. Çevre denetimi hükümet program ve faaliyetlerinin çevre standartları ve kriterleri ile tutarlılığını değerlendiren yargılarda bulunur.²⁵

Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Komisyonu 1987'de raporunu "Ortak Geleceğimiz" başlığıyla yayınlamıştır. Rapor sürdürülebilir kalkınmayı "gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama yeteneğiyle uyumsuzsuzun şimdiki ihtiyaçlarını karşılayan gelişme" olarak tarif etmiştir. Bunun anlamı, bugünün ihtiyaçlarının toplumun uzun sürede ödemek zorunda kalacağı borçlarla finanse edilmemesi gereğidir. Gelecek kuşaklar için toplumsal borçlanmalar yaratılmamalıdır. Doğal kaynaklar gelecekte ekolojik zararlar yaratmayacak şekilde kullanılmalıdır. Sürdürülebilir kalkınma genel olarak, ekonomik karar mekanizmasıyla tamamen bütünleştirilmiş bir faaliyet olarak tanımlanır. Sürdürülebilir kalkınma gereği ve çevrenin korunması son 10 yıldır dünya kamu siyasetinin önemli bir konusu olmuştur.

Kamu siyaseti aşağıdaki nedenlerle gelişmekte olan ülkelerde çok daha kırılgandır:

- a) Kalkınma için sağlanan yetersiz kaynaklar,
- b) Hızlı bir gelişme arzusu ile karar konumunda olanlar üzerindeki sosyo-ekonomik baskılar,

²⁵ S. K. Mahmud, "Environmental Auditing and Sustainable Development", **Performit**, Quarterly, Vol. XIII, No. 4, October, 1996, p.15.

- c) Kamu siyaseti uygulamasında açıklığın olmayışı ve bağımsız bir kontrol mekanizmasının yokluğu;
- d) Gelir düzeyinin düşüklüğü ve eğitim eksikliği;
- e) Nüfus artışı ve çarpık kentleşme.

Sürdürülebilir kalkınmanın gerekleri, genelde, gelişmekte olan ülkelerde kamu siyasetinin formüle edilmesi ve uygulanmasında ihmal edilmektedir. Sonuç olarak, bu ülkelerdeki gelişme çabaları “kendi ihtiyaçlarını karşılamak için gelecek nesilleri feda etme” anlamına gelmektedir. Vatandaşlarının yaşam kalitesini iyileştirme yolundaki yönetim faaliyetlerinin incelenmesinde kamu denetimi, bu faaliyetlerin gelecek nesillerin yaşam yetenekleri üzerinde etkisini ihmal edemez. “Gelecek karşısında bugün” sürekli incelenmesi gereken kamu siyasa kararlarının önemli bir boyutudur.

Çevre denetimi iki temel düzeyde işlemektedir: Uygun teknik kontrollerin olup olmadığını saptamak için genellikle işlemler düzeyindeki teknik çevre denetimi ile kanun ve düzenlemelere uygunluğu sağlayan denetim. Çevre denetiminin ilk yönü teknik konuda uzmanlaşmış, iç ya da dış, Sayıştaylardan ayrı bir çevre denetimi birimi tarafından yürütülür. Sayıştaylar, özel çevre denetimlerinin hatta çevre denetimi fonksiyonunun kendisinin denetim standartlarını karşılayıp karşılamadığını saptayacaktır.

Çevre yönetimi uygulamalarının ve bilgi sistemlerinin denetimi de söz konusudur. Bu Sayıştayların yaygın olarak gerçekleştirdikleri bir çevre denetimi türüdür. Özellikle, tarım, balıkçılık, doğal çevre, ormancılık ve çevresel etki değerlendirmesi alanlarında bu yön, hesap verme sorumluluğu ve sürdürülebilir kalkınma boyutuna eklenebilir.

1995’de 173 üye ülke Sayıştay temsilcilerinin katılımıyla düzenlenen XV. INTOSAI Kongresinin ana teması “Çevre Denetimi” olmuştur. Kongre’de Sayıştayların kaynak ve deneyim eksikliği, öncelikler ve uygulama gibi faktörlerle gerçekte başarılarının sınırlı olabileceği ifadesiyle birlikte aşağıdaki önerilerde bulunmuştur:

- INTOSAI, Sayıştayları (yasal yetkilerini de genişletmeye çalışarak) mevcut görevlerini tam olarak yapmaya sevk etmelidir.

- Sayıştaylar sadece mali denetim yetkisiyle donatılsalar dahi, çevreye verilen zararları da kapsayan maliyet ve sorumlulukları belirterek, parlamentoya, hükümete ve kamuoyuna raporlar sunmalıdır.

- INTOSAI, Sayıştayların katılımcı denetimler gerçekleştirmesinde ülkelerinin uluslararası kurallara uygunluğunu sağlamak üzere işbirliği yapmasını teşvik etmelidir.

- Sayıştaylar, yönetimleri çevre üzerine maliyet bilgileri toplamaya ve raporlamaya ve gerekirse, bu bilgileri denetlemeye sevk etmelidir.

B. Makro Ekonomik Yönetim

Devletin rolündeki önemli gelişmelerin Sayıştayların çalışmalarını yakından etkilediği INTOSAI tarafından da belirtilmiştir. INTOSAI, 1993 yılında, özelleştirme denetimi konusunda, üyesi diğer gruplardan daha fazla olan bir çalışma grubu oluşturmuştur. Özelleştirme denetimi ile ilgili sempozyumlar da düzenlenmiştir. Parlamentolar ve kamuoyu özelleştirmede satışların etkin ve doğru biçimde (özellikle işletme ve sermaye varlıklarının gerçek değerleri ile) ele alındığı konusunda güvence beklemektedir. Bu açıdan Sayıştaylar, toplumsal çıkarları gözeterek bağımsız değerlendirmeler yaparlar.

1980’lerde sunulan makro-ekonomik yönetimler konusunda bir Dünya Bankası Raporunda belirtildiği gibi;

“Bazı ülkelerin makro ekonomilerinin kararsızlığı mali sistemlerinin karşı karşıya bulunduğu güçlüklerle şiddetlenmiştir. 1980’lerdeki gelişmekte olan ülkelerin makro ekonomik koşulları sadece dış krizlerin değil, aynı zamanda 1960 ve 1970’lerde izlemiş oldukları kalkınma stratejilerinin de sonucudur. 1980’lere kadar çoğu gelişmekte olan ülke artan kamu sektörü açıklarını finanse etmek amacıyla dış borçlanma yoluna gitmişti. 1980’lerin başlarında sermaye akışı kesildiğinde, sadece birkaç ülke mali açıklarını azaltabilmişti. Vergilendirme araçları eksikti ve dış borçlarının çoğu değişken faizlerle imzalandığından, faiz oranlarındaki artış borç servisinin maliyetinde de belirgin bir yükselişe yol açmıştı.

Hükümetler, iç mali piyasaların isteklerini karşılamakta çok yetersiz kaldıkları için, yüzlerini merkez bankalarına çevirdiler. Merkez bankalarının para basarak bu tip borçlanmayı finanse etmelerinin derecesine göre sonuç, o derece yüksek enflasyon olmuştur.”

Yukarıdaki alıntı, gelişmekte olan ülkelerin makro-ekonomik politikalarının uygulamalarının ve sosyo-ekonomik koşullar üzerindeki etkisinin düzenli olarak gözden geçirilmesinin zorunlu hale geldiğini göstermektedir. Örneğin, siyasal bir yönü olan borçlanma, aynı zamanda ekonomik bir araç niteliğini de taşımaktadır. Kaynak desteği sağlayan borç yönetimleri risk yönetimi tekniklerini de içermektedir.

Sorun, yüksek denetimin kamu siyasetinin yürütülmesinin incelenmesinden sorumlu bir organ olarak hükümet tarafından izlenen makro ekonomik politikaların sonuçlarını doğrulaması değildir. Bu politikalar vatandaşların refahı üzerinde etkide bulunmaktadır ve bu önemli yön dikkate alınmazsa, yürütme faaliyetlerinin incelemesi yetersiz ve etkisiz kalacaktır. İncelenmesi gereken konu, yüksek denetimin hangi rolü oynaması gerektiği, yetki alanının ve sorgulamalarının amacının ne olduğu ve ne şekilde gerçekleştireceğidir. Ancak, şimdiye kadar Sayıştaylar tarafından bu alanda teorik bir araştırma yapılmamıştır.

C. İnsan Kaynağının Gelişmesi

Gelişmekte olan ülkelerin çoğu yoksulluk sınırının aşağısında kalan büyük bir nüfusa sahiptir. Az gelişmiş insan kaynağı ve yönetsel bozukluklar aynı madalyonun iki yüzüdür. Bu durumun birçok nedeni ve göstergesi olabilir. Asya ve Afrika'nın bazı ülkelerindeki yüksek nüfus artış oranları durumu dönüşü olamayacak bir noktaya getirmektedir. Bu nedenle, insan kaynağının geliştirilmesi, gelişmekte olan bir ülkenin sosyo-ekonomik politikalarının köşe taşı olmak zorundadır. Sosyo-ekonomik yapıdaki değişiklikler insan kaynağı yönetiminde değişikliklere yol açtığı gibi, denetim de yönetimleri, dolayısıyla sosyal yapıyı biçimlendirebilir.

D. Bürokratik Yozlaşma

Bürokraside çöküntü gelişmekte olan ülke yönetimleri için yaygın olan bir diğer fenomendir. Bu, kamu siyaseti uygulamalarını da kapsamaktadır. Gelir ve giderlerdeki dengesizlikler, artan borç yükü, borç yönetimlerinin olmayışı, program ve projelerdeki başarısızlıklar siyasal ve yönetsel çöküşü de beraberinde getirmektedir. Yönetimler problemin farkında olmalarına rağmen henüz çözememişlerdir. Denetimin bürokrasideki çöküntü tehlikesiyle mücadele edebilmesi için metodoloji geliştirilmesi zorunludur, aksi halde diğer bütün denetimler yaşam gerçekleri karşısında anlamsız kalacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
YÖNETSEL İŞLEVLER VE
DENETİM KRİTERLERİ

Bu bölümde, temel yönetim fonksiyonlarının analizleri yapılarak, faaliyetlerin verimli, etkin ve tutumlu uygulanmasına ilişkin, her kuruluşa uygulanabilecek genel denetim kriterlerine yer verilmiştir. Genel kriterler, diğer performans denetimi çalışmalarında da değerlendirilmesi gereken bilgiler olarak kullanılabilir.

Denetimde yönetsel faaliyetler ve işlemler sonuçları ile birlikte bağımsız bir değerlendirmeye tabi tutulur. Performans denetiminde de yönetim uygulamaları, metotları ve prosedürleri verimlilik, etkinlik, tutumluluk açılarından değerlendirilir. Verimlilik, etkinlik ve tutumluluk, aynı zamanda, yönetim biliminin de konusudur. Bu nedenle, normatif yaklaşımla değerlendirmenin kabul edilen uygun yönetim prosedürlerine göre yapılması doğal olarak, yönetimin ilkeleri konusunda bilgi sahibi olmayı gerektirir.

Yönetimin ne olduğu ve yöneticilerin ne yapması gerektiği temel sorudur. Yönetimin çeşitli tanımları yapılabilir: Kaynakları verimli ve etkin kullanarak amaçların başarılması sanatı olarak tanımlanabilir. Yönetim, kompleks sistemlere uyum sağlama süreci olarak düşünüldüğünde, rasyonel ve savunulabilir karar mekanizmasının oluşturulup oluşturulmadığı önem taşır. Yönetim biliminin gelişiminden itibaren yapılan tanımlar yönetimin değişik özelliklerini vurgulamıştır. İlk kez, geleneksel örgüt kuramının öncüleri Amerika'da F. W. Taylor, Fransa'da H. Fayol yönetsel işlevlere bağlı yönetim tanımları yapmışlardır. Planlama - Örgütlenme - Personel yönetimi - Yönlendirme - Koordinasyon - Raporlama - Bütçeleme (POSDCORB) temel yönetim işlevleri olarak kabul edilmektedir. Denetim ise diğer yönetim işlevlerinin neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığını inceler ve tespit eder.

Denetim yaklaşımı, kaynak yönetimini düzenleyen ve destekleyen yönetsel sistemlerin (stratejik yönetim, yönetim bilgi sistemi, izleme sistemi vb.) her biri için geliştirilebilir ve formüleleştirilebilir. Çeşitli yönetsel işlevler üzerinde ayrı ayrı yoğunlaşarak değerlendirme kriterlerinin açıklanması, sistem odaklı bir yaklaşıma sahip olmamızı sağlayacağı için tercih edilmiştir. Bu kriterler bazı ülkelerde denetim puanlama formları şeklinde kullanılmaktadır.

I. STRATEJİK YÖNETİM VE PLANLAMA

Yönetmel işlevler arasında ilk sırayı planlama faaliyeti almaktadır. Planlama, alternatiflerin tespiti ve geliştirilmesi ile bunlar arasından en uygun olanın seçimidir. Planlama ile problem çözme ve karar verme arasında yakın ilişki vardır. Kuruluşun etkinliğinin başlangıç noktasını oluşturan amaçlar, planlarda formüle edilir. Amaçların derecelendirilmesi planların türlerini belirleyecektir.

A. Amaçlar Hiyerarşisi

Tüm örgütler bir kimliğe sahip olup, varlıklarının nedeni “Biz kimiz, neyiz?” “Amacımız nedir?” sorularına yanıt verir. Bu açıdan vizyon ve misyon kavramları açıklayıcı olabilir.

Vizyon; kişi ve kurumsal hedefler doğrultusunda birey ve grup olarak sahip olunan düşünsel imgeleri, ileriye görme gücüne dayalı olarak çizilen yönü ifade eder. Vizyon ve inançlar örgütsel kültürü oluşturur.

Misyon; kişi veya topluluğun üstlendiği özel görev demektir. Örgütü oluşturan bireyler tarafından paylaşılan değerler misyonu oluşturur. Misyonun özellikleri:¹

- Uzun dönemli bir amaçtır.
- Hiçbir zaman ortadan kalkmaz ve ulaşamaz.
- Paylaşılan ortak değer ve inançlardır.
- Örgüt misyonu nicelikle ilgili değil, nitelikle ilgilidir.
- Misyon örgüt içine değil, dışına yöneliktir ve
- Misyon örgüte özgüdür ve özeldir.

Misyonun İşlenmesi:

Her örgüt toplum tarafından verilen temel görev ve fonksiyonlara sahiptir. Genel amaçlar, örgütün sürekli ulaşmayı hedeflediği stratejik amaçlarıdır. Çevrenin kuruluşa yüklediği genel amaçlar ile misyonu arasında yakın bağ vardır. Misyonun en önemli fonksiyonu kuruluştaki tüm çalışanlara ortak bir yön göstermesidir. İkinci fonksiyonu ise, benzer kuruluşlardan ayırt eden bir içerik kazandırmasıdır.²

¹ Ömer Dinçer ve Yahya Fidan, *İşletme Yönetimine Giriş*, İz Yayıncılık, İstanbul, 1995, s.45.

² A.k., s.45.

Stratejik amaçlar; uzun dönemde ulaşılmak istenen sonuçları ifade eder, geleceğe yönelik olarak kuruluşun uygulamalarını şekillendirir ve yönlendirir. Kuruluşun yetenek ve kapasitesi, geçmiş tecrübeleri, dış koşullar stratejik amaçların belirlenmesinde etkili olur.

Fonksiyonel amaçlar (hedefler); stratejik amaçların gerçekleştirilmesiyle ilgili olan ve rakamlarla ifade edilen daha kısa dönemli sonuçlardır.

Amaçlar;

- ulaşılabilir
 - spesifik
 - yetki verici
 - iletilebilir
 - ölçülebilir
 - süreli
 - açık, kesin ve
 - kabul edilebilir
- olmalıdır.

1. Stratejik Planlama

Eski Yunan'da, General Stretogos'un sanat ve bilgeliğini belirtmek için kullanılan strateji Latince yol, çizgi anlamına gelen “stratum” kelimesinden türetilmiştir. Strateji örgütün kilit mevkieindeki karar verenlerin neye ulaşmak istediklerini ve bunu nasıl başaracaklarını konu edinen uzun dönemli ve genel bir kavramdır. Uzak geleceği görememek “yönetim miyopluğu” olarak adlandırılmaktadır. Planlama ise, bir karar oluşturma ve bir kurumda geleceğe ait düşünceleri dizgesel olarak belirleme, gelecekteki olanakları, kurumun kuvvetli ve zayıf yönlerini saptayarak geliştirme sürecidir. Plan kavramı strateji, politika, yöntem ve program kavramlarını kapsamaktadır. Plan stratejinin yanı sıra risk ve belirsizlikleri de içermektedir.³

Stratejik amaçlar:⁴

- Çevreye göre ayarlanan uzun dönemli bir amaçlardır.
- Örgütün bütününe yön vererek, çalışanlara rehberlik ederler.

³ Ali Rıza Erdem, “Stratejik İnsan Gücü Planlaması- Verimlilik İlişkisi ve İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi”, **Verimlilik Dergisi**, MPM, Ankara, Mart 1997, s.10.

⁴ Ömer Dinçer ve Yahya Fidan, **a.g.k.**, s.46.

- Uzun dönemdeki öncelikleri ortaya çıkarırlar.
- Örgütün her düzeyinde performans kriterlerini oluşturarak yönetimin kontrolünü kolaylaştırırlar.

Stratejik planlar değişken, belirsiz ve dolayısıyla riskli bir çevrede örgüte belirli bir yön çizecektir. Fırsatlar ve tehlikeler örgütün işlemlerini etkileyen dış faktörleri içerir. Bunlar, siyasal, sosyo-ekonomik ve teknolojik faktörlerdir. Değişen koşulların yarattığı fırsat ve tehlikelerin değerlendirilmesi ile öngörü ve önlem alma sistemi işler, böylece çevreye uyum sağlamanın yolu açılır. Çevresel değişkenler tanımlandıktan sonra amaç ve hedefler ile standartlar belirlenir. Stratejik planlar aynı zamanda değişimin planlanması aracıdır.

Stratejik Planlama Modeli:⁵

- 1- *Planın planlanması ile politika tercihlerinin belirlenmesi,*
- 2- *Misyon-amaç ve ortak değerlerin açıklanması,*
- 3- *Dış faktörlerin değerlendirilmesi,*
- 4- *Stratejik amaçların tanımlanması,*
- 5- *Sonuçların ölçümü,*
- 6- *Stratejik önceliklerin derecelendirilmesi,*
- 7- *Stratejik yöntemlerin belirlenmesi,*
- 8- *Performansın ölçümü ve geri bildirim.*

2. Uygulama Planları

Stratejik planların gerçekleştirilmesi uygulama planları şeklinde formüle edilmelerine bağlıdır. Kuruluş stratejisi çalışanların tümü için somutlaştırılmalı ve uzun dönemli stratejiler kısa dönem için, açık uygulama planlarına dönüştürülebilmelidir. Uygulama planları kuruluşun ulaşmak istediği sonuçları, gelecekteki beklentilerini somutlaştırır.

⁵ Blackerby, Phillip, "An Overview of Strategic Planning", *Armed Forces Comptroller Magazine*, Vol. 39, No. 1 (Winter 1994), pp.17-22.

Uygulama Planlarının Özellikleri:

- Performans hedeflerini objektif, ölçülebilir ve niceliksel olarak açıklar. Bu hedeflere ulaşmak için gerekli süreçleri, teknolojiyi, insan kaynakları, mali kaynaklar, bilgi ve diğer kaynakları kısaca tanımlar.
- Her program faaliyetinin sonuçlarını, hizmet düzeylerini, ilişkili sonuçları ölçen ve değerlendiren performans göstergelerini belirler.
- Ölçülen değerlerin geçerliliğini araştıran yöntemleri tanımlar.
- Hedeflenen performans düzeyi ile gerçekleşen sonuçları karşılaştırmaya imkân verir.

B. Denetim Kriterleri

Genel kriterler şu şekilde özetlenebilir:

- Amaç ve hedefler ne kadar açık tanımlanıyor?
- Kuruluş politikaları yazılı mı? Yönetim kademelerince tam ve kesin olarak anlaşılıyor mu?
- Düzenli bir şekilde sıralanmış mı?
- Hedefler kalite, miktar, zaman bakımlarından belirgin mi?
- Program ve projeler amaç ve hedefleri gerçekleştirmeye uygun mu?
- Amaç ve hedefler ne derece kompleks?
- Amaç ve hedefler arasında ilişki nasıl kurulmuş? Birbiriyle uyumlu mu?
- Genel amaçlar, neden-sonuç ilişkisi içinde veya birbirini kronolojik olarak takip eden bir seri ara amaca bölünebilir mi?
- Her amaç için girdiler tanımlanmış mı?
- Amaçların fırsat maliyeti göz önüne alınmış mı?
- Alternatifler arasında en uygunu seçilmiş mi?
- Önceliklendirme yapılmış mı?
- Dışsal faktörlerin etkisini azaltacak önlemler alınmış mı?

II. FONKSİYONEL YÖNETİM VE ORGANİZASYON YAPISI

A. Organizasyon Yapısı

Performans rejimi iyi tanımlanmış yönetsel sorumluluklar ve verimlilik, etkinlik, tutumluluğu destekleyen bir örgüt yapısı üzerine kurulur. Planlar ile amaç ve stratejik hedefler saptandıktan sonra, yetki ve sorumluluk dağılımı, faaliyet alanlarının düzenlenmesi gibi konularda organizasyon yapısının amaç ve hedeflerle uyumlu biçimde oluşturulması gerekir. Planlamada, gelecekteki hedeflerin “ne” olacağı saptanmasına karşın, örgütlemeye, mevcut kaynaklardan hareketle saptanan amaç ve hedeflere “nasıl” ulaşılabileceği kararlaştırılır.

Yapı, en genel ifade ile bir örgütün insan kaynaklarını amaçlara yönlendirebilme yoludur. “Yapısal ilişkiler sadece bir kez ve herkes için kullanılacak reçeteler olmayıp, değişmekte olan koşullara ve üyelerin değişmekte olan arzularına uyabilecek oyunun kurallarıdır(H. Hall).”

Performans denetiminde, yapısal özelliklerin, kaynakların en uygun maliyetle elde edilebilmesi ile verimli kullanılabilmesinde ne derece etkili olduğunu değerlendirilmektedir. Organizasyon yapısı, organizasyon şemaları ve elkitaplarında ifade edilir. Örgütsel ilişkilerin biçimlendirilmesinde örgüt şemalarından da geniş ölçüde yararlanılır. Organizasyon yapısının şekil ile gösterildiği şemalar, yetki ve sorumluluk ilişkilerinin, faaliyetlerin, iletişim kanallarının saptanmasına yarar. Şema ile organizasyondaki faaliyet bölümleri, görev dağılımları, yönetici ve yönetilenlerin yerleri, yetki ve sorumluluk ilişkileri hiyerarşik kademeler biçiminde ifade edilir. Elkitapları, işlemler ve yöntemler konusunda bilgi verir. Fonksiyon ve sorumlulukların çeşitli örgüt bölümlerine bağlanması ve iş yöntemlerinin belirlenmesi yasal düzenlemelerle belirlenir. Yazılı iş tanımları ve prosedürler, örgütteki herkesin görev ve sorumlulukları ile çalışma yöntemlerini ortaya koyarak organizasyon şemalarını destekler. Şema ve el kitapları, eskiyerek geçerliliğini kaybetmiş, kuruluşun gelişimine ayak uyduramamış olabileceğinden, geçerliliğini sağlayacak önlemler alınır.

İyi bir organizasyon modeli, örgütün amaçlarına uygun, esnek ve az kademelidir. Kurumsal politika ve stratejiler çalışanlara iletilir ve düzenli olarak güncelleştirilir, iyileştirilir. Yönetim bir sürecin tamamlanması sorumluluğunu verdiği çalışanlara, karar alma yetkisini de devreder. Sorumluluk iletim kanallarının açıklığı her çalışan için

kanıtlanmalıdır. Sorumluluk ilişkisinin açıklığı ve (mümkün olduğu kadar ölçülebilir) tarzda ifadesi sorumluluğun önemli bir unsurudur.

Strateji ile değişecek bazı yapısal özellikler:

- Yetkinin merkezi olması ya da desantralizasyonu
- İşin bölümlendirme derecesi
- Birimlerin büyüklüğü
- Eşgüdüm mekanizması
- Personelin yeri ve nitelikleri
- Yönetim bilgi sistemi
- Kilit konumlardaki personelin özellikleri.

Verimlilik ve etkinliği etkileyen yapısal değişkenler;⁶ amaç, yetki devri, uzmanlaşma, formelleşme, kontrol alanı, organizasyonun büyüklüğü, birimlerin büyüklüğü, merkezileşme, iletişim kanallarıdır.

İş Süreçleri ve İş Akışları:

İş Süreçleri; kaynakların hizmete dönüştüğü süreci göstermektedir. İş süreçleri kuruluşun hizmeti üretme teknolojisidir, dolayısıyla planlı ve sistemli bir süreçtir.

Etkin organizasyon için en kısa yoldan ve en verimli biçimde yapılmasını sağlayan iş analizlerinin geliştirilmesini gerektirir. İş analizleri ile süreçler geliştirilebilir. İş analizleri ile işin ne olduğu, niçin ve nasıl yapıldığı, ne gibi nitelikler gerektirdiği ve hangi koşullar altında yerine getirildiği açıklığa kavuşturulur. Bu bilgilere dayanarak her iş için ayrı iş tanımları yapılır.

İş Akışı; bir fonksiyonun (görevin, hizmetin, işin) ne olduğunu göstermekten çok, bir sıralama ile nasıl yapıldığını, yapılacağını göstermeye yarayan bir tekniktir. İş akışı tekniğinin amacı, bir görevin yapılış sırasını saptamak, bu yoldan kırtasiyecilikten arıtılmasını ve daha verimli, etkin ve tutumlu yeni bir iş metodunu geliştirmektir. Faaliyetlerin yapılandırılmasında çalışanla yapacağı işlerin önceden belirlenmesi, yazılı iş yapma yöntem ve rutinin geliştirilmesi iş akışının kontrolünü sağlayacaktır.

⁶ Richard M. Steers. **Organizational Effectiveness**, A Behavioral View, Goodyear Publishing Company Inc., Santa Monica, California, U.S.A., 1977, p.59.

Yararları:

- İşlerin gecikmesini önler.
- Benzer işlemlerin her yerde, aynı veya benzer usullerle yapılması sağlanır. Kısaca, hizmetlere ait normlar, standart yollar saptanabilir.
- İş akışı sürecini kısaltıp, yerine daha rasyonelini koymakla maliyetler azaltılır.
- Herkesin sorumluluklarını bilmesini sağlar.
- Kontroller basitleşir. İşlemlerde hatanın azalması ile kalite yükselir.
- Girdi-çıkı dengesi sağlanarak verim artırılır.

İş akış kaydının grafik gösteri biçimi iş akış şemasıdır. Sistem çalışmalarında kullanılan şemalar, bir organizasyon içindeki yetki ve bilgi akışlarını şekillerle ifade ederler. Bir şemada işlemler, aralarındaki bağlantılarıyla birlikte gösterilir. Mevcut veya tasarlanan sistemin genel şekli belirtilerek bilginin nereden nereye gittiği gösterilir. Şemalar, bilgilerin sadece yazılı bir şekilde bulundurulmasından daha yararlıdır. Bu yararlar şöyle sıralanabilir:

- Şemalarda, karmaşık işlemler düzenli bir şekilde gösterilebilir.
- Simgelerin kullanılması ayrıntılı açıklama ihtiyacını asgariye indirir.
- Şematik gösterme tarzı, sisteme dahil bütün çalışma ve işlemlerin belirtilmesinde bir güvenlik unsurudur.
- Sistem şekiller halinde belirtildiğinde, tekrarlanmalar, karmaşık durumlar ve diğer zayıf noktalar çok belirgin biçimde ortaya çıkar. Böylece analizler kolaylaşır.
- Şemalar işleyen sistemle, tasarlanan sistemi karşılaştırmaya yarar. Değişiklikler açıklıkla izlenebilir.

B. Denetim Kriterleri

Organizasyon yapısına ilişkin bilgiler, kurumun nasıl işlediğini açıkça ortaya koymayı amaçlamalıdır. Denetçinin görevi kuşkusuz iş analizleri yapmak ya da iş akış modelleri geliştirmek değildir. Ancak bunların geliştirilmesini sağlamaktır. Yapıya ilişkin incelemeler şu çerçevede olmalıdır:

- Mevcut koşulların ayrıntılı incelenmesi;
- Eğer, kurum beş yıllık bir zaman periyodu içerisinde ne yapacağını açıkça belirlemişse, bunun kilit personel tarafından bilinip, anlaşılıp, desteklenip desteklenmediğinin araştırılması;

- Bütün faaliyetleri izlemek, koordine etmek ve yönlendirmek için yönetim yapısında hangi değişikliklerin yapılması gerektiğinin belirlenmesi;
- Personelin değişim doğrultusundaki tutumları hakkında veri toplanması;
- Mevcut durumdan istenilen duruma geçmek için kurumun, ne yapılması gerektiğinin analizini yapıp yapmadığının saptanması.

Genel Kriterler:

- Yapı amaçları karşılayacak nitelikte ve anlaşılır olmalı;
- Süreç tanımlanmış / ayrılmış uygun rol ve görevlerle bütünleştirilmeli;
- Yetki ve sorumluluklar açıkça tanımlanmalı ve yetki devrine geniş ölçüde yer verilmeli;
- Yeterli düzeyde yönetim kontrolünü sağlamalı;
- Sorumlulukların birimlere dağıtımında tekrarlamalar olmamalı;
- İş tanımları yapılmalı ve iş özellikleri ile kapsamı belirtilerek görev ve sorumlulukların analizi yapılmalı;
- Uygulama usul ve yöntemlerini içeren rehberler bulunmalı ve bunlar güncelleştirilmeli;
- Mevcut yapı ile amaç ve hedefler arasında tam bir uyum sağlanmalı;
- Ayrıntılı bir işgücü planı hazırlanmalı;
- İşe alma, eğitim, yer değiştirme ve yükselmeye işgücünün planlanması için istatistiksel bir veri tabanı modeli hazırlanmalı;
- Birimlerarası koordinasyon geliştirilmeli ve açık bir iletişim kurulmalı;
- Sorumluluk zinciri açık olmalı.

C. İç Kontrol ve Yönetim İncelemeleri

1. İç Kontrol Sistemi

İç Kontrol Sistemi; yönetsel politikalara uygunluk da dahil olmak üzere işlerin düzenli ve etkin yürütülmesi, varlıkların korunması, hata, hile ve usulsüzlüklerin belirlenmesi ve önlenmesi, muhasebe kayıtlarının doğru ve eksiksiz olması ve mali bilgilerin güvenilir olarak zamanında derlenmesi amacıyla kuruluştaki uygulanan organizasyon planı ile bunlara ilişkin tüm yöntemleri kapsar.⁷ İç kontroller mali kontroller ve yönetsel veya

⁷ Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, R.G: Tebliğ, 4.3.1996, Sayı: 22, s.570.

işlemsel kontroller olmak üzere iki türdür. Muhasebe kontrolü ise, aktiflerin korunması ve mali kayıtların doğruluk ve güvenilirliğine güvence sağlamak amacıyla gerçekleştirilir.

Kontrol amaçları ile denetim amaçları aynı değildir. Denetim amaçları kontrol amaçlarının yeterli olup olmadığını ve bu amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmeyi içerir. İç denetimin amacı, üst yöneticilere sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirmelerinde yardımcı olmaktır. Performans denetiminde ise, iç kontrol ve iç denetim sistemi gözden geçirilerek, iç kontrolün etkinliğini ölçülür. Etkin bir iç kontrol sistemi için başlıca ilkelere uyulup uyulmadığı değerlendirilir.⁸ İç kontroller değerlendirilirken, faaliyetlerin yönetim politikalarına ve prosedürlerine uygunluğu incelenir. Uygunluk derecesini belirlemek için yapılan çalışmalara uygunluk testleri denir. Test edilecek kalemlerin büyüklüğünü belirlemek için katı kurallar koymak mümkün değildir. Amaç, kontrol prosedürlerinin uygun fonksiyon gördüğü kanısına sahip olmak için gerekli en az miktarın test edilmesidir.⁹

2. Denetim Kriterleri

- İş ve işlemler izlemeye imkan verecek biçimde tam ve doğru belgelendirilmekte mi?
- İş ve işlemler yetkili makamların onayından geçirilmekte mi?
- Görevlerin ayrımı ilkesine uyulmakta mı?
- Yetkilendirme uygun düzeyde mi?
- Bağımsız bir denetim birimi bulunmakta mı?
- Yönetimin denetim birimi üst kademedan destek alıyor mu ve alt kademe yöneticiler üzerine etkisi var mı?
- İç denetim raporlama usulleri yeterli mi?

D. İnsan Kaynağı Yönetimi

1. İnsan Kaynağı Yönetimi

İnsan kaynağı her örgütün en değerli varlığı olup, verimliliği arttırmanın da en önemli alanıdır. İnsan kaynakları sözcüğü personel sözcüğüne göre daha çağdaş bir

⁸ Ersin Güredin, a.g.k., s.179.

⁹ Bkz: INTOSAI İç Kontrol Standartları Klavuzu, T.C. Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 1997.

sözcüktür; insan ögesi yönetimin merkezine alınarak örgüt ve çevresi yeniden yorumlanmaktadır. Bu nedenle personel yönetimi ile insan kaynağı yönetimi arasında farklılıklar bulunmaktadır.¹⁰ Eğer bir örgütte gerekli sayıda ve istenen nitelikte insan kaynağı ihtiyaç duyulan yerde ve zamanda sağlanamıyorsa, etkin yönetilemiyorsa, örgütün maliyetleri, verimliliği ve etkinliği bundan belirgin derecede etkilenecektir.

Örgütler amaçlarını doğru yerde ve doğru şekilde gerçekleştirmek için doğru insanlara gereksinim duyarlar. Çalışanlar da ne yapmaları gerektiğini bilmek isterler ve tutumlu, verimli ve etkin işlev görebilmeleri için motive edilmeleri gerekir.

İnsan Kaynağı Yönetimi; insan kaynağının işte yönetimi veya örgüt amaçlarını gerçekleştirmek ve performansı geliştirmek üzere istihdamı, motivasyonu, yararlanılması ve ödüllendirilmesidir.

İnsan Kaynağı Yönetiminin İşlevleri:

İnsan kaynağı yönetimi denetimi şu işlevlerin her birini bağımsız olarak inceleyerek yeterli düzeyde yapıp yapılmadığını araştıracaktır:

İnsan Kaynağı Yönetiminin Planlanması: Uygun yetenekteki insanların uygun yerde ve uygun zamanda istihdam edilebilmesi için örgütün gereksinimlerinin belirlenmesi.

İşe alma: Örgütsel amaçların başarılması için uygun yetenekteki insanların uygun yerlere yerleştirilmesi, uygun sayıda insanın belirli bir maliyetle sağlanması süreci.

Eğitim: Şimdiki ve gelecekteki çalışma hedeflerini gerçekleştirmek için gereken bilgi, yetenek ve uzmanlığın çalışanlara kazandırılması.

*Performans Değerlendirmesi:*¹¹ Çalışanların iş hedef ve sorumluluklarının bilincine varmasını sağlama; performansı etkili ve adil olarak değerlendirme; başarıyla ilişkili mali ödüllendirme sistemi kurma; problemlerin zamanında teşhis edilmesini sağlama.

Çalışanlarla İlişkiler: Uygun bir çalışma atmosferi yaratma; çalışanlar / yönetim ilişkilerine tutarlı ve adil yaklaşımla etkin bir program dağılımını başarma.

¹⁰ Ömer Saatçioğlu. *İnsangücü Planlaması ve Verimliliğe Etkisi*, İstanbul. 16-19 Mayıs 1986 Seminer Bildirisi. s.6.

¹¹ Bkz: Doğan Canman. *Personelin Değerlendirilmesinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Türkiye’de Kamu Personelinin Değerlendirilmesi*, TODAİE Yayınları No:252, Ankara. 1993.

Örgüt İklimi ve Değerlendirme: İş pozisyonlarının açıkça tanımlanması, pozisyonlara uygun değerlendirmelerin yapılması; çalışanların işlerinden tatmin olmasını ve potansiyellerini ortaya koyabilmelerini sağlama.

2. Denetim Kriterleri

İncelenecek konular:

- İş yükünün analizi;
- Bilgi ve yetenek gereklerinin değerlendirilmesi;
- Personel ihtiyacının tespiti;
- Mevcut personel kaynakları konusunda bilgi toplanması;
- İş gücünün tahmini;
- Personelin seçimi ve işe alınması;
- Personelin eğitimi ve geliştirilmesi;
- Mevcut planların etkinliğini değerlendirme süreci.

Genel Kriterler:

- Personelin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarının tahmini ve planlaması yapılmakta mı?
- Mevcut ve gelecekteki personel gerekleri, tahmini iş yükleri ile iş performans standartları ve gerekli personel arasındaki ilişkinin analizine dayanarak belirlenmekte mi?
- İnsan kaynağı planlamasının kapsamlı ve dökümanite olup olmadığı?
- Bilginin güncelliğini koruması ve yeterli eğitim düzeyi sağlamak için personel sürekli mesleki eğitime tabi tutulmakta mı?
- Plan uygulaması belli fonksiyonel birimlerin sorumluluğunda izlenmekte mi?
- Personel planlaması diğer yönetim planları ve kuruluş planları ile bütünleştirilmiş mi?¹²

¹² T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Etkinlik Denetiminin Esasları**, (Çev.Ömer Faruk Batırel), Avustralya Sayıştay Başkanlığı Derlemesi, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987, s.73.

III. YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ VE İLETİŞİM

A. Yönetim Bilgi Sistemi

Bilgi ve iletişim olguları, çağdaş yönetim kuram ve uygulamalarının başlıca konularındandır. Kurumlarda iletişimi etkileyen dış faktörler ve bilgi sistemleri olarak iç faktörler sistem yaklaşımlarının önem verdiği yönlerdir. İletişim faaliyetleri sistemi bütünleştiren ve tüm farklılaşmış faaliyetleri örgütsel amaçlar doğrultusunda uyumlaştıran kontrol etkinliklerinin bir kısmını oluşturmaktadır.¹³ Her düzeydeki yönetici işlemleri günü gününe izlemek, performansı değerlendirmek, kontrol kurmak, değişime uyum sağlamak ve geleceği planlamak için bilgi iletimine ihtiyaç duyar. Bilgi yönetimi yöneticilere kurumu yönetebilmek ve programları etkin olarak dağıtabilmek için ihtiyaç duydukları bilgileri sağlama amacıyla kurulan sistemler aracılığıyla gerçekleştirilebilir. Yönetim bilgi sistemlerinin başlıca işlevi; insan, makine, malzeme, ve mali kaynak unsurları arasındaki karşılıklı ilişkileri en verimli biçimde düzenleyerek , örgütün amaçlarına en etkin biçimde ulaşmasını sağlayacak olan karar organlarına zamanlı ve doğru bilgiyi sağlamaktır. Bir kurumun planlamasının etkinliği ve kaynak dağılımına duyarlılığı bilgi sistemlerini incelemenin genel çerçevesidir.

Yaklaşımlar:

Yönetmel Karar Verme Yaklaşımı: Yönetmel faaliyetleri bilgi işleme ve karar verme sürecinin bir fonksiyonu olarak gören bu yaklaşım, bilgi sistemlerinin yöneticilerin sınırlı bilgi işleme ve derleme kapasitelerini geliştireceğini ve kararların rasyonelliğini arttıracığını savunmaktadır. Bu yaklaşımda, geleneksel kuramcılarının ekonomik insan varsayımının yerini yönetmel insan varsayımı almıştır.

Durumsallık Yaklaşımı; örgütün çevresine uyum sağlayabilme yeteneği bilgi sistemlerini yönetbilmesine bağlıdır. Yönetim bilgi sistemi teknik bir sistem olmaktan çok örgüt kuramlarıyla bağlantılı karmaşık bir sistemdir. Bu açıdan, organizmaların sinir sistemlerine benzetilmektedir.

“Daha Fazlasını Verme”: Bir çok yönetim bilgi sistemi yöneticilerin eksik bilgilerle çalıştıkları varsayımına göre tasarlanmıştır. Gerçekte yöneticiler, konuyla ilgisiz bilgilerin bolluğundan yakınmaktadırlar. Yönetim bilgi sisteminin ilgisiz bilgilerin ayıklanmasıyla konuyla ilgili bilgilerin sunumuna doğru değişmesinin sonuçları önemlidir.

¹³ Aykut Polatoğlu, “Örgüt Kuramları ve İletişim”, *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 17, Sayı 4, Aralık 1984, s.74.

Yönetim bilgi sistemi teorisyenleri genellikle beş varsayımda bulunmaktadır.¹⁴ Bu varsayımlar:

- 1-Çoğu yöneticiler veri bolluğu içinde kaybolmakta olup, karşı karşıya bulundukları en önemli eksiklik ihtiyaç duydukları bilgileri elde edememeleridir.
- 2-Yöneticiler ihtiyaç duydukları bilgilerden daha fazlasını istemek tutumu içindedirler.
- 3-Yöneticiler ihtiyaç duydukları bilgilere sahiplerse (bu bilgileri iyi kullanmaları durumunda) karar vermeleri gelişecektir.
- 4-Yöneticiler arasında daha iyi bir iletişim kurulması kurumsal etkinliği arttıracaktır.
- 5-Yöneticiler bilgi sistemlerinin nasıl işlediğini anlamak zorunda değillerdir, sadece bilgiyi nasıl kullanacaklarını bilmeleri yeterlidir.

Yönetim faaliyetlerine yönelik bilgi sistemleri üç grupta toplanabilir:

1. Önceden belirlenen raporlama faaliyeti ile kullanıcının günlük karar alma ihtiyaçlarını destekleyen raporlama sistemi;
2. Matematiksel karar modelleri aracılığıyla kullanıcıya alternatif karar seçenekleri sunarak etkileşimli karar desteği sağlayan karar destek sistemleri;
3. Üst yönetime stratejik ve seçici bilgi sağlayan uzman sistemler.

Ancak yönetim bilgi sistemi incelemelerde hepsini kapsayan genel anlamıyla ele alınmaktadır. Bu iki çeşit kontrol sağlayan sistemlerin gelişmesini içerir;

- kaynak kontrolü (girdiler),
- gerçekleşme kontrolü (çıktı-sonuç).

Yöneticiler, günlerinin çoğunu karar vermeden önce bilgi elde etme ve analiz etme ile harcarlar. Çoğu durumda doğru kararlar verebilmek için deneyimlerine güvenmekle birlikte, kapsamlı bilgi ihtiyacı da duyarlar. Yönetim bilgi sistemleri, karar mekanizmasında bulunan kişilere alternatifler arasında seçim yapmalarında yardımcı olur. Doğru, güvenilir ve zamanlı bilgiye dayandıkları takdirde kararlar aynı zamanda başarılı ve saydam da olur. Yönetim bilgi sistemi ile organizasyonun hangi hedeflerini gerçekleştirdiği, hangilerini

¹⁴ Russell L. Ackoff, "Management Information Systems", *Topics in Managerial Accounting*, McGraw-Hill Company of Canada Limited, Toronto, 1970, p.171-78.

gerçekleştiremediği ortaya konulabilir. Yönetim bilgi sistemi her düzeydeki personel için ayrı ayrı hazırlanır.¹⁵ Bilgi sistemleri dış kullanıcıların isteklerine uygun bilgileri de kapsar.

Temel amaçları;

- bilgi sağlama,
- değerlendirme ve kontrol,
- analizler yapmadır.

Böylece bilgi sistemleri yönetimin karar alma mekanizmasının ve stratejik planlamanın desteklenmesi işlevini görür.

Yararları:

- ___ Yönetim bilgi sistemi kararların - verilmeden önceki ya da verildikten sonraki - etkisini ölçer.
- ___ Değişen dış faktörlerin etkisini ne kontrol ne de tahmin edebileceğimizden çevreyi ölçer.
- ___ Mevcut sorunların gelişimini öğrenebilmek, dolayısıyla zamanında müdahale edebilmek için uygun bir zamanda yeniden işler.
- ___ İşlerin yerine getiriliş tarzını değiştirir.
- ___ Yönetim işlevlerinin bütünleştirilmesini sağlar.
- ___ Yeni stratejik fırsatlar sunar.
- ___ Değişimleri güçlendirir.

Yönetim bilgi sistemi elle tutulan geleneksel kayıt sistemlerinden bilgi işleme dayalı sistemlere uzanan geniş bir yelpazede çeşitlilik göstermektedir. Ancak, bilgisayarlı sistemlerin etkinliği daha fazladır. Mali yönetim ve diğer bilgi sistemleri, genellikle birçok hesaplamaların yapılmasını gerektiren bilgi derleme, depolama, işletme, özetleme ve raporlama süreçlerini içerirler. Karar organlarına sistematik bilgi ve veri sağlayan raporlama yönetim bilgi sisteminin önemli bir unsurudur. Her raporun içerdiği bilgi çeşidini, hazırlanma periyotlarını ve dağılımını inceleme, kurumun güçlü ve zayıf yönlerinin değerlendirilmesine yardımcı olur. Veri tabanını ve bankasını oluşturma, elde edilen ham bilgileri işleme, bulguları sınıflandırarak, analiz etme gibi işlemler sonuçta, uzun ya da kısa dönemli amaç ve hedefler ortaya koymak içindir.

¹⁵ Richard L. Daft, Management, **Management**, The Dryden Press, Second Edition, Chicago, 1991, p.553.

Bilgisayarlı sistemler, geniş ölçekli organizasyonların problemlerine doğrudan yanıt olarak gelişmiştir. Bilgilerin elle kaydedilmesi ve işlenmesi büyük ölçüde zaman ve emek harcanmasını gerektireceği gibi hatalara da açık olacaktır. Ancak bilgisayarlı sistemlerin de maliyetleri yüksek olduğundan, faaliyetlerin sayısının belli bir düzeyi aşması durumunda kullanımının gerekli ve yararlı olacağı düşünülebilir. Şu faktörlerin de dikkate alınması gerekir:¹⁶

- İşlemlerin sayısının ya da faaliyetlerin kapsamının genişliği;
- Faaliyetler arasındaki ilişkilerin karmaşıklığı;
- Sık sık güncelleştirme ihtiyacının doğması;
- Bir bilgisayarlı sistemin varlığı ve maliyeti;
- Kullanılabilecek paket programların varlığı.

Geniş anlamda bilgisayarlı yönetim bilgi sistemi, alt sistemlerden oluşmaktadır. Bütün yönetim bilgi sistemleri bütünleşik bilgi sistemi yaratmayı hedefler. Bütünleşik bilgi sistemleri, performans ölçümlerinin yönetim süreciyle bütünleştirilmesini sağlar.

Üst kademe yönetime sunulan bilgilerin kurumun tamamına ilişkin durumu gösteren, ayrıntıda kaybolmayan, analiz yapmaya elverişli, geniş kapsamlı ve özet bilgiler olması gerekir. Yöneticilere sunulan bilgilerin kalitesinde gelişme kararların da kalitesini arttırabilir. Yöneticiler çok fazla bilgiden çok, sağlanan bilgileri değerlendirebilecek yeni metodlara ihtiyaç duyarlar.

B. Denetim Kriterleri

Yönetim bilgi ve kontrol sistemlerinin değerlendirilebilmesi için sistem analizleri kullanılmaktadır. Bilgi sistemlerindeki bilgilerin yararlılığını değerlendirme kriterleri çeşitli olup, bu denetim testinin gereklerini taşıyorlarsa, ne kadar sofistike olurlarsa olsunlar değerleri fazla olmayacaktır:¹⁷

- Yönetim bilgi sistemleri kuruluşların veya birimlerinin raporlama ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olmalıdır. Düzenli şekilde sistem dosyalarında toplanan verilerin (haftalık, aylık, üç aylık, yıllık) periyotların sonunda hemen sağlanabilmesi gerekir.

¹⁶ İsmet Sabit Barutçugil, *İnşaat Yönetimi*, İnkılap Kitapevi, İstanbul, 1986, s.91.

¹⁷ Steven Alter, *Information System, A Management Perspective*, The Benjamin-Cummings Company, Inc., Second Ed., California, 1996, p.171.

- Bilgi sistemlerinin planlanması, koordine edilmesi ve değerlendirilmesinden, sistemin işletilmesinden ve uygun sistemlerin geliştirilmesinden sorumlu (değişikliği de kapsayan) spesifik çalışma birimleri olmalıdır. (Orta düzey yöneticilerden oluşan bir komite oluşturulması düşünülebilir.)
- Yeni sistemler tanıtılmadan önce kullanıcıların görüşleri alınmalıdır. Yöneticiler ve kullanıcılar sistemlerin tasarımına tam olarak katılmalıdırlar. Uygulama sonrası değişenin ne olduğuna dair incelemeler de yapılmalıdır.
- Aynı bilgilerin değişik sistemler tarafından kullanımından kaçınılmalıdır.
- Bilgi sistemlerinin maliyeti bütçelenmeli ve kontrol edilmelidir.
- Sistemlerde tutulan bilgilerin gizliliği sağlanmalıdır.
- Bilgiler yöneticiler ve kullanıcılar tarafından ilerlemeleri izlemek, performansı ölçmek, değişim eğilimlerini belirlemek, alternatifleri değerlendirmek, karar vermek ve doğru eylemlerde bulunmak için kullanılmalıdır¹⁸.
- İstatistiksel bilgi toplama- değerlendirme uygulamaları bulunmalıdır.
- Toplanan bilgiler bir değerlendirmeye imkân verecek kapsam ve ayrıntıda olmalıdır.
- Toplanan ve toplanması gerekli bilgiler ait tanım ve kavram birliği bulunmalıdır.
- Toplanan bilgiler ortak bir veri tabanı gerçekleştirmeyi sağlayacak standartta olmalıdır.
- Yönetim bilgi sistemi bütün maliyetleri ve çıktı verilerini zamanında ve doğru olarak tanımlayabilmelidir.
- Çeşitli yönetim kademelerinin rapor ihtiyacı saptanarak, ihtiyaca uygun raporların temini öngörülmelidir.
- Bütünleşik bilgi sistemi kurulmalıdır.
- Aylık ve/veya üç aylık ilerleme raporları (durum raporları) düzenlenmelidir.
- Raporlar amaca yönelik olmalıdır.

¹⁸ Australian Audit Office, *Elements of Efficiency Auditing: A Basic Guide*, Australian Government Publishing Service, Canberra, 1986, p.23.

- Doğru, tam ve objektif olmalıdır. Kararlar ve planlar bu bilgilere dayanarak oluşturulacağından doğruluğu sonuçlar üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Ayrıca, bilgi eksiksiz olduğu zaman işe yarar. Eksik bilgi yanlış yönlendirmelere yol açar.
- Standart olmalıdır(kapsam ve içeriği çok sık değişmemelidir).
- Kullanıcı için önemli ve gereken bilgileri içermelidir. Gereksiz bilgi, konunun gölgelenmesine, karar almanın yavaşlamasına veya yanlış yargıya neden olabilir.
- Düzenli aralıklarla olmalıdır.
- Anlaşılır olmalıdır.
- Yeni bilgi ve verileri taşımalıdır.
- Ekonomik olmalıdır. Bilgi toplama, saklama ve yeniden işleyerek kullanmanın maliyeti uygun olmalıdır. Kısa sürelerde hazırlanmalıdır.
- Birbirini tamamlayıcı nitelikte olmalıdır.
- Kullanılabilir bir şekilde sunulmaya hazır olmalıdır. Karmaşık sunulan bilgi anlaşılmayı zorlaştıracığından fazla bir değeri olmayacaktır.
- Düzenleyenlerin yorumlarını da içermelidir.

IV. İZLEME SİSTEMİ VE YÖNLENDİRME

A. İzleme Sistemi

Yönetimlerin diğer bir fonksiyonu, yetki devrettiği kişiler üzerinde kontrol kurmasıdır. Kontrol, izleme ve yönlendirme fonksiyonları ile yakından ilişkilidir. Faaliyetleri izlemek ve kontrol etmek aktif bir yönetimi gerektirir. İzlemenin zamanı sistemin karmaşıklığına bağlı olarak değişir. Ancak uygulamada iki türdür:¹⁹

1. Devamlı izleme
2. Periyodik izleme

¹⁹ Oktay Fergan, *İşletme Yönetiminde Sistem*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü, Yayın No: 22, 1974, s.198.

Yönetim bilgi sisteminin faaliyetlerin izlenmesinde öngördüğü usul ve metodlar (örneğin; iş ilerleme raporları) izleme sistemi ile örtüşür. İzlemenin etkinliği kalite güvencesini de sağlayacaktır.

B. Denetim Kriterleri

Genel Kriterler:

- Plana göre gelişimi ve gerektiği yerde müdahale edilmesini sağlayan hangi izleme yöntemlerine ihtiyaç duyulmaktadır?
- Mevcut izleme sistemi hedeflerin belirlenmesine yardımcı oluyor mu?
- Uygulanan sistem yaygın olarak benimsenmekte mi?
- Her hizmet için kilit noktalar ile izlenmesi gereken süreçler saptanmış mı?
- Faaliyetlerin ve giderlerin izlenmesinde gerekli raporlar zamanında hazırlanmakta mı?
- Hangi izleme raporları düzenleniyor? Öncelik tespitinde bu raporlardan yararlanılıyor mu?

V. KALİTE YÖNETİMİ VE STANDARTLAR

A. Kalite Yönetimi

Kalite yönetimi yönetim paradigmalarındaki değişikliğin sonucudur. Kalite güvence sisteminin kurularak, etkin uygulanması modern yönetim tekniklerinin temelini oluşturmaktadır.

Kalite; hizmetin birtakım ihtiyaçları karşılamak amacıyla, önceden belirlenmiş standartlar içinde sunulmasıdır. Latince, “nasıl olduğu” anlamına gelen qualis kelimesinden türetilen qualitas (kalite) kavramı, söz konusu üründen ayrı düşünülemeyen, kalitenin oluşmadığı durumda ürünün de oluşmadığını çağrıştıran anlamda kullanılmaktaydı. Günümüzde kalite yönetimi standartlara uygunluğu sağlamaktan daha geniş içerik kazanmıştır. Mal veya hizmet olan ürünün iyileştirilmesinin, diğer deyişle çıktıların değiştirilmesinin girdilerin ve süreçlerin değiştirilmesi ile doğru orantılı olduğu anlaşılmıştır.

Toplam kalite yönetimi; örgütte çalışanların katılımı ile kalitenin sağlanması, sürdürülmesi, geliştirilmesi yönündeki çalışmalar ve hizmeti kullananların ya da yararlananların memnuniyetine yönelik planlı ve sistematik bir yaklaşım sağlayan etkin bir sistemdir. Hedeflenen kalitenin gerçekleşmesi amacı ile sürdürülen planlanmış ve sistematize edilmiş faaliyetlerin bütünü geniş anlamda kalite yönetimini göstermektedir. Kalite kavramının çok boyutluluğu, örgütlerin iç süreçleri ile dışsal süreçlerini de içermesi kalitenin bütünsellik içerisinde değerlendirilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Toplam kalite yönetimindeki toplam sözcüğü, kalitenin "tüm süreçlerde", "tüm işlerde" ve "herkesin katılımı" ile sağlanabilir olmasına işaret etmektedir. Dolayısıyla, toplam kalite yönetimi bir performans artırma stratejisi olarak tanımlanabilir.²⁰ Kaliteli ürün ve verimli, etkin ve tutumlu hizmet vermek amacına yönelik örgüt stratejisi ile bunu gerçekleştirecek tekniklerdir. Bir örgütte üretilen mal ve hizmetlerin, iş süreçlerinin ve insan kaynağının sürekli iyileştirilmesi ve geliştirilmesi yolu ile en düşük maliyet düzeyinde, hizmetten yararlananların ihtiyaç ve beklentilerinin karşılanarak performansın iyileştirilmesi yöntemidir. Hizmetten yararlananların ihtiyaçlarını en iyi karşılayan ve maliyetleri düşüren bir yönetim tarzıdır. Toplam kalite yönetiminin başarısı performans ölçümlerine bağlıdır.

Toplam kalite anlayışı temelde üç cümle ile ifade edilebilir:²¹ Toplam kalitenin amacı; hizmeti kullananların ve yararlananların ihtiyaçlarının karşılanması; yöntemi, yapılan tüm işlerin sürekli iyileştirilmesi; öznesi ise, tüm çalışanlardır.

Performans göstergeleri, gerek stratejik, gerekse faaliyet planlamasında, bütçenin hazırlanmasında, kaynakların tahsisinde ve faaliyetlerin izlenmesi, kontrolü ve yönlendirilmesinde kullanılmaktadır.

Kalite ve Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk İlişkisi:

Kalitenin Maliyeti; kalitenin belli bir maliyeti olmakla birlikte, uzun dönemde maliyetleri azaltmaktadır. Aslında kalitesizlik, yüksek maliyetlere neden olmaktadır. Kalite soyut bir kavram değildir; performans ölçüm sistemleriyle somutlaştırılır. Kalite yönetiminin başarısı ölçümlere bağlıdır.

²⁰ TESEV (İzak Atıyas ve Şerif Sayın). *Siyasal Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru*, TESEV Yayınları 4, İstanbul, 1997, s.32.

²¹ İTÜ İşletme Mühendisleri Toplam Kalite Yönetimi Araştırma Komitesi, *Toplam Kalite Yönetiminde Türkiye Perspektifi, Uygulamalar, Sorunlar, Fırsatlar, Öneriler*, Değişen Kalite Anlayışı ve Toplam Kalite Yönetimi Sempozyumu, İstanbul, Eylül 1994, s.34.

Verimlilik; kalitenin sağlanması için yapılan işlemler verimliliği artırıcı unsurlar durumundadır.

Etkinlik; hizmeti kullananların ya da yararlananların ihtiyaçlarının sürekli değerlendirilmesi kalitenin başlıca göstergesidir.

Gelişimi:

Kalite yaklaşımı, İstatistiksel Kalite Kontrolü ve Toplam Kalite Kontrolünden geçerek bugünkü Toplam Kalite Yönetimi anlayışına ulaşmıştır. Diğer deyişle, kalite kontrolünün evrim geçirmesiyle Kalite Yönetimi Yaklaşımı biçimlenmiştir. 19. yüzyılda kalite kontrol işlemi bir ya da birkaç çalışanın sorumluluğunda iken 20. yy.da uzmanlaşmanın artması kalite kontrol işlevinin bağımsız birimler tarafından yerine getirilmesi zorunluluğunu doğurmuştur. İkinci Dünya Savaşından sonra faaliyet ve işlemlerin karmaşıklığı, plan ve kontrol diyagramları gibi araç ve tekniklerle istatistiksel kalite kontrolünün gelişmesine yol açmıştır.²² Bilgi teknolojisindeki değişim geri bildirim mekanizmasının kalite kontrol sürecine dahil edilmesini gereğini çıkarmıştır.

Kalite kontrol sistemlerinden toplam kalite yönetimine geçişte, bütün yönetim süreçlerinin izlenmesi, yöneticilerle çalışanlar arasında ve organizasyon ile müşteri ya da hizmetten yararlananlar arasında iletişim ve işbirliği ihtiyacının ortaya çıkması etkili olmuştur. Toplam kalite yönetimi, yönetimin etkinliğini sağlamak üzere geliştirilmiştir. Toplam kalite yönetiminde genel müdürden en alt kademedeki işçiye kadar herkes kaliteden sorumludur. Görevler ve sorumluluklar bölümler, alt birimler veya kişiler arasında bölünürken hiç kimse veya hiçbir birim işlemin başından sonuna tamamını üstlenmemekte, bir bölüm, alt birim veya kişinin yaptığı iş, diğer kişiler tarafından denetlenmektedir. Böylece doğrudan hatanın kaynağına yönelinmektedir.²³ Kalite tüm çalışanların ortak sorumluluğu olmaktadır. Bu nedenle toplam kalite bir yönetim felsefesi ve örgüt kültürüdür.

Unsurları:

Toplam kalite dört unsur aracılığıyla -sistemler, süreçler, insanlar ve yönetim-değişimi teşvik eder.²⁴

²² A.k., s.10.

²³ Ömer Peker, "Toplam Kalite Yönetimi ve TS-ISO 9000 Standartları", **Verimlilik Dergisi**, MPM Yayınları, Özel Sayı, 1993.

²⁴ Colin Rye, **Change Management, Action Kit**, Kogan Page Publication, London, 1996, p.24.

Sistemler: Toplam kalite yönetimi, sistemlerde değişimi sağlama ve sürdürme yöntemidir. Değişim ihtiyacı çeşitli şekillerde belirlenebilir:

1. İstatistiksel Süreç Kontrolü: Kalitenin sürekli ve tam olarak ölçümüdür.
2. Kıyaslama: İyi uygulama örneklerinin tanımlanarak kıyaslama yapılması değişim olanağı sağlar. Karşılaştırmalar, iyi uygulamaların sürekli izlenmesini gerektirir.

Değişim gerçekleştirildikten sonra, kalite işlemlerini desteklemek üzere kalite kontrolü ve kalite güvencesi yerleşir:

1. Kalite Kontrolü: Genellikle üretim sonrası işlemlerle karıştırılır. Oysa, kalitenin süregiden istatistiksel ölçümünü gösteren kapsamlı bir terimdir. Başarısızlıklar ve hatalar devamlı izleme yoluyla önlenmeye çalışılır. Nedenler ve etkiler üzerine de analizler yürütülür.
2. Kalite Güvencesi: Önleyicidir. Faaliyetlerin planlanması ve yürütülmesinde, mal ve hizmetlerin kullanıcıların ya da yararlananların ihtiyaçlarını karşılamasını sağlayacak dökümanite edilmiş prosedürlerin kurulmasını gerektirir. Süreçlerin izleme ile kontrol altına alınması ürünün (mal veya hizmetin) kalitesini dolayısıyla organizasyonun etkinliğini garantiler.

Süreçler: Mal veya hizmetlerin kalitesi, bunu ortaya çıkaran süreçlerin kalitesine bağlıdır. Dolayısıyla ihtiyaçlara uygunluğu sağlayan gerçekte, standartların kalitesidir.

1. Proje Geliştirme: Proje geliştirme faaliyetleri ile disiplinli ve yapısal bir yaklaşım uygulamaya konulabilir.
2. Hataların Ayıklanması: Kalite Yönetimi, iynin ölçümler aracılığıyla tanımlanarak sapmaları ortadan kaldıran sistem olduğundan, basit kontrol işlemlerinden çok daha ileri düzeyi vurgular.
3. Yeniden Yapılanma: Yüksek düzeyde performans erişilebilmesi için süreç oluşturmaının bilinmesidir. Kişi veya grupların rollerinin hizmetten yararlananların ihtiyaçları doğrultusunda şekillenmesi yöntemlerini ifade eder.

İnsan Kaynağı: İnsan kaynaklarının planlanması, yetenek ve kapasitelerinin geliştirilmesi, hedefler üzerinde görüş birliğine varılması, sürekli gelişim faaliyetlerine katılım vb. konuları kapsamaktadır. İnsan kaynağı bir organizasyonun en önemli kaynağıdır. Kişisel yeteneklerin

ve organizasyona katkılarının değerlendirilmesi, motivasyonların geliştirmesi, Toplam Kalite Yönetiminde anahtar role sahiptir. Sürekli değişim kültürünün yerleşmesi insan kaynaklarının planlanması ve eğitimi ile mümkün olur.

Yönetim: Değişimin gerekliliğini öncelikle yöneticilerin kavraması değişimi başlatmanın temel belirleyicisidir. Vizyon, misyon ve stratejik hedefler belirlenerek hedefler, bu doğrultuda oluşturulur.

İlkeleri:

Kalite yönetimi ilkeleri hizmetin, kaynakların ve iş süreçlerinin bir bütünlük içinde yönetilmesini amaçlar. Genel kabul görmüş kalite yönetiminin ilkeleri şunlardır:²⁵

1. “Hizmetten yararlananların profili, beklentileri ve ihtiyaçlarının belirlenmesi
2. Hizmet sunumunu düzenleyen iş süreçlerinin bu ihtiyaçları karşılayacak şekilde tasarlanması
3. İş süreçlerinin sürekli iyileştirilerek verimliliğin artırılması
4. İnsan kaynaklarının bu yönde geliştirilip, sürekli özendirilmesi.”

Toplam Kalite Yönetimi Süreci:

Toplam kalite yönetimi anlayışı, örgüt kuramlarındaki gelişmelerin ulaştığı son aşama değişim kuramı olarak, en somut programı sunmaktadır.

Standartlaşma: Standart, standartlaşma çalışması sonucunda ortaya çıkan ve uyulması istenen ölçüler, birimler, kurallar seti veya değer ölçüsüdür. Standartlaşma ise, standart yapma veya yapılan standarda uymak için yapılan işlemler serisidir. ISO’ya göre standartlaşma; belirli bir faaliyetin o faaliyetle ilgili bulunanların, özellikle ekonominin yararına yapılabilmesi için tüm tarafların katkı ve işbirliği ile belirli kurallar koyma ve bu kuralları uygulama işlemidir. Standart bir mal, önceden belirlenen ölçülere uygun, belirli kalite ve özelliklere sahip bir malı, standart hizmet, sınırları önceden belirlenmiş hizmeti, standart metod ise, hangi işlemlerin hangi şartlar altında ve nasıl yapılacağı önceden belirlenmiş metodu ifade etmektedir.

Kalite ölçümlerle tanımlanmaktadır. Sorunlar sayısal verilerle belirtilmekte, çözümlere sayısal sonuçlarla ulaşılmaktadır. Kararlar bu verilere dayanarak alınmaktadır. Rakamlarla konuşulacağından objektif, rasyonel olma imkânı ortaya çıkacaktır.

²⁵ TESEV (İzak Atıyas ve Şerif Sayın), a.g.k., s.32.

Klasik Organizasyonun Değişimi: Toplam kalitenin gerektirdiği yapılanma ihmal edilerek, sadece kalite tekniklerini uygulayarak toplam kalite gerçekleştirilemez. Yönetim biçimleri üzerinde yapılan araştırmalar katılımcı yönetimlerin daha yüksek verimlilik sağladığını saptamıştır.

Eğitim: İnsan kaynağından yararlanılması eğitime bağlıdır. Değişim, her düzeydeki çalışanın eğitim ihtiyacının sürekliliğini gerekli kılar.

Açıklık- İletişim ve Motivasyon: İletişim kanallarının açıklığı, kararlarda ve işlemlerde şeffaflık, başarının ödüllendirilerek motivasyonun artırılması kalite yönetiminin kurulmasının önemli koşuludur.

Katılım: Katılımı sağlamak için yetki ve sorumluluk paylaşımının sağlanması gerekir. Takım çalışmaları gerçekleştirilmelidir.

Çalışanların Katkı ve Yetkilerinin Arttırılması: Örgüt, çalışanların başarılı girişimlerini ödüllendirecek ve inisiyatif kullanma yetkisine sahip olacakları bir altyapı oluşturmalıdır.

Kalite Sistem Dökümantasyonu: Faaliyetlerin, sonuçların, ihtiyaçların, prosedürlerin, talimatların yazı ve/veya resimler, şekiller ile belgelenmesi ve/veya raporlanmasıdır. Dökümantasyon hem sistemin işleyişini, kontrolünü, izlenmesini ve denetlenmesini sağlayan bilgilerin sistematik biçimde birleştirilmesini sağlar. Kalite politikasının oluşturulması, kalite sisteminin başlatılması, uygulanması, geliştirilmesi için tüm faaliyetlerin tanımlanarak dökümanite edilmesi gerekmektedir.

Müşteri Odaklılık: Hizmeti kullananların ve hizmetten yararlananların istek ve beklentilerini karşılama ilkesini, örgütte tüm çalışanların görevi olarak ortaya koyan ve bu doğrultuda mal ve hizmet kalitesini hedefleyen yaklaşım. Beklentilerin ve memnuniyetin belirlenmesi için alan araştırmalarını da içerir.

Sürekli Gelişim: Kalite geliştirme sürekli devam eden bir süreçtir. Her alanda sürekli mükemmeli arayış söz konusudur.

İş Süreçleri; İş süreçlerinin yeniden tasarlanması ve sürekli süreç geliştirme yöntemlerinin uygulanması değişim mühendisliği kavramıyla açıklanmaktadır. Bir iş süreci birbirini tamamlayan faaliyetlerden oluşur. Her faaliyetin çıktısı mümkünse ölçülür, yoksa belirli göstergelerle ifade edilir. Böylece faaliyet bazında etkinlik kriterleri belirlenir. Diğer taraftan verimliliği ölçebilmek için maliyet muhasebesi de faaliyet tabanında kurulur. Bunlar kuruluşun performansını faaliyet bazında yönetebilmesi için gerekli altyapıyı sağlar. Bu ilkelerin bir kuruluş tarafından benimsenebilmesi için her şeyden önce, kuruluşu bir iş

süreçleri dizisi olarak gören sistem anlayışına sahip ve etkin bilgi kullanan bir yönetim gerekir. Burada amaçlanan kuruluşları performanslarını yönetecek şekilde yapılandırmaktır. Kamu hizmetlerinde etkinlik, bir hizmetin o hizmetten yararlanan vatandaşların ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde sunulması demektir. Dolayısıyla önce hizmetten yararlanan kitle, beklentileri ve ihtiyaçları belirlenir ve kuruluşun etkinlik göstergeleri bu ihtiyaçlarla ilişkilendirilir. Sonra, kuruluşun iş süreçleri etkin hizmet sunmak üzere tasarlanır. Verimlilik bu süreçlerin sürekli iyileştirmesi ile sağlanır. Kalite yönetimi ilkelerinin esası bu bakış açısidir.

Örgütsel değişiklikler verimlilik ve - veya etkinlik konusunda dış baskılara veya iç taleplere yanıt olarak ortaya çıkar. *Öğrenen örgütler* hizmetten yararlananları bilgi kaynağı olarak gördüklerinden sistemlerine ve örgütün stratejisine yakından bağlar. Hizmetten yararlananlar güncel bilgi sağlar, karşılaştırmalara olanak verir, değişen tercihleri yansıtır ve hizmet ile kullanım modelleri konusunda geriye bilgi akışı sağlayarak kalite ve sürekli gelişimi teşvik eder.²⁶ İç talepler ise saygın ve kabul gören bir atmosferde çalışmak arzusuyla değişim zorunluluğunu başlatır. Geçmiş ve geleceğin analizi gelecekteki yönün saptanmasına yarar.

B. Denetim Kriterleri

Kalite yönetimi standartlara uygunluğun sağlanması dar anlamı ile değil de geniş anlamda performans yönetimi şeklinde anlaşıldığında, diğer bölümlerde açıklanan kriterlerin tümü uygulanabilir. Kalitenin standartlarla ilişkili kriterleri şunlar olabilir:

- Her faaliyetin bitiş zamanı, maliyeti ve kalitesi açısından belli standartlar bulunmakta mı?
- İşgücü ve makine kullanımına ilişkin standartlar belirlenmiş mi?
- Standartlar nasıl belirlenmekte, nasıl yürürlüğe konmakta ve uygulanmaktadır?
- Faaliyetler yerine getirildikten sonra standartlara uygunluk ölçülüyor mu?
- Kalite kontrolü yapan personelin nitelik, deneyim ve uzmanlıkları nedir?
- Standartlara uygun çalışabilmek için teknik donanım yeterli mi?
- Kalitenin ve kaliteden vazgeçmenin getirdiği maliyetler hesaplanmakta mı?
- Aynı tür faaliyetlerde birimler veya bölgeler arası farklılıklar ortaya çıkmakta mı? Eğer öyleyse nedenleri biliniyor mu?

²⁶ Michael Marquardt, *Building the Learning Organization*, McGraw- Hill, 1996, p.110.

- Hizmetten yararlanan kitlenin ya da hedef gruplarının şikayetleri ile önerileri değerlendirilmekte mi?
- Mevcut standartlar nasıl geliştirilmekte?

VI. MALİ YÖNETİM

A. Mali Yönetim

Mali yönetimlerin geliştirilerek maliyetlerin kontrolünde başarının sağlanması, temel maliyet verilerini tanımlamada ve sınıflamada kullanılabilecek güvenilir bir sistemin geliştirilebilmesine bağlı bulunmaktadır. Maliyet kavramı aslında, gider kavramının belirlenen hedeflere uygun düşen dönüşümüdür. Bu nedenle gider kavramı ile giderlerin maliyetlere dönüşümünün açıklığa kavuşturulması önemlidir.

Maliyet Muhasebesi:

Maliyet muhasebesi, maliyet türlerinin oluştukları yerler ve ilgili oldukları mal veya hizmet cinsleri bakımından saptanmasına ve izlenmesine yarayan bir hesap ve kayıt düzenidir. Faaliyet sonuçları ve yönetime ilişkin bilgilerin ilgili taraflara iletilmesi işlevini üstlenmektedir. Maliyet muhasebesi ya da faaliyet esasına dayalı maliyetleme tam maliyetlemenin yeni bir şekli olarak bilinmektedir. Her endirekt maliyet dikkate alınarak, bu maliyetin belirli bir faaliyet ilişkisi belirlenmeye çalışılmaktadır. İki amacı:

- 1- Tüm faaliyet, maliyet ve ilgi alanlarını tanımlayarak ayrıntılı bilgi vermek;
- 2- Yöneticilerin kararlarına dayanak oluşturacakları doğru bilgileri sağlamak.

Örgütün bütün işlemlerinin sayılarla belgelendirilmesini sağlayan maliyet muhasebesinde izlenen yol:

- Giderlerin saptanması
- Giderleri masraf yerlerine dağıtma
- Masraf yeri giderlerini maliyet birimlerine dağıtma
- Maliyetlerin kullanımı

Maliyet-Fayda Analizi:

Kurum, kuruluş, program veya faaliyetlerin tam maliyetlerin doğruluğunun değerlendirilmesi aslında performansın belirlenmesindeki ilk adımdır. Etkin karar verme kendiliğinden olan birşey değildir. Temel unsurları;

Seçeneklerin varlığı: Rasyonel karar verme seçenekleri önceliklendirme sürecidir. En iyi seçenekler listenin başında yer alırken, en kötülerini aşağılardadır. Bu nedenle karar verme araçları seçenekleri sıralama kapasitesinde olmalıdır.

Maliyet-fayda analizi: Tahmin edilen maliyet ve faydaları karşılaştırarak önerilen sistemleri değerlendirme sürecidir. Bu oldukça informal tarzda da yapılabilir; örneğin, bir sayfayı iki sütuna ayırıp, birine avantajları diğerine dezavantajları sıralanabilir. Fayda ve maliyetler sofistike matematik modelleri kullanılarak oldukça formal tarzda da değerlendirilebilir. Yaygın olarak kullanılan yaklaşımlardan biri, fayda- maliyet oranıdır. Bu oran faydaların (genellikle parasal ifadelerle ölçülen) nicel tahminlerinin geliştirilmesiyle kullanılmaya başlanmıştır. Örneğin; karayolu yatırımlarında, seyahat sürelerinin azalması, taşıt işletme giderlerinin azalması ve kaza oranlarının azalması faydalar olarak hesaplanmaktadır.

Maliyet -fayda oranında yaygın sorunlar:

1. Ölçümlenebilir alanlar üzerinde yoğunlaşma : Somut ve soyut yararların birlikte hesaplanması güç olduğundan genellikle ölçülebilir alanlarda yoğunlaşma olur.
2. Maliyet-fayda oranları yetersiz ayrıntılandırılmaktadır.
3. Maliyetlerin olduğundan az gösterilmesi eğilimi yaygındır.
4. Oranların niteliği hacimlerden bağımsızdır.
5. Bilinmeyen geri ödeme süreleri: Maliyet ve faydaların zamanlaması önemlidir. Genelde faydalar uzun döneme yayılmışlardır.
6. Teleskop etkisi; tahminlerden küçük sapmalar sürekli olursa büyük hatalara dönüşebilir.

B. Denetim Kriterleri

- Standart maliyetler belirlenmiş mi?
- Yatırım kararları verilirken maliyet-fayda analizleri yapılmakta mı?
- Öncelik sistemi ile yapılacak faaliyetler arasında ilişki var mı?
- Öncelik seçiminde etkili olan dışsal faktörler nelerdir?
- İşlerin emanet ya da ihaleli usul ile yerine getirilmesinde hangi faktörler dikkate alınıyor?
- Kaynak dağılımı (ödenek, makine, işgücü) konusunda herhangi bir yöntem izleniyor mu?
- Maliyet tahminleri uzmanlar tarafından mı hazırlanıyor? Tahminleri inceleyen kişiler oluyor mu?

- Tahminlerde enflasyon faktörü hesaba katılıyor mu?
- İşlerin kapsamındaki artış orjinal projelerdeki eksiklerden mi kaynaklanmakta?

VII. MALZEME YÖNETİMİ

A. Malzeme Yönetimi

Malzeme yönetimi, bir örgütün malzeme hizmetlerinin en uygun zaman, yer, yöntem ve olanaklarla planlanması, uygulanması ve denetimi sürecidir. Malzeme kodlandırma sistemi, ikmal kontrolü, stok kontrolü malzeme yönetiminin alt bölümleridir.²⁷

Malzeme yönetimi şu unsurları içerir:

İhtiyaç Tesbiti; hizmeti doğuran ihtiyaç iyi tanımlanmalı ve onaylanan program hedeflerine uygunluğu sağlanmalıdır.

Talebin Tanımlanması; çeşitli malzeme seçenekleri arasında yapılacak tercih, maliyetleri ve sağlayacağı yararlar açısından yapılacak karşılaştırmaya dayandırılırken malzemenin beklenen ömrü ve alternatiflerin analizini de kapsamalıdır.

Tedarik; belirli özellikleri taşıyan malzeme yeter miktarda ihtiyaç duyulduğu zaman el altında bulunabilmelidir.

Yararlanma süresi ve verimliliğinin kayıtları tutulmalıdır.

Stok kontrolü, depolama ve dağıtım; ihtiyaç hacmiyle anlamlı bir ilişki içinde olması.

Onarım ve bakım; iş gerekleriyle bağıntılı ve maliyet, verimlilik standartları belirlenmiş olması.

Güvenlik ve saklanması; malzemenin yeri ve değeri ile ilgili kayıtların tutulması ve güvenliğinin sağlanması.

Salt kaynak yaratmak kaygısıyla, hiçbir strateji ve uzun vadeli ihtiyaç ve planlama kaygısı olmaksızın taşınmazların elden çıkarılmasında yönetimlerin sorumluluğu vardır.

B. Denetim Kriterleri

Genel Kriterler:

- Makine ve malzemeler verimli kullanılmakta mı? Tam kapasite ile çalıştırılmaktalar mı?

²⁷ M. Nihat Gündüz, "Malzeme Yönetimi", *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt 11, Sayı 2, Haziran 1978, s.58.

- Malzemelerin tam ve doğru kaydı zamanında yapılmakta mı?
- Envanter sisteminden sorumlu birim bulunmakta mı?
- Envanter güvenilir yerlerde korunmakta mı?
- İstendiğinde sağlanabilmekte mi?
- Yetersizlik veya fazlasından kaçınılmış mı?
- Kayıtlar güncelleştirilmekte mi?²⁸

VIII. ZAMAN YÖNETİMİ

A. Zaman Yönetimi

Zaman arttırılamayan tek kaynak olduğu için son derece değerlidir. Çünkü zaman;

- para gibi toplanamaz, biriktirilemez,
- malzeme gibi depolanamaz,
- durdurulup, istendiğinde çalıştırılmaz,
- geri getirilemez,
- uzatılmaz,
- ikame edilemez ve
- herkes için eşittir.

Ancak, zamanın nasıl kullanılacağına karar verilebilir. Eğer zaman doğru yönetilmiyorsa, hiçbir şey yönetilmiş sayılmaz. Zaman yönetimine sistematik bir yaklaşım, mevcut yaklaşımın analiziyle başlar. Örneğin;

- amaçlar ne kadar bir süre için geçerlidir?
- gelecek beş yıl nasıl geçecektir?
- zamanı iyi kullanabilmek için avantajlar nelerdir?
- zaman üzerindeki kontrolü arttırabilecek olanaklar nelerdir?
- geçen yıl ve son altı ayın hesapları nasıl yapılmaktadır?
- geçmişte yapılanların hangilerinden vazgeçilmelidir?
- gelecekte nelerin yapılması gerekir?

²⁸ Bkz: T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Malzeme Yönetiminin Denetimi**, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 3, Ankara 1997, s.8.

Bu liste daha da uzatılabilir. Planlama bölümünde anlatılan amaçların kurgulanması, önceliklerin belirlenerek eylem planları yapılması zaman üzerinde daha iyi bir kontrol sağlamaya yöneliktir. Zaman yönetimi, zaman ölçümleri yapılmasını gerektirir. Zaman ölçümü, belirli bir işin akış dilimlerinin zamanını ve performans derecesini kaydederek ve değerlendirerek o işin tanımlanan performansta yapılabilmesi için gereken standart zamanı saptamada kullanılan bir iş ölçme tekniğidir. Bu standart zamanla gerçekleşen zamanın karşılaştırılması, verimliliği ölçmede kullanılan bir yöntemdir. İşlerin zamanında yerine getirilmesinin ölçümü sayesinde, iş yığılmalarının önüne geçilebilir.

B. Denetim Kriterleri

Genel Kriterler:

- Faaliyetler için birim zaman belirlenmiş mi?
- Kaynaklar ihtiyaç duyulan işe doğru zamanda tahsis ediliyor mu?
- Yönetim iş yığılmalarını önleyici program hazırladı mı? Kaynak ayırdı mı?
- Kalan işin tamamlanması için gereken zaman belirli aralıklarla yeniden tahmin edilmekte mi?
- Gerçekleşen gelişmeler ile zaman çizelgeleri ve faaliyetin ya da projenin tamamlanacağı zaman birbirleriyle sık ve düzenli olarak karşılaştırılmakta mı?
- İç ve dış faktörler işlerin zamanında yapılmasını ne ölçüde etkiliyor?
- Gecikmelerin ortaya çıkardığı maliyet artışlarının boyutu hesaplanıyor mu?

VIII. PERFORMANS GÖSTERGELERİ

A. Performans Göstergeleri

Açıkça tanımlanmış amaç ve hedefler ile iyi belirlenmiş performans göstergeleri olmaksızın amaçların gerçekleştirilmesini etkili biçimde izlemek olanaksızdır. Göstergeler, başarı ya da performans konusunda bilgi veren istatistikler olup, gerek stratejik planlamada, gerekse faaliyet planlamasında, bütçenin hazırlanmasında, kaynakların tahsisinde ve faaliyetlerin izlenmesi, kontrolü ve yönlendirilmesinde kullanılır. Bu göstergeler denetçinin çalışmasını da yönlendirir.

Performans göstergeleri planlamaya ışık tutarak, hem yöneticilere, hem de denetçilere karar kriteri olarak yol gösterecek bilgiyi üretir. Böylece, kurumun gelişimi için potansiyel daha somut olmaya başlar. Şimdiki pozisyon bilinmezse, stratejik kararların doğru alınma olasılığı zayıftır. Bunlar, önceden belirlenen amacın gerçekleştirilmesi konusunda geri bildirim sağlayan ölçümler yapılmasını da kolaylaştırır. Düzenli değerlendirmeler ile öncelikler, iş yükü, hizmetin kalitesi ve düzeyi ile program yönündeki değişikliklere etkide bulunulur.

Seçilen göstergeler şu özelliklere sahiptir:²⁹

İlgili- temel amaç ve faaliyetlerle ilişkili, baştanbaşa bütün örgütü değerlendiren, ileriye yönelik;

Kapsamlı- örgütün önemli bütün özelliklerini yansıtan;

Basit- ölçülebilir, elde edilme maliyetine değer;

Sınırlı- yönetimin her düzeyi için belirli sayıda;

Değişmez- kullanılan tanımlar zamanla ve birimler arasında değişmeyen;

Tutarlı- kullanılan tanımlar tutarlılığa sahip;

Güncel- güvenilir nitelikteki mevcut verilere dayanan;

Karşılaştırılabilir- benzer alanları karşılaştırmada kullanılabilen;

Dengeli- olumlu ve olumsuz etkilerin ölçümüne olanak tanıyan ve

Bağımsız kontrol kapasitesinde olan.

Göstergeler, belirlenen hedeflerden sapmanın açık bir analizini yaparak sonuçta gelecekteki performansı arttırmaya yarar. Farklı kitleler performansın değişik görünimleri üzerinde yoğunlaşır; örneğin, yöneticiler verimlilik ve yıllık hedeflere ulaşma; politikacılar, siyasal hedeflere ulaşma ve gerçekleştirme maliyetlerine; hizmetten yararlananlar ise hizmet kalitesine ilgi duyarlar.

Gösterge türleri:

Mali Göstergeler; mali raporlar, muhasebe kayıtları, maliyet muhasebesi kayıtlarından sağlanan verileri kullanan göstergelerdir.

Teknik Göstergeler; teknik verileri içeren göstergelerdir.

²⁹ NAO (United Kingdom). *Performance Measurement and Value for Money Audit*, NAO, London, April 1995., p.13.

İyi bir sistem, performansı ve sonuçları ölçme amacıyla seçilen birkaç gösterge kullanır. Performans ölçüm sistemlerini kurmuş olan kurumlar, beş tür bilgiyi biraraya getirmeye çalışmışlardır:

Girdi göstergeleri: Bir hizmetin yerine getirilmesi için harcanan para miktarı, çalışma saatleri toplamı gibi.

Çıktı göstergeleri: Bunlar, ürün miktarına veya sağlanan hizmet birimlerine ilişkindir. Bir hizmeti yerine getirmek ya da bir ürünü üretmek için harcanan çaba miktarını gösteren iş yükü ölçümlerini de kapsar. Örneğin; karayollarının onarımında kullanılan asfalt miktarı, yollara yapılan yama sayısı; eğitime harcanan gün ve mezun olan öğrenci sayısı.

Sonuç göstergeleri: Bu ölçümler, hizmet veya programların sonuçlarını raporlar. Örneğin; çok iyi, iyi, kötü, orta durumdaki yol ağlarının uzunluğu; mezuniyetten iki yıl sonra, işe giren ya da eğitime devam eden yüksek okul mezunlarının yüzdesi. Bir kısım sonuç göstergeleri ise, program veya hizmetin kalitesine ilişkindir.

Verimlilik ve maliyet-etkinliği göstergeleri: Bunlar, çıktı veya sonucun birim başına maliyetlerini ölçer. Örneğin; kaplama yapılan bir kilometre yol başına ortalama işçi saati; mezun olan öğrenci başına maliyet.

Açıklayıcı bilgiler: Performansı etkileyen faktörlerle (değişkenlerle) ilgili bilgilerdir. Bunlar, kurumun kontrolü dışında kalan ya da kontrol edebildiği faktörler olabilir. Örneğin, öğretmen-öğrenci oranı, yol yapım-onarım araçlarının yaşı kontrol edilebilen faktörlerdir.

B. Denetim Kriterleri

Performans ölçüm sistemlerinde seçilen göstergelerin performansı ne kadar iyi ölçebildiği değerlendirilir.³⁰ Kurumun stratejisini yansıtan performans göstergelerinin şu niteliklere sahip olması gerekir:³¹

- 1) İlgili, tam ve ölçülebilir olmalı:

³⁰ Thor G. Carl, "How Well Does Your Measure Measure Up?" *Issues and Innovations, Readings from the American Productivity Center's*, 1977-1978, p.85-87.

³¹ Office of the Auditor General of Canada, *Comprehensive Auditing Manual*, September 1990, Section 7807.

- Çıktılar iyi tanımlanmalı ve doğru olarak ölçülebilir olmalı. Tanımlar ve ölçüler çıktının niteliğindeki her değişikliği yansıtabilmek üzere değiştirilebilmeli.
- Çıktının kalite ve hizmet düzeyi gibi özellikleri açık bir şekilde belirlenmeli. Mümkün olursa, performans raporları bu göstergeleri de içermeli.
- Girdilerin üretilen çıktılarla ilişkili olmalı. Girdilerin dağıtım kuralları belli olmalı.
- Girdi ve çıktı verileri doğruluk ve güvenilirlik bakımından kontrol edilmeli.

2) Performans standartlarla kıyaslanabilmeli:

- Karşılaştırma için yeterli standartlar olmalı. Gerekirse, genel kabul görmüş iş ölçüm tekniklerinden yararlanarak oluşturulmalı.
- Yerel işlemlerin standartları tutarlı şekilde oluşturulmalı. Bölgeler arası performans karşılaştırmalarının anlamlı olabilmesi için yerel koşullar göz önüne alınmalı.
- Gerçekleşen performans düzeylerinin ilgili standartla karşılaştırmaya uygun biçimde ifade edilmeli.

3) Raporlar yönetimin ihtiyaçlarına göre hazırlanmalı:

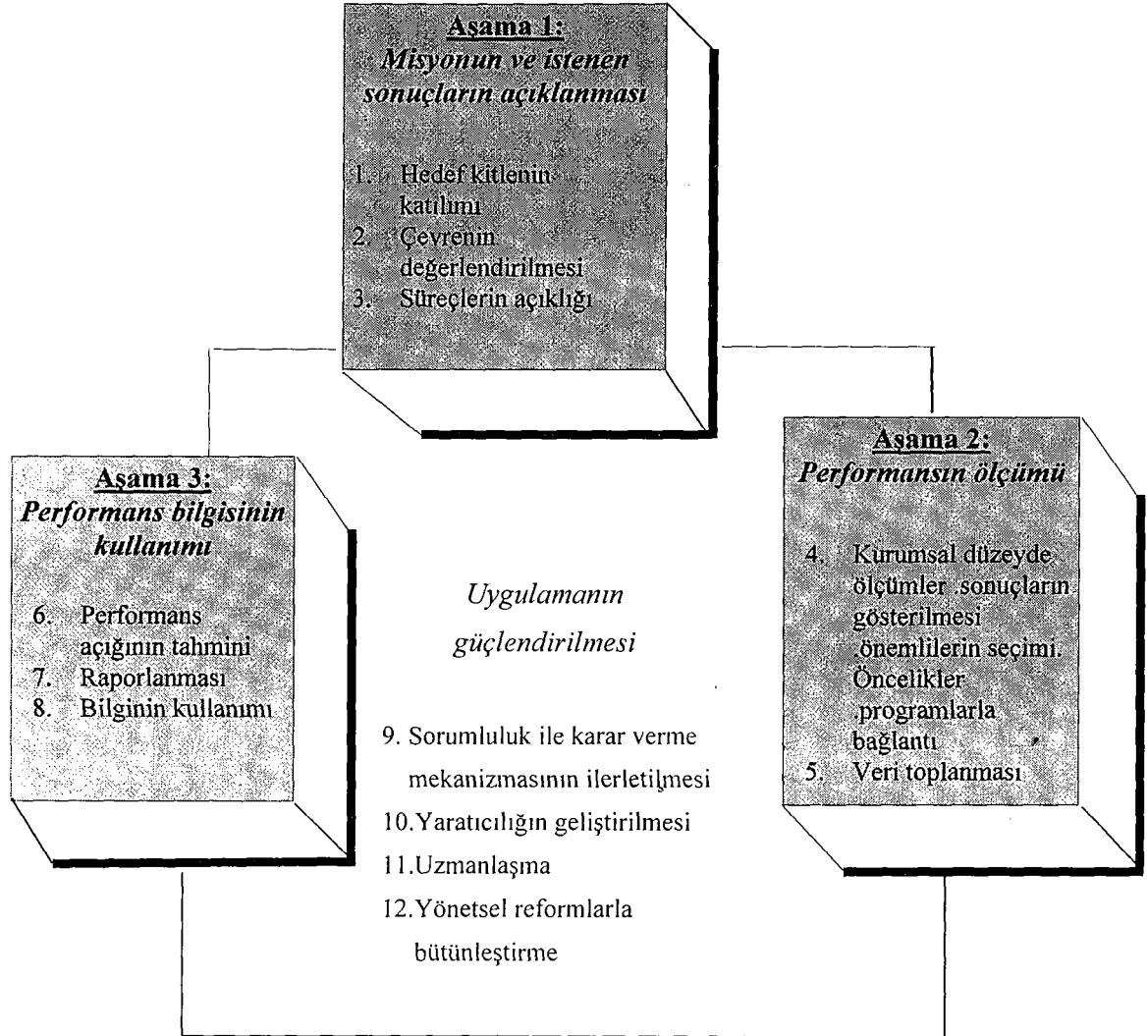
- Yönetimin karar vermesine yardımcı olan sayısal göstergeler yeterli olmalı.
- Performans göstergeleri program yöneticileri için anlamlı olmalı. Gereksiz veri yüklemelerinden kaçınılmalı.
- Raporların yönetimin ihtiyaçlarını karşılamak için zamanında hazırlanmalı. Özetlenerek, önemli ayrıntıların açıklanmalı.

4) Performans verileri verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu geliştirmede kullanılmalı:

- Hedeflerin açıklanmalı.
- Gerçekleşmeler ile hedefler arasındaki fark geri bildirim mekanizması ile giderilmeye çalışılmalı.

5) Yönetimler faaliyet, program veya projelerin performans ölçümlerinin planlanması, uygulanması ve raporlanması için gerekli düzenlemeleri yapmalı ve prosedürleri geliştirmeli.

Şekil 1: Yönetmelik Denetim Kriterleri



Kaynak: GAO, IT Performance Measurement Guide, 1997.

BEŞİNCİ BÖLÜM

***TÜRKİYE’DE PERFORMANS
DENETİMİNİN UYGULANMASI***

(ÖRNEK-OLAY)

I. PİLOT PROJENİN YÜRÜTÜLMESİ

Bu bölümde, performans denetimin nasıl yürütüldüğü Türkiye’deki uygulama örneği ile birlikte anlatılmaya çalışılmıştır. T.C. Sayıştay Başkanlığı tarafından Türkiye’de ilk kez uygulanan performans denetimi sırasında Karayolları Genel Müdürlüğü’nün faaliyetlerine özgü verimlilik, etkinlik, tutumluluk kriterlerine ve izlenen metodolojiye de örnek-olay olarak yer verilmiştir.

Sayıştay Başkanlığı, performans denetimi uygulamasına İngiltere Sayıştay’ı ile ortak bir proje çerçevesinde, 1 Mart 1996 tarihinde başlamıştır. Performans denetiminin pilot projeler aracılığıyla başlatılarak, zaman içerisinde yaygınlaştırılması hedeflenmiştir. Ülkemiz için oldukça yeni olan bir alanda başlangıç noktası bu çalışma ile performans denetiminin uygulanabilirliği de kanıtlanmıştır.

Metodoloji kazanılması amacıyla pilot proje çerçevesinde uygulamaya konulan çalışmada, denetim konusu Genel Araştırma sonucuna dayalı olarak seçilmemiştir. Ancak konu, önemlilik ve kamuoyunun duyarlılığı bakımlarından yapılan bir değerlendirme ile İngiltere Sayıştay’ının da görüşlerine başvurularak yaklaşık 10 konu arasından seçilerek tespit edilmiştir. Çalışma Teklifi denetlenecek kuruluşun belirlenmesinden sonra hazırlanmıştır. Çalışma Teklifinin onaylanmasından sonra, 1 Mart 1996 tarihinde 6 kişilik denetim ekibi oluşturularak görevlendirilmiştir. Uygun bir inceleme yaklaşımı önerme ve denetim sürecini gözden geçirme amacıyla, İngiltere Sayıştay’ından bir Denetim Yöneticisi çalışmanın çeşitli aşamalarında danışmanlık yapmıştır.

Denetim ekibi Ön İnceleme çalışması ile görevine başlamıştır. Ön İnceleme çalışması performans denetimine yaklaşım ve metodoloji açısından örnek oluşturacak şekildedir. İnceleme konusu ve alt sorular denetimin odağını oluşturacak şekilde tanımlanmıştır. Daha sonra, performans rejiminin başarılı bir şekilde işletilmesine yönelik değerlendirme kriterleri geliştirilmiştir. Ölçülebilir kriterler belirlenerek, bu kriterlere esas sorular hazırlanmıştır. Kanıtların niteliği, yeri ve miktarı metodolojinin şekillenmesini sağlamıştır. Kuruma ilişkin veriler mülakat ve belge incelemesinin yanı sıra analitik

yöntemler ile elde edilmiştir. Örneklem sonuçlarının doğruluğu ve tamamlığı da teste tabi tutulmuştur. Ön İnceleme ve Tam İnceleme çalışmalarından sonra raporlama aşamasına geçilerek rapor hazırlanmış fakat, henüz son şeklini alarak parlamentoya sunulmamıştır.

A. İnceleme Nedeni

Ulaşım sektöründe, karayolu ulaşımının önemi büyüktür. Karayolu yatırımları ekonomik kalkınmanın önemli araçları olarak görülmektedir. İnşaat endüstrisi bir ülkedeki ekonomik ve teknolojik ilerlemenin, dolayısıyla sosyal ve ekonomik refah düzeyinin yükselmesinin önemli bir faktörüdür. Yol inşaatlarında kullanılan kaynakların büyümesi, bu alanda etkinliğin sağlanması konusuna duyulan ilginin giderek artmasına yol açmaktadır. Bu yüzden yol yapım, onarım ve bakım faaliyetlerinin incelenmesi, bayındırlık işlerinden sorumlu kamu sektörü kurumlarının performansını değerlendirmek isteyenlerin özel ilgisini çekmektedir. Ayrıca, Karayolları Genel Müdürlüğü, inşaat endüstrisini oluşturan temel kamu kuruluşlarından biri olup, gelişkin bir örgüte sahiptir. Türkiye’nin bilgi ve teknoloji birikimi yüksek bir kuruluştur. Bu durum, metodoloji aktarmayı amaçlayan pilot incelemenin hedefine ulaşmasını görece kolaylaştıran bir unsur olmaktadır. Uygulama sırasında kazanılan metodolojinin yerleşmesi ve inceleme tekniklerinin daha sonraki çalışmalarda da kullanılmak üzere geliştirilmesi inceleme nedenleri arasında bulunmaktadır.

Karayolları Genel Müdürlüğü (KGM)’nin kuruluş yasasında; güvenli ve konforlu bir ulaşımın sağlanması, ulaşımın süresinin ve maliyetinin azaltılması ile çevreye olumsuz etkilerinin giderilmesi olarak belirlenen amaçlarının zaman sınırlı niceliksel hedeflere dönüştürülmesi gerekmektedir. Oysa, hedeflerin açıkça ifade edilmeyişi, çok sayıda projenin maliyet ve süre aşımaları ile sonuçlanması (rakam olarak tespit edilmiştir), emanet ve ihaleli usullerin sonuç ve maliyetleri hakkında yetersiz bilgi bulunması verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa yönelik başlıca riskleri oluşturmaktaydı. Aşırı yüklemeler konusundaki kontrollerin yetersizliği, daha dayanaklı beton asfalt yol yapımları yerine, kısa dönemde çözüm sağlayan kaplama yapımına önem verilmesi dolayısıyla yollardaki bozulmaların giderek daha yüksek maliyetli bakım, yapım, ve onarım faaliyetlerine yol açmaktadır. Söz konusu faaliyetlerde kamuoyunun beklentilerinin yüksek olması, buna karşılık hedef gruplarının (yol kullanıcılarının) olumsuz algılamaları inceleme konusunun seçiminde etkili olmuştur. Otoyol politikaları nedeniyle karayolu ağının önemli bölümünü oluşturan devlet ve il yollarının ihmal edilmesi gerçeği incelemenin, dolayısıyla gelişme önerilerinin bu alanda yapılması gereğini ortaya çıkarmıştır.

B. Çalışma Teklifinin Hazırlanması

Başlangıç analizi için, denetlenen kuruluşun bütünü genel olarak gözden geçirilmiş ve üç değişik açıdan bilgi toplanmıştır: Karayolları Genel Müdürlüğü’nün genel amaç ve hedefleri; politika araçları, kaynakları ve yönetim tarzı; hedef kitlenin görüşü. Her açıdan performans riski ve performansın değerlendirilmesi üzerinde durulmuştur. Yol bakım, yapım ve onarım faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin bilgi amacıyla Genel Müdürlük ve bir bölge müdürlüğünde yerinde inceleme çalışmaları yapılmıştır. Sonuçta, Karayolları Genel Müdürlüğü’nün periyodik yapım, onarım ve bakım faaliyetlerinden sorumlu birimler Program ve İzleme, Yapım, Bakım, Etüt-Proje, Makine ve İkmal Daire Başkanlıkları olarak belirlenmiştir.

İncelemenin yöntemi de araştırıldıktan sonra, Çalışma Teklifi hazırlanmıştır. İnceleme konusu olarak tanımlanan faaliyetlerde verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun geliştirilmesini sağlayacak denetimden beklenen yararların, yapılacak harcamaları ve gösterilecek çabaları haklı çıkaracağı sonucuna varılmıştır.

1. Kamuoyu ve Parlamentonun İlgisi

Karayolu yolcu ve yük taşımacılığı bütün vatandaşların yaşamını önemli ölçüde etkilemektedir. Özellikle ülkemizde kaza oranlarının yüksekliği ve trafik kazaları ölüm oranlarının Avrupa Birliği ülkelerinden 8.2 kat fazla olması, Karayolları Genel Müdürlüğü’nün faaliyetlerine olan duyarlılığı arttırmaktadır. Ayrıca parlamento, büyük yatırım programlarına her zaman ilgi göstermektedir. Bu çalışmanın parlamento’ya yatırımcı kuruluş olan Karayolları Genel Müdürlüğü’nün faaliyetlerini değerlendirme olanağı sağlaması beklenmiştir. Nitekim ulaştırma yatırımları, toplam kamu yatırımları içerisinde % 30.6’lık payla ilk sırada yer alırken, bu payda karayolu yatırımlarının oranı % 80’dir.

2. İncelemenin Kapsamı

“Karayolları Genel Müdürlüğü’nün devlet ve il yollarında yürüttüğü periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetlerinin yönetimi ve kontrolü” iki temel konu başlığı altında toplanmıştır:

“Konu 1: Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetleri ne kadar iyi planlanıyor ve yürütülüyor?

Konu 2: Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetleri verimli olarak yürütülüyor mu?”

3. Denetim Yaklaşımı

İncelemede normatif yaklaşım olan sistem odaklı bir yaklaşım benimsenmiştir. Bu yaklaşım ile kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanılması için gerekli süreçler tanımlanarak, üzerinde anlaşma sağlanan değerlendirme kriterleri geliştirilmiş, faaliyetlerin yerine getirilişi olması gerekeni gösteren bu kriterlerle karşılaştırılmıştır.

Belge incelemesi, gözlemler ve görüşmelerin yanı sıra analitik teknikler de kullanılmıştır. Genel Müdürlük ve örneklem yöntemi ile Bölge Müdürlüklerinde alan çalışması da gerçekleştirilerek ideal bir denetim yöntemine ulaşılmaya çalışılmıştır. Kurumdaki bilgi ve verilerin analizinin yanı sıra, genel müdürlük ve bölgelerdeki kilit personelle ve ilgili kurum ve kuruluşlardaki görevlilerle görüşmeler yapılmıştır.

C. Ön İnceleme Aşamaları

Bu aşamada öncelikle alt konu ve değerlendirme kriterleri belirlenmiştir. Temel performans konuları alt konulara ayrılırken, İngiltere Sayıştay'ının ön inceleme raporlarında kurmuş olduğu çatı esas alınmıştır. Alt konuların ya da soruların her biri için ayrı ayrı değerlendirme kriterleri seti hazırlanmıştır. Böylece, temel konular denetlenen faaliyetin süreçleri, kontrolleri ve çıktılarına ilişkin terimlerle daha açık ifade edilmiştir. Alt konular şeklinde ayrıntılandırılan inceleme odağı, kriterler ve metodolojinin bu şekilde bir şemsiye altında toplanması, ilişkilendirmenin tutarlılığını ve açıklığını göstermesi bakımından önem taşımaktadır. Her çalışmada izlenecek metodoloji değerlendirme kriterlerine bağlı olarak değişecektir.

<i>Alt konular / Alt sorular</i>	<i>Değerlendirme kriterleri</i>	<i>Metodoloji</i>	<i>Muhtemel sonuçlar</i>	<i>Muhtemel etkiler</i>
1)				
2)				

1. Ön İncelemede Yapılan Çalışmalar

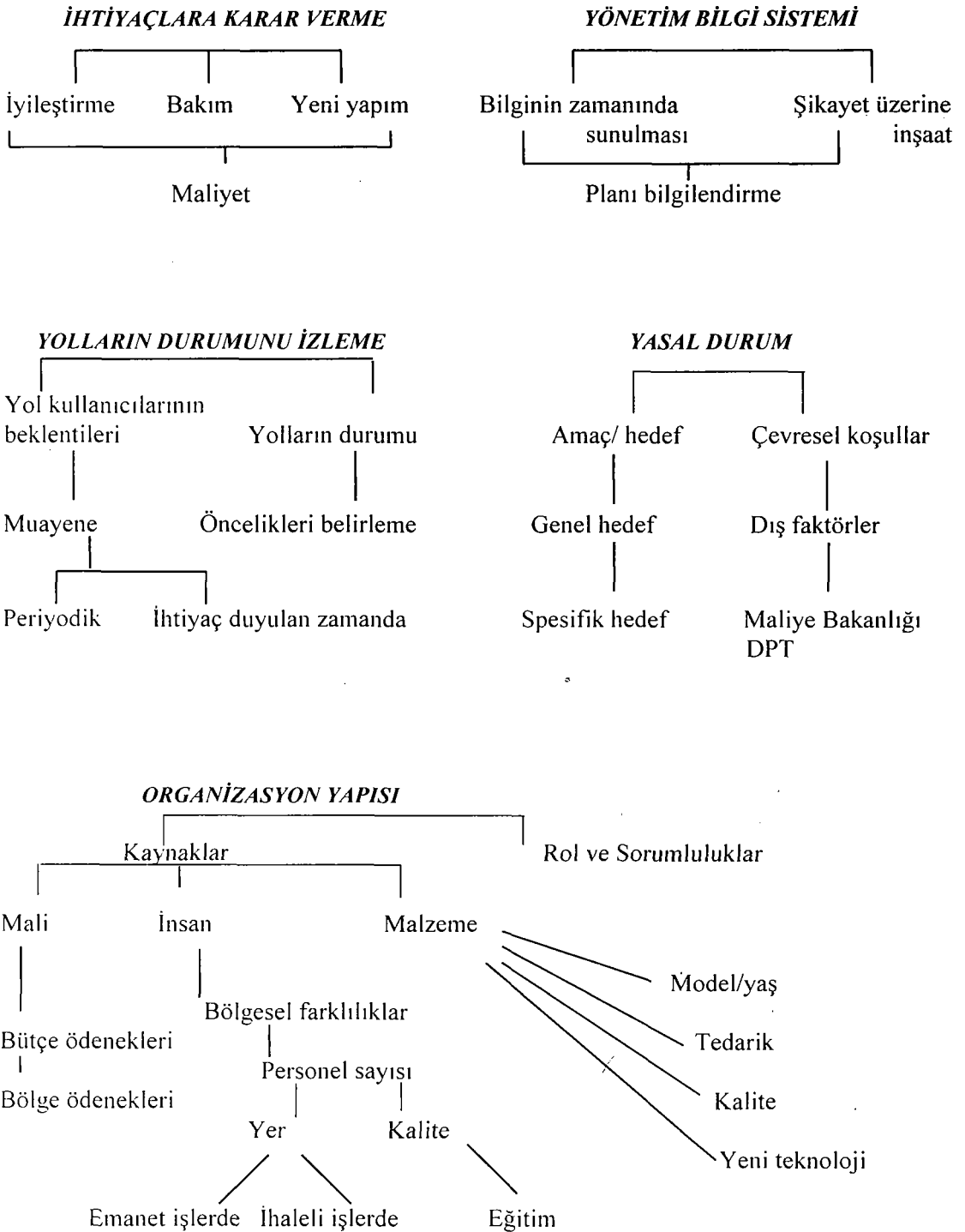
Öncelikle bakım, yapım ve onarım faaliyetlerinin planlanması ve yürütülmesi konularında bilgiler toplanmıştır. Kalkınma planları ve yıllık planlar incelenerek faaliyetler ile ödenek taleplerinde izlenen süreçler ve ödeneklerin tahsis usulleri ve örgüt yapısı araştırılmıştır. Genel Araştırma aşamasında yapılması gereken çalışmaların büyük bölümü de bu aşamada gerçekleştirilerek incelemenin kapsamı kesin olarak tanımlanmıştır.

Ön İncelemede sırasıyla şu çalışmalar gerçekleştirilmiştir:

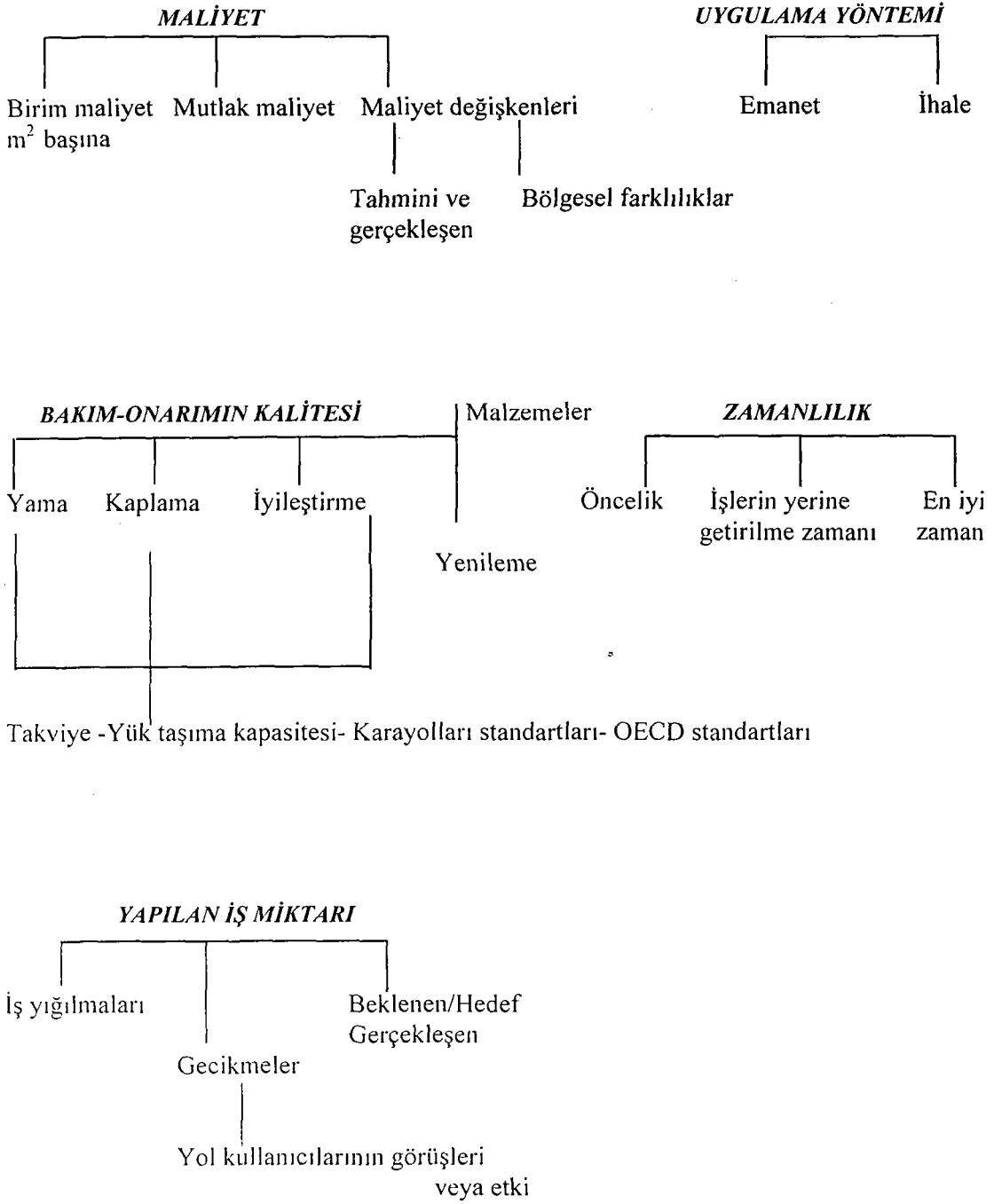
1. Denetim hedeflerinin ne olduğuna karar verilerek, görev tanımlamaları yapılmış; ekip üyelerinin hangi görevler için hangi işleri yapacağına ilişkin görev listesi hazırlanmıştır.
2. Kurumun inceleme alanındaki amaç ve hedeflerinin belirlenmesi ve prosedürlerinin tanınması amacıyla Karayolları Genel Müdürlüğü’ nün yanı sıra, ilgili diğer kurum ve kuruluşlarla da görüşmeler yapılarak, elde edilen belge ve bilgiler değerlendirilmiştir.
3. İngiltere Sayıştayı’nın temel inceleme konularından yararlanarak temel performans konuları saptanmıştır.
4. Temel performans konularına ilişkin 13 alt soru oluşturularak, her alt soru için değerlendirme kriterleri ile ulaşılabilecek kanıtların yeri ve nitelikleri tespit edilmiştir. Böylece bakım, yapım ve onarım faaliyetlerinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu nelerin oluşturduğu; bunun için bulunması gereken önemli süreçler tanımlanarak, değerlendirme ve ölçümler için uygun bir metodoloji seçilmiştir.
5. Hazırlanan *alt soru / değerlendirme kriterleri / metodoloji* yeniden değerlendirildikten sonra bir matris haline dönüştürülmüştür.
6. Karayolları Genel Müdürlüğü’nün ilgili birim yöneticilerinin de katıldığı toplantıda saptanan değerlendirme kriterleri ile metodoloji tartışılarak görüş birliği sağlanmıştır. Böylece, performans konusunda değerlendirme yapmak üzere esas alınan kriterler denetlenen kurum tarafından da kabul edilmiştir.

Denetlenen faaliyetleri kesin olarak sınırlandırarak inceleme konularını tanımlamak ve ulaşılabilecek kanıtları değerlendirmek amacıyla Ön İnceleme aşamasında Karayollarının 17 Bölge Müdürlüğünden 4’ünde yerinde incelemeler yapılmıştır.

Konu 1) Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetleri ne kadar iyi planlanıyor ve yürütülüyor?



Konu 2) Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetleri verimli olarak yürütülüyor mu?



2. Alt Konu- Değerlendirme Kriteri- Metodoloji

Ön İnceleme Raporunda¹:

1. Kurumun stratejik planlama sürecini değerlendirmek üzere tasarlanan soru: “Genel Müdürlüğün periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetleri için açık hedefleri var mı?” olmuştur.

Değerlendirme Kriterleri:

“Kuruluşun kabul edilmiş, benimsenmiş ve resmi dökümanlarda açıkça gösterilmiş hedefleri olmalıdır.

Bu hedeflerin bütün alt birimlere iletmış olması gerekir.

Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetleri için yıllık hedefler olmalıdır.”

Metodoloji:

“Mevzuatın,

Çeşitli dökümanlarda ifade edilen genel hedeflerin,

Kurumun belirli periyotlara ilişkin ölçülebilir spesifik hedeflerinin ifade edildiği dökümanların,

İç genelgelerin / iş planlarının,

Mali ve diğer çalışma el kitaplarının,

Genel Müdürlük toplantı tutanaklarının,

Basında yer alan yazıların

gözden geçirilmesi, değerlendirilmesi ve

Genel Müdürlük ve bölgelerdeki kilit personelle

görüşmeler yapılması”

olarak belirlenmiştir.

2. Organizasyon yapısını değerlendirmek üzere tasarlanan soru: “Kuruluşun yapısı işgücünün verimli kullanımına elverişli mi?” olmuştur.

Değerlendirme Kriterleri:

“Kuruluş:

Her düzeyde açıkça anlaşılan bir yönetim yapısına,

Herkes tarafından bilinen, iyi tanımlanmış yetki ve sorumluluklara

¹ T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Ön İnceleme Raporu**, Ek: 1, s.9.

(Genel Müdürlük ve Bölge Müdürlüklerinde)

Açık ve net sorumluluk zincirine,

Verimli hizmet sunmayı sağlayacak uygun sayıda ve nitelikte görevlendirilmiş personele sahip olmalıdır.”

Metodoloji:

“Organizasyon şemasının,

Personel ihtiyacının değerlendirilmesi

(Genel Müdürlük ve Bölge Müdürlüklerinde)

Personel sorumluluk tanımları ve iş tanımlamalarının,

Alt kademe yöneticilerin yönetim gücünün,

Sorumluluk zincirinin,

İç kontrollerin,

Personel sayısı / disiplinin,

Personel niteliklerinin,

Personelin görev yerlerinin ayrıntılarının incelenmesi ve

Kilit personelle görüşmeler”

olarak belirlenmiştir.

3. İç kontrol sistemini değerlendirme kriteri: “Kuruluş, açık ve net sorumluluk zincirine sahip olmalıdır” olmuştur.

Metodoloji:

“Personel sorumluluk tanımları ve iş tanımlamalarının,

Alt kademe yöneticilerin yönetim gücünün,

Sorumluluk zincirinin,

İç kontrollerin,

İç denetim raporlarının değerlendirilmesi,

Kilit personelle görüşmeler”

olarak belirlenmiştir.

4. İnsan kaynağı yönetimini değerlendirme kriteri:

“Kuruluş, verimli hizmet sunmayı sağlayacak uygun sayıda ve nitelikte görevlendirilmiş personele sahip olmalıdır.” olmuştur.

Metodoloji:

“Personel sayısı / disiplinin,
Personel niteliklerinin,
Personelin görev yerlerinin ayrıntılarının,
Eğitim programlarının değerlendirilmesi”
olarak belirlenmiştir.

5. Yönetim bilgi sisteminin işlevselliğini ölçmek üzere tasarlanan soru: “Karayolları Genel Müdürlüğü’nün yapım, onarım ve periyodik bakım faaliyetlerine ilişkin Yönetim Bilgi Sistemleri ne ölçüde yeterlidir? ” olmuştur.

Değerlendirme Kriteri:

“Sistem(ler); güvenilir, anlaşılır, erişilebilir, faaliyet ve maliyet verilerini birleştirmeye elverişli, iyi dökümanite edilmiş, güncel, geçerli olmalıdır.
Kolay anlaşılabilir çıktılar sağlanmalıdır.
Zamanlı ve eksiksiz girdilere sahip olmalıdır.
Hizmetten yararlananların ihtiyaçlarını yansıtmalıdır.”

Metodoloji:

“Yönetim Bilgi Sisteminin
(Elle tutulan ve bilgisayar tabanlı)
Planlamanın,
Araştırmaların,
Görev ayrıntılarının,
Tahmini / gerçekleşen maliyetlerin (Bölge ve Genel Müdürlük)
Çıktı raporlarının (iş ilerleme raporları, maliyet raporları, yol muayenelerinin ayrıntıları, proje değerlendirme raporları ve araştırma raporları dahil)
gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi;
OECD ülkelerindeki iyi uygulama örneklerini incelenmesi;
Genel Müdürlük ve Bölgelerde görüşmeler”
olarak belirlenmiştir.

6. İzleme sistemini değerlendirmek üzere tasarlanan soru: “Karayolları Genel Müdürlüğü’nün izleme, kontrol ve yönlendirme sistemi ne ölçüde yeterli? ” olmuştur.

*Değerlendirme Kriterleri:**“Sistem:*

Yolların ne durumda olduğunun eksiksiz kaydedilmesini,
Genel hedeflerin gerçekleştirilmesini,
Yol muayenelerinin kalifiye personel tarafından yapılmasını,
Yol muayenelerinin zamanında ve kabul görmüş teknolojinin gereklerine uygun olarak yapılmasını,
Aynı usul ve esaslara göre rapor yazılmasını,
Yol muayene sonuçlarının ihalelere ve ödenek tahsislerine yansımalarını,
Gerçekleşen giderler ile tahsislerin ilişkilendirilmesini,
İzleme raporlarının düzenli aralıklarla hazırlanmasını,
Önceliklerin belirlenmesini,
Hizmetten yararlananların görüşlerinin dikkate alınmasını,
sağlamalıdır.
İş yığılmalarını dikkate almalıdır.
Gerçekleşen iş ile planlanan işleri karşılaştırmalı ve gecikmeleri tespit etmelidir.”

Metodoloji:

“Bakım,onarım-iyileştirme / muayene raporlarının
Bölgedeki görevlilerle, yol muayenesi yapanlarla
görüşülmesi”,
İzleme raporlarının,
Olağanüstü / planlanmayan işlerin boyutunun incelenmesi
olarak belirlenmiştir.

7. Standartlarını ve hizmetin kalitesini değerlendirmek üzere tasarlanan soru:
“Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetlerinin kalitesi yeterli mi?” olmuştur.

Değerlendirme Kriterleri:

“Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetlerinin standartları olmalıdır. (Yük taşıma kapasitesi)
En uygun malzeme kullanımı düşünülmelidir.
Yamama, kaplama yenilenmesi, iyileştirme vb. faaliyetler için ihtiyaç değerlendirilmesi yapılmalıdır.
Yapılan her türlü işin yaşam süresi sonradan değerlendirilmelidir.

Kalite kontrol değerlendirmesi olmalıdır.

Hizmetlerden yararlananların görüşleri dikkate alınmalıdır.

Trafik akışı/seyahat süreleri üzerinde etkisi olmalıdır.

Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetinden sonraki trafik kazalarının yüzdelerindeki değişme dikkate alınmalıdır.”

Metodoloji:

“Periyodik bakım, yapım ve onarım tasarım standartlarının,
OECD ülkelerinde uygulanan standartların,
Değişik malzemelerin, araç ve gereçlerin maliyet fayda analizi ayrıntılarının,
Periyodik bakım, yapım ve onarım çalışmalarının kalite, standart ve zaman açısından kontrol süreçlerine ilişkin değerlendirmeler
Yaklaşım ve sonuçlardaki bölgesel farklılıkların,
Hizmetten yararlananların şikayet ve yorumlarının,
Trafik güvenliği/kaza kayıtlarının,
gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi;
Kesin bilgiler/örnek olaydan elde edilecek kanıtlar,
Medya,
Görüşmeler”
olarak belirlenmiştir.

8. Mali yönetim sistemini değerlendirmek üzere tasarlanan sorular: “Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetlerinin maliyeti nedir?”, “Periyodik bakım, yapım ve onarım kararını haklı gösterecek yeterli gerekçeler var mı?”, “Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetleri için kaynaklar etkili bir şekilde tahsis ediliyor mu?” ve “Genel Müdürlük ve Bölge Müdürlükleri yapım-onarım ve periyodik bakım faaliyetlerini yürütürken en etkin maliyet yöntemini seçmiş mi?” olmuştur.

Değerlendirme Kriterleri:

“Seçeneklerin analizi (maliyetler / faydalar)

Açık ve savunulabilir bir karar olmalıdır.”

“Sistem:

Kaynakların makul, savunulabilir, tutarlı bir şekilde tahsisini ve bakım, onarım ve iyileştirme türleri için açık önceliklerin belirlenmesini sağlamalıdır.”

“Periyodik bakım, yapım ve onarım maliyet standartlarının (kalite)

Periyodik bakım yapım ve onarımın birim maliyetlerinin bölgeler arası karşılaştırmaları
Birim maliyet- toplam maliyet karşılaştırılması
Değişik malzemelerin alternatif maliyetlerinin tespiti (kalite)
Emanet ve ihaleli işlerin maliyetlerinin karşılaştırılması (metod)”
“Seçeneklerin maliyet-fayda analizleri,
Yolların bir bütün olarak ele alınmasıyla, parça parça ele alınmasının karşılaştırılması.
Hizmetten yararlananlar üzerindeki etkiler (yolların kapanması / gecikme)”

Metodoloji:

“Örnek projelerin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi”
“İhale ve ödenek tahsis sistemlerini gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi;
Kilit personelle görüşmeler”
“Mali bilgilerin maliyet analizi,
Bölgeler arası karşılaştırmalar,
OECD ülkelerindeki uygulamalar,
Periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetleri için kabul edilebilir maliyet listeleri varlığı,
Değişik seçeneklerin yaşam süresi maliyetlerinin değerlendirilmesi”
olarak belirlenmiştir.

9. Zaman yönetimini değerlendirmek üzere tasarlanan soru: “Periyodik bakım, yapım ve onarım çalışmaları uygun zamanda gerçekleştiriliyor mu?” olmuştur.

Değerlendirme Kriterleri:

“İklim veya dış faktörlere bağlı olarak işin yapılması için en iyi/en uygun zaman,
Aynı uzunluktaki yollarda aynı tip işleri yapmak için harcanan zamanı kabul edilen/standart zamanla karşılaştırılması,
İhtiyaç duyulduğunda ödenek sağlanmakta mı?
İhtiyaç duyulduğu yerde ve zamanda gerekli personel ve araç gereç var mı?
Verimli karar mekanizması/iş değerlendirme sistemi bulunmakta mı?”

Metodoloji:

“Faaliyetlerin bir örneği için harcanan sürenin,
Dış faktörlerin tahmini ve gerçek etkilerinin,
Fonların bölgeler itibariyle serbest bırakılması ve bölgelerin fonları bakım, onarım işlerine tahsis yöntemlerinin,

Personel planlamasının,
Araç gereç tahsisinin,
İşin belirlenmesinden başlayarak ihale, tahsis ve işin bitimine kadar ki zamanın,
Aynı uzunluktaki yollarda aynı tip işleri yapmak için harcanan zamanın, kabul edilmiş/standart zamanı gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesi” olarak belirlenmiştir.

10. Performans göstergelerini kullanarak değerlendirme yapmak üzere tasarlanan soru: “Yolların genel durumu gelişmekte mi?” olmuştur.

Değerlendirme Kriterleri:

“Yolların genel durumunun geliştiğine,
Seyahat sürelerin azaldığına,
Kaza oranlarının azaldığına,
Periyodik bakım, yapım ve onarım ile ilgili iş yığılmalarında azalma olduğuna ve
Kara noktaların tespit edildiği ve yok edildiğine dair kanıtlar olmalıdır”

Metodoloji:

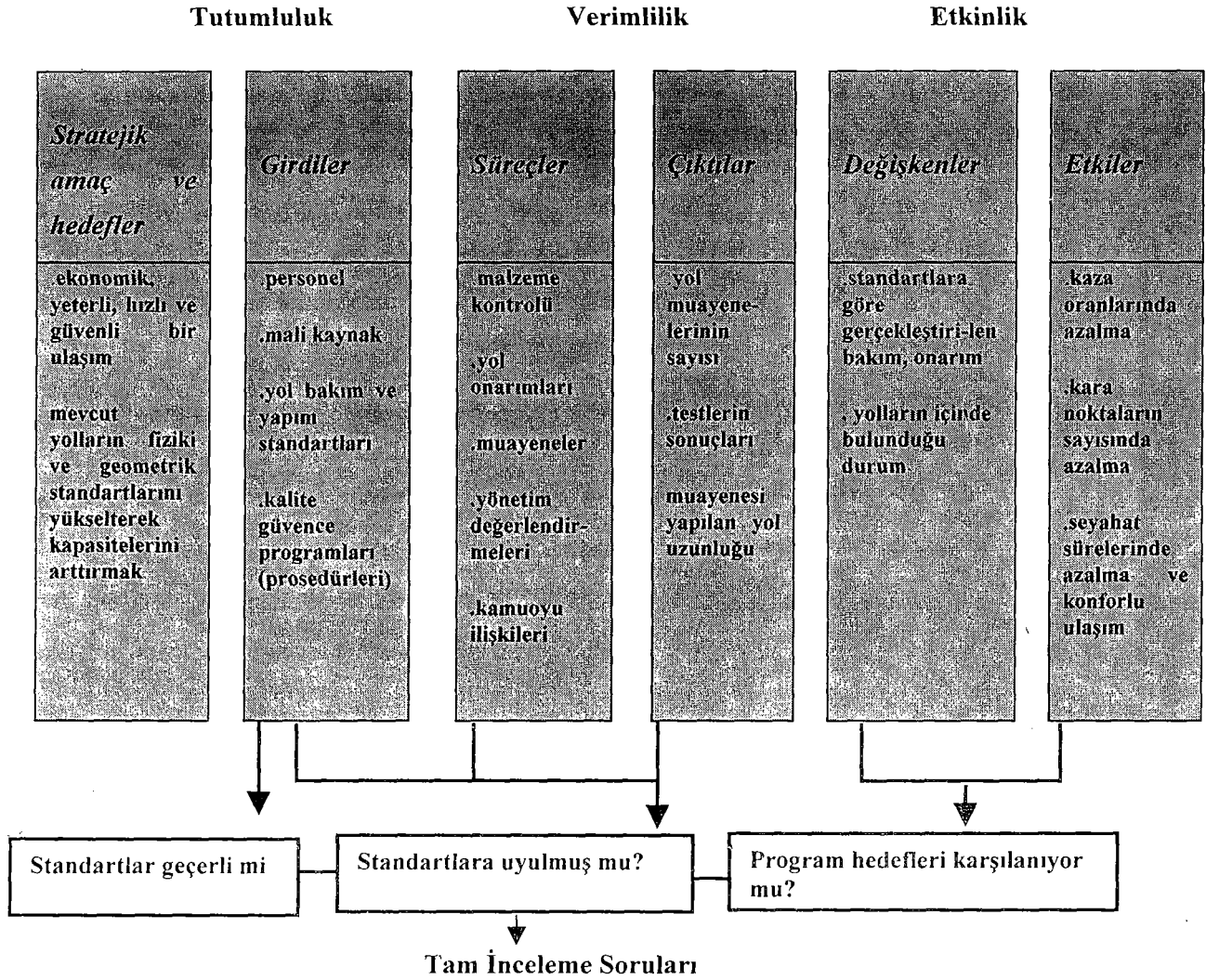
“Belli bir zaman dilimindeki yol muayene raporlarının analizi ile ilgili performans göstergelerinin değerlendirilmesi veya veri üretilmesi” olarak belirlenmiştir.

Muhtemel sonuç ve önerilerin geliştirilmesi sonucunda denetimden beklenen yararın gerçekleşeceği izlenimi edinilerek tam incelemenin takvime bağlandığı Ön İnceleme Raporu Ekim 1996’da hazırlanmıştır.

D. Tam İnceleme Aşaması

Tam inceleme planlanırken, alt konu ve sorular daha alt sorulara ayrılarak 127 sorudan oluşan bir soru seti oluşturulmuştur. Bu sorular Karayolları Genel Müdürlüğü’nün ve Bölge Müdürlüklerinin çeşitli kademelerinde çalışan 100’ün üzerinde görevliye yöneltilmiştir. Aynı zamanda belge üzerinde de incelemeler gerçekleştirilmiştir. Hazırlanan soruların yanıtlanması denetim görevleri olarak ekip üyeleri arasında paylaştırılmış, aynı zamanda değişik bölgelerde çapraz çalışmalar da gerçekleştirilmiştir. Ekip çalışmaları fikirlerin değişimini sağlayarak, alınan kararları desteklemiştir. Ekip üyelerinin gerçekleştirdiği çalışmaların tamamı çalışma kağıtlarına tüm ayrıntılarıyla aktarılmıştır.

Şekil 15 - Tam İnceleme Sorularını Belirlemeye Yardımcı Analiz



Kaynak: (Uyarlama), NAO, Designing VFM Studies, The British Columbia Audit Office (adopted), 1997, p.8.

Tam inceleme alan çalışması, geneli temsil edebilecek sonuçlara ulaşmanın mümkün olduğu varsayımıyla, 17 bölgenin üçte biri olan 6 bölge müdürlüğünde (İzmir, Bursa, Antalya, Mersin, Konya ve Kayseri Bölge Müdürlüklerinde) ve Genel Müdürlükte gerçekleştirilen çalışmaları kapsamaktadır. Bölgeler, tanımlanan kriterler setine uygun bir örneklem esasına dayalı olarak seçilmiştir. Maliyet ve zaman aşımalarının nedenlerini saptamak için 1996 yılı yapım, onarım harcamaları tutarının % 30'unu kapsayacak sayıda proje incelenmesi planlanmış ve üçte ikisi tamamlanması gereken, üçte biri de devam eden 18 proje incelenmek üzere seçilmiştir. Periyodik bakım harcamalarının da % 20'si incelenmiştir.

Yöntem ve yaklaşımda birliği sağlamak için bir bölge müdürlüğünde ortak çalışma yapılmıştır. Bölgelere yapılan ziyaretlerin ilk gününde, Bölge Müdürü, Müdür Yardımcıları ve Başmühendislerin katıldığı bir toplantı düzenlenerek denetimin amacı ve yöntemi açıklanmıştır. Daha sonra bir program çerçevesinde hazırlanan sorular ilgili birim yöneticilerine sorulmuş ve belgeler incelenmiştir.

- Karayolları Genel Müdürlüğü’nün periyodik bakım, yapım ve onarım faaliyetlerini nasıl planladığı, işgücü, araç-gereç ve mali kaynaklarını nasıl tahsis ettiği ve bu kaynakların amaç ve hedeflerine ulaşabilmek için verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı incelenmiştir.
- Karayolları Genel Müdürlüğü’nün performans göstergeleri seti oluşturup oluşturmadığı ile periyodik bakım, yapım ve onarımla ilgili amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaştığı araştırılmıştır.
- Karayolları Genel Müdürlüğü’nün en uygun maliyet yöntemini kullanıp kullanmadığını tespit etmek amacıyla, örnekleme ile emanet ve ihaleli işler kendi arasında ve birbiriyle karşılaştırılmış ve işlerin tek bir projeyle halledilmesi yöntemiyle, parça parça alınması yöntemi karşılaştırılmıştır.
- Yönetim bilgi sistemi kapsamında toplanan bilgilerin nasıl kullanıldığı, karar verme mekanizmasına yardımcı olup olmadığı ve hangi bilgilerin toplanmasına ihtiyaç duyulduğu değerlendirilmiştir.
- İşlerin maliyet ve zaman bakımından farklılıklarını saptamak üzere benzer işler birbiriyle karşılaştırılarak, kurum içi ve kurum dışı iyi uygulama örneklerinin bulunmasına çalışılmıştır.
- Genel Müdürlüğün ve bölgelerin planlama çalışmalarında maliyet analizlerinden yararlanıp yararlanmadığı ve proje uygulamalarında maliyete ilişkin değerlendirmelerin etkisinin olup olmadığı incelenmiştir.

Örnek olarak seçilen 16 projedeki keşif artış tutarları ile verilen süre uzatımları incelenmiştir. Dört bölge müdürlüğünün faaliyetlerini hedeflerine uygun biçimde gerçekleştirip gerçekleştirmediği ve bu bölgelerden seçilen 18 projenin yapım, onarım faaliyetlerindeki iş ilerlemelerinin plana uygun olup olmadığı araştırılmıştır. Mevcut durumun saptanması ile bulgular elde edilmiştir. Bulgular, yönetim ve kontrollerin kalitesinin belirlenmesi amacıyla geliştirilen değerlendirme kriterleri ile karşılaştırılarak denetim sonuçlarına ulaşılmıştır.

Böylece Karayolları Genel Müdürlüğü’nün bakım, yapım ve onarım faaliyetlerinin yönetimi ve kontrolünün kaynakların verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde kullanımını ne derece sağladığı değerlendirilmiştir.

E. Taslak Rapor

Karayolları Genel Müdürlüğü’nün devlet ve il yollarında yürüttüğü bakım, yapım ve onarım faaliyetlerindeki performans düzeyinin belirlenmesinin yanı sıra, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun geliştirilmesine yönelik önerilerde de bulunulmuştur. Raporda, her denetim hedefi veya hedefler grubu için uygun bölümler ya da kesimler tahsis edilmiştir.

Taslak Raporun formatı şu olmuştur:

“Özet ve Ulaşılan Sonuçlar

- Temel Bulgular:

. Planlama ve yürütme ile ilgili olarak

. Verimlilikle ilgili olarak

1. Giriş

. Denetlenen kurum hakkında kısa bilgi

. Karayolları Genel Müdürlüğü’nün temel araçları

. Denetim yaklaşımı ve metodolojisi

2. Faaliyetlerin Planlanması ve Yürütülmesi

. Amaç ve genel hedefler

. Yıllık hedeflerin belirlenmesi

. Organizasyon yapısı ve işgücünün kullanımı

. Yönetim bilgi sistemi

. İzleme sistemi

. Yatırım kararlarını haklı gösterecek yeterli gerekçeler

. Kaynak tahsisi

3. Faaliyetlerin Verimli Yürütülmesi

. En etkin maliyet yönteminin seçimi

. Maliyetler

. Faaliyetlerin kalitesi

. Yapılan iş miktarı

. Uygun zamanda ve uygun yerde kaynak tahsisi

. Yolların genel durumu

4. Sözlükçe

5. Ekler”

F. Rapor

Raporun formatı şu olmuştur:²

“Yönetici Özeti

Bölüm 1: *Giriş*

- . Arka plan
- . KGM’nün görev ve sorumlulukları
- . Kaynak tahsisi
- . İncelemenin kapsamı
- . Metodoloji

Bölüm 2: *İhtiyaçların Belirlenmesi*

- . Örgüt yapısının etkinliği
- . Yol muayeneleri
- . İhtiyaçlarla ilgili tekliflerin hazırlanması
- . Yatırım ve çalışma programına girecek projelerin belirlenmesi
- . Önceliklendirme
- . Yönetim bilgi sistemi

Bölüm 3: *Faaliyetlerin Yürütülmesi*

- . Emanet ve ihaleli işler
- . Maliyet değerlendirmeleri
- . Faaliyetlerin kalitesi
- . Yapılan işlerin maliyeti, süresi ve miktarı
- . İhtiyaç duyulan zamanda ve yerde kaynak tahsisi

Ek: *Sözlükçe*”

² T.C. Sayıştay Başkanlığı, “Karayolları Genel Müdürlüğü Performans Denetimi Raporu”, Ankara, 1998.

2. YAYGIN BULGULAR

A. Kamu Yönetimlerine İlişkin Bulgular

Devletlerin sosyo-ekonomik kalkınmada yeni sorumluluklar üstlenmeleri denetimin de yeni boyutlar kazanmasını sağlamıştır. Birkaç yıl öncesine kadar devlet fonksiyonu olarak görülmeyen çevrenin korunması ile ilgilenmeleri şüphesiz bunun belirgin bir örneğidir. Bu durum kamu denetçilerini, mali kaynakların amaca uygun ve yasal olarak muhasebeleştirildikleri biçimde kullanılmaları teminatını sağlamaya çalışmaları kadar, yasalar doğrultusunda yapılan harcamaların karşılığının alınıp alınmadığını değerlendirme ek göreviyle de birleştirilen sürekli bir görev serisi geliştirmeye karşı karşıya bırakmaktadır. Bu yeni çeşit görevlerle ilgili deneyim birçok ülkede, kamunun birçok programında ve değişik bölümlerinde tekrarlanan zayıflıkları da sergilemektedir. Örneğin, İngiltere’de merkezi yönetimin karşı karşıya bulunduğu performans denetimi ile saptanan ve iyileştirme sağlanan sorunlar, diğer ülkelerde de -en azından bazı konularda- tespit edilmektedir. Kamusal faaliyetler yelpazesinde karşılaşılan sorun alanları ve genel olarak yönetim faaliyetlerine ilişkin bulgular şu şekilde özetlenebilir:³

- kamu fonlarının yönetimi (ödeneklerin kullanımı)
- sözleşmeleri uygulama başarısızlığı
- proje yönetimi zayıflıkları
- izleme ve kontrol sistemi eksikliği
- yetersiz hizmet sunumu
- yönetim uygulamalarının standartlarının olmaması

İlk olarak, kamu fonlarının yönetimindeki yetersizlik göze çarpmaktadır. Ödeneklerin elde edilmeleri ile gerçekleşen çıktıların yönetimini izlemek ve uygulamaya konulurken toplumun yatırımın önemini kavrayacağı şekilde düzenlenmelerini sağlamak kamusal hizmetler açısından oldukça zor görünmektedir. Örneğin; taşınmaz malların yönetiminde, yönetim stratejisinin açık olmayışı, güvenilir veriler bulunmaması değerlerin düşük gösterilmesine ya da amaçlardan sapmalara yol açmaktadır.

Kamu fonlarının harcanmasındaki diğer bir zayıflık da sözleşmeleri uygulama başarısızlığıdır. Vergileri işlettiklerinden, karşılığının alınmasını sağlamak görevleri olduğu

³ John Bourn, “Kamu Harcamalarında Rasyonelliği Teşvik”, (Çev. Derya Kubalı), Yayınlanmamış Çeviri (“Helping the Nation Spend Wisely”, *International Journal of Government Auditing*, October 1989), Ankara, 1996.

halde, çoğu durumda nihai olarak daha yüksek maliyetlere sahip özel sektörle karşılaştırınca kamu sektöründe bir tecrübesizlik görülmektedir.

Diğer önemli kalem, kamu sektöründe de özel sektördeki kadar önemli olan proje yönetimidir. Her projede, programın belirli aşamalarla geliştirilmesi, sonuçların zamanında ve bütçe sınırları içerisinde alınması ve planlanan yararların gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Genellikle, maliyet ve zamandan tasarruf edilmesi ümidiyle, kısa dönemler için planlanan proje yönetim süreçlerine ilgi gösterilmektedir. Bu yüzden, savunma harcamalarının çoğunda, inşaat mühendisliğinde ve diğer projelerde projelerin zaman ve maliyet aşımaları sonuçta oldukça sık olarak ortaya çıkmaktadır. Proje yönetimi yetenekleri, bilgi teknolojisinin gelişimiyle artan şekilde test edilmemektedir. Bu nedenle, proje yönteminin temel ilkelerinin anlaşılması önemlidir.

Faaliyetler için yapılan harcamalar da proje yönetimi kadar riskli olabilir ve sağlam bir kontrol ile izlemeyi zorunlu kılabilir. Performansı ölçebilmek için hedeflerin ve önceliklerin önceden saptanması gerekir. Ödeneklerin tahsisi kontrol edilerek, birimlerin sundukları hizmetler ile hedefleri açıklanmadığından, standartların tatmin edici olmamaktadır. Kamu sektörünün yanı sıra sanayide ve ticaretle de örgütlerin çoğu, günlük rutin devinimlerinde amaç duygularını kaybetme tuzağına düşmüşlerdir. Sistemler ilerlemeyi ölçen ve zayıflıkları ortaya çıkaran biçimde kurulmadıkça, kamu fonlarının etkin kullanılması olasılığı yoktur.

Kararlarda günü geçmiş bilgilerin esas alınması gözlemlenen bir diğer zayıflıktır. Bu, yönetimin deneyimlerinin kurumun hedefleriyle uyumlu olmasının ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Yıllık raporların ve diğer performans göstergelerinin kullanımının teşvik edilmesiyle, sorumluluğu ilerletme ihtiyacı duyulmaktadır. Harcamalar başlangıçta kısılmadıkları takdirde, sonradan yine kısılmak zorunda kalacakları ya da sonuçlarını doğrulamak pahalıya mal olacağından, mali yönetim bilgi sistemlerini öncelikle geliştirmek gereklidir. Hizmetleri amaçlarına uygun yöne çekebilmede iyi uygulama örneklerine ve bilgi paylaşımı yoluna da başvurulabilir.

Merkezi yönetim birimlerinin çoğunlukla hizmet sundukları, mali yönetim sürecinde kolaylıkla unutulabilmektedir. Performans değerlendirmesinde, geçerli bir ölçü olan hizmetten yararlananların görüşünün göz önüne alınması kamu hizmetlerinin başarısızlığa uğradığı diğer bir alandır. Sistemin ya da hizmetin kullanıcıları kişisel olmayan bir şekilde sadece "başvuranlar" olarak değil fakat, devletle ilişkilerinde belli standartlar uman

vatandaşlar olarak görülmelidir. Başvuruda bulunanlara kolaylık sağlanmadığı ve şikayetlerinin değerlendirilme zamanının oldukça geç olduğu izlenmektedir. Esasen ekonomik güçlük içerisinde bulunan insanlarca katlanılan sıkıntı hizmetin işletilmesindeki başarısızlıkla şiddetlenmektedir. Ayrıca iyi uygulama örneklerini benimseme ihtiyacı duyulmaktadır. Harcamaların karşılığının alınabilmesi için standartların ve etkili deneyimlerin yaygınlaştırılması önemlidir. Örneğin; müze eserlerinin yönetiminde envanter uygulamaları sınırlıdır. Kaynaklar yetersizdir ve koleksiyonlardaki ulusal servet değerinde olan bazı eşyalar onarılamayacak derecede bozulmuşlardır.

B. Türk Kamu Yönetimine İlişkin Bulgular

Türk kamu yönetiminin genel portresi şu şekilde tasvir edilebilir:

- Kamu sektöründe ilgili, tanımlanabilir ve ölçülebilir fiziki ve mali uygulama ve etkinlik göstergelerin yokluğu nedeniyle kurumlar kendi performanslarını değerlendirmekten uzaktırlar. Amaç ve hedeflerin belirsizliği, planlamanın öncelikler tespit edilmeden yapılması dolayısıyla alınan kararları doğrulama ve haklı çıkarma (gerekçelendirme) yolu bulunmamaktadır.

- Mali yapının parçalanmışlığının sonucu olarak, bütçe dışında çeşitli fon, şirket, vakıf, özel hesap gibi kaynaklardan gelir toplanması ve giderler yapılması analitik metodlara dayalı maliyet etkinlik çalışmalarını güçleştirmektedir.

- Organizasyon yapıları iç ve dış çevresel koşullara uyum sağlayamamaktadır. İç kontrol prosedürleri geliştirilmemiştir. Rehber ve elkitapları yayımlanmamaktadır.

- Nepatizm (kayırmacılık), siyasal tercihlere göre atamalar personel planlaması yapılmasını zorlaştırmaktadır.

- Faaliyetlerin izlenmesi ve yönlendirilmesi tamamen yöneticilerin kişisel gözlem ve takdirlerine bırakılmıştır.

- Geçerli ve güvenilir bilgiler içeren yönetim bilgi sistemleri oluşturulmamıştır.

- Stratejik yönelimler dikkate alınmadan projelere başlanması ve maliyet aşımaları ile gecikmeler proje planlamasının ve/veya yönetimlerinin zayıflığını göstermektedir.

Öneriler, oldukça genel ifadelerle şunlar olmaktadır:

“Kurumlar, etkinliklerini arttırmak için sadece amaçlarını açık ve tam olarak belirlemekle kalmayıp, önceliklerini de iyi tespit etmelidir. Çeşitli tip fon ve ödeneklerin dağılık yapısı uygun bir genel çerçeve içerisinde birleştirilmesini ve etkin bir koordinasyonu gerektirmektedir.

Planlanan önlemlerin uygulanması öncelikle fiziki ve mali planlamaya bağlı olduğundan, program esaslı yaklaşımlar güçlendirilmelidir. Bu yaklaşım ihtiyaçları iyi tanımlama ve ihtiyaçları karşılama olasılığı en fazla olan proje seçimleriyle başarılabılır. Bu nedenle kurumlar, mevcut potansiyel kaynaklarını geliştirmesine imkân verecek yöntemleri bulmalıdır. Sadece planlama ve koordinasyonun geliştirilmesi değil, aynı zamanda izleme ve kontrol sistemlerinin daha verimli hale getirilmesine de çalışılmalıdır.”

SONUÇ
VE GENEL DEĞERLENDİRME

Bağımsız kamu denetimi kavramının ortaya çıkışı ulus devletin doğuşu ile eş zamanlı olmakla birlikte, performans denetimi 20. yüzyılın ikinci yarısında gelişmiştir. İkinci Dünya Savaşından sonra, kamu yönetimlerinin gelişmesiyle devletin sosyo-ekonomik yapıyı düzenlemede üstlendiği yeni roller sonucunda performans denetimi de biçimlenmeye başlamıştır. Son 25 yılda ise olgunlaşarak birçok ülkede yasal yetki niteliğini kazanmıştır. Performans denetimi mali denetimin gelişkin bir biçimi değildir; değişik ihtiyaçlardan ve değişik bir amacın doğmuştur. Bu çağdaş denetim yaklaşımı tutumluluk ve işlevsel verimliliğin yanı sıra etkinliği de değerlendirmelerinde esas alır. Böylece bir program, faaliyet ya da projenin uygulanmasında amaç ve hedeflerin başarılması ile neden-sonuç ilişkileri incelenir.

Denetim stratejisindeki değişiklikler sosyal yapıdaki değişiklikler ışığında izlenebilir. 1970’li yıllar kamu yönetiminde yeni paradigmaların tanımlanması ile kamu denetiminde de kabul gören ilke ve yaklaşımların değiştiği bir dönem olmuştur. Günümüzde, devletin rol ve işlevlerinin geleneksel olarak ifade edilen ve devletin kurumsallaşmasının çekirdek unsurlarını oluşturan savunma, adalet gibi kamu hizmetlerine çekilerek küçültülmesi argümanlarının içeriği de kamu yönetimlerinin verimli, etkin ve tutumlu işlevde bulunmadığı varsayımına dayanmaktadır. Bu çerçevede mali yönetim ve genel yönetim kavramları tartışılmaya başlamıştır. Siyasal alanda ise, etkin ve verimsiz olan kamu hizmetlerinin etkinliğinin devletin rol ve işlevlerinin yeniden belirlenerek kamu kesiminin küçültülmesi ile gerçekleştirileceği vurgulanmaktadır. Böylece verimsiz mal ve hizmet üreten kamu dar sınırlar içerisine hapsedilmesiyle çalışılmaktadır. Oysa, yönetim biliminin ilkeleri gerek işletme, gerekse kamu yönetiminde aynı ölçüde geçerliliğe sahip olup, kaynak kullanımını rasyonelleştirmeyi amaçlar. Kamu yönetiminde genel amaç, kamu hizmetlerinin toplum yararına gerçekleştirilmesidir. Sayıştaylar, kamusal sorumluluk içerisindeki rolleri ile verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu geliştiren önlemler alınmasını sağlayarak bu genel amacı güvenceye alabilirler. Parlamenteoya karşı sorumluluk sonuçta, topluma kamu kaynaklarının yerinde kullanılmasını sağlama teminatını vermeyi amaçlamaktadır.

Çeşitli ülkelerde Sayıştaylar kuruluşlarından itibaren önemli yapısal ve işlevsel değişiklikler geçirmişlerdir. Bu nedenle, Sayıştayların performans denetimi yapmasını gerektiren koşullar, içinde bulundukları ülkenin sosyo-ekonomik ve siyasal yapısının tarihsel gelişimi ve yetki veren yasalarla organizasyon yapısına bakılarak anlaşılabilir.

Modern devletlerin anayasal sistemlerinde denetim işlevi, kamu sektörü faaliyetlerinin demokratik olarak yürütülmesini sağlayan unsurlardan biridir. Sistemin temel özelliği hükümetin (genel anlamda kamu yönetiminin) parlamenterler -yasama organı- aracılığıyla, kendi performansından dolayı sorumlu olmasıdır. Kamu yönetiminin tarafsız ve bağımsız yüksek denetim kuruluşları tarafından verimlilik, etkinlik, tutumluluk açısından denetimi esas olarak bu sorumluluk rejiminin işlemlerini güvence altına almayı amaçlamaktadır. Bu nedenle Sayıştayların temel amacı, Amerika Birleşik Devletleri gibi Sayıştayın Kongre ile bağlantılı olduğu ülkelerde parlamentoya, İsveç gibi yürütmenin parçası olduğu ülkelerde ise hükümete yönetimin çalışmaları konusunda tavsiyelerde bulunmak olmuştur.

Türkiye’de Sayıştay TBMM adına denetim yapan ve kesin hükme yetkili anayasal bir yüksek denetim kurumudur. Sayıştay’ın denetiminin yargı ekseninde yer alması, incelemelerinin kendine özgü yargı yetkisi ile sınırlı olması, denetimine tabi hesapların kapsadığı işlemlerin tamamını incelemesini zorunlu kılmakta, ancak iş yükünün (hesap hacmi) ağırlığı bunu olanaksızlaştırmaktadır. Sayıştay’ın kamu harcamalarının yüzde 39’unu denetime alabildiğini düşündüğümüzde amaç ve hedeflerini ne derece gerçekleştirebileceği açıktır. Ayrıca bu durum sorumluluğu da adil olmayan biçimde dağıtmaktadır. Sadece yargı mekanizması üzerinde durulması nedeniyle, parlamentoya rapor verme görevi de ihmal edilmiştir. Oysa, makro düzeyde inceleme, önemli ve yaygın sorunlar üzerinde durmayı gerektirir. Denetimin parlamento adına yapılması parlamentoyu ilgilendiren konuların seçimi anlamını taşır. Bu nedenle, performans denetimini yaygınlaştırması Sayıştay’ın misyonunu gerçekleştirebilmesinde önemli bir adım olabilir.

Sayıştay’ın performans denetimine başlaması, bu çerçevede yeniden yapılandırma çalışmalarının gündeme girmesi, kamu yönetiminin modernizasyonu ihtiyacına genel bir yanıttır. Harcanan paralar karşılığında elde edilen değerlerin de sergilenmesi, yönetimin başarısı ya da başarısızlığının belirlenmesini sağlayacaktır. Performans kavramı yönetimler açısından kuşkusuz, yeni bir konu olmamakla birlikte, performans incelemelerinin geleneksel yönetim sürecine sistemli bir biçimde yerleştirilmesi yaklaşımı önem kazanmıştır. Yüksek denetim kurumları olarak Sayıştaylar bu açıdan, kamu yönetiminde yönlendirici olabilecek benzersiz bir konumda bulunmaktadır; çünkü, yasama, yürütme ve yargı üçlüsünün dışında bağımsız yüksek denetim kurumları olarak yönetimlerin başarıya ulaşım ulaşımadığını tarafsız değerlendirme olanağına sahiplerdir. Geniş bir perspektiften Sayıştayların gerçekleştirdiği performans denetiminin kamu sektörünün örgütlenmesi ve çalışma yöntemleriyle ilgili düzenlemeler ve önlemlerden oluşan kamu yönetimi politikalarını biçimlendirmeye yardımcı olduğu söylenebilir.

Performans ölçümleri, kamusal sorumluluk zincirine yeni halkalar da ekleyecektir. Sayıştay raporlarını kullananlar, yönetimlerin yanı sıra “sorumluluk” bakımından halkın temsilcileri ve sonuçta toplumdur. Sayıştayların amaçlarını açıklamaları, dolayısıyla yönlerini çizmeleri denetim hizmetinden yararlanan kitlenin beklentilerine yanıt verebilmesine bağlıdır. Aksi halde, “yönsüzlük” durumuyla karşı karşıya kalacaklardır. Denetim tamamlandıktan sonra da, uygulamada kazanılan deneyimlerin ışığında gelecekteki faaliyetleri yönlendirmek üzere, *Öğrenilen Dersler*’in yayımlanması, bu amaçla seminerler, sempozyumlar düzenlenmesi, Sayıştayların amaçlarını gerçekleştirebilmesinin raporlama dışındaki, diğer araçları olabilir. Uygulamada edinilen tecrübelerden yararlanarak metodoloji ve raporlama modellerinin standart hale getirilmesi denetimde kalite güvencesini sağlamaya yönelik önlemlerdir.

Denetimin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu önceden saptanan standart bir modele göre yapılmasına bağlıdır. Böylece, hem denetimde olması gereken özellikler göz önünde tutularak, tarafsızlık sağlanır, hem de denetimin performansı arttırılır.

Performans denetiminde inceleme metodlarının seçimi, geleneksel denetimden değişik bir temelde işlediğinden belirli denetim soruları ve analitik modellerle sınırlanamaz; vurgulanan sorular ve bilgi ihtiyacı incelenen alan ve problemlere göre değişir. Stratejik planlama için konuyu tanımak amacıyla Genel Araştırma; faaliyet, program ya da projelerdeki sorunları belirlemek amacıyla Ön İnceleme; problemleri alanlarda derinlemesine incelemeler yaparak bulgu ve çözümlemelere ulaşmak amacıyla Tam İnceleme çalışmaları gerçekleştirilir. Genel araştırma ve incelemelerde sosyal bilimlerde kullanılan metodlar uygulanır. Ampirik metodlar kullanılarak, argümanlar değerlendirilerek denetimin konusu tanımlanır ve problemler ile etkileri açıklanır. Daha sonra neden-sonuç ilişkileri kurulur. Gözlemlerde bulunarak teşhis ve değerlendirmeler yapılır. Verimliliği ve etkinliği geliştirmeyi amaçlayan uygun değişiklikler de önerilir. Kısaca performans denetimi tanımlar, analiz eder ve değerlendirir.

Denetim kurumlarının görevi, derinliğine inceleme ve sorgulamalar yoluyla yönetimlerin gelişmesine katkıda bulunmaktır. Her durum için, raporlamada bulunulması veya görüş bildirilmesi zorunlu değildir, bu mümkün de değildir. Fakat zamanla, denetim kurumlarının bu konudaki tercih hakkı gelişmiştir. 2000’li yıllar daha çok yönetimin önem kazanacağı bir çağ olacağından, denetim de yeni özellikler kazanmaya devam edecektir. Asıl olan, Sayıştayların kendi rolleri, görevleri ve sorumlulukları konusunda sorular sorarak geleceğe yönelmeleridir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Abid, Naimatullah, **Performance Audit and Performance Evaluation**, Lahore, 1990.
- Akal, Zühal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi, Çok Yönlü Performans Göstergeleri**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları No: 473, Ankara, 1996.
- Akal, Zühal, “Toplam Kalite Yönetimi ve Performans Ölçme ve Değerlendirme Sistemleri”, **Verimlilik Dergisi**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Özel Sayı, Ankara, 1995.
- Alter, Steven, **Information System - A Management Perspective**, The Benjamin-Cummings Company Inc., Second Ed.. California, 1996.
- Anbia, Ghulam, “Performance Audit Reporting”, **Performat**, Quarterly, Vol. VI, No.1, January 1989, Lahore, p.45-57.
- ASOSAI, **7th Assembly and 6th International Seminar**, Country Issues, Jakarta, October 1997.
- ASOSAI, **The Bali Declaration on the Role of Audit in Promoting Reforms For Efficient Public Administration and Corporate Management**, June 1988.
- Atakan, Nevin, Coşkun, Arife ve Sonuvar, Melda, **Pakistan Sayıştay’ında Performans Denetiminin Uygulanması**, Ankara, Kasım 1997.
- Australian Audit Office, **Elements of Efficiency Auditing: A Basic Guide**, Australian Government Publishing Service, Canberra, 1986.
- Barutçugil, İsmet Sabit, **İnşaat Yönetimi**, İnkılap Kitabevi, İstanbul, 1986.
- Baş, Hasan, “Sayıştay Denetiminin Etkinlik ve Verimliliği”, **Denetim**, Yıl: 5, Sayı: 50, Ocak-Şubat 1990, s.10-13.
- Bourn, John, “Helping the Nation Spend Wisely”, **International Journal of Government Auditing**, October 1989.
- Can, Halil, **Organizasyon ve Yönetim**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 1997.
- Canman, Doğan, **Personelin Değerlendirilmesinde Çağdaş Yaklaşımlar ve Türkiye’de Kamu Personelinin Değerlendirilmesi**, TODAİE Yayını, No: 252, Ankara, 1983.
- Carl, Thor G., “Verimlilik Ölçüm Sistemlerinde Göstergelerin Seçimi, Göstergeleriniz Verimliliğinizi Ne Kadar İyi Ölçebiliyor?”, **Verimlilik Dergisi**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Cilt 22, Sayı 3, Ankara, Mart 1995.

- Chaudhary, Liaqat Ali, "Interviewing in Performance Audit", **Performit**, Quarterly, Vol. XII, No. 3, July 1995, Lahore, p.64-74.
- Clark, Dr. Frances, **Quality and Service: A Key Focus For Performance in the Public Sector**, Henley Management Collage, Greenlands, 1992.
- Cook, John W. and Winkle, Gary M., **Auditing: Philosophy and Technique**, 3. Ed., Houghton Mifflin Co., Boston, 1984.
- Connor, Patrick E. and Lake, Linda K., **Managing Organizational Change**, Praeger Publishers, New York, 1988.
- Costello, William, **The Performance Process and Performance Audit Findings**, London, 1998.
- Daft, Richard L., **Management**, The Dryden Press, Second Edition, Chicago, 1991.
- Department of the Auditor General of Pakistan, **Performance Audit**, XXX. Intensive Training Programme in Performance Auditing Course Material, Directorate General of Performance Audit Wing, Lahore, 1996.
- Dinçer, Ömer ve Fidan, Yahya, **İşletme Yönetimine Giriş**, İz Yayıncılık, İstanbul, 1995.
- Dye, Kenneth M., **Performance Auditing in Asian Supreme Audit Institutions, Opportunities for Development**, The World Bank, June 1997.
- Eccles, Tony, **Succeeding with Change**, London, 1994.
- Frame, Davidson, **The New Project Management**, Washington D.C., March 1994.
- GAO (United States General Accounting Office), **Government Auditing Standarts**, GAO Publication, Washington D.C., 1988.
- GAO, **Performance Budgeting**, Report to Congressional Committees, GAO Accounting and Information Management Division, Washington D.C., March 1997.
- GAO, "Effectively Implementing the Government Performance and Results Act", **Executive Guide**, GAO Publication, Washington D.C., June 1996.
- GAO, **An Audit Quality Control System: Essential Elements**, GAO Office of Policy, August 1993.
- Havens, Harry S., **The Evolution of the General Accounting Office: From Voucher Audits to Program Evaluations**, GAO History Program, Washington D.C., January 1990.
- Gören, İhsan, **"Ön İnceleme"**, Yayımlanmamış Çeviri, Ankara, 1996.

- Gülen, Fikret, **Performans Denetimi**, Yayımlanmamış Hizmetiçi Eğitim Semineri Notu, Ankara, Ocak 1998.
- Güredin, Ersin, **Denetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 57, İstanbul, 1988.
- International Organization of Supreme Audit Institutions, **INTOSAI Auditing Standards**, June 1989.
- Işık, Hikmet, “Türkiye’de Muhasebe, Finansal Raporlama ve Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Sayıştay”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 15, Aralık 1994, s.15-20.
- Işık, Hikmet ve Akbulut, Erol, “Sayıştay ve Parlamento İlişkileri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 17, Nisan-Haziran 1995, Sayı: 17, s.13-17.
- İnan, Atilla, “Etkenlik Denetiminin Sayıştay’da Gerçekleştirilme Koşulları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 17, Sayı:4.
- İnan, Atilla, “İç Denetim ve Dış Denetim Kuruluşları Arasındaki İlişkilerin Geliştirilmesi”, **Sayıştay Dergisi**, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Nisan-Haziran 1997, s. 43-59.
- Kaydos, Will, **Measuring, Managing and Maximizing Performance**, Productivity Press, Cambridge, Massachusetts, 1991.
- Kepekçi, Celal, **İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 251-171, Eskişehir, 1982.
- Khan, Muhammad Akram, “System Based Approach in Government Financial Auditing Managing the Change”, **Performat**, Quarterly, Vol.IV, No: 2, Lahore, April 1997, p.35-49.
- Khan, Muhammad Akram, **Performance Audit, The Three E’s**, Lahore, 1990.
- Khan, Muhammad Akram, **Executing Performance Audit**, Department of the Auditor General of Pakistan, Lahore, 1989.
- Khan, Muhammad Akram, **An Introduction to Government Auditing for Public Managers**, Lahore, 1989.
- Khan, Muhammad Akram, **Data Analysis in Performance Auditing**, Lahore, 1991.
- Khan, Muhammad Akram, **Planning for Performance Audit**, Lahore, 1993.
- Khan, Muhammad Akram, **Criteria in Performance Audit**, Lahore, 1990.
- Khan, Muhammad Akram, **Evidence in Performance Auditing**, Lahore, 1993.
- Khan, Muhammad Akram, **Reporting Results of Performance Audit**, Lahore, 1992.

- Kubalı, Derya (Çev.), Projelerde Performans Denetiminin Uygulanması, **Performans Denetimi Rehberi**, Ankara, 1991.
- Label, Wayne A., "The Need for External Quality Control Reviews of Governmental Entities", **International Journal of Government Auditing**, Quarterly, April 1989, p.13.
- Mahmud, S. K., "Need for Reform in Administration and Audit Environment", **Performat**, Quarterly, Vol.IV, No: 3, July 1997, p.3-19.
- Margo, Randy, "Performance Auditing with Vision and Purpose: The Way Things Ought To Be", **NALGA**, Quarterly, June 1993.
- Marquardt, Michael, **Building the Learning Organizaton**, McGraw- Hill, New York, 1996.
- Masters, Nora J.E., "Performance Auditing: Good Government and Good Politics", **NALGA**, Quarterly, March 1994.
- Metcalf, Les and Richards, Sue, **Improving Public Management**, SAGE Publications, 1987.
- Muhammad, Faqir (Çev.Erkan Oyal), "Kamu Yönetiminde Çağdaş Yönetişel Yaklaşım ve Teknikler", **Amme İdaresi Dergisi**, TODAİE Yayınları, Cilt 5, Sayı 3, Ankara, 1972.
- NAO (National Audit Office of United Kingdom) **Value for Money Audit**, National Audit Office and the Turkish Court of Accounts, Financial and Value for Money Audit Methodologies Course Material, Antalya, 15 May-3 June 1995.
- NAO (United Kingdom), **Performance Measurement Guide**, NAO Department of Treasury, Financial Management Service, London, November 1993.
- NAO (United Kingdom), **Performance Measurement and Value for Money Audit**, NAO Publication, London, April 1995.
- NAO (United Kingdom), **A Framework For Value For Money**, NAO Publication, London, 1996.
- NAO (United Kingdom), **Why A Handbook**, NAO Publication, London, 1996.
- NAO (United Kingdom), **Study Design**, NAO Unit A Investigate Techniques, Guide No. 5, April 1993.
- NAPA (National Academy of Public Administration), **Toward a Useful Performance Measurement** (Lessons Learned From Initial Pilot Performance Plans Prepared Under the Government Performance and Results Act), Washington, November 1994.
- Office of the Auditor General of Canada, **Auditing for Parliament**, Office of the Auditor General of Canada Public Affairs, Ottawa, 1996.

- Paine, Frank T. and Naumes, William, **Strategy and Policy Formation (An Integrative Approach)**, Saunders Company, Philadelphia, 1974.
- Peker, Ömer, **Yönetimi Geliştirmenin Sürekliliği**, TODAİE Yayınları No: 258, Ankara, 1995.
- Prokopenko, Joseph, **Verimlilik Yönetimi Uygulamalı Elkitabı**, International Labour Office, Milli Produktivite Merkezi Yayınları No: 476, Ankara, 1995.
- Prosser, Robert G., "The Role of Audit in Furthering Public Policy Accountability", **NALGA**, Quarterly, March 1995.
- Qureshi, Wazir Ahmad, "Working Papers: The Link Between the Field Work and the Report", **Performit**, Quarterly, Vol. VI, No. 1, January 1989, p.35-40.
- Rye, Colin, **Change Management - Action Kit**, Kogan Page Publication, London, September 1996.
- Steers, Richard M., **Organizational Effectiveness - A Behavioral View**, Goodyear Publishing Company, Inc., Santa Monica, California, U.S.A., 1977.
- Stockwell, Judi, **Qualitative Techniques: Their Practical Uses in VFM Audit**, NAO Unit A Investigative Techniques Guide No. 6, June 1993.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Devlet Denetimi** (Makaleler), Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No: 28-10, Ankara, 1988.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı (Çev.Ömer Faruk Batırel), **Etkinlik Denetiminin Esasları**, Avusturalya Sayıştay Başkanlığı Derlemesi, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No: 21-3, Ankara, 1987.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Etkin İletişim İçin Çözüm Önerileri**, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 4, Ankara, 1997.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Federal Almanya Sayıştayı ile Bazı Sayıştayların (Anayasal Konumları Yönünden) Karşılaştırılması**, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No: 26-8, Ankara, 1987.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **İngiltere Sayıştayı'nda İncelemeler**, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No: 32, Ankara, 1990.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Kanada'da Kapsamlı Denetim**, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No: 27-9, Ankara, 1987.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **Malzeme Yönetiminin Denetimi**, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Çeviri Dizisi Yayın No: 3, Ankara, 1997.
- T.C. Sayıştay Başkanlığı, "Karayolları Genel Müdürlüğü Performans Denetimi Ön İnceleme Raporu", Ankara, 1996.

- T.C. Sayıştay Başkanlığı, **“Karayolları Genel Müdürlüğü Performans Denetimi Raporu”**, Ankara, 1998.
- Tepe, Kenan, **“Çalışma Kağıtları”**, Sayıştay Çarşamba Toplantıları, Yayınlanmamış Konferans Metni, Ankara, Şubat 1998.
- TESEV (Atıyas, İzak ve Sayın, Şerif), **Siyasal Sorumluluk, Yönetmel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi**, TESEV Yayınları 4, 1997.
- The Comptroller General Of The United States, **How Auditors Develop Findings**, Case Study, Audit Standarts Supplement Series No.8, 1976.
- The Comptroller General Of The United States, **Government Auditing Standarts**, 1994 Revision, June 1994.
- The Swedish Audit Bureau, **System Oriented Effectiveness Audit, Concept and Implementation**, Stockholm, 1985.
- Tümer, Sumru, **“Neden Stratejik Yönetim”**, **Verimlilik Dergisi**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Ankara, Ocak 1993.
- Wheat, Ed Ph.D., **“Reinventing Performance Auditing”**, **NALGA**, Quarterly, December 1993.
- Yörüker, Sacit, **“Sayıştay Denetiminde Çağı Yakalamak İçin”**, **Denetim**, Yıl:6, Sayı:73, 1992, s.18-19.
- Zaidi, A. A., **Denetimde Yeni Ufuklar**, (Çev. Derya Kubalı), Mart 1995 tarihli Pakistan Sayıştayı tarafından düzenlenen Yoğun Eğitim Programı ders notları özetinin yayımlanmamış çevirisi, Ankara, 1996.

ÖZET

Performans denetimini Sayıştayın misyonu ile bağlantı kurarak araştırmayı amaçlayan bu kitapta, performans denetiminin kamu sektöründeki önemi, unsurları, yöntemleri ve aşamaları konu ile ilgili yakın tarihli gelişmeler ve en son kaynaklardan yararlanarak açıklanmıştır. Performans denetimi kuramsal olarak anlatılırken, uygulamada kullanılabilecek bilgilerin, ilkelerin ve bazı değerlendirme kriterlerinin verilmesine de özen gösterilmiştir. Kitabın bölümlendirilmesi de adına paralel biçimde olmuştur.

Birinci bölümde; denetim olgusu tarihsel gelişim süreci içerisinde incelenerek, performans denetiminin kavram, ilke ve özellikleri anlatılmıştır. Verimlilik, etkinlik, tutumluluk tanımları örneklerle geliştirilerek aralarındaki ilişkiler gösterilmiştir. Sayıştayların misyonları ile rol ve sorumlulukları uluslararası denetim standartlarıyla birlikte belirtilmiştir.

İkinci bölümde; performans denetimi süreci kalite güvencesi teknikleriyle birlikte açıklanmıştır. Sayıştayların parlamentoya yönetimleri geliştirmede yardım edebilmeleri toplanan kanıtların analizine, denetimin tarafsızlıkla yürütülmesine ve raporların zamanlılığı ile kalitesine bağlıdır. Metodoloji, bunları güvenceye almak üzere geliştirilmiştir.

Üçüncü bölümde; çeşitli ülkelerdeki Sayıştayların performans denetimine geçişleri ve yaklaşımları anlatılmıştır. Denetim kurumlarının giderek genişleyen şekilde yeniden tanımlanan rollerinin analizi de yapılmıştır. Yönetimsel ve siyasal yozlaşma ile savaşmada Sayıştayların potansiyel güçlü araçlar oldukları vurgulanmıştır.

Dördüncü bölümde; performans denetiminin uygulaması stratejik yönetim, kalite yönetimi, zaman yönetimi gibi yeni kavramlardan yararlanarak anlatılırken, öncelikle yönetimin farklı işlevleri üzerinde odaklanan bu boyutlar kuramsal olarak açıklanmış, daha sonra genel denetim kriterlerine yer verilmiştir.

Beşinci bölümde; ülkemizdeki ilk uygulama örnek olayında, performans denetiminin yürütülmesinde izlenen yaklaşım ve yöntem, esas alınan kriterlerle birlikte açıklanmıştır.