



T.C. SAYIŞTAY
135. KURULUŞ YILDÖNÜMÜ YAYINLARI

PERFORMANS DENETİMİ **PAKİSTAN SAYIŞTAYI UYGULAMASI**

Nevin ATAKAN
Sayıştay Uzman Denetçisi

Arife COŞKUN
Sayıştay Uzman Denetçisi

S.Melda SONUVAR
Sayıştay Başdenetçisi

Ankara, KASIM 1997

PERFORMANS DENETİMİ

PAKİSTAN SAYIŞTAYI UYGULAMASI

Nevin ATAKAN
Sayıştay Uzman Denetçisi

Arife COŞKUN
Sayıştay Uzman Denetçisi

S.Melda SONUVAR
Sayıştay Başdenetçisi

Ankara, KASIM 1997

ÖNSÖZ

Bütün dünyada kamu kesiminin süratli ve etkin çalışması, daha az masrafla kaliteli hizmetler sunması ve bu konudaki aksaklıkların düzeltilmesi yönünde fikir birliği ve çözüm arayışları sözkonusudur. Kamu kesiminin etkili ve verimli çalışması arayışlarına paralel olarak, denetim alanında performans denetimi, başka bir deyişle, verimlilik, etkinlik, tutumluluk (VET) denetimi kavramı ortaya çıkmıştır.

Performans denetimi, kamu kuruluşlarının faaliyetlerinin, programlarının ve/veya projelerinin, kısaca kamu kaynaklarının verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğinin ve hesap verme sorumluluğunun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığının değerlendirilmesidir. Performans denetimi, hem geçmişe hem bugüne hem de geleceğe yönelik olup, sonuç ve tavsiyeleri de bu istikamette tezahür eder.

Kanada, İngiltere, ABD, İsveç gibi ülkelerin Sayıştaylarının öncülüğünde başlanan performans denetimi, günümüzde hemen hemen bütün ülke Sayıştaylarının gündemine girmiştir. Tarihi dostluk ve kardeşlik bağlarımız olan Pakistan'da da bu konuda çalışmalar yapılmaktadır. Pakistan Sayıştay'ı 1978 yılında kamu yatırımlarında performans değerlendirmesi; 1981 yılından itibaren de kalkınma projelerinde performans denetimi yapmaya başlamıştır. Başlatılan performans denetimi çalışmalarını desteklemek amacıyla yoğun hizmetiçi eğitim programları ile uluslararası kurslar düzenlenmektedir. Türk ve Pakistan Sayıştayları arasındaki iyi ilişkilerin sonucu olarak, sözkonusu uluslararası kurslara Sayıştay'ımızdan da denetçiler davet edilmektedir. Bu kurslardan Ocak 1995'de düzenlenen "XXVIII. Performans Denetimi Yoğun Eğitim Programı"na kurumumuzu temsilen katılan meslek mensuplarımız, kursta elde ettikleri bilgi ve deneyimlerini değerlendirerek bu kitabı hazırlamışlardır.

Performans denetimi bir süredir Sayıştayımızda da gündeme gelmiştir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının (INTOSAI) denetim standartlarına uygun, yüksek denetimin ortak ilke, metot ve tekniklerinin kullanımı ile performans denetim metodolojisinin Sayıştaya aktarılması için halen kurumumuzda bir pilot çalışma yürütülmektedir. Ayrıca, 832 sayılı Sayıştay Kanununa 4.7.1996 tarihinde eklenen "Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk Denetimi" başlıklı ek 10. madde ile yasal temelsağlanmıştır.

Tüm dünyada Sayıştayların temel görevi; yaptığı denetimlerle ülkedeki mali sistemin yapı ve işleyişinin yürürlükteki hukuk kurallarına uygunluğunu temin etmek, parlamentoya tarafsız bilgi sağlamak, denetlenen kurumların verimli, etkin ve tutumlu çalışıp çalışmadıklarını tesbit etmek ve bu konuda tavsiyelerde bulunmaktır. Son yıllarda ülkemizde kamu kesiminde verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanıp sağlanmadığının denetlenmesine ve bu alanda parlamentonun bilgilendirilmesine, yani Sayıştayımızın hizmetlerine her zamankinden daha fazla ihtiyaç olduğu bir gerçektir.

Genelde performans denetimi, özelde Pakistan Sayıştay'ının uygulamalarını içeren bu kitabın; meslek mensuplarımız, akademik çevreler ve denetimle ilişkisi bulunan kurum ve kişilerin ilgisini çekmesini umuyor, aynı zamanda, ülkemizde kamu yönetimi alanında gözlenen etkinlik ve verimlilik arayışlarına ve yenileşme çabalarına katkıda bulunacağına inanıyorum.

Sayıştay yayınları arasında, türünün ilk örneği olmakla bir öncü işlevi göreceğine de inandığım bu kitabı hazırlayan meslek mensuplarımız; Uzman Denetçi Nevin ATAKAN, Uzman Denetçi Arife COŞKUN ve Başdenetçi S.Melda SONUVAR'ı özellikle tebrik ediyor, kitabın dizgisini yapan Sayıştay EBİM grubu Kelime İşlem Bölümü personeline, basım işini gerçekleştiren Yayın İşleri personeline teşekkür ediyor; Sayıştay'ın 135. kuruluş yıldönümü faaliyetleri çerçevesinde yayımlanan bu kitabın, performans denetimi alanındaki çalışmalara katkıda bulunmasını diliyorum.



M. Vecdi GÖNÜL
Sayıştay Başkanı

Sunuş

Günümüzde gözlem ve deneyimlere dayanan yönetim şeklinin yeterli olmaması, veri tabanlı bilgilere dayanan yönetim ihtiyacını doğurmuştur. Bu çerçevede, önceleri yalnız özel sektörde kullanılan "kalite" kavramı, kamu sektörünün de gündemine girmiştir.

Kamu sektöründe kalitenin sağlanması için, kamu kuruluşlarının hedeflerinin toplumun istek ve ihtiyaçlarına göre belirlenmesi, faaliyetlerinin mevcut imkanlara göre planlanması ve planlanan faaliyetlerin eksiksiz bir şekilde uygulanması gerekmektedir. Ayrıca, kalitenin yükseltilmesi için sonuçlar sürekli izlenerek, tesbit edilen aksaklıklarda devamlı iyileştirmeler yapılmalıdır. Performans ölçüm metodları, zamanlama, iyi hizmet sunumu, kaynakların kullanımındaki esneklik ve açıklık ve bireysel çalışmadan çok çalışanların işbirliği içinde fikir üretmesini sağlayacak, ekip çalışmalarının teşvik edilmesi, yeni yönetim anlayışının yansımaları olarak ortaya çıkmıştır.

Yönetim anlayışındaki bu değişim, denetim alanına da yansımış: öncelikle gelişmiş ülkelerde olmak üzere, bütün dünyada geleneksel denetimin yanısıra performans denetimi de uygulanmaya başlanmıştır. Performans denetimi ile maliyet/fayda ve etkinlik çerçevesinde, kamu sektöründe kalitenin kontrol altında tutulması ve kamu hizmetlerinin ekonomik elde edilip edilmediğinin izlenmesi hedeflenmektedir. Yeni denetim anlayışında sorun arama yerine, sistemin aksayan kısımlarının tesbit edilmesi ve iyileştirme yapılmasının sağlanması önem kazanmıştır.

Bu kitapta, Pakistan'da Performans Denetimi incelenmeye çalışılmıştır. Çalışmanın kapsamı, Pakistan Sayıştay'ının XXVIII. Dönem Performans Denetimi kursunda sunulan bilgilerle sınırlandırılmıştır. Yalnız, proje uygulama planlarının hazırlanmasında kullanılan teknikler başlıklı 10. bölümde, Pakistan Sayıştay'ından verilen kaynakların yanısıra, İngiltere Sayıştay'ının (NAO) bu konudaki yayınından ve Prof. Ömer Saatçioğlu'nun ders notlarından da yararlanılmıştır.

Performans denetimi konusunda Sayıştay'da yürütülen çalışmalara katkıda bulunmak en büyük dileğimizdir.

NevinATAKAN

ArifeCOŞKUN

S.MeldaSONUVAR

İÇİNDEKİLER

1. GİRİŞ	1
2. PERFORMANS DENETİMİ	3
2.1.Tanım.....	4
2.2. Tutumluluk, Verimlilik ve Etkinlik (VET)	
Kavramları.....	6
2.2.1. Tutumluluk.....	6
2.2.2. Verimlilik.....	7
2.2.2.1. Verimlilik Standartları.....	7
2.2.2.2. Verimlilik Standartlarının Belirlenmesi.....	8
2.2.2.3.Verimlilik Standartlarının Kaynakları.....	10
2.2.3. Etkinlik.....	12
2.2.3.1. Etkinlik Denetimi.....	12
2.2.3.2. Etkinlik Denetiminin İçeriği.....	15
2.2.3.3. Etkinlik Denetiminde Sorunlar.....	15
2.2.3.4. Etkinlik Ölçümünün Araçları.....	16
2.2.4. Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk İlişkisi.....	17
2.3. Performans Denetimi ile Diğer Denetim	
Tiplerinin Karşılaştırılması.....	18
3. PAKİSTAN'DA PERFORMANS DENETİMİ	21
3.1 Pakistan'da Performans Denetiminin Yasal Konumu	21
3.2 Pakistan'da Kalkınma Projelerinin Denetimi.....	22
4. PERFORMANS DENETİMİNİN PLANLANMASI	30
4.1. Performans Denetiminin Planlanma Nedenleri.....	30
4.2. Performans Denetiminin Planlanma Süreci.....	31
4.2.1. Proje Seçimi.....	32
4.2.2. Kaynakların Bütçelenmesi.....	36
5. ÖN İNCELEME RAPORU (PSR)	37
5.1. Ön İnceleme Raporunun Amaçları.....	37
5.2. Ön İnceleme Raporunun Şekli ve İçeriği.....	38

6. DENETİM KRİTERLERİ	45
6.1. Mali Denetim Kriterleri	45
6.2. Performans Denetimi Kriterleri	46
6.3. Performans Denetiminde Kriterlerin Kullanılması	48
6.4. Denetim Kriterlerinin Belirlenmesinde Genel Esaslar	49
6.5. Projelerde Kullanılabilen Bazı Denetim Kriterleri	50
7. DENETİM PROGRAMI	56
7.1. Denetim Programının Amaçları	56
7.2. Denetim Programının Kapsamı	57
7.3. Denetim Programının Hazırlanması	58
7.4. Denetim Programının Yürütülmesi	59
7.5. Çalışma Kağıtları	59
8. PERFORMANS DENETİMİNİN YÜRÜTÜLMESİ	70
8.1 Performans Denetiminin Yürütme Aşamaları	70
8.1.1. Projenin Üst Düzey Yönetiminin Bilgilendirilmesi	70
8.1.2. Denetim Yaklaşımının Kesinleştirilmesi	72
8.1.3. Verilerin Toplanması	73
8.1.3.1. Verilerin Gözden Geçirilme Amaçları	74
8.2. Veri ve Kanıt Toplama Teknikleri	74
8.2.1. Mülakat	75
8.2.1.1. Mülakatın Amacı	75
8.2.1.2. Mülakatta Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar	77
8.2.2. Denetimde Anket Kullanımı	81
8.2.3. Dokümanların Gözden Geçirilmesi	82
8.2.4. Analiz	82
8.2.5. Yineleme	83
8.2.6. Fiziki Gözlem-Yerinde İnceleme	83
8.3. Kanıt	84
8.3.1. Denetimde Kanıt Tipleri	85
8.3.2. Denetim Kanıtlarının Kaynakları	87
8.4. Veri Analizi	90
8.4.1. Veri Analizinin Amacı	90

8.4.2. Veri Analizinde Uygulanacak Tekniğin Seçimi	91
8.4.3. Veri Analizinde Kullanılan Teknikler.	92
8.4.3.1. Mali Analiz	93
8.4.3.2. Mali Analiz Araçları.	95
8.4.3.2.1. Paranın <i>Zaman</i> Değerini Gözönüne Alan Yöntemler.	95
8.4.3.2.2. Paranın <i>Zaman</i> Değerini Gözönüne Almayan Yöntemler.	96
8.4.3.3. Mali Tablolar Analizi.	96
8.4.3.3.1. Karşılaştırmalı Tablolar Analizi	98
8.4.3.3.2. Dikey Yüzdeler Analizi	98
8.4.3.3.3. Oran (Rasyo) Analizi.	98
8.4.3.3.4. Trend Analizi	99
8.4.3.4. Duyarlılık Analizi	99
8.4.3.5. Olasılık Analizi	100
8.4.3.6. Ekonomik Analiz	100
8.4.3.7. Çıktı Bütçelenmesi.	101
8.4.3.8. İstatistik Teknikleri.	101
8.4.3.9. Önceki ve Sonraki Koşulların Analizi	102
8.4.4. Performans Denetiminde Mali Analiz Araçlarının Kullanımının Sağlayacağı Faydalar	102
8.5. Denetim Bulguları.	104

9. PERFORMANS DENETİMİNİN RAPORLANMASI 110

9.1. Denetim Raporunun Şekli ve İçeriği.	110
9.2. Raporda Veriler Sunulurken Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar.	113
9.2.1. Raporda Tablo ve Grafik Kullanımı.	114
9.3. Rapor Yazımına İlişkin Öneriler.	115
9.4. Taslak Raporun Yönetimle Tartışılması.	116
9.5. Üst Düzey Yönetimin Cevaplarının Rapora Dahil Edilmesi.	116
9.6. Raporun Yayınlanması ve Parlamentoda Görüşülmesi.	117
9.7. Raporun İzlenmesi.	118

10. PROJE UYGULAMA PLANLARININ HAZIRLANMASINDA	
KULLANILAN TEKNİKLER	121
10.1. Planlama Teknikleri.....	123
10.2. GANT Şemaları.....	123
10.2.1 GANT Şemalarının Avantajları ve Dezavantajları	124
10.3. PERTveCPM.....	127
10.3.1. PERT ve CPM Teknikleri Arasındaki Farklar. . . .	127
10.4. Network Diyagramı.....	129
10.4.1. Faaliyetler ve Olaylar.....	129
10.4.2. Yol, Kritik Yol ve Kritik Faaliyetler.....	129
10.4.3. Yol Esnekliği.....	130
10.4.4. Network Diyagramının Kuralları.....	130
10.4.5. Network Diyagramının Avantajları ve Dezavantajları.....	133
11. PAKİSTAN'DA PERFORMANS DENETİMİNDE YAŞANAN	
SORUNLAR	140
12. FAYDALANILAN KAYNAKLAR	142

TABLolar

Tablo 1.	Performans Ölçümü Aşamaları.....	14
Tablo 2.	Performans Denetimi Aşamaları.....	26
Tablo 3.	Performans Denetiminde Planlama Aşaması.....	29
Tablo 4.	Proje Seçimi.....	34
Tablo 5.	Potansiyel Önemlilik Faktörü.....	42
Tablo 6.	Ana Dosyanın Kapsamı.....	61
Tablo 7.	İş Akış Dosyasının Kapsamı.....	62
Tablo 8.	Performans Denetiminde Yürütme Aşaması.....	69
Tablo 9.	Kanıt Tipleri.....	86
Tablo 10.	Kanıt Kaynakları.....	87
Tablo 11.	Performans Denetiminde Rapor Aşaması.....	109

ŞEKİLLER

Sekili.	GANT Şeması	126
Şekil 2.	CPM Tekniğinde Zaman-Maliyet İlişkisi	128
Şekil 3.	İki Olay ve Faaliyet	129
Şekil 4.	Network Diyagramı (Örnek 1).	135
Şekil 5.	Network Diyagramı (Örnek 2).	136
Şekil 6.	Network Diyagramı (Örnek3).	139

1. GİRİŞ

Kamu sektöründe uygulanan proje ve programlara harcanan kaynakların önemli ölçüde artması, sorumluluğun önem kazanması ve kamu yönetimi alanında meydana gelen gelişmeler, geleneksel denetimin yanısıra, performans denetimi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

Performans denetimi bir proje, program veya kurumun faaliyetlerinin tutumluluk, verimlilik, etkinlik kavramları ışığında değerlendirilmesidir ve üç aşamada yürütülmektedir;

- Planlama
- Yürütme
- Raporlama

Planlama hem kurum hem de denetçi ve denetim ekibi düzeyinde yapılmakta olup, bu aşamada GANT şemaları, CPM ve PERT teknikleri kullanılmaktadır. Planlamada üç temel adım vardır.

- Proje Seçimi
- Ön İnceleme Raporu
- Kaynakların Bütçelenmesi

Proje seçimi ve kaynakların bütçelenmesi kurum düzeyinde, ön inceleme raporu, denetçi veya denetim ekibi düzeyinde yapılan çalışmalardır.

Performans denetiminin amacı bir projenin, programın veya kurumun faaliyetleri hakkında değerlendirme yapmak ve bir görüş ortaya koymaktır. Ortaya konacak bu görüşün inandırıcı, güvenilir ve saygın olabilmesi için mümkün olduğu kadar açık, belirgin ve hepsinden önemlisi objektif olması gerekir. Objektifliği sağlamanın en iyi yolu işin başında kriterler belirlemektir. Denetim kriterleri, denetim uygulaması esnasında faaliyetlerin performansını ölçen, karşılaştırma yapılabilmesini mümkün kılan ve denetim sonucunda anlamlı yargılara ulaşılabilmesini sağlayan standartlardır. Kriterler belirlenirken ve uygulanırken konu ile

İlgili mesleki normlara ve uzman görüşlerine ters düşülmemelidir. Kriterlerin kolay uygulanabilmesi için çok teknik ve ayrıntılı olmamasına özen gösterilmelidir. Kriterler denetçinin sübjektif yargılarını yansıtmamalı, genel olarak kabul edilebilir olmasına dikkat edilmelidir. Bunların yanısıra kriterler belirlenirken denetlenen projenin yöneticileri ile iletişim kurulmalı, onların görüşleri de alınmalıdır.

Denetim kriterleri belirlendikten sonra sıra denetim programının hazırlanmasına gelir. Denetim programının amacı; denetim çalışması için kanıt sağlamak, denetim araçlarının gözden geçirilmesini sağlamak, denetim raporu ve çalışmalarına temel oluşturmaktır. Bir denetim programında denetimin konusu ve yaklaşımı belirlenir. Zaman plânı ve görev dağılımı yapılır.

Performans denetiminin yürütülmesi veri toplama, veri analizi ve denetim bulguları olmak üzere üç aşamada gerçekleşmektedir. Yürütme aşamasında hedef; potansiyel önemdeki konular hakkında başlangıçtaki bulguları kanıtlamak, kilit sorular kullanılarak son bulguları geliştirmek ve öneriler hazırlamaktır.

Bu hedeflere ulaşmak için performans denetçisinin bir dizi çalışma yapması gerekir. Projenin üst düzey yöneticileri ile toplantılar yapmak denetim yaklaşımını kesinleştirmek, anketler ve mülakatlar v.b. yoluyla veri toplamak ve bu verileri analiz etmek çalışma kapsamındadır. Veri analizinde, mali analiz, mali tablolar analizi, duyarlılık analizi; olasılık analizi, ekonomik analiz, çıktı bütçelemesi, istatistik teknikler, önceki ve sonraki koşulların analizi gibi teknikler kullanılır. Performans denetiminde, son derece karmaşık olan teknikler kullanılmasına rağmen, denetçinin nihai amacı herkesin anlayabileceği basit ve kısa sonuçlara ulaşmaktır.

Veri toplama ve analizlerle elde edilen denetim bulguları, sonuç ve tavsiyeler için temel teşkil eder. Denetçi, önemli bulunduğu denetim bulgularına denetimin son aşaması olan raporunda yer verir.

Belli bir düzen içerisinde hazırlanan rapor taslağı çeşitli kademelerdeki yöneticilerle görüşüldükten ve uzman yöneticilerin fikirlerini kapsayacak şekilde yeniden düzenlendikten sonra yayımlanır ve parlamentoya sunulur.

2. PERFORMANS DENETİMİ

Denetimin tarihi oldukça eskidir. Denetim endüstri öncesi çağlarda bile hem özel hem de kamu sektöründe varolmuştur. Bununla birlikte kapsamı ve hedefleri zamana bağlı olarak değişmiştir.

Son yıllarda devlet fonksiyonlarındaki değişim ve halkın kamu kaynaklarının kullanımına olan ilgisine bağlı olarak Sayıştaylar; hata, eksiklik, yolsuzlukların veya hesapların düzensizlik ve uygunsuzluğunun tesbitinin yanısıra, idarelerin verimlilik, tutumluluk ve etkinliğinin değerlendirilmesi ve parlamentonun bu konuda bilgilendirilmesi esasına dayalı Performans Denetimine önem vermeye başlamışlardır.

Sözkonusu yeni denetim şekli çeşitli ülkelerde;

Paranın Karşılığı Denetimi (Value for Money),

Geniş Kapsamlı Denetim (Comprehensive Auditing),

Verimlilik Denetimi (Efficiency Auditing),

Performans Denetimi (Performance Auditing) v.b. değişik şekilde adlandırılmaktadır.

Performans denetimine ihtiyaç aşağıdaki faktörlere bağlı olarak ortaya çıkmıştır :

- Geleneksel denetim, bağımsız işlemlere sadece uygunluk ve düzenlilik açısından bakmaktadır. Bu denetim şekli, kurumun amaçlarının gerçekleştirilmesi veya tutumluluk, verimlilik ve etkinliğin sağlanması konusıyla ilgilenmez. Geleneksel denetim alanının bu şekilde sınırlı olması konuya makro açıdan bakabilecek yeni bir denetim şekline ihtiyaç göstermiştir. Performans denetimi ise bu ihtiyacı karşılamaktadır.

- Devletin, adalet hizmetlerinin yürütülmesi, güvenliğin sağlanması gibi temel görevlerinin yanısıra, son yıllarda ekonomik ve sosyal amaçlı kalkınma proje ve programlarını yürütmeye başlaması, kamu harcamalarında önemli ölçüde artışa yol açmıştır. Bunun sonucu olarak da söz konusu harcamaların doğru yapılması ve istenen hedeflere makul maliyetlerle ulaştırılmasının sağlanması önem kazanmıştır. Performans denetimi bağımsız yapısıyla bunların ölçümünün yapılmasına olanak sağlamaktadır.

Bir ülkenin ekonomik kaynakları sınırlıdır. Talep ise, mevcut kaynaklardan daha fazladır. Bu nedenle sınırlı kaynakların rasyonel bir şekilde kullanılması için bilgiye gereksinim vardır. Performans denetimi üst düzey yöneticilere olduğu gibi siyasilere de mevcut sınırlı kaynaklardan maksimum yararlar elde edilmesi konusunda bilgiler vermektedir.

- Bilgi akışındaki hızlanma, kamu yönetiminin kalitesi konusunda toplumsal duyarlılığın artması ve hesap verme sorumluluğunun önem kazanması, Yüksek Denetim Kurumlarının görevlerini artırmış ve beklentiler performans denetimi yoluyla karşılanmaya çalışılmıştır.

2.1. Tanım

Performans denetimi, kaynakların verimlilik, etkinlik, tutumluluk ilkeleri doğrultusunda yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğunun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesidir.

Performans denetimi tanımında geçen sözcüklerin gözden geçirilmesinde yarar vardır.

- a) Değerlendirme
- b) Faaliyetler
- c) Kurum
- d) Kaynaklar
- e) Yönetim
- f) Tutumluluk
- g) Verimlilik
- h) Etkinlik
- ı) Mali Sorumluluğun Gerekleri
- j) Makul Olma

a) Değerlendirme : Denetçinin geçerli ve uygun kanıtlara dayanarak bir yargıya varması anlamına gelir.

b) Faaliyetler : Performans denetimi bir kurumun gerek mali gerekse mali olmayan faaliyetlerinin incelenmesidir.

Bir performans denetçisi, bu nedenle kurumun bir takım teknik işlemlerini de incelemek durumundadır. Bu da denetçilerle sosyal ve fen bilimcilerin ve diğer uzmanların birlikte çalışmalarını gerektirebilir.

c) Kurum : Performans denetiminde bir kurumun faaliyet ve fonksiyonları bütün olarak incelenebileceği gibi herhangi bir proje veya program ya da bir faaliyet bağımsız olarak incelemeye alınabilir.

d) Kaynaklar : Bir kurumun kaynakları insan, para, makina ve malzemeden oluşur.

e) Yönetim : Yönetim, planlama, organizasyon, finansman, yürütme ve kontrol gibi faaliyetleri içerir. Performans denetimi yönetime ilişkin faaliyetlerin tüm aşamalarını inceler.

f) Tutumluluk : Hedeflerin gerçekleştirilmesinde kaynakların en düşük maliyetle kullanılmasıdır. Kaynakların uygun zaman ve miktarda ve uygun maliyetlerle elde edilmesi anlamına gelir.

g) Verimlilik : En az kaynak kullanımı ile en çok mal ve hizmet üretilmesidir. Girdi ile çıktı arasındaki ilişkiyi ifade eder.

h) Etkinlik : Planlanan ile elde edilen sonuç arasındaki ilişkidir.

i) Mali Sorumluluğun Gereklere : (Hesap Verme Sorumluluğu)
Kamu yöneticileri kendilerine sağlanan kaynakları en iyi şekilde kullanmak ve uyguladıkları programların sonucu hakkında parlamentoya hesap vermek durumundadırlar.

Kamu harcamalarındaki savurganlığın azaltılmasındaki önemin anlaşılmasıyla birlikte yüksek denetim kurumlarına olan ihtiyaç da artmıştır. Yüksek Denetim Kurumları, yürütmenin sözü edilen hesaplarının, ulaşılan sonuçları tam ve tatmin edici bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı konusunda parlamentoya rapor vermektedirler. Yürütme hesapları eksik, şüpheli ve yetersiz ise, bu husus denetçi raporunda yer alır. Böylece performans denetimi kamu yöneticileri arasında, hesap verme sorumluluğunu artırıcı bir fonksiyon üstlenir.

j) Makul Olma : Performans denetimi, yürütmenin içinde bulunduğu çevreyi bütün olarak ele alır.

Yöneticiler faaliyetlerini yürütürken, birtakım iç ve dış baskılar ve sınırlamalarla karşı karşıya kalabilirler. Ayrıca çeşitli politik baskılarla da karşılaşabilirler. Bir performans denetçisi, yöneticinin içinde bulunduğu çalışma koşullarını ve bu koşulları etkileyen iç ve dış etkenleri gözönünde tutmalıdır. Denetim sırasında ideal olanın araştırılması yerine, mevcut koşullarda makul bir yöneticinin neler yapabileceğini sorgulanmalıdır.

Performans denetimi, bir kurumun sadece mali işlemleriyle değil, amaçlarından yönetim sistemine ve hizmetin kalitesine kadar bütün faaliyetleriyle ilgilenir. Bu yönüyle yöneticiye, bağımsız ve objektif analizlerin ışığı altında işlemlerini geliştirme şansı sağlar.

Performans denetimi bir kurumu mutlaka bütünüyle incelemek demek değildir. İnceleme bir projenin, programın veya faaliyetin tutumluluk, verimlilik ve etkinliğinin değerlendirilmesi şeklinde olabilir.

2.2. Tutumluluk, Verimlilik ve Etkinlik (VET) Kavramları

2.2.1. Tutumluluk (Economy)

Performans denetiminde tutumluluk, hedeflerin gerçekleştirilmesinde kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesidir. Kaynakların elde edilmesi tutumluluk açısından incelenirken, denetçi uygun nitelikteki kaynakların uygun miktarda, uygun yerde, uygun zamanda ve uygun maliyetle elde edilip edilmediğini sorgular. Böyle bir denetimde genel kabul görmüş standartların olduğu varsayılır. Fakat genellikle, sözkonusu standartlar mevcut bulunmamakta, denetçi kriterlerini örgütün temel hedeflerine başvurarak saptamak zorunda kalmaktadır.

Kaynakların **uygun miktarı** saptanırken yönetimin ihtiyaçlarını yeteri kadar ve açık bir şekilde planlayıp planlamadığına bakılır. İhtiyaç belirlenirken, en düşük maliyetle elde edilebilecek alternatifler üzerinde durulur.

Kaynak sağlanmasında **uygun zaman**, yerine getirilecek ihtiyaçla ilgilidir. Kaynak ihtiyaç duyulduğu an ihtiyacı karşılamak üzere mevcut olmalıdır.

Uygun yer, bir kaynağın ihtiyaç duyulduğu yerde kullanılmasını,

Uygun maliyet, bir kaynağın dolaşımdaki en düşük maliyetini,

Uygun nitelik ise, belli tanımlamalar ışığında kabul edilebilir kaliteyi ifade eder.

Tutumluluk, diğer amaçlarla birlikte düşünülmelidir. Denetçi rapor düzenlerken, kurumun etkinliğini de gözönünde tutmalıdır.

Kısaca tutumluluk kavramı :

- Uygun nicelik ve nitelikteki kaynakların en düşük maliyetle ve uygun zamanda elde edilmesini,

- Seçeneklerin analizini,

- Etkinlik hususunun gözönüne alınmasını,

kapsamaktadır.

2.2.2. Verimlilik (Efficiency)

Verimlilik kaynakların kullanımı ile ilgilidir. Girdi ve çıktı ilişkisini gösterir. Kurum hedeflerinin gözönünde tutularak kaynaklardan en iyi şekilde yararlanılmasını, yani belli girdilerle en yüksek çıktının elde edilmesini veya sabit değer ve miktardaki çıktının en az girdiyle elde edilmesini ifade etmektedir. Girdi miktanna bağlı olmadan çıktıda meydana gelen bir artış veya girdideki azalmaya rağmen çıktının aynı düzeyde kalması verimlilik artışının göstergesidir.

Verimlilik, kurumun iç meselesidir. Kurumun faaliyetlerinin toplum ve çevre üzerine direkt etkisi verimlilikle ilgili bir konu değildir. Örneğin bir hastanede verimlilik ölçütleri tedavinin kalitesi, hastanenin hizmet sunduğu kesimin sağlık durumu ile ilgili olmayıp, yatak ve ameliyathanelerden yararlanılması, ilaçların kullanılması v.b. ile ilgilidir.

2.2.2.1. Verimlilik Standartları

Verimliliğin ölçümünde belli standartların mevcut olduğu varsayılır. Ancak, sözkonusu standartlar çoğu zaman bulunmamaktadır. Bu



durumda, denetçinin üzerinde görüş birliğine varılmış standartları belirlemek için, denetlenen kurum ve diğer uzmanlarla birlikte çalışması gerekmektedir.

Standartların mevcut olması halinde ise denetçi, bunların geçerliliğini koruyup korumadığını incelemek durumundadır.

Girdi ve çıktıların tekrarlanabilir nitelik ve yapıda olması durumunda, verimliliğin ölçümü daha kolaydır. Girdi ve çıktıların tekrarlanmadığı durumlarda ise, oldukça güçtür. Örneğin elektrik üretimi yapılan bir elektrik santralının verimliliğinin ölçümü, birbirinden farklı hastaları tedavi eden bir doktorun verimliliğinin ölçümünden çok daha basittir.

İşgücünün verimliliğinin ölçümü, karmaşık ve zor bir meseledir. Tekrarlanmayan girdi ve çıktıları ihtiva eden kaynakların verimliliğinin ölçümünde, genel kabul görmüş standartlar belirlenememiştir. Ancak bu konuda araştırmalar devam etmektedir. Bugüne kadar temel iki konu üzerinde anlaşma sağlanmıştır. Birincisi, işgücü verimlilik standartlarının uzman kişilerce objektif ve makul bir şekilde belirlenmesidir. Örneğin mesleki eğitim veren bir eğitim kurumunda ders saatlerinin süresi, sınıfların büyüklüğü v.b. ile ilgili standartlar eğitim uzmanlarınca belirlenmelidir. İkincisi ise, bu standartların ilgili kişilerce kabul edilmesidir.

2.2.2.2. Verimlilik Standartlarının Belirlenmesi

Verimlilik standartları üç aşamada belirlenir :

- Girdi ve çıktılar tanımlanır,
- Çeşitli girdi ve çıktılar arasında ilişki kurulur,
- Verimlilik standartları tesbit edilir.

Girdi ve Çıktıların Tanımlanması

Verimlilik standartları her program, proje ve kurumun girdi ve çıktılarının yapısına bağlıdır. Girdiler, işgücü, tüketilen enerji, kullanı-

lan hammaddeler v.b. Çıktılar ise, üretilen mal ve hizmetler ile benzeri çıktılardır. Verimlilik ölçütlerinin belirlenmesinde, denetçinin girdi ve çıktıları çok iyi tanıması gerekmektedir.

Girdi ve Çıktılar Arasında İlişki Kurulması

İkinci aşama performans göstergelerinin tanımlanmasıdır. Hastane örneğine dönecek olursak, denetçinin, girdi olarak yatak sayısı, araç gereç, ilaç, yiyecek miktarlarını v.b.; çıktı olarak da hasta sayısı, doldurulan reçete sayısı, çekilen röntgen filmleri sayılarını v.b. esas alarak, verimlilik ölçütleri üzerinde düşünmesi gerekecektir. Bu ölçütler genellikle çeşitli oranlar şeklinde olmaktadır. Örneğin yiyecek harcamalarının yatan hastalara oranı, ameliyat olmayı bekleyen hasta sayısının ameliyathanelerin atıl zamanına oranı gibi . Bu oranlar, üretkenliğin (üretkenlik) ölçümüne yardımcı olmaktadır.

Verimlilik Standartlarının Tesbit Edilmesi

Üretilen mal ve hizmetlerin miktarları ile kullanılan kaynakların miktarı arasındaki aritmetik oranlar (prodüktivite) bazı kabul görmüş standartlarla karşılaştırılmadığı sürece yalnız başına bir anlam ifade etmez. Hangi seviyedeki prodüktivitenin normal, normalin üzerinde veya altında olduğunun bilinmesi için bir ölçüye ihtiyaç bulunmaktadır. Hastane örneğinde prodüktivite (üretkenlik) bize yatakların veya ameliyathanelerin doluluk oranını veya ilaçların maliyetinin hasta sayısına oranını veya ilaçların maliyetinin hasta sayısına oranını gösterir. Ancak bu oranlar faaliyetin verimli bir seviyede olup olmadığı konusunda bir fikir vermez. Bunun için bir ölçüye ihtiyaç bulunmaktadır. Bu da verimlilik standardıdır yani verimlilik, mevcut girdilerin çıktılara oranının bir performans standardı ile ilişkilendirilmesidir. Standartların saptanması kolay olmayıp, genellikle uzman kişilerin teknik yargılarını gerektirir. Bu güçlüğü'n nedeni, prodüktivitenin genellikle niteliğin değil niceliğin ölçülmesi şeklinde olmasıdır.

Kurumlar prodüktivitelerinin ölçüldüğünün farkına vardıklarında, kaliteden ödün vererek çıktıları arttırma eğilimindedirler. Bazı durumlar da ise kalitenin arttırılmış olması nedeniyle çıktı miktarı düşebilir. Bu durumda çıktıdaki değişikliklerin kalitedeki veya teknolojiye

değişiklikler ya da bazı yeni yöntem ve kuralların uygulanmaya konulması ile açıklanıp açıklanmayacağıının analiz edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle çıktılarının kabul edilebilirliği konusunda profesyonel bir değerlendirmeye ihtiyaç vardır.

Denetçiler, verimlilik standartlarının belirlenmesinde, kalitenin dikkate alınıp alınmadığını ve bunun verimlilik standartlarına nasıl yansıtıldığını araştırmalıdır. Kısacası mevcut verimlilik standartları kabul edilmeden önce standartların denetimi yapılmalıdır.

2.2.2.3. Verimlilik Standartlarının Kaynakları

Verimlilik standartlarının geniş çaplı denetimi, bir denetçi için her zaman mümkün olamamaktadır. Bunun nedeni zaman yetersizliği, teknik bilgi yetersizliği, denetlenen yönetimle işbirliğinin sağlanamaması veya incelemenin maliyeti olabilir. Böyle durumlarda, denetçi verimlilik düzeyini ölçecek başka teknikler kullanır. Bu tekniklerin en yaygın olanları ise şunlardır :

Kurumlararası Karşılaştırma

Benzer programları uygulayan, benzer alanlarda faaliyet gösteren kurumların karşılaştırılması, olası tasarruf alanlarının belirlenmesinde kullanılabilir. Karşılaştırma alanları şunlar olabilir :

- İşletme giderleri,
- Sağlanan hizmetin birim maliyeti,
- Hizmetten yararlanan kesim,
- İşgücü düzeyleri,
- Performans göstergeleri.

Kurum İçi Karşılaştırma

Daha gerçekçi bir karşılaştırma, aynı kurumun değişik birimlerinin karşılaştırılmasıdır. Bunun sonucu elde edilen verilerden denetçi tarafından bir dizi performans göstergesi geliştirilebilir.

- Aynı bölgedeki iki okulda öğretmen-öğrenci oranı,
- Aynı bölgedeki iki okulda enerji tüketimi,
- İki ayrı atelyedeki makina ve işçilerin atıl zamanları v.b.

Denetlenen kurumlar, bu tür karşılaştırmalara daha ılımlı yaklaşmaktadırlar.

Özel Sektörle Karşılaştırma

Benzer hizmetlerin yürütüldüğü özel sektör işletmeleri ile karşılaştırmalar da yarar sağlayabilir. Örneğin kamu sektörü ile rekabet halinde taşıma hizmeti yürüten özel sektörde aynı tip araçların parçalarının yenilenmesi için belirlenen standartlar karşılaştırmada dikkate alınabilir. Yine bir çekin karşılığının tahsilinde, kamu bankası ve özel bankada geçen sürenin karşılaştırılması yapılabilir.

Fakat böyle bir çalışmada titiz davranılması gerekmektedir. Çalışma saatlerinin farklılığı, iş akışındaki farklı düzenlemeler ve çeşitli iç ve dış faktörler, karşılaştırmaların sağlıklı olmasını engelleyebilir. Örneğin kamu kurumunda belirli bir kaynaktan harcama yapılması bir hukuki düzenlemeyle kısıtlanırken, özel sektörde aynı harcama için herhangi bir kısıtlama sözkonusu olmayabilir. Bu iki kurumun karşılaştırılması, üretimin birim maliyeti sözkonusu olduğunda sağlıklı olmayabilir.

Geçmiş Performans

Verimliliğin ölçümünde başvurulan kaynaklardan bir diğeri de, mevcut performansın aynı ünitenin geçmiş performansı ile karşılaştırılmasıdır. Ancak karşılaştırma yapılırken, mevcut ve geçmiş performansı etkileyen unsurların dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin bir kilowatt elektrik üretiminin ilgili yıl birim maliyeti, yağış miktarındaki azalma nedeniyle olumsuz yönde etkilenmiş olabilir. Birim fiyatların kıyaslanmasında bu ve benzeri beklenmedik olayların dikkate alınması gerekmektedir.

Planlanan Hedefler

Verimlilik ölçütünün diğer bir kaynağı, denetlenen yönetimin planlanan hedefleridir. İdarenin kendisinin koyduğu hedefler karşılaştırma unsuru olarak kullanılabilir. Bu ölçüt yönetim tarafından kolaylıkla

kabul edilir. Ancak, yönetimin kontrolü dışında gelişen herhangi bir sapmanın nedenleri analiz edilmeden yapılan yüzeysel bir karşılaştırma yanlış yönlendirmelere neden olabilir.

2.2.3. Etkinlik (Effectiveness)

Önceden belirlenen hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğini ifade eder. Etkinlik, performans denetiminde önemli bir alandır. Kaynaklar tutumluluk prensibine uygun olarak elde edilmiş ve verimli bir şekilde kullanılmış olsa bile, kurum hedeflerine ulaşamamış olabilir. Örnek olarak bir tekstil işletmesinin faaliyetlerini ele alalım. Kumaş ve diğer hammadde ekonomik yolla sağlanmış; giyim eşyaları verimli bir şekilde üretilmiş olabilir. Ancak, hedeflenen satış miktarına ulaşamamışsa, amaç gerçekleşmemiş demektir.

Etkinlikte, kamusal programların hedef ve sonuçlarının ölçülebilir olduğu varsayılır. Bu hedef ve sonuçlar, denetçi için kriter oluşturur. Denetimde etkinliğin ele alınması denetimin geleneksel kapsamı içinde önemli bir gelişmedir. Tutumluluk ve verimlilik geleneksel denetim içinde belirli bir ölçüde karşılandığından, bir kısım ülkelerde performans denetimi etkinlik denetimi olarak bilinmektedir.

2.2.3.1. Etkinlik Denetimi

Etkinlik denetimi performans denetiminin en önemli alanıdır. Etkinliğin ölçümü oldukça zor olup aşağıdaki modelde yer alan aşamalar izlenerek yapılır.

Girdi-Süreç-Çıktı-Sonuç-Etki

Belirli bir bölgeye 100 tüpboru yerleştirerek su seviyesini azaltmayı, toprağın verimliliğini arttırmayı dolayısıyla halkın yaşam seviyesini yükseltmeyi amaçlayan bir sulama projesini ele alalım. Örneğimizde yerleştirilen tüpboru sayısı çıktı; yerleştirilen tüpborulann sonucu olarak su seviyesinin azalması sonuç, su seviyesinin azalması sonucu toprağın verimliliğinin artması etki, buna bağlı olarak halkın gelir düzeyinin ve yaşam standardının yükselmesi, projenin nihai etkisidir.

Burada çıktı ve sonuç arasındaki farkın belirtilmesinde yarar vardır. Sonuç, kurumla ilgili dışsal sonuçları belirtir. Çıktı ise kurum içerisindeki belirli girdilerin sonuçları ile ilgilidir. Çıktı ve sonuç düzeyinde etkinliğin ölçümü kolay olmasına rağmen nihai etkinin ölçümü zordur.

Etkinliğin ölçümünde şu hususlar gözönünde tutulmalıdır:

-Denetlenen kurumca hedeflerin tanımlanıp tanımlanmadığı; tanımlandıysa, kesin ve ölçülebilir olması,

-Hedeflerin gerçekçi olup olmadığı, (hedefler hükümetten ekstra kaynaklar sağlamak için konulmuş olabilir.)

-Belirlenen hedeflerin bilimsel temellere, tarihi verilere, geçmiş deneyimlere ve gerçekçi tahminlere uyup uymadığı,

-Hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiği, varsa sapma derecesinin ne olduğu ve hedeflere ulaşılmasını engelleyen faktörlerin neler olduğu,

-Hedeflerin gerçekleşmesi için izlenen yolun gerçekçi olup olmadığı.

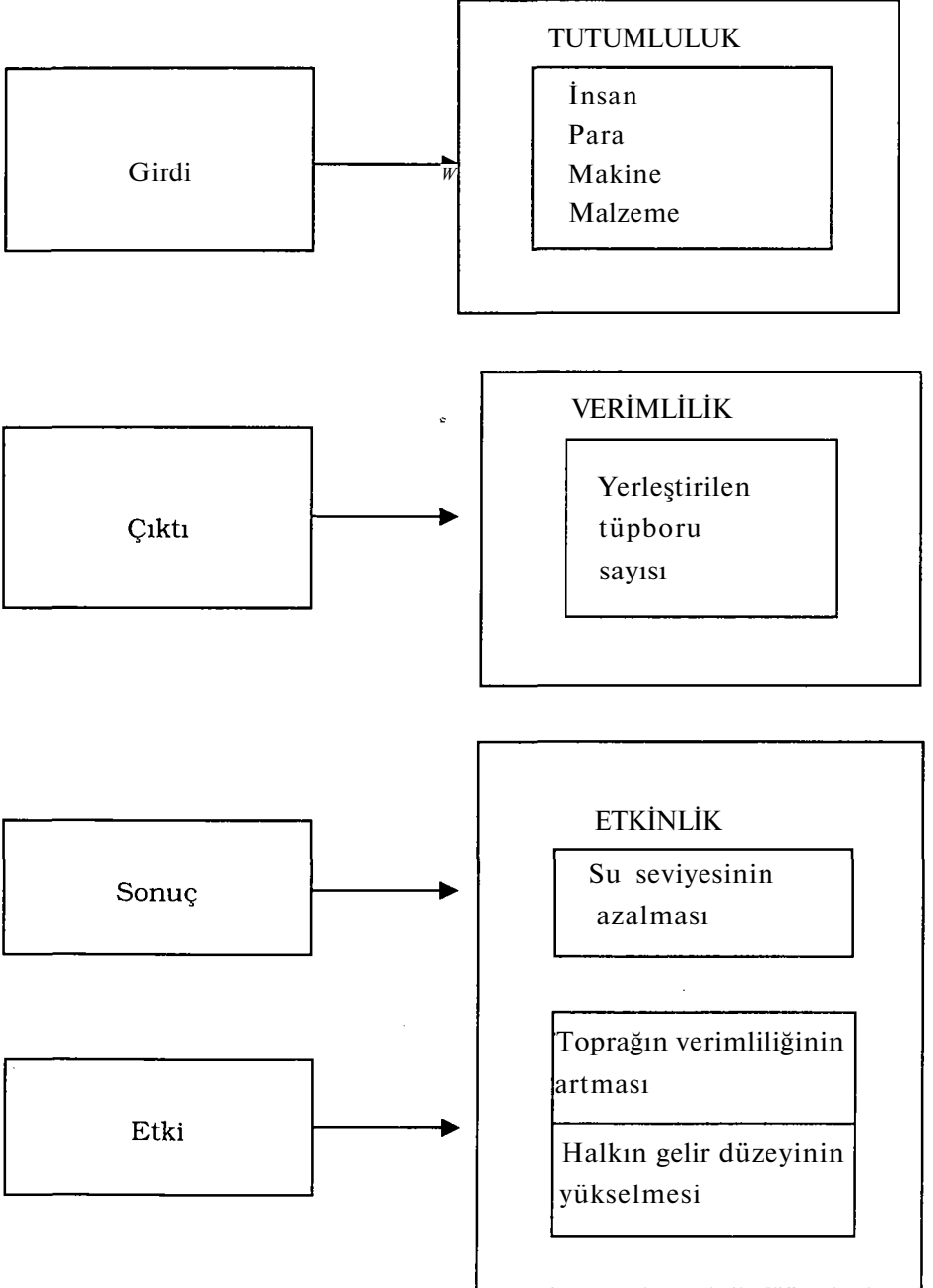
-Başarının, yönetimin faaliyet ve politikalarına atfedilip atfedilmeyeceği,

-Yönetimin kendi politikasının etkin bir şekilde çalışıp çalışılmadığını görmesini sağlayan herhangi bir mekanizmasının olup olmadığı,

incelenmelidir.



TABLO 1
PERFORMANS ÖLÇÜMÜ AŞAMALARI



Etkinlik denetimi, kamu harcamalarının sonuçlarını ölçmektedir. Bazı durumlarda ise, programların etkisini ölçer. Bu daha çok sosyal programlar için söz konusudur. Yukarıdaki örnekte etkinin değerlendirilmesi, çiftçi gelirlerindeki artışın veya tarıma elverişli hale getirilen toprağın ölçümünü gerektirecektir.

Projelerin sonuçlarının belirlenmesi oldukça zor bir iştir. Bunun proje planından anlaşılması her zaman mümkün değildir. Sonuçlar planında belirtilse bile, projenin sonuçlarının tümü gözönüne alınmayabilir. Örneğin negatif olanlar hesaba katılmayabilir. Bu nedenle, denetçinin projenin sonuçlarının belirlenmesinde, kendi yaratıcılığını da kullanması gerekmektedir.

2.2.3.2. Etkinlik Denetiminin İçeriği

Etkinlik denetiminin içeriği şu şekilde sıralanabilir :

- Hedeflerin gerçekleştirilmesinde maliyetin saptanması,
- Hedeflere ulaşmadaki başarısızlık nedenlerinin analiz edilmesi,
- Hedeflerin gerçekleştirilmesine yardımcı olan veya engelleyen dışsal faktörlerin belirlenmesi,
- Hedeflere ulaşılması hakkında rapor verilmesi,
- Kurumca sürdürülen etkinlik kontrol sistemi hakkında rapor verilmesi,

2.2.3.3. Etkinlik Denetiminde Sorunlar

Projenin etkinliğini değerlendirecek uygun performans göstergelerini saptamak oldukça güçtür. Çünkü;

- Değişik iç faktörlerin etkisinin belirlenmesi güç olabilir.
- Başarı veya başarısızlıktan dış faktörler sorumlu olabilir.
- Etkin olmanın maliyeti yüksek olabilir.

Etkinlik ölçümündeki bu güçlüklerden dolayı denetçi ihtiyatla hareket etmelidir. En sağlıklı yöntem performans göstergelerini idareye dânişarak belirlemektir. Denetçi performans göstergelerini belirlerken mevcut olan ulusal veya uluslararası standartları gözönünde tutmalıdır. Benzer biçimde planda yer alan hedefler sonuçların bir kısmı için gösterge olarak kabul edilebilir.

2.2.3.4 Etkinlik Ölçümünün Araçları

a) Kamuoyu Yoklamaları : Daha çok sosyal hizmetler alanında kullanılırlar. Güvenilir sonuçlar için örneklerin büyüklüğünün belirlenmesinde ve anket formunun hazırlanmasında son derece titiz davranılmalıdır.

b) Uzman Görüşleri : Uzmanlar önceden belirlenmiş kriterleri kullanarak şartları değerlendirirler.

c) Sektör Standartları : Bir programın sonuçlarının, o alanda geçerli standartlar veya benzeri programların sonuçları ile karşılaştırılmasıdır.

d) Kurum Kayıtları : İç kayıtların incelenmesi bazen etkinlik denetimi açısından çok önemli bilgiler sağlar.

Denetçinin yukarıdaki incelemeleri kendi başına yürütmesi beklenemez. Denetçinin görevi, denetlenen kurumun kendi etkinliğini değerlendirecek güvenilir bir sisteme sahip olup olmadığını araştırmaktır. Denetlenen kurum böyle bir sisteme sahip değilse, denetçi kendi verilerini oluşturmak zorunda kalacaktır.

Etkinlik denetimi kurumun öngörülen hedeflere ulaşmadaki başarısının değerlendirilmesi üzerine kurulmuştur. Ancak denetçi bu değerlendirmeyi basit temellere dayandırmamalıdır.

Değerlendirme yapılırken aşağıdaki faktörler analiz edilmelidir.

- Kurumun Etkileyebileceği Faktörler : Kurumun, görevini ulaşımak istediği amaçlara uygun bir şekilde yerine getirip getirmediği araştırılır.

- Kurumun Etkileyemeyeceği Faktörler : Hükümet politikası, yasal düzenlemeler, sosyo-politik çevre, ödenek ve yetişmiş insan gücünün varlığı gibi faktörleri kurumun etkilemesi mümkün değildir.

2.2.4. Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk ilişkisi

Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik faktörleri birbirleriyle bağlantılıdır. Bazı durumlarda ise birbirleriyle çatışırlar. Örneğin posta hizmetlerini yürüten bir kurumun tutumluluğu, mektupların haftada bir kez dağıtımıyla arttırılabilir. Ancak bu kurumun etkinliğini arzu edilmeyen bir seviyeye düşürür. Benzer bir şekilde; bir şirket, ürününü oldukça yüksek bir rekabet ortamında verimli bir şekilde üretebilir. Ancak satış miktarını istenilen düzeye ulaştıramazsa kurumun etkinliğinden söz edilemez.

Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik faktörlerinin makul bir denge içinde gözetilmesi denetçi için oldukça zordur. Genel yaklaşım denetçinin, kurumun amaçlarını gözönüne alarak tutumluluk ve verimlilik faktörlerinin bu amaçların gerçekleştirilmesine yardımcı olup olmadığını araştırmasıdır. Diğer bir deyimle daha fazla tutumluluk ve verimlilik arayışı içerisinde, hizmet kalitesinden ödün verilmemelidir.

2.3. Performans Denetimi ile Diğer Denetim Tiplerinin Karşılaştırılması

Performans denetimi ile diğer denetim ve değerlendirme tiplerinin karşılaştırılması, kapsam ve metodolojileri arasındaki farkın daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.

Düzenlilik Denetimi

- Harcamaların uygunluğu, düzenliliği ve meşruluğu yönünde inceleme yapar. Bu yönüyle statik bir denetim şeklidir.

- Düzenlilik denetiminde işlemler üzerinde durularak hata, atlama, yolsuzluk, ve uygunsuzluklar belirlenir.

- Düzenlilik denetimi tutumluluk, verimlilik ve etkinliğin geliştirilmesi konusunda yorumlar yapmaz.

- Mali durum ve mevzuata uygunluk hakkındaki kanaatin açıklanması için sadece mali veriler kullanılır.

- Düzenlilik denetiminde kriterler bellidir.

- Düzenlilik denetimi işler bittikten sonra onlar üzerinde yapılan denetimdir.

- Düzenlilik denetimi yönetimi sınırlayan faktörleri gözönüne almaz.

Performans Denetimi

- Tutumluluk, Verimlilik ve Etkinliğin gerçekleşme derecesini saptamak için bir kurumu, programı, proje veya faaliyeti bütün yönleriyle inceler. Sistem, işlem ve usullerin geliştirilmesi için yorumlarda bulunur. Bu yönü ile dinamiktir.

- Performans denetiminde bir kurum, program, proje veya faaliyetin genel işleyişi hakkında rapor verilir. Ancak aynı zamanda hata, atlama ve uygunsuzluk konuları da incelenir.

- Tutumluluk, verimlilik ve etkinliğin geliştirilmesi konusunda yorumlar yapar.

- Kurumun program, proje ve faaliyetin performansını ölçmek için hem mali hem de mali olmayan çeşitli veriler kullanılır.

- Performans denetiminde ise statik kriterler yoktur. Bu denetim tipi için gerekli olan kriterler kurumun tipi ve niteliğine göre hazırlanır.

- Performans denetimi ise proje veya programın tamamlanmasını beklemek zorunda değildir. Denetim her safhada yürütülebilir.

- Performans denetimi rapora yönetimin başarısızlıkları yanında başarılarını ve onu sınırlayan etkenleri de alarak mümkün olduğunca tarafsız olmaya çalışır.

İç Denetim

- İç denetim kurumun bir parçasıdır.

- İç denetimde yöneticiye rapor verilir.

- Devamlı bir süreçtir.

- Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik üzerinde durulur.

- Kurumun çeşitli faaliyet ve işlemleri bölüm bölüm incelenir.

Performans Denetimi

- Hem iç (kurum) hem de dış (bağımsız) denetçilerle yürütülebilir.

- Bağımsız denetçilerle yürütülüyorsa meclise rapor verilir.

- Genellikle belirli periyotlarla yapılır.

-Tutumluluk, verimlilik ve etkinlik üzerinde durulur.

- Kurum bütün olarak yada proje, faaliyet veya işlem bazında incelenir.

Yönetim Danışmanlığı

- Yönetim için çalışılır ve finansmanı yönetim sağlar.

- Mevcut güçlük ve problemlere çözüm bulmak için çalışılır.

-Spesifik çözümler önerilir.

Performans Denetimi

- Bağımsız ve objektif olarak meclis adına denetim yapılır.

- İç kontrol değerlendirmesi ışığı altında kapsam belirlenir.

- Genel tavsiyelerde bulunulur.

Performans Değerlendirmesi

- Tutumluluk, verimlilik ve etkinliğin hangi kaynaklarla başarıldığının değerlendirilmesi yapılır.

- Yönetim tarafından sunulan kanıtlar kabul edilir ve analizler yapılarak sonuçlar çıkarılır.

- Değerlendirme genellikle mali raporlara göre yapılır.

Performans Denetimi

- Tutumluluk, verimlilik ve etkinliğin hangi kaynaklarla başarıldığının değerlendirilmesi yapılır.

- Yönetim tarafından verilen kanıtlar çeşitlendirilir ve analizler yardımı ile sonuç çıkarılır.

- Sonuç çıkarmak için mutlaka mali raporlara dayanma gerekliliği yoktur.

Pakistanda 1972 yılından sonra devletleştirmeye ağırlık verilmesi ile birlikte kamu girişimleri sayısında dikkate değer artışlar meydana gelmiştir. 1978 yılında ise söz konusu ticari ve sanayi teşebbüslerinin işletme performanslarının değerlendirilmesi için Performans Değerlendirme Bölümü (PEC : Performance Evaluation Cell) kurulmuştur.

Halihazırda Pakistan'da devlete veya kamuya ait yatırımlar için performans değerlendirilmesi, kalkınma proje ve programları için ise performans denetimi uygulanmaktadır.

3. PAKİSTAN'DA PERFORMANS DENETİMİ

Pakistan Sayıştay'ı (Department of the Auditor General of Pakistan) kamu yatırımlarının performans değerlendirmesine 1978 yılında başladı. Yöntem Hollandalı danışmanların yardımıyla geliştirildi. Performans değerlendirmesi "Eksikliklerin veya başarılarının belirlenmesi için bir organizasyonun periyodik ve sistematik bir şekilde incelenmesidir" şeklinde tanımlanıyordu. O sıralarda tutumluluk, verimlilik, etkinlik kavramları kullanılmıyordu. Ancak, inceleme prosedürü bu kavramlarla ifade edilen inceleme şekline çok yakındı.

1981 yılında Sayıştay kalkınma projelerinin performans denetimine geçmeyi planladı. Ancak, gerekli uzman ve eğitilmiş personel bulunmamaktaydı. Bu nedenle Hollanda'dan teknik yardım istendi. Hollandalı Danışman şirket BMB (Bereschot-Moret-Bashoom) 1981-1986 yılları arasında personelin eğitimini üstlenerek, değişik sektörler için teknik rehberler hazırladı. Proje bazında performans denetiminin yürütülmesine katkıda bulundu.

Son olarak, 1990 yılında Pakistan Sayıştay'ının "Program" denetimine geçmeyi hedeflemesi üzerine, BMB'den üçüncü kez teknik yardım alındı. Program denetimine ilişkin proje çalışmaları halen devam etmektedir.

3.1. Pakistan'da Performans Denetiminin Yasal Konumu

Bazı ülkelerde performans denetiminin yürütülmesi için yasal düzenlemeler yapılmış olmasına rağmen aralarında Pakistan'ın da bulunduğu diğer ülkelerde herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

Buna rağmen Yüksek Denetim Kurumlarının, denetimin kapsamı ve yönüne toplumun karar vereceği düşüncesinden yola çıkarak, Pakistan Sayıştay'ı, performans denetimine yasal düzenleme olmaksızın başlamıştır.

Pakistan Kamu Hesaplan Komitesi, Sayıştay'ın bu girişimini takdirle karşılamış aynı zamanda daha fazla performans raporu istediklerini vurgulamışlardır. Hükümet de bu gelişmeye olumlu yanıt vermiştir. Örneğin Maliye Bakanlığı, Sayıştay'ın performans denetimi için istediği birtakım kaynakları sağlamıştır.

Öte yandan INTOSAI, ASOSAI, ARABOSAI gibi mesleki toplulukların tümü, performans denetiminin, denetçilerin meşru görevi olduğunu ifade etmişler ve bu konuda kararlar almışlardır.

Pakistan Sayıştay'ı INTOSAI ve ASOSAI'in üyesi olarak; bu kararlara uymak zorunda olduğunu, dolayısıyla denetimi altında bulunan kurum ve kuruluşların performans denetimini de yürütmeye yetkisi olduğunu düşünmektedir.

3.2 Pakistan'da Kalkınma Projelerinin Denetimi

Pakistan planlı kalkınma sürecine 30 yılı aşkın bir süre önce başlamıştır ve 5 yıllık kalkınma planları uygulanmaktadır.

Bu süreçte ilk olarak sosyo-ekonomik hedefler belirlenerek, ekonominin yönü açığa kavuşturulur.

Bir planın ulaşmak istediği hedefler arasında hızlı sanayileşme, tarım sektörünün gelişmesi, bölgesel ekonomik farklılıkların kaldırılması, yaşam standardının yükseltilmesi istihdamın artırılması, eğitim, sağlık, konut gibi sosyal hizmetlerin sağlanması sayılabilir.

Beş yıllık plandaki genel amaç ve hedefler çerçevesinde proje/programlar yapılır. Bir planın başarısı, hedef ve amaçların gerçekleştirilmesinde birer araç olan projelerin sağlıklı uygulanmasına bağlıdır.

Ekonomik kaynakların kıt olması, kalkınma projelerine kaynak tahsisinde seçici olmayı gerektirir ve kaynak kullanımında savurganlık yapılması kabul edilemez. Aynı zamanda yatırımlardan da en yüksek faydanın sağlanması istenir.

Karar konumunda olanların zaman zaman projelerin gerçek maliyeti ve yarar konusunda bilgilendirilmemesi, projelerin onaylanmasını

sağlamak amacıyla maliyetlerin olduğundan az gösterilerek yararlarının abartılması, kalkınma projelerinin uygulanışı ile sağlanan kaynaklar arasında uygun ilişki kurulamamasına yol açmıştır.

Kalkınma projelerine harcanan kaynakların artması, belirlenen amaçların sözkonusu projeler vasıtasıyla gerçekleşip gerçekleşmediğinin bağımsız denetim kuruluşunca incelenmesi gereğini doğurmuş, bu da Pakistan'da performans denetimine geçilmesine neden olmuştur.

Proje Aşamaları

Kalkınma projelerinin denetim aşamalarına geçmeden önce projenin çeşitli aşamalarına performans denetimini ilgilendiren yönüyle kısaca gözatmakta yarar bulunmaktadır.

- Tanımlanması
- Hazırlanması
- Finansal Değerlendirme/ Onaylanması
- Uygulanması
- Değerlendirilmesi

Tanımlanma Aşaması

Ekonomik kalkınmanın temel amacı halkın refahının sağlanması, yaşam standardının yükseltilmesidir. Bu şüphesiz can ve mal güvenliğinin sağlanması, işsizliğin önlenmesi, ekonomik fırsatların yaratılması, bölgesel ekonomik farklılıkların giderilmesi, eğitim, sağlık ve konut gibi sosyal hizmetlerin sağlanmasını içerir.

Sözkonusu amaçları en iyi biçimde sunabilen proje ve programların belirlenmesi hükümetin en önemli görevlerinden biridir.

Amaç ve stratejiler ve bunların önemlilik derecesinin belirlenmesi, plan ve yıllık kalkınma planlarının hazırlanması, hükümetin görevleri arasındadır. Sayıştay politik kararlar hakkında herhangi bir yorumda bulunmaz.

Hazırlanma Aşaması

Projenin doğru seçimi belirli bir sektördeki belirlenen ekonomik kalkınma hedefine ulaşılması bakımından önem taşır. Fizibilite çalışması önemli projelerin hazırlanması için gerekli olan ve projenin mali, teknik ve ekonomik uygulanabilirliğini gösteren ayrıntılı bir ön çalışmadır.

Fizibilite çalışması bir performans denetçisi için en önemli bilgi kaynakları arasındadır. Denetçiye denetim kriterleri, performans standartları ve kanıtları hakkında bilgi sağladığı gibi, sorunlu alanlarda ihtiyatlı olmasını da sağlar.

Proje hazırlanması

-Projenin teknik, mali ve ekonomik olarak uygulanabilir olduğu ve projeye kaynak ayrılmasının Ulusal Plan hedeflerine uygun düştüğü konusunda plancılara geçerli bir neden sağlar.

-Girdileri; (İnsan, para, araç, gereç) Süreci; (Önemli faaliyetlerin hedeflenen tarihlerde tamamlanması için üstlenilecek çalışmalar) ve elde edilecek çıktıları detaylı bir şekilde gösterdiğinden yürütme görevinin verileceği ve sonuçlara ulaşmada sorumlu tutulacak kişilere bir rehber olarak hizmet eder.

Finansal Değerlendirme ve Onaylanma Aşaması

Projenin parasal bazda değerlendirilmesi, karar mekanizmalarına alternatif projeler arasından belirli projelerin seçimi veya reddi için ekonomik ve mali ölçüleri sağlar.

Proje, finansal değerlendirmesi yapıldıktan sonra yetkili organlarca onaylanır.

Finansal değerlendirme için kullanılan mali ve ekonomik analiz, teknik ve metodları aynı zamanda denetçilerce de kullanılır. Ancak proje sahibi kurum, tahmini rakamlar üzerinden finansal değerlendirme yaparken, denetim sırasında, genellikle proje tamamlanmış veya tamamlanmak üzere olduğundan performans denetçisi gerçek maliyet ve fayda rakamları üzerinden değerlendirme yapma olanağına sahiptir.

Uygulama ve İzlenme Aşaması

Uygulama aşaması planlanan ve amaçlananın yerine getirilmesinde en önemli aşamadır. İzleme aşaması ise projenin, maliyet ve zaman açısından izlendiği en önemli bölümdür.

Değerlendirilme Aşaması

Değerlendirme; hedeflenen amaçlar, bunların temelini oluşturan tahminler ve kaynaklar ile bir projenin veya programın kazanç ve sonuçlarının karşılaştırılmasıdır.

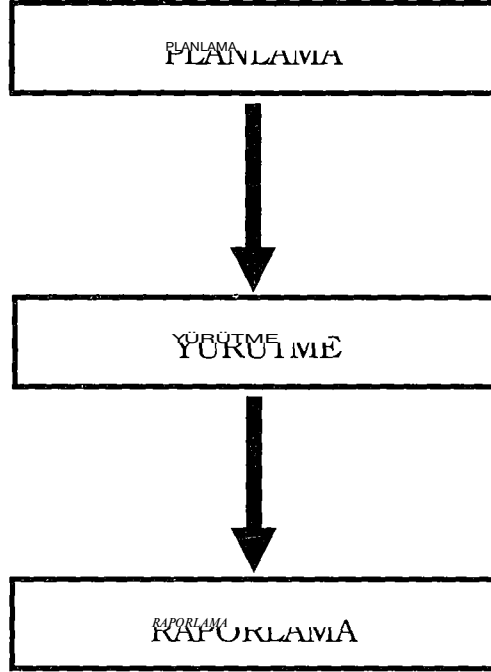
Denetçiler; yöneticinin girişimiyle veya mali acentalar gibi kuruluşlarca yürütülmüş değerlendirme sonuçlarından yararlanırlar.

Performans denetçileri çalışmalarına başlamadan önce proje veya programın veya faaliyetin bitmesini beklemek zorunda değillerdir. Çalışmalarına uygulama aşamasında da başlayabilirler. Bu durum yöneticilerin düzeltme çalışmalarını zamanında katılmalarını mümkün kılar.

Küçük ve kısa süreli projelerin bitiminden sonra, büyük projelerin uygulama aşamasından itibaren izlenmesi önem taşır.

Diğer taraftan her projenin denetimi şüphesiz mümkün değildir. Projelerin hangilerinin denetime alınacağı hususunda birtakım kıstaslar bulunmaktadır. Bu kıstaslar gözönüne alınarak seçilen projelerin denetimi üç aşamadan oluşur.

TABLO 2
PERFORMANS DENETİMİ AŞAMALARI



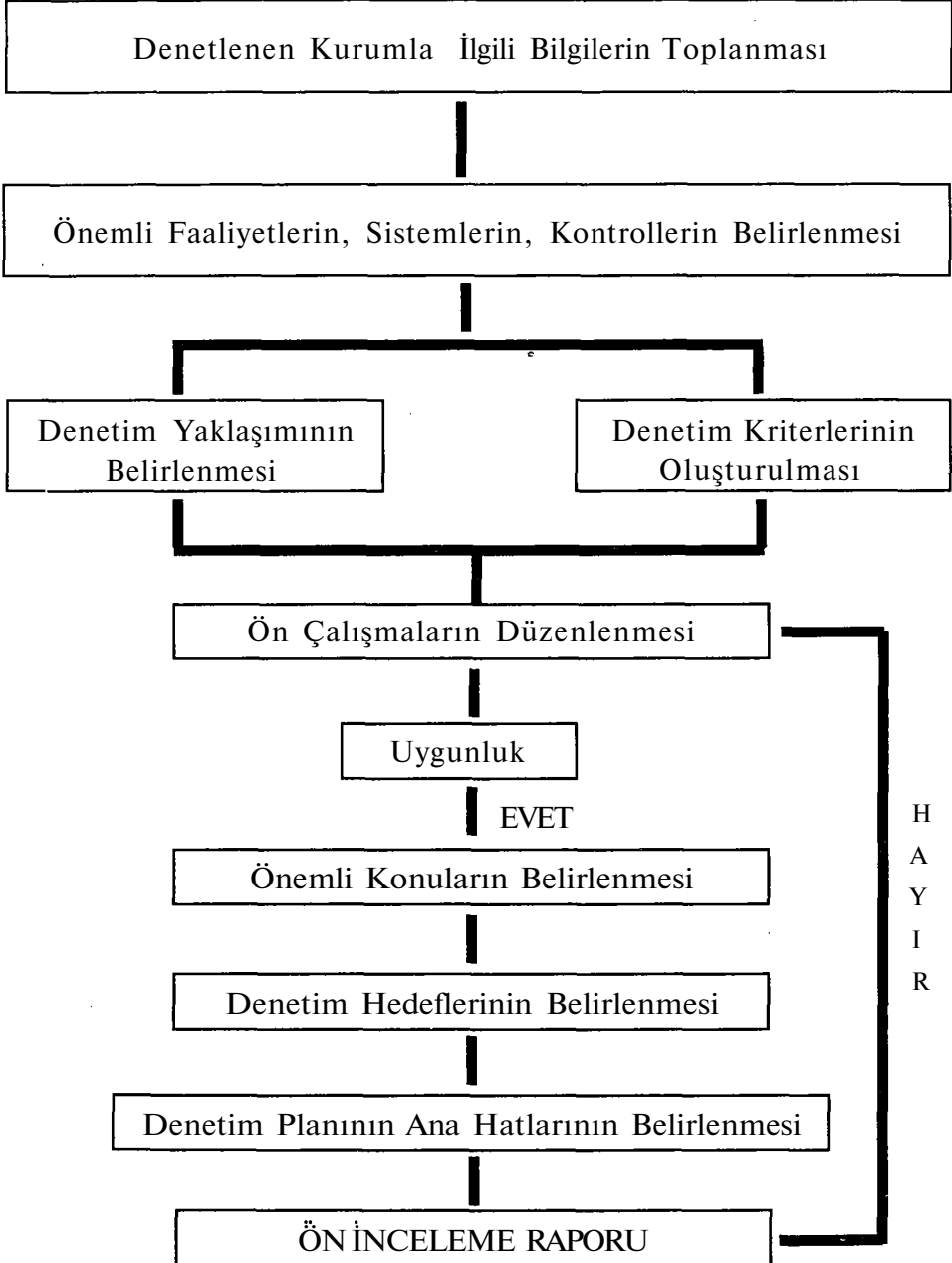
Planlama : Denetim hedeflerini, kapsamı, kriterleri, yöntemi, potansiyel önemdeki konuları, zamanlamayı ve gerekli kaynakları belirleme aşamasıdır.

Yürütme : Uygun miktar ve kalitede kanıtlarla desteklenen fikir ve sonuçlara ulaşmak amacıyla hesapların, kayıtların ve diğer verilerin analizi ve gözden geçirilmesi aşamasıdır.

Raporlama : Denetim sonuçlarının, gözetim ve kontrolünden sorumlu yetkili otoritelere ve son olarak federal ve eyalet meclislerine sunulması aşamasıdır.

PERFORMANS DENETİMİNİN
PLANLANMASI

TABLO 3
PERFORMANS DENETİMİNDE
PLANLAMA AŞAMASI



4. PERFORMANS DENETİMİNİN PLANLANMASI

Proje kavramı belli bir amacı gerçekleştirmek için hangi aşamalardan geçileceğinin belirlenmesini ifade eder. Basit bir modelde bu aşamaları;

- planlama
- yürütme
- uygulama/işletme

olarak sıralayabiliriz. Ancak daha karmaşık bir projede aşamaların sayısını arttırmamız gerekir. 3.2. bölümde açıklandığı gibi, projelerde;

- tanımlama
- hazırlama
- finansal değerlendirme/onaylama
- yürütme
- uygulama/işletme
- gözlemlene
- sonuç değerlendirmesi aşamalarından bahsedebiliriz.

Bir proje ne kadar detaylı hazırlanırsa hazırlansın, planlama başarının anahtarı olacaktır. Denetime konu olan başarısız bir çok projede sorunun yetersiz ya da isabetsiz planlamadan kaynaklandığını görebiliriz.

4.1. Performans Denetiminin Planlanma Nedenleri

Bir denetim projesinin başarı ile tamamlanabilmesi için denetçinin faaliyet alanını, kullanacağı yöntemleri ve denetim programını belirlemesi, başka bir deyişle çalışmalarını planlaması gerekir. Günümüzün değişen koşullarında denetimi planlamanın önemi daha da artmıştır. Bunun nedenlerini şöyle sıralayabiliriz :

- Geleneksel devlet anlayışının değişmesiyle birlikte vatandaşa verilen hizmetlerin artırılması ve ulusal kalkınmayı sağlama hedefi ön plana çıkmıştır. Bunun sonucunda kamu sektöründe uygulanan projelerin sayısında gözle görülür bir artış meydana gelmiştir. Projelerin hepsini performans denetimi kapsamına almak mümkün değildir. Bu bakımdan isabetli seçimler yapılması gerekmektedir.

- Ulusal kalkınmayı sağlamak için devlet faaliyetlerinin artırılması bütçelerin katlanarak büyümesi sonucunu doğurmuştur. Sözkonusu bütçeler üzerinde detaylı bir inceleme yapılabilmesi için belli bölümlerinin seçilerek denetlenmesi gerekmektedir.

- İletişim ağının yaygınlaşması ile toplumlar büyük ölçüde bilinçlenmiştir. Medyanın, liderlerin ve kanun koyucuların kamu harcamalarının denetlenmesi, faaliyetlerin performansının ölçülmesi konusunda artan talepleri vardır. Denetim kurumları bu talepleri karşılayacak tatmin edici çalışmalar yapmak zorundadır.

- Kamu sektörünün faaliyetlerinin doğası gereği fazla etkili ve kaliteli olmadığı konusunda yaygın bir kanı oluşmuştur. Öte yandan toplanan vergilerin miktarı hergeçeri gün artmaktadır. Vergi ödeyenler devlet faaliyetlerinin performansı konusunda daha duyarlı ve eleştirel bir yaklaşım içerisindedirler ve denetim kurumlarından kendileri adına etkin bir kontrol mekanizması geliştirmesini beklemektedirler.

- Yukarıda saydığımız nedenlerin yanısıra denetim kurumları elleindeki kısıtlı insangücü ve mali kaynakları en iyi şekilde değerlendirebilmek için de çalışmalarını planlamak zorundadır. Denetim kurumunun çalışmalarını planlaması, hem kuruma duyulan güveni artırır, hem de denetime ayrılan mali ve beşeri kaynakların tutumlu, etkin ve verimli kullanımına yardımcı olur. Bunun yanısıra denetçilere denetimin daha sonraki aşamaları hakkında önemli ip uçları sağlar.

4.2. Performans Denetiminde Planlama Süreci

Performans denetiminde hem kurum düzeyinde hem de denetçi düzeyinde planlama yapılmalıdır. Kurumsal düzeyde yapılan planlar, konuya global açıdan yaklaşan yıllık planlar şeklindedir. Denetçi düze-

yinde yapılan plan ise belli bir denetim çalışmasının amacının, alanının ve kullanılacak yöntemlerin belirlenmesini ifade eder.

Performans denetiminin planlanmasında üç temel adım vardır.

- Dikkatli bir proje seçimi yapılması,
- Ön inceleme raporu hazırlanması,
- Kaynakların bütçelenmesi,

Proje seçimi ve kaynakların bütçelenmesi kurum düzeyinde, ön inceleme raporu hazırlanması ise, denetçi ya da denetim ekibi düzeyinde yapılan çalışmalardır. Ön inceleme raporunu ileride ayn bir bölüm olarak inceleyeceğiz. Şimdi proje seçimi ve kaynakların bütçelenmesi konularını açıklayalım.

4.2.1. Proje seçimi

Denetim kurumlarının kullanabileceği kaynakların sınırlı olduğunu düşünürsek devletin uygulamaya koyduğu tüm projeleri veya tüm kurumları denetlemenin mümkün olmadığını görürüz.

Kamu kurumlarının devam eden veya tamamlanmış birçok projesi vardır. Denetim kurumu bunların arasından bir seçim yapmak zorundadır. Proje seçimi yapmadan önce konuya yakınlaşabilmek için bir araştırma çalışması ve bunun sonuçlarını içeren bir rapor (over-view report) hazırlanması gerekir. Bu raporu inceleme teklifi olarak da adlandırabiliriz.

Sözkonusu inceleme teklifi hazırlanırken, aşağıda sıralayacağımız dökümanların incelenmesi faydalı olur.

1. Sektörel Bilgi Kaynakları

Bu tür kaynaklar kütüphanelerden temin edilebilir. Dünya Bankasının, IMF ve Asya Kalkınma Bankasının konuyla ilgili bir çok yayını bulunmaktadır.

Pakistan'da Planlama Komisyonunun raporları bu konuda başbaşa bir kaynaktır.

Sektörel inceleme; sektörün büyüklüğü, faaliyetleri, problemleri ve geleceğe yönelik eğilimleri hakkında genel bilgi sağlar. Bunun yanı sıra projelerin önem derecesi, ekonomideki yeri ve devletin yaklaşımı konusunda değerlendirme yapma imkânı verir.

2. Kurumların kuruluş, görev ve yetkilerini belirleyen mevzuat
3. Örgüt şemaları, programları, uygulamaları
4. Bütçeleri

Sözkonusu inceleme teklifi hazırlanırken kurumların üst yönetimi ile karşılıklı görüşme ve değerlendirmeler de yapılabilir.

Tüm bu çalışmalar sonucunda ortaya konan rapor (inceleme teklifi) denetim kurumunun yönetimine sunulur ve denetlenecek projelerin seçiminde rehber işlevi görür.

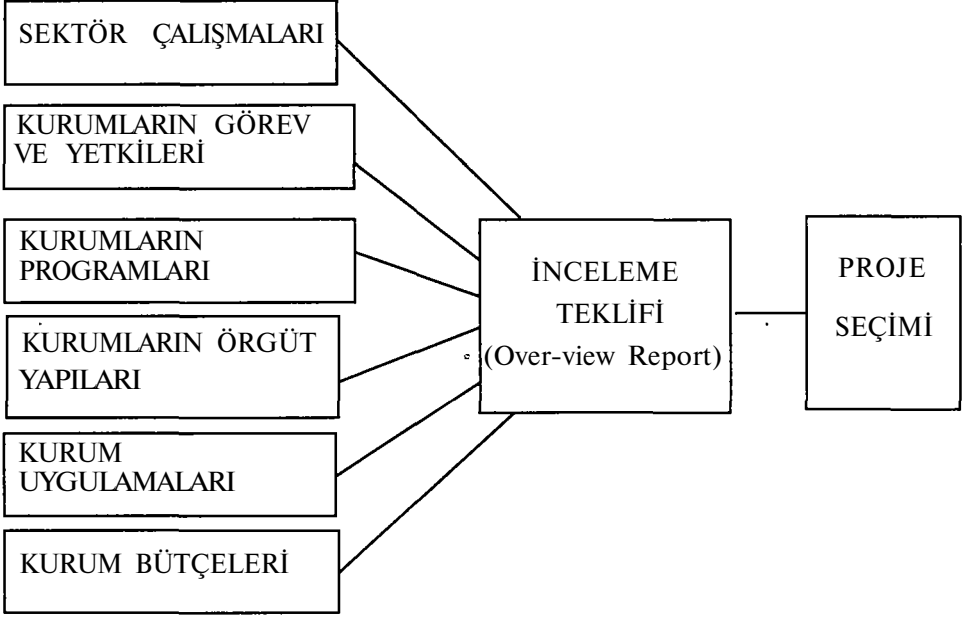
Performans denetiminde isabetli bir proje seçimi yapmak büyük önem taşımaktadır. Proje seçimi yapılırken gözönünde bulundurulması gereken hususları şöyle sıralayabiliriz.

a) Projenin önemi

Denetim açısından bazı projeler diğerlerine kıyasla daha önemlidir. Bir projenin denetim açısından önemli olup olmadığı değerlendirilirken şu kıstasları kullanabilir :

- Projenin önemli sosyo-ekonomik etkileri olması,
- Projeye büyük mali kaynaklar ayrılmış olması,
- Projede çalışan insan sayısının fazla olması,
- Projenin uygulanması ve sonuçları konusunda kamuoyunda büyük beklentiler olması,
- Projenin ulusal güvenlik açısından önemli olması.

TABLO 4
PROJE SEÇİMİ



b) Projeye Bağlı Potansiyel Riskler

Hemen hemen her projede hata ve suistimal yapılması, mali yanlışlıklar, yetersizlikler ortaya çıkması ihtimali vardır. Ancak bazı projelerde bu riskler daha yüksektir. Hata riski yüksek projelerin denetim kapsamına alınması gereklidir.

Potansiyel hata riski yüksek projeleri saptamak için şu kıstaslar kullanılabilir :

- Diğer projelere kıyasla daha fazla mali ve beşeri kaynak kullanılan projelerde hata ve suistimal riski daha yüksektir.

- Projede kendi fonksiyonlarını değerlendiren bir iç kontrol sisteminin bulunmaması veya yetersiz olması hata yapma riskini yükseltir.

- Bir proje veya kurumun uzun süredir denetlenmemiş olması hata riskini arttıracak, buna karşılık yakın zamanda parlamento, hükümet veya projeyi uygulayan kurumun özel bir inceleme çalışması yapmış olması hata riskini azaltacaktır.

c) Yeterli Verilerin Mevcut Olması

Denetlenecek projenin seçilmesinde dikkate alınacak hususlardan birisi de denetim amacıyla kullanılabilir verilerin mevcudiyetidir. Veriler denetim açısından gerekli analizleri ve karşılaştırmaları yapmaya uygun nitelikte, yeterli ve güvenilir olmalıdır. Denetçi ancak, bu koşullarda anlamlı sonuçlara ulaşabilir.

d) Denetim Kaynakları

Bir projede başarılı bir denetim yapılabilmesi büyük ölçüde bu iş için ayrılmış yeterli kaynakların bulunmasına bağlıdır. Öncelikle denetim için yeterli mali kaynak sağlanmış olmalıdır. Bunun yanı sıra proje ile ilgili yeterli bilgiye sahip yetişmiş elemanlar görevlendirilmelidir. Denetimi yapacak elemanların işin başından sonuna kadar sadece bu işle uğraşmaları ve tercihen başka bir görev üstlenmemiş olmaları gerekmektedir.

Yukarıdaki düşünceler ışığında denetimi için yeterli mali ve beşeri kaynak sağlanmış bir projenin seçimi uygun olacaktır.

e) Medya Etkisi

Medya'da halkın ilgisi ve çıkarları doğrultusunda devlet faaliyetlerine ilişkin birçok yorum yapıldığı görülmektedir. Denetim kurumları denetleyecekleri projeleri seçerken, medyanın ilgisini de gözönünde bulundurmak durumundadır.

f) Yasama ve Yürütmeden Gelen Talepler

Bazı kurumların veya projelerin performansı konusunda yasama organında veya hükümette tereddütler oluşabilir ve bunun sonucunda, konunun denetlenmesi talebinde bulunabilirler. Bir proje seçilirken bu tür talepler dikkate alınmalıdır.

4.2.2 Kaynakların Bütçelenmesi

Denetim için ayrılan kaynakların sınırsız olmadığı düşünülür ise, mevcut kaynakların akılcı bir şekilde kullanılması zorunluluğu ortaya çıkar.

Denetim kurumu tutumlu ve ayrıntılı bir bütçe yapmak ve elindeki kaynakları en etkin şekilde kullanmak durumundadır. Bu amaçla mali bütçe, insan kaynakları bütçesi ve zaman bütçesi hazırlanmalıdır.

Denetim planlaması konusunda son olarak şunlar söylenebilir. Denetim kurumu çalışmalarını planlarken yukarıda saydığımız hususları gözönünde bulundurursa, hem denetim için en iyi örnekleri seçmiş hem de amaçlarını gerçekleştirerek etkin bir rol oynamış olur.

5. ÖN İNCELEME RAPORU (Preliminary Survey Report)

Performans denetimi kurumsal düzeyde planlanırken eldeki kaynaklar da gözönünde bulundurularak, belli kriterler ışığında, yıllık veya birkaç yıllık orta vadeli planlar hazırlanmalıdır. Burada isabetli seçimler yapılması büyük ölçüde plânı hazırlayanların vizyon sahibi olmalarına bağlıdır.

Kurumsal düzeyde, denetim planı hazırlandıktan sonra sıra denetçinin veya denetim ekibinin ön inceleme raporu hazırlamasına gelir.

Ön inceleme raporu, denetlenmek istenen kurumun denetlenmesinin uygun ve anlamlı olup olmadığını, denetlendiği takdirde işin tutumlu, etkin ve verimli bir şekilde tamamlanıp tamamlanamayacağını belirlenmesi için bir ön çalışma yapılmasını ifade eder.

Ön inceleme raporunda temel düşünce, tam bir performans denetimi yapmanın, anlamlı sonuçlara ulaşmanın mümkün olup olmadığını; denetimin, para, insan emeği ve zaman yönünden israfa neden olup olmayacağını anlaşılmasıdır.

Ön inceleme raporu hazırlanırken denetçi veya denetim ekibinin faaliyet alanını, amaçlarını ve kullanacağı kriterleri belirlemesi lazımdır.

5.1. Ön inceleme Raporunun Amaçları

Ön inceleme raporunun amaçları şöyle özetlenebilir:

- Denetimin maliyetini, denetim elemanlarının sayısını, yeterliliğini, verilerin mevcudiyeti ve güvenilirliğini değerlendirmek suretiyle denetim yapılmasının uygun olup olmadığını belirlemek,
- Proje denetlendiği takdirde tam ve sağlıklı sonuçlara ulaşıp ulaşılamayacağını açıklığa kavuşturulmasını sağlamak,
- Performans denetimi için son derece önemli olan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk konusunda kriterler belirlemek,

- Denetimin amaçlarını, **alanını**, kriterleri ve **olası** sonuçları tahmin etmek,
- Denetim uygulamasında kullanılabilecek geniş kapsamlı bir zaman çizelgesi ve rapor taslağı hazırlamak.

5.2. Ön İnceleme Raporunun Şekli ve İçeriğı

Genel olarak ön inceleme raporunda şu bölümler bulunur :

- Projenin tanıtımı
- Projenin denetim için seçilme nedenleri
- Denetimin amacı ve alanı
- Denetim kriterleri
- Potansiyel önemlilik faktörü
- Geçici denetim planı

Bunları sırasıyla açıklayalım.

Projenin Tanıtımı

Ön inceleme raporunun tanıtım bölümünde projenin başlangıcından itibaren aşamaları, çalışan elemanların sayısı ve görevleri, hiyerarşik yapısı, bütçesi, temel faaliyetler, muhasebe ve kontrol sistemleri hakkında özet bilgiler verilir. Bunların dışında gerekli görülen birtakım özel bilgiler de bu bölüme eklenebilir.

Projenin tanıtımı bölümü hazırlanırken faydalanabileceğimiz kaynakları da şöyle sıralayabiliriz :

- a) Temel Dokümanlar
 - Bilgisayar verileri
 - Mali denetim raporları
 - Sözleşmeler
 - Gelişme raporları

- Gider tabloları
- Yönetim değerlendirme raporları
- İç denetim raporları
- Mali kuruluşların ve Plânlama Dairesinin raporları

b) Yöneticiler, görevliler ve proje ile ilgili diğer kişilerle yapılan resmi ve gayriresmi görüşmeler.

c) Yerinde ziyaret ve incelemeler.

Tanıtım bölümünün düzenlenmesi ise, aşağıdaki gibi yapılır. Konu iki bölümde incelenir.

Proje Özeti: Burada şu bilgiler yer alır.

- Projenin adı
- Projenin yeri
- Projenin tipi
- Projeye tahsis edilen sermaye
- Bakım, onarım maliyetleri
- Mali kaynaklar
- Proje faaliyetlerinin zaman planlaması
- Projenin yürütülmesinden sorumlu kişi veya kuruluş
- Projenin amaçları
- Projeden faydalanan toplum kesimi
- Projenin statüsü

Tanıtım bölümünün ikinci kısmında ise, projenin başlangıcından itibaren yapılan çalışmalar özetlenir. Burada da;

- Fizibilite çalışmalarından
- Proje değerlendirmelerinden ve
- Önceki uygulamalardan bahsedilir.

Projenin Denetim İçin Seçilme Nedenleri

Ön inceleme raporunun ikinci bölümünde projenin denetim için neden seçildiği veya denetim için uygun olup olmadığı hususu açıklanır. Aşağıda sayacağımız hallerde bir projenin denetlenmek üzere seçilmesi uygun olur.

- a) Projenin parasal değerinin yüksek olması,
- b) Projede çok sayıda insanın görevlendirilmiş olması,
- c) Medyanın projeye ilgi göstermesi,
- d) Projeye sosyo-ekonomik duyarlılığın fazla olması,
- e) Projenin ülke ekonomisine önemli etkileri olması,
- f) Projede hata, suistimal, ihmal risklerinin yüksek olması,
- g) Projenin kamuoyunda ilgi çekmesi,
- h) Projenin denetlenmesi konusunda parlamentodan talep gelmesi.

Denetimin Amacı ve Alanı

Ön inceleme raporunun üçüncü bölümünde denetimin amacı ve alanı belirlenir. Performans denetimi yapacak denetçinin veya denetim ekibinin öncelikle hedeflerini belirlemesi gerekir. Bu hedefler belirlenirken konu ile ilgili raporlardan, önceki uygulamalardan faydalanılabilir. Projenin hizmet götürmeyi hedeflediği kişilerle mülakatlar yapılabilir.

Eğer proje yeni tamamlanmış ve henüz uygulamaya konulmamış ise denetçi projenin planlama ve yürütme aşamaları üzerinde yoğunlaşmayı amaçlar. Benzer olarak eğer proje uzun zamandır uygulanıyor ise, denetimin amacı ve alanı uygulama sorunlarına kaydırılır.

Denetim Kriterleri

Ön inceleme raporunun en önemli bölümü denetlenen projenin performansını ölçmekte kullanılacak kriterlerdir. Kriterlerin saptanmasında Genel Kabul Görmüş Yönetim ve Muhasebe Prensiplerinden, konu ile ilgili mesleki normlardan faydalanılmaktadır. Kriterler belirlenirken

mutlaka projenin veya kuruluşun yöneticileri ile görüşülmeli, kriterleri onları da benimsemesi ve onaylaması sağlanmalıdır.

Potansiyel Önemlilik Faktörü

Ön inceleme raporunun bu bölümünde projenin denetimi sonucunda elde edilebilecek sonuçlar incelenir. Bir projenin denetlenmek üzere seçilmesi için önemli sonuçlar elde edilmesi ihtimalinin yüksek olması gerekir. Projenin denetlenmesinden önemli sonuçlar elde edilmesi ihtimali aşağıda sayacağımız hallerde daha yüksektir.

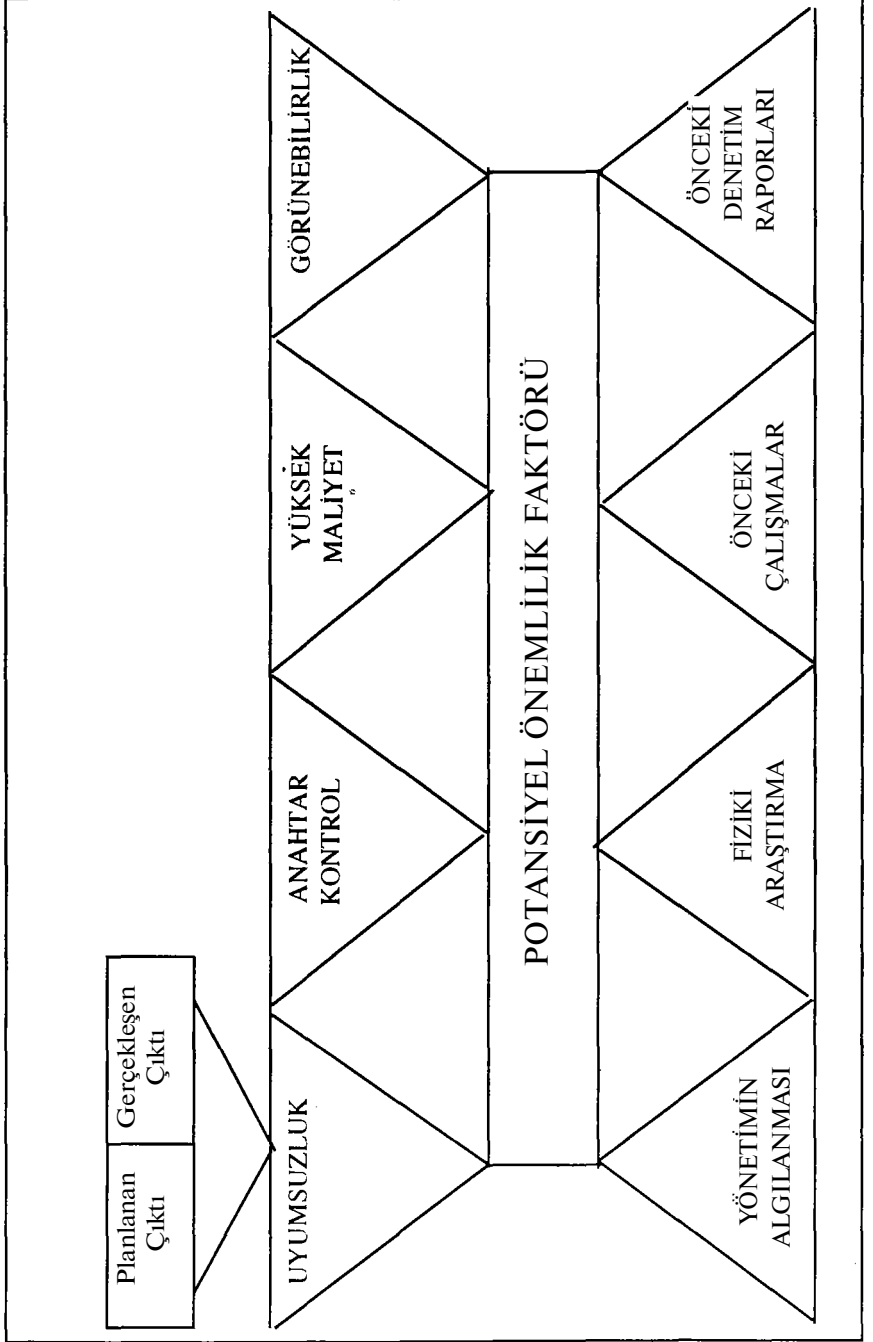
- Projede bazı konuların ihmali, yeterince aydınlatılmaması veya yanlış anlaşılmasının yanlış kararlara sebep olacağı görülüyorsa,
- Proje uygulamaları yasal düzenlemelere uygun değilse,
- Proje hedeflerine ulaşamıyorsa,
- Gerçekleşen maliyetler tahmin edilenin çok üzerindeyse,
- Projenin tahmin edilen zaman zarfında tamamlanamadığı ve bu gecikmenin önemli zararlara sebep olduğu görülüyorsa, o projenin denetiminden önemli sonuçlar elde edilmesi ihtimali yüksek olacaktır.

Geçici Denetim Planı

Ön inceleme raporunun geçici denetim planı bölümünde denetim ekibinin kompozisyonu (kişi sayısı, meslekleri, eğitimleri) ve denetiminin maliyeti belirlenir.

Buradaki tahminler denetlenmesi düşünülen projenin büyüklüğüne, karmaşıklığına, mevcut verilere ve iç kontrollerin durumuna göre yapılır. Denetim ekibi belirlenirken özel bir destek hizmeti (örneğin bilgisayar uzmanlığı) gerekiyorsa geçici planda bu konu da belirtilir.

TABLO 5
POTANSİYEL ÖNEMLİLİK FAKTÖRÜ



Denetim Kararı

Ön inceleme raporunun son bölümünde veriler değerlendirilerek denetim çalışmasının yapılıp yapılmayacağı konusunda karar verilir. Bu arada denetim için yeni bir yaklaşım veya alan seçilmesine veya daha sonraki bir zamana ertelenmesine karar verilebilir.

Denetimin iptal edilmesi için aşağıda belirtilen koşulların görülmesi gerekir :

- Yönetimle işbirliği yapılamaması,
- Verilerin yetersiz olması,
- Denetimin maliyetinin çok yüksek olacağıın anlaşılması,
- Yakın geçmişte kapsamlı bir mali denetimin yapılmış olması,
- Yönetimin iç kontrollerinin yeterli görülmesi,
- Projenin amaçlarına ulaştığının görülmesi,
- Denetimden önemli sayılabilecek sonuçların elde edilemeyeceğinin anlaşılması.

Ön inceleme raporu denetçinin elindeki olanakları değerlendirebilmesi ve denetim yapmanın harcanan, çaba ve paraya değer olup olmadığının anlaşılması açısından çok faydalıdır.

Ön inceleme raporunun sonuçlarına göre denetim çalışması yapılmasının uygun olacağına karar verilmişse, o zaman nihai raporun hazırlanmasında faydalı bir kaynak olarak ön inceleme raporunu kullanabiliriz.

Ön İnceleme Raporu Örneği

1. Projenin adı
2. Projenin geçmişi
 - Yeri, işlevi
 - Kuruluş aşamaları
 - Dahil olduğu program
 - Projeyi etkileyen ana faktörler

3. Yetkililer

4. Proje detayları

-Tipi

-Amaçları

- Projeden faydalanacak toplum kesimi

- Projenin süresi

-Projenin maliyeti

Ödenek.....(Rs)

Dış kredi.....(Rs)

Toplam.....(Rs)

- Finans kaynakları

- Finans tipi

- Projenin hangi aşamada olduğu

5. Projenin denetim için seçilme nedenleri

6. Verilerin mevcudiyeti

- Verilerin elde edildiği kaynakların tam listesi

7. Denetimin amacı

8. Denetim kriterleri

9. Potansiyel önemlilik durumu

10. Geçici denetim planı

- Denetimin planlanması

- Denetimin yürütülmesi

- Denetim sonuçlarının raporlanması

Ön inceleme raporunun sonunda denetim konusunda verilen karar yazılır.

6. DENETİM KRİTERLERİ

Performans denetiminin amacı bir proje veya kurumun faaliyetleri hakkında değerlendirme yapmak ve bir görüş ortaya koymaktır. Ortaya konacak bu görüşün inandırıcı, güvenilir ve saygın olabilmesi için mümkün olduğu kadar açık, belirgin ve hepsinden önemlisi objektif olması gerekir. Objektifliği sağlamanın en güvenilir yolu işin başında kriterler belirlemektir.

Doğal ve sosyal bilim dallarında belli sonuçlara, yargılara, formülere ulaşabilmek için kriterlerden oluşan bir çatı kurmak gereğini duyarız. Kriter belirlerken de kısmen veya tamamen; bilinçli ya da bilinçsiz günlük yaşantımızda edindiğimiz tecrübelerden, bilgilerden faydalanırız.

Diğer disiplinlerde olduğu gibi performans denetiminde de doğru ve isabetli sonuçlara ulaşabilmek için belli standartlar oluşturmak ve mevcut durumu bu standartlara göre değerlendirmek gerekir.

Denetim kriterleri her proje için denetime fiilen başlamadan önce, projenin yöneticileri ile görüşülerek kesinleştirilmelidir.

Yukarıda belirttiğimiz düşünceler ışığında "denetim kriterleri" kavramını şöyle tanımlayabiliriz.

Denetim kriterleri; denetim uygulaması için kullanılmak üzere, proje faaliyetlerinin performansını ölçen, karşılaştırma yapılabilmesini mümkün kılan ve denetim sonucunda anlamlı yargılara ulaşılabilmesini sağlayan standartlardır.

6.1. Mali Denetim Kriterleri

Performans denetimi kavramı ve terminolojisi birçoğumuz için henüz çok yenidir. Çünkü denetim elemanlarının hemen hemen hepsi çalışmalarında mali denetim yapmaktadır. Performans denetimi ile ilgili eğitim almamışlardır.

Denetim kriteri olarak adlandırılmasa da, geleneksel denetim çalışmalarında da belli standartlar kullanılmaktadır. Mali denetimde bir işlemin doğru, yasal veya düzenli olup olmadığına, belli standartlar ölçü

alınarak karar verilir. Bir kurala gönderme yapılmaksızın işlemin yanlış olduğu açıklanamaz.

Yetkili otoritelerin belirlediği bu kurallar yazılıdır ve işlemi yapanlar tarafından da bilinir ve kabul edilir.

Denetçi mali denetim yaparken bu kuralları kriter olarak kabul eder. Elbette mali işleme bu kriterleri uygularken, kendi mesleki birikimlerini kullanarak yorum yapması gerekir.

Mali denetimde kullanılan kriterlerin kaynakları şöyle özetlenebilir:

- Yasa, tüzük ve yönetmelikler,
- Yönetimin iç düzenlemeleri,
- Mali kurallar,
- Denetim kurumunun kararları,
- Denetim kurumunun talimatları,
- Mahkeme kararları,
- Varsa federe devletlerin ya da ombudsmanların kararları.

Yukarıdaki açıklamalardan da görüleceği üzere mali denetimde kriterler bellidir ve denetçi sadece onları bilmek ve kullanmak durumundadır.

6.2. Performans Denetimi Kriterleri

Mali denetimden farklı olarak performans denetiminde hazır, her olaya uygulayabileceğimiz kriterler bulunmamaktadır. Bunun en önemli nedeni performans denetiminin görece yeni olmasıdır.

Pakistan için bunun yanı sıra ikinci bir neden daha bulunmaktadır. Pakistanda performans denetimi ile ilgili yasal düzenleme yapılmamıştır. Hükümetin, Pakistan Sayıştay'ından performans denetimi yapması konusunda bir talebi de yoktur.

Ancak yine de dünyadaki gelişmelere ayak uydurabilmek ve daha etkin bir denetim yapabilmek için Pakistan Sayıştay'ı bir süredir performans denetimi çalışmaları yapmakta, raporlar hazırlamaktadır. Pakistan hükümetinin de bu konuda engelleyici, cesaret kırıcı bir yaklaşım izlemediği görülmektedir.

Performans denetimi konusunda hazır kriterlerin bulunmaması denetçinin daha fazla çaba sarfederek uygun kriterler oluşturmasını gerektirmektedir.

Kriter oluşturulurken kaynak olarak:

- Genel Kabul Görmüş Yönetim Uygulamalarından
- Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerinden
- Genel Kabul Görmüş Denetim Normlarından ve mesleki normlardan faydalanılabilir.

Performans denetiminde kriter belirlerken uygulayacağımız katı ve değişmez kurallar bulunmamaktadır. Bununla birlikte aşağıda açıklayacağımız hususların dikkate alınması faydalı olur :

- Denetçi projenin başından itibaren tüm gelişmesini, aşamalarını öğrenmeli, bunların içinden önemli olayları belirlemelidir. Daha sonra önemli gördüğü durumlarda basiretli bir yöneticinin nasıl davranması gerektiği konusunda fikir yürütmelidir.

- Denetçi projeye alt tüm belgeleri gözden geçirmeli, varsa fizibilite raporlarını, bilgisayar dokümanlarını, proje analizlerini kâr ve maliyet tahminlerini incelemelidir. Projenin hedeflerine ulaşmadığının görüldüğü durumlarda daha makul ve akılcı alternatiflerin neler olabileceği konusunda fikir yürütmelidir.

- Denetçi, projenin performansını ve uygulamaları değerlendirebilmek için yöneticilerin görüşlerini almalıdır.

- Denetçi konu ile ilgili bilimsel normları ve bunlardaki gelişmeleri takip etmelidir.

- Projeyi ilgilendiren hükümet politikalarını ve bu politikaların ekonomik etkilerini gözden geçirmelidir.

- Denetçi Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerini çok iyi bilmeli ve çalışmalarında bunları kullanmalıdır.
- Denetçi Genel Kabul Görmüş Yönetim Prensiplerini ve denetim normlarını çok iyi bilmeli ve bunlardan faydalanmalıdır.
- Denetçi benzer projelerde daha önce belirlenmiş kriterler varsa bunları gözden geçirmeli, uygun olanları örnek almalıdır.
- Projede kullanılan iç değerlendirme kriterleri varsa bunları öğrenmeli ve kendi kriterleri ile karşılaştırmalıdır.
- Denetçi konu ile ilgili önemli durumları ve tasarladığı kriterleri meslekdaşları ve projenin yöneticileri ile tartışmalı, onların önerilerinden de yararlanarak zayıf kriterleri ayıklamaya çalışmalıdır.

6.3. Performans Denetiminde Kriterlerin Kullanılması

Performans denetiminde kriterler belirlendikten sonra bunlara göre projenin planlama, yürütme ve uygulama/işletme aşamaları değerlendirilir. Bazılarının kriterlere uyduğu bazılarının ise uymadığı görülür. Temel sapmalar belirlendikten sonra bu sapmaların nedenleri konusunda derinlemesine inceleme yapılır.

Bu aşamada yapılacak analizler denetçinin objektif, rasyonel denetim bulgularına ulaşmasına projenin güçlü ve zayıf yönlerini aydınlatmasına ve tavsiye edebileceği akılcı değişiklikleri belirlemesine yardımcı olacaktır.

Denetim kriterlerinin başarı ile uygulanabilmesi için aşağıda açıklayacağımız hususların dikkate alınması faydalı olur:

- Kriterler belirlenirken ve uygulanırken konu ile ilgili mesleki normlara ve uzman görüşlerine ters düşmemek için çaba sarfedilmelidir.
- Kriterlerin kolay uygulanabilmesi için çok teknik ve ayrıntılı olmamasına özen gösterilmelidir.
- Kriterler denetçinin sübjektif yargılarını yansıtmamalı, genel olarak kabul edilebilir olmasına dikkat edilmelidir.

Bunların yanısıra kriterler uygulanırken de proje yönetimi ile iletişimi sürdürmeli onların görüşleri alınmalıdır.

6.4. Denetim Kriterlerinin Belirlenmesinde Genel Esaslar

Denetçiler denetim kriterlerini belirlerken sık sık güçlüklerle karşılaşır. Bunun nedeni hem belirlenecek kriterin projenin muhtelif bölümlerini ilgilendirmesi hem de değişik kaynaklardan elde edilmesidir.

Bu noktada gözönünde bulundurulması faydalı olacak genel esaslar belirlenmesi zorunludur. Önceden belirlenmiş esaslar denetçinin işini kolaylaştıracaktır.

Kriter oluşturulurken şu soruya cevap aranmalıdır.

- Projenin ilgili kısmı hangi denetim kriteri esasına göre en uygun kriterin oluşturulmasını sağlayacaktır.

Yaygın olarak kullanılan denetim kriteri esasları şöyle sıralanabilir:

Yasalılık

Burada denetlenen konunun veya uygulamanın mevzuata uygunluğu sorgulanmalıdır.

Tutumluluk

Projede kaynak kullanımının tutumluluk ölçülerine uygun olup olmadığı ortaya çıkarılmalıdır.

Verimlilik

Projede kaynakların en verimli şekilde kullanılıp kullanılmadığı sorgulanmalıdır.

Etkinlik

Bir çok durumda projenin amaçlarına ne ölçüde ulaştığının ortaya konması büyük önem taşır. Projenin başarısı bu yolla anlaşılabilir.

Süre

Bir işin uygun sürede ve zamanında tamamlanması etkinliğin ve tutumluluğun en önemli göstergelerinden birisidir. Kriter oluştururken süre konusu dikkate alınmalıdır.

İhtiyaçları Karşılama

Projenin çıktılarının, faydalanan toplum kesiminin beklentilerine cevap verebilme düzeyinin belirlenmesidir. Bilhassa sosyal nitelikli projelerde bu esasın kullanılması çok önemlidir.

Adalet

Sosyal nitelikli projeler başta olmak üzere birçok projede maliyet ve faydanın değişik gruplar arasında dağılımı sorgulanmalıdır.

Yukarıda saydığımız esaslar gözönünde bulundurularak oluşturulacak denetim kriterleri de konunun başarıyla, en uygun şekilde değerlendirilmesini olanaklı kılar.

6.5. Projelerde Kullanılabilecek Bazı Denetim Kriterleri

Önceki bölümlerde açıklanan düşünceler ışığında projelerde kullanılabilir bazı genel denetim kriterleri şöyle örneklenebilir :

a) Proje talep veya arz esasına dayanmalıdır. Haklı temelleri olması, kişisel veya politik etkiler altında uygulamasına karar verilmiş olmamalıdır.

b) Proje uygulamaya konulmadan önce gerekli fizibilite çalışmaları yapılmış olmalıdır. Fizibilite çalışmalarının, sadece mali açıdan yapılmış olması yeterli değildir. Sosyal gereksinimler, teknik olanaklar, onarım ve bakım çalışmaları ve stratejik zorunluluklar açısından da fizibilite çalışmaları yapılmış olmalıdır.

c) Proje mali açıdan kârlı ya da ulusal kalkınmayı, sosyal ihtiyaçları karşılayacak nitelikte olmalıdır.

d) Projenin uygulama yeri belli alternatiflerin değerlendirilmesi sonucunda seçilmiş olmalıdır. Yer seçiminde deprem, hijyen koşulları, toprak kalitesi ve ulaştırma olanakları dikkate alınmış olmalıdır.

e) Projede kullanılan teknoloji çeşitli alternatiflerin dikkatle analizi sonucunda seçilmiş olmalıdır.

Teknoloji seçilirken ;

- maliyeti,
- döviz ve kredi olanakları,
- bakım, işletme, adaptasyon olanakları,
- girdi ve hammaddelerin kolay bulunması,
- mevcut ve gelecekteki ihtiyaçları karşılama oranı,
- kolay değiştirilebilirliği,

dikkate alınmalıdır.

f) Proje mühendislik kurallarına uygun olarak hazırlanmış olmalıdır. Havalandırma, depreme dayanıklılık, çevre koruma ve kamu yararı hususları dikkate alınmış olmalıdır.

g) Projenin ihalesinde rekabet koşullarına tam olarak uyulmuş olmalıdır. İhalede açık ve adil davranılmalı, talep edilen nitelikler, miktarlar doğru olarak duyurulmalı, başvuru için yeterli süre verilmiş olmalıdır.

h) Ortaya çıkabilecek sorunların, şikayetlerin, kalite bozukluklarının en kısa sürede yetkililerin dikkatine sunulmasını sağlayacak, güvenilir bir iç kontrol sistemi kurulmuş olmalıdır.

ı) Muhasebe sistemi tam ve doğru olarak uygulanmalıdır. Sistem zamanında tam ve doğru bilgi verebilmeli, yanlışlıklar hemen ortaya çıkarılmalıdır.

j) Yönetim çalışanlarına verdiği görev ve yetkileri ayrıntılı bir şekilde tanımlamalıdır. Yetki ve görev çatışmalarına, karşılıklara meydan verilmemelidir.

k) Projede gecikmelere ve buna bağımlı maliyet artışlarına meydan vermemek için tüm faaliyetler aşamalar halinde belirlenmeli ve projenin düzgün bir şekilde yürümesi için bu aşamalar dikkatle izlenmelidir.

1) Projede faaliyetleri izlemek ve kontrol etmek için belli teknikler kullanılmalıdır. Bu teknikler network diyagramları, çubuk diyagramlar ve benzerleri olabilir.

m) Projenin performansını ölçmek için yönetimin bir takım standartları olmalıdır. Bunlara parça başına üretim maliyeti, müşteri sayısı, şikayetlerin ulaşma süresi örnek verilebilir.

n) Sözleşmeler açık ve yasalara uygun olmalı özenle ve ayrıntılı olarak hazırlanmalıdır. Sözleşmelerde hak ve yükümlülükler dengeli olmalı, karşı tarafa daha fazla hak ve fayda sağlayacak nitelikte olmamalıdır. Bunun yanısıra muhtemel ihtilafların nasıl çözümleneceği belirlenmiş olmalıdır.

o) Ödeneklerin zamanında serbest bırakılmasını sağlayacak bir sistem geliştirilmiş olmalıdır. Ödeneklerin serbest bırakılmasında bir ak-sama olduğunda yetkili otoritelere bu gecikme ve neden olduğu zararlar hakkında derhal bilgi verilebilmelidir.

p) Projenin uygulanmasında gerekli olacak bakım ve onarım maliyetleri dikkate alınmış olmalıdır.

r) Projenin her aşamasında yasal düzenlemelere uygun davranılmış olmalıdır.

Denetim Kriterlerinin Uygulanmasına Bir Örnek

1. Projenin Tanıtımı

1.1. İnceleyeceğimiz proje Pakistan Kültür, Spor ve Gençlik İşleri Dairesinin Rawalpindi'de yaptırdığı Kapalı Spor Salonu Projesidir. Proje 8.10.1981 tarihinde onaylanmıştır. Tahmini maliyeti 4.836.100 Rupidir.

Dış kredi kullanılmamıştır. Sekiz ay zarfında tamamlanması öngörülmektedir. Proje performans denetimi için uygulama aşamasında ele alınmıştır.

1.2. Kapalı Spor Salonu inşaatına Rawalphindi yerel yönetiminin talebi üzerine başlanmış ve proje Devlet Başkanı tarafından da onaylanmıştır. Spor salonu Rawalphindi ve çevresindeki halka basketbol, masa tenisi ve benzeri spor dallarında çalışma olanağı sağlamayı amaçlamaktadır. Sözü edilen bölgede bu tür faaliyetlere uygun herhangi bir tesis bulunmamaktadır. Spor salonuna ek olarak altı tane işyeri inşâ edilecektir. Bu iş yerlerinden elde edilecek gelir, spor salonunun ihtiyaçları bakım ve onarımı için kullanılacaktır.

1.3. Pakistan Bayındırlık Dairesi tarafından üstlenilen inşaat projesinin tahmin edilen maliyeti şöyledir :

<u>Projenin Kısımları</u>	<u>Tahmin Edilen Maliyet Tutan</u>
Salonun inşaatı	* 3.416.140,-Rs.
6 adet işyeri inşaatı	386.850,- Rs.
Hakem Yeri inşaatı	180.250,- Rs.
Çevre Düzenlemeleri	557.760,- Rs.
Toplam	4.541.000,-Rs.
Diğer Masraflar (ek %6,5)	295.100,-Rs.
Toplam	4.836.100,-Rs.

1.4. Projenin uygulama yeri Liagat Bagh'dır.

Liagat Bagh, Muree yolu ile Nallah Lehi nehri arasında küçük bir alandır. Çevrenin atık suları Nallah Lehi'ye doğru akmaktadır. Bu da çevreye dayanılması güç bir koku yayılmasına ve bölgenin hijyen koşullarının kötüleşmesine neden olmaktadır.

Ayrıca bölgenin rakımı düşük olup muson yağmurlarından dolayı su baskınlarına maruz kalmaktadır.

1.5. Muson yağmurlarının görüldüğü dönemde sadece su baskınları değil, bunun yanısıra toprak kaymaları da görülmektedir. İnşaatı bu etkilerden korumak için spor salonunun çevresine setler yapılması gerekmektedir.

1.6. Projenin uygulaması esnasında muson yağmurlarının beklenenden fazla olması nedeniyle çevre düzenlemesi maliyetleri artmış ve projenin maliyeti 4.836.100 Rs'den 5.561.100 Rs'ye yükselmiştir. 1982 yılının muson yağmurları çok yoğun olmuş ve bunun sonucunda Nallah lehde su seviyesi fazlasıyla yükselmiş ve toprak kaymaları görülmüştür. Sorunların büyümesi üzerine aynı yerde daha küçük çaplı bir tesis yapılması ya da projenin yerinin değiştirilmesi konusu tartışılmaya başlanmıştır. 1985 yılında bu tartışmalar devam ederken muson yağmurları daha da fazla zarara sebep olmuştur.

1.7. Maliyetin sürekli yükselmesi, projenin gecikmesi ve başarısızlığı Pakistan Sayıştay'ına projenin denetlenmesi konusunda taleplerin gelmesine neden olmuştur.

1.8. Proje için ayrılan ödeneklerin miktarı ve serbest bırakılma durumu şöyledir.

Yılı	Bütçe Ödeneği(Rs)	Onaylanan Miktar (Rs)	Gerçekleşen Miktar (Rs)
1982-83	2.438.000,-	2.438.000,-	2.438.000,-
1983-84	2.064.000,-	2.064.000,-	928.000,-
1984-85	1.059.000,-	1.059.000,-	1.059.000,-
Toplam	5.561.000,-	5.561.000,-	4.425.000,-
Ön araştırma çalışmaları için			
Maliye Bakanlığının verdiği miktar			500.000,-
Genel Toplam			4.925.000,-

1.9. Projede planlanan hedeflerin yıllık olarak gerçekleşmesine oranı şöyledir. 1982-83 döneminde yapılması hedeflenen işlerin %60'i gerçekleştirilmiştir.

1983-84 döneminde bu oran %90 iken 1984-85 döneminde %70'e düşmüştür.

1.10. Rawalphindi Liagat Bagh Spor Salonu projesinde performans denetimi yapılmasına karar verilmiştir. Ön inceleme raporu için kriterler belirlemek gerekmektedir.

2. Denetim Kriterleri

Projede aşağıdaki kriterler kullanılacaktır

2.1. Projeye ilişkin bir fizibilite raporu olmalıdır.

2.2. Yer seçimi tüm alternatiflerin dikkatle analizi sonucunda yapılmalıdır.

2.3. Salonun inşaatı ve dizaynı mühendislik kurallarına uygun olmalıdır.

2.4. İşin zamanında bitirilebilmesine yardımcı olmak üzere projenin aşamaları zaman unsurunu da dikkate alarak bir çizelge halinde belirlenmelidir.

2.5. Benzer projeler ile karşılaştırmalar yapılmalıdır.

2.6. Sözleşme ve ödemeler mali düzenlemelere uygun olmalıdır.

2.7. Projeyi yürütenler her görev için açık ve kesin tanımlamalar yapmalıdır.

2.8. Projeyi yürütenler daimi personelin çalışmalarını değerlendirmek için ölçüm standartları koymalıdır.

2.9. Ödeneklerin zamanında serbest bırakılması için çaba sarfedilmelidir.

2.10. Spor malzemeleri ile ofislerin, gözlemci ve soyunma odalarının ve depoların teftişinde kullanılacak mobilya ve diğer donanımların satın alınması ve yerleştirilmesi konusunda standartlar belirlenmelidir.

2.11. Bakım ve onarım harcamaları hesaplanmalı ve nasıl finanse edileceği belirlenmelidir.

2.12. Salonun durumu ve faaliyetlerin iç kontrolü için bir sistem oluşturulmalı ve yönetim kendi performansını ölçmek için standartlar koymalıdır.

2.13. Projeyi yürütenler daima yasa, kural ve düzenlemelere uygun davranmalıdır.

2.14. İstisna ve tekrarlardan kaçınılmalıdır.

7. DENETİM PROGRAMI

Genel olarak program, bir çalışmada uygulanacak faaliyetlerin mantıklı bir sıra izleyecek şekilde belirlenmesini ifade eder. Program yapılırken hangi faaliyetlerin hangi sürelerde tamamlanacağı ve bunların kimler tarafından üstlenileceğini belirleyen bir çatı oluşturulur. Bir programın işin alanını, amaçlarını yaklaşımını ve kullanılacak kaynakları da ortaya koyması lâzımdır.

Denetim programı hazırlanırken öncelikle temel sorunlar belirlenir. Daha sonra denetim görüşünü formüle etmek ve sorulara cevap bulmak için soru setleri hazırlanır.

Denetim programı bir denetim çalışmasının yürütülmesi için hazırlanan *yazılı* plândır. Ön inceleme raporunun sonucuna bağlı olarak hazırlanır. Bazen denetim programı aynı zamanda denetimin ön araştırma çalışmalarını düzenlemek için de hazırlanabilir.

7. 1. Denetim Programının Amaçları

Bir denetim programının amaçları şu şekilde özetlenebilir:

a) Kanıt Sağlamak

Denetim programı hazırlamanın temel amacı yapılacak denetim çalışması için kanıt toplanmasını sağlamaktır.

b) Denetim Araçlarının Gözden Geçirilmesini Sağlamak

Denetim çalışmasına fiilen başlamadan önce denetimin mantığının, yaklaşımının, alanının gözden geçirilmesinde büyük fayda vardır. Denetimi yürütenler denetim programını inceleyerek bu çalışmanın tutumluluğu, etkinliği ve verimliliği konusunda bir yargıya varabilmelidirler.

c) Rehberlik Etmek

Denetim programı, ekibin tecrübesiz elemanları için çalışmalarında faydalı bir rehber işlevi görmelidir.

d) Denetim Raporuna Temel Oluşturmak

Denetim programının bir diğer amacı da denetim çalışmalarının sonucunda düzenlenecek nihai raporlara temel oluşturmaktır.

e) Denetim Çalışmasının İzlenmesine Yardımcı Olmak

Denetim programı denetim çalışmasının izlenmesinde etkili bir araçtır. Denetim ekibinin her üyesinin yapması gereken işleri ve bunları hangi sürelerde tamamlamaları gerektiğini gösterir. Ayrıntılı görev dağılımı yapılır.

Genellikle denetim programı her çalışma için özel olarak hazırlanır. Çünkü her denetim çalışmasının ayrı ön bilgileri, özellikleri ve kriterleri vardır. Bununla birlikte bazı denetim kurumları denetçilere rehber olabilecek örnek denetim programları geliştirmeye çalışmaktadırlar. Ancak örnek programlarında her çalışmada projenin özelliklerine göre geliştirilmesi zorunludur.

Denetim programı denetimin yürütülmesi sırasında gözden geçirilmeli ve değişen koşullara uyumu sağlanmalıdır. Tereddütlere meydan yermeyecek şekilde net, doğru ve kesin bilgiler içermelidir.

Denetim programı sadece kontrol listesi veya soru setleri demek değildir. Her ne kadar bunları kapsamında bulunduruyorsa da çok daha geniş kapsamlıdır.

7. 2. Denetim Programının Kapsamı

Denetim programının kapsamı şöyle özetlenebilir.

a) Denetimin Mantığı

Bir çalışmanın etkinliğini sağlamak büyük ölçüde yürütülecek faaliyetlerin mantıklı bir sıra izleyecek şekilde düzenlenmesine bağlıdır. Bu yüzden denetim programı hazırlanırken faaliyetler makul ve uygun bir şekilde birbirini izlemelidir.

b) Denetim Yaklaşımı

Denetim programı hazırlanırken hangi yöntemlerin kullanılacağına, hangi yaklaşımın izleneceğine karar verilmelidir. Bu bağlamda yazılı belgelerin incelenmesi, yerinde inceleme yapılması ilgililerin görüşlerinin alınması ve belli verilerin kontrolünden bahsedilebilir.

c) Zaman Planlaması

Denetim programı konuyu bölümler halinde ortaya koyar ve her bölümün tamamlanması için gerekli süreyi gösterir.

Bu şekilde zaman plânlaması yapmak ileride denetçinin performansını ve çalışmanın gidişini kontrol etmek için bir ölçü olarak kullanılabilir.

d) Görev Dağılımı

Denetim programı kişi bazında görev ve yetkileri ayrıntılı bir şekilde göstermelidir.

7. 3. Denetim Programının Hazırlanması

Bir denetim programı hazırlanırken sırasıyla şu aşamalar izlenir.

- Denetim faaliyeti seçilir.
- Denetim yaklaşımı belirlenir.
- Denetim için gerekli kaynakların neler olacağı belirlenir.
- Denetim çalışması için gerekli süre tahmin edilir.
- Denetime ne zaman başlanacağına karar verilir.
- Denetim ekibinin kimlerden oluşacağı, görev ve yetkileri belirlenir.
- Daha önce hazırlanan denetim kriterlerine göre denetlenmesi öngörülen önemli konular ana bölümler halinde belirlenir.
- Her ana bölüm için alt bölümler düzenlenir.
- Denetim sonucunda objektif bir görüş oluşturabilmek için soru setleri hazırlanır.

7.4. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim programı, denetimi üstlenecek kişileri ve çalışmanın ne zaman başlayıp hangi sürelerde hangi bölümlerinin yürütüleceğini gösterir. Program başlamadan denetlenen kurumun yönetimine zaman, yer ve denetimi üstlenecek denetçiler konusunda bilgi verilir. Ofis yerleşimi ve ilgili personel konularında talepte bulunulur. Denetimin başladığı gün, denetim ekibinin şefi denetlenen kurumun üst yönetimi ile bir toplantı düzenler ve denetim ekibini kendilerine tanıştırır. Bu toplantılara konu ile ilgili kişiler de katılabilir.

Daha sonra denetim programı uygulanmaya başlanır. Her bölüm için gerekli çalışma kâğıtları (working papers) düzenlenir. Denetim çalışmasının sonuçları da çalışma kâğıtlarına işlenir. Her denetim safhası tamamlandıktan sonra hazırlanan dokümanlar denetim programına eklenir. Sorumlu denetçi tarafından parafé edilir.

Çalışma kâğıtlarındaki sonuçlar denetim ekibinin şefi tarafından yeniden gözden geçirilir. Eğer daha fazla araştırma gerekiyor ise şef denetim çalışmasına devam edilmesi konusunda direktif verir.

Denetim çalışması tamamlanınca sonuçlar derhal denetlenen kuruma bildirilir. Genelde kurumlar denetim bulgularından haberdar olmak ve açıklamada bulunmak isterler. Aynı zamanda denetçinin bulgularındaki yanlışlar veya eksikliklerin bu şekilde ortaya çıkarılması da mümkün olabilir.

Elde edilen bilgiler denetim raporu için kaynak oluşturur. Bu kaynak çalışma kâğıtları şeklindedir.

7.5. Çalışma Kâğıtları (Working Papers)

Çalışma Kâğıtları denetimin planlama ve yürütme aşamalarında denetçi tarafından hazırlanacak dosyalardır. Bunların hazırlanmasında temel amaç, denetim raporunun hazırlanmasında ve sonrasında denetçiye bilgi sağlamaktır. Bunun yanısıra çalışma kâğıtlarının incelenmesi ve kontrolü ekip üyelerinin çalışmalarının izlenmesi açısından da yararlı olur.

Denetim çalışma kâğıtları temel olarak şu bilgileri kapsar:

- Ön inceleme çalışmaları gibi, denetimin planlama bilgileri,
- Denetlenen kurumun iç kontrollerine ilişkin değerlendirmeler,
- Potansiyel önemdeki konularda denetim programı,
- Denetim ekibinin her elemanı için çalışma ve görev dağılımının detayları,
- Denetim ekibi tarafından gözden geçirilmiş kanıtlar,
- Denetim bulgularının bir özeti.

Dosyaların Düzenlenmesi

Denetim çalışma kâğıtları olarak hazırlanacak dosyalar iki ana grupta yer alır. Bunlar

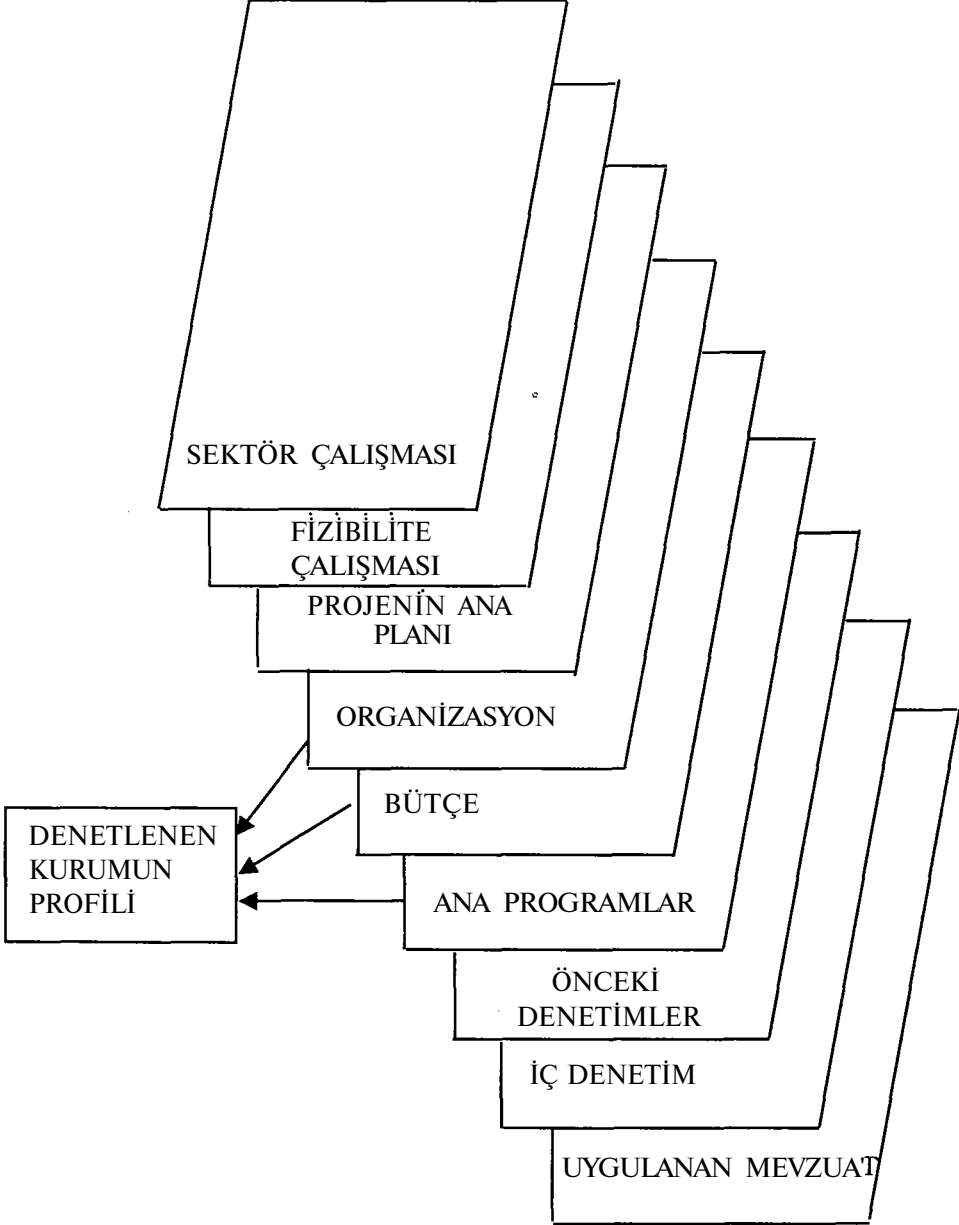
- 1 - Ana dosya
- 2- İş akışı dosyası

Her çalışma kâğıdının başında şu bilgiler yer alır :

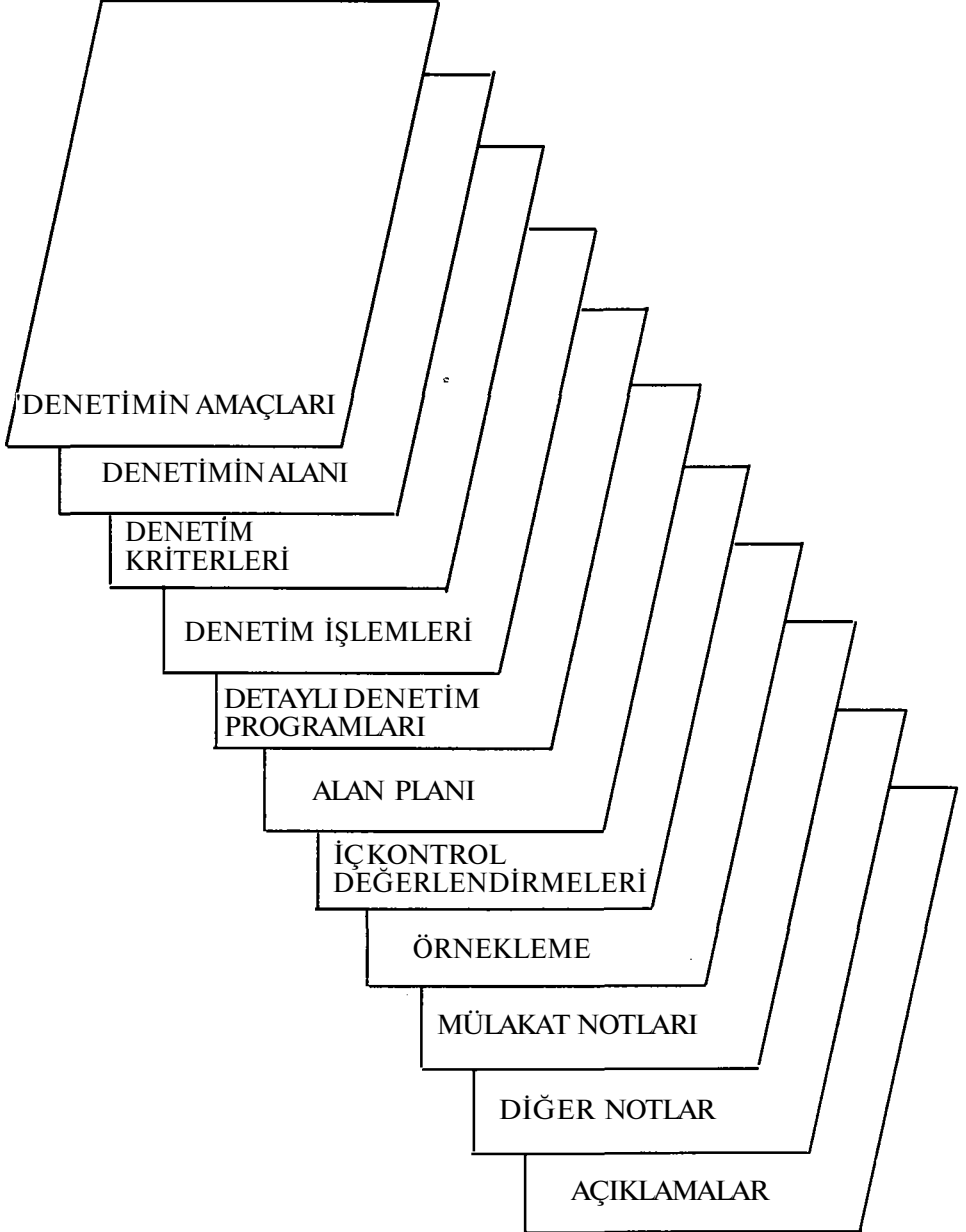
- Bölüm
- Projenin adı
- İlgili personel
 - * Adı
 - * Unvanı
 - Telefonu
- Denetçilerin isimleri, telefon numaraları
- Başlama tarihi
- Tamamlanma tarihi

Söz konusu dosyalar denetçinin elinde bulunur ve sonraki görevler için haleflerine devredilir.

TABLO 6
ANA DOSYANIN KAPSAMI



TABLO 7
İŞ AKIŞ DOSYASININ KAPSAMI



Denetim Programına Bir Örnek

Birçok projede temel sorunlardan birisi projenin planlanan sürede tamamlanamamasıdır. Bu kısaca, süre aşımı olarak adlandırılabilir. Bir projede, süre aşımı sorunu ön inceleme raporu ile belirlenir.

Denetim programında sorunu ve nedenlerini ortaya koymak ve açıklayabilmek için temel sorunlar belirlenir. Bazen bu temel sorunları alt başlıklar halinde genişletmek gerekebilir. Daha sonra her sorun için soru setleri hazırlanır.

"SÜRE AŞIMI" sorununda kullanılabilecek temel sorular şöyle örneklebiliriz.

- İşin doğasında veya alanında değişim sözkonusu olmuş mu?
- Ödeneklerin serbest bırakılmasında gecikme var mı?
- Projenin tamamlanmasının bağlı olduğu diğer faaliyetlerde gecikme var mı?
- Doğal afet veya beklenmeyen olaylar görülmüş mü?

Yukarıda saydığımız temel sorular için hazırlanabilecek soru setlerine şöyle örnek verebiliriz.

Soru Setleri

A- İşin alanında veya doğasında değişiklik

- 1- Orijinal planda öngörülen işin alanında veya doğasında bir değişiklik meydana gelmiş midir?
- 2- Değişiklik iş artışı sonucunu doğurmuş mudur?
- 3- Sonradan meydana gelen değişikliğin projenin plan aşamasında öngörülmesi mümkün müdür?
- 4- İşte meydana gelen artış projesinin amaçlarına uygun mudur?
- 5- İş artışı ve değişiklik yetkililerce onaylanmış mıdır?
- 6- İş artışı fazladan mali yük getirmekte midir?
- 7- İş artışı projenin tamamlanma süresini geciktirmekte midir?

B- Ödeneklerin serbest bırakılmasında gecikme

1- Proje faaliyetlerini düzenleyen bir zaman tablosu yapılmış mıdır?

2- *Zaman*, tablosu birden fazla mali yılı kapsamakta mıdır?

3- Çalışma tablosu ile finans planı uygun mudur?

4- Uygulamada tabloda öngörülen mali kaynak gereksiniminin üzerinde kaynak gerekli olmuş mudur?

5- Ödenekler zamanında alınabilmiş midir?

6- Çalışma raporları zamanında tamamlanmış mıdır?

7- Gecikmelerden Maliye Bakanlığı sorumlu tutulabilir mi?

C- Proje faaliyetlerinde gecikme

1 - Öngörülen tüm çalışmalar zamanında tamamlanmış mıdır?

2- Müteahhit firma süre aşımından sorumlu tutulabilir mi?

3- Projenin yürütülmesinde gerekli Network diyagramları, CPM'ler v.b. zamanında hazırlanmış mıdır?

4- Projenin belli kısımlarının başlaması diğer bazı çalışmaların tamamlanmasına bağlı mıdır?

5- Projenin alt bölümleri var mıdır?

6- Süre aşımına herhangi başka bir firmanın hizmetlerini zamanında yapmaması neden olmuş mudur?

7- Projenin başlaması için belli formalitelerin yerine getirilmesi gerekmekte midir?

8- Bu formaliteler zamanında tamamlanmış mıdır?

9- Formalitelerin yerine getirilmesi diğer kurumlara bağlı mıdır?

D- Doğal afet ve beklenmeyen durumlar

1- Projenin belli aktivitelerinin tamamlanması için gereken süreleri belirleyen kapsamlı bir plân mevcut mudur?

2- Proje süreleri belirlenirken hava koşulları gözönünde bulundurulmuş mudur?

3- Hava koşulları beklendiği gibi gerçekleşmiş midir?

4- Beklenmeyen bir durum meydana gelmiş midir?

5- Projeye girilmeden önce bir toprak incelemesi yapılmış mıdır?

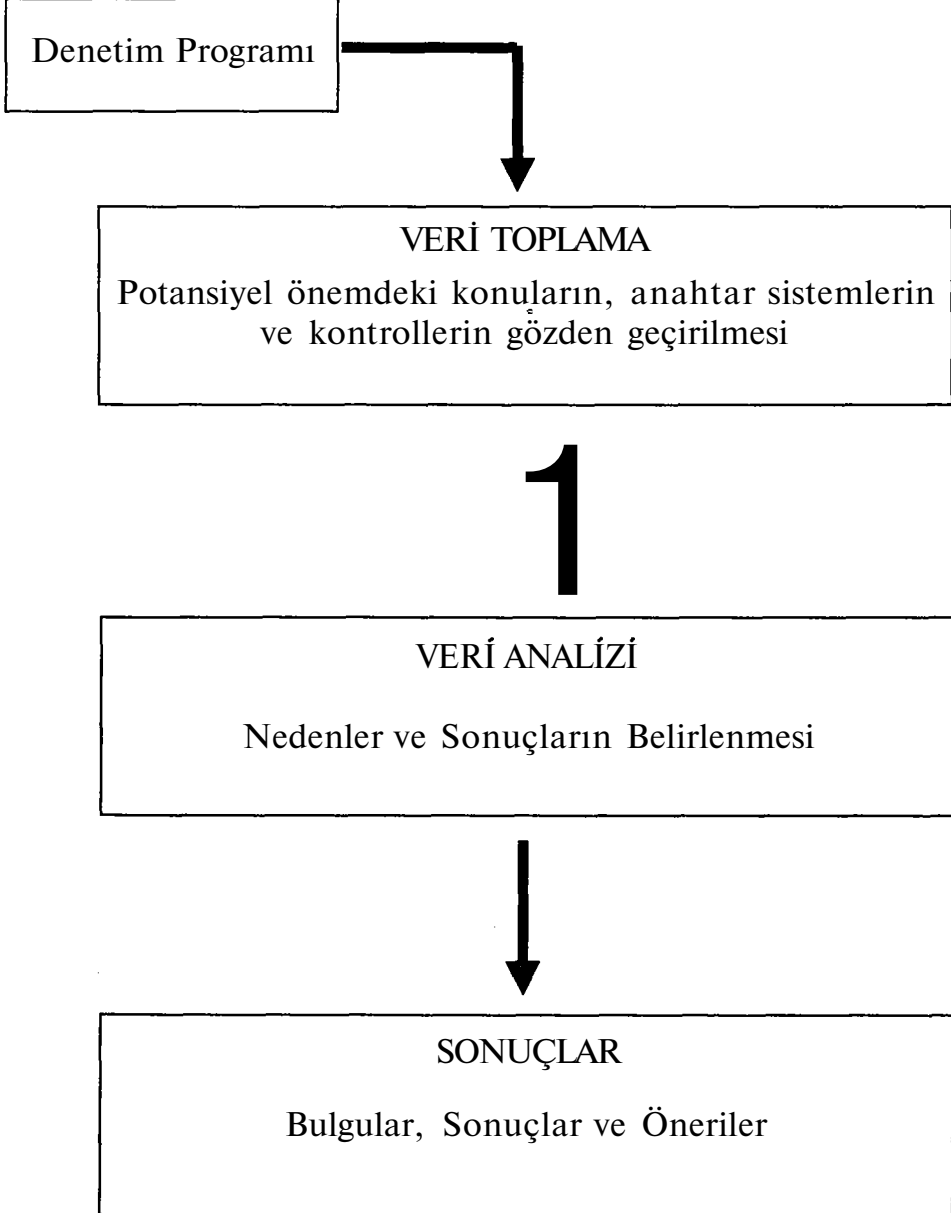
6- Projenin yeri bu incelemelerin sonucuna uygun olarak belirlenmiş midir?

7- Süre aşımına neden olabilecek deprem, su baskını savaş gibi doğal veya sosyal afetler meydana gelmiş midir?

8- Süre aşımından projeyi yürütenler sorumlu tutulabilir mi?

PERFORMANS DENETİMİNİN
YÜRÜTÜLMESİ

TABLO 8
PERFORMANS DENETİMİNDE
YÜRÜTME AŞAMASI



8. PERFORMANS DENETİMİNİN YÜRÜTÜLMESİ

Ön inceleme raporunun onaylanmasından ve ayrıntılı denetim programının hazırlanmasından sonra, denetimin uygulama aşamasına geçilir. Ayrıntılı denetim çalışması, performans denetiminin uygulama aşamasında gerçekleştirilir.

Yürütme aşamasının başlıca HEDEFLERİ şunlardır:

- Potansiyel önemdeki konular hakkındaki başlangıçtaki bulguları kanıtlamak ve kilit soruların cevaplarını araştırmak,
- Son bulguları geliştirmek,
- Öneriler hazırlamak.

8.1. Performans Denetiminin Yürütme Aşamaları

Yukarıda belirttiğimiz yürütme hedeflerine ulaşmak için performans denetçisinin tablo 8'de gösterilen bir dizi çalışmayı yapması gerekecektir. Projenin üst düzey yönetiminin bilgilendirilmesi, denetim yaklaşımının kesinleştirilmesi, veri toplanması ve analizi bu çalışma kapsamındadır.

8.1.1 Projenin Üst Düzey Yönetiminin Bilgilendirilmesi

Denetim uygulamasında ilk adım; denetim ekibi ile denetlenen kurumun üst düzey yöneticilerinin tanışmaları; denetimin kapsamı, denetim yaklaşımının ve denetimin beklenen süresinin açıklanması; doğru bir iş akışının sağlanması için denetlenen kurumdan denetçinin beklentilerinin bildirilmesi amacıyla, kilit personelle toplantı yapılmasıdır. Bu toplantı denetim ekibine; denetlenen kurumun organizasyonu, kilit personeli, yönetim bilgi sistemi, temel faaliyetleri, kontrol sistemi, bütçesi v.b. konularda bilgi sahibi olma fırsatı verir.

Toplantıda aşağıdaki konular görüşülmelidir:

- Denetimin süresi, başlama ve bitiş tarihleri belirtilerek denetlenecek bölgelerin seçilmesi,
- Denetim ekibinin üyelerinin ve şefinin isimlendirilmesi ve atanması,
- Denetimin kapsamı ve yapısı,
- İlk görüşme için istekte bulunulan denetlenen kurumun üst düzey yetkilisi isterse, toplantıda denetim sırasında yardımcı olabilecek diğer uzman personeli de bulundurabilir,
- Toplantıya katılacak denetim departmanının görevlilerinin isimlendirilmesi ve atanması,

- Çalışma yeri ile telefon, daktilo, yerinde inceleme, mevcut kayıtlar ve bilgiler gibi diğer hizmetler için denetlenen kurumdan talepte bulunmak.

Toplantının amaçları ise şöyle belirlenebilir :

- a) İşbirliği içinde ve uyumlu bir çalışma ilişkisi kurmak,
- b) Denetim programı, amacı, kapsamı, metodolojisi ve kriterlerini denetlenen kurumun yönetimi ile paylaşmak,
- c) Denetlenen kurumun yönetiminden, denetçilerin incelemesini istedikleri konuları soruşturmak,
- d) Yönetimin çeşitli kademeleri ile günü gününe iletişim de dahil, denetimin kolaylaştırılması için düzenlemeler yapmak,
- e) İki tarafın da ilgilendiği diğer konular üzerine karşılıklı görüş alışverişinde bulunmak,

Karşılıklı anlayış ve işbirliği içinde denetimin yürütülebilmesi için ilk toplantıda uyumlu bir ilişki kurulması önemlidir. Toplantıda görüşmeler yapılırken, faydalı olabilecek bilgiler mülakat bölümünde verilmiştir.

Toplantı sırasında gözönünde bulundurulacak, bazı faydalı bilgiler ise şöyle sıralanabilir :

- Çeşitli kademelerdeki yöneticilerle, uyumlu bir ilişki kurmak için gelenekler korunarak, samimi ve nazik davranılmalıdır. Çok uzak, resmi, katı ve kuralcı davranan denetçiler, denetlenen kurum görevlilerinden, istenen işbirliği ve yardımı sağlayamayabilirler. Aynı zamanda, basiretli bir denetçi, dostluk ve kişisel ilişkiyi, incelemenin ve denetim raporunun hedeflerini etkilemesine izin vermeyecek şekilde, makul sınırlar içinde tutmayı bilmelidir.

- İlk toplantı performans denetiminin yapısı ve ayırtedici özelliklerini açıklamak için iyi bir fırsat olacaktır. Denetçi, yeni bir disiplin olan performans denetimine, birçok kişinin aşına olmadığını bilmelidir. Performans denetimi bir inceleme veya soruşturma gibi görülmemelidir.

- Denetçi denetlenen kurumun yönetimi ile denetim amaçlarını, kapsamını ve kriterlerini paylaşmalıdır. Denetçi, denetim standartlarına uygun olarak sorumluluklarını yerine getirirken, açık fikirli davranarak, denetlenen kurum yönetiminin görüşlerini dikkate almalıdır. Denetlenen kurumun görüşlerinin denetçi kararlarında yaratacağı değişiklik, daha iyi sonuçlara ulaşılmasını sağlayacaktır. Aynı zamanda denetim ofisinin değişikliklerinin onaylanmasına ilişkin mevcut talimatları izlenmelidir.

- Denetim kriterleri ön inceleme aşamasında, karşılıklı olarak kabul edilmemişse, özel bir dikkat gerektirir. Performans değerlendirme kriterlerinin planlar, el kitapları, kurumun işlemleri ve diğer belgelendirilmiş izleme ve değerlendirme sistemleri ile tanımlandığı yerlerde, denetim kriterleri üzerinde denetlenen kurumla anlaşmak zor olmayacaktır. Aksi halde, denetçinin önerdiği performans kriterleri denetlenen kurum kriterlerin doğru ve ilgili olduğu konusunda ikna etmek için inandırıcı argümanlarla desteklenmelidir. Denetim kriterlerinde sağlanacak karşılıklı anlaşma denetim sonuçlarının kabul edilmesinde ve yönetimin daha iyi iş yapması için motive edilmesinde yardımcı olacaktır.

Denetim bulguları üzerine, günü gününe iletişim sağlamaya yönelik, karşılıklı uygun bir düzenleme yapılması, ilk toplantının en önemli amacıdır. Başlangıç bulguları ve gözlemleri, yönetimin ilgili kademeleriyle paylaşılmaz ve tartışılmaz ise, denetim amaçları gözardı edilmiş olacaktır. Hem ilgili yöneticilerle hem de denetlenen kurumun üst düzey yetkilisi ile başlangıç gözlemleri ve sorularını tartışmak için karşılıklı anlayış ve açıklığa dayanan bir ortam oluşturulmalıdır.

Çalışma yeri, daktilo, yerinde inceleme, kayıtların ve diğer bilgilerin elde edilmesi gibi idari düzenlemeler toplantıda kabul edilmelidir.

8.1.2. Denetim Yaklaşımının Kesinleştirilmesi

Denetim yaklaşımı, ön inceleme raporunun hazırlanması sırasında belirlenir. Denetçi, uygulama aşamasında karşılaştığı yeni durumlara uyarlamak için denetim yaklaşımında değişiklik yapmak isteyebilir. Aşağıdaki yaklaşımların her biri denetime uygulanabilir:

- Denetim, dokümanların dikkatli incelenmesi üzerine temellendirilmelidir. Örneğin, Proje belgelerinin ve muhasebe kayıtlarının incelenmesi.

- Maddi kanıtlar incelenmelidir.

- Yerinde inceleme yapılmalıdır.

- Denetlenen kurumun yöneticileri ile görüşmeler yapılmalıdır.

- Dışardaki kurumlardan veri toplanmalı ve konuyla ilgili araştırmalara başvurulmalıdır.

- Projeden yararlanacak nüfusun yapısı incelenmelidir.

8.1.3. Verilerin Toplanması

Performans denetçisi, planlama safhasında riskli bulunduğu konulara ilişkin sezgisini doğrulamak için mali ve mali olmayan birçok veri toplamak zorundadır. Verilerin birinci kaynağı mali tablolar ve belgelerdir. Bu veriler, düzenlilik denetimine de kaynak oluşturduğu için denetçinin aşına olduğu verilerdir. Diğer veriler ise; alışılmamış yöntemlerle elde edilir.

Verileri nitel ve nicel olmak üzere iki grupta toplayabiliriz:

NİCEL VERİLER : Miktarla ilgilidir ve sayılan içerir.

-Ön inceleme raporu,

-Fizibilite raporu,

-Bilgisayar verileri

-Organizasyon Şeması •

-Bütçe tahsisatları

-Ana Programlar

-Daha önce hazırlanan denetim raporları.

-İç denetim raporları

-Yürürlükteki yasalar, genelgeler vb. nicel verilerdir.

Bu nicel veriler, normal olarak denetçinin dosyasına girer ve denetlenen kurumun profilinin çıkarılmasında ve anlaşılmasında yardımcı olur.

NİTEL VERİLER : Durumu, olayları, insanları, tanımlar ve davranışları gözlemler. Performans denetiminde, denetçinin nitel verileri analiz etmesi ve yorumlaması gerekir. Çünkü, insanların ve makinaların performansını raporlamak zorundadır. Bu ise, yalnızca nitel verilerin analiz edilmesi ile mümkün olabilir.

8.1.3.1. Verilerin Gözden Geçirilme Amaçları

Performans denetiminde, verilerin gözden geçirilmesinin amacı :

- Kaynakların elde edilmesi ve kullanımında tutumluluk ve verimlilik ilkelerine uyulup uyulmadığını,
 - Çıktılar, etkiler ve amaçların planlandığı gibi başarılıp başarılmadığı,
 - Uygun ve tatmin edici bir şekilde işleyen kilit kontroller ve sistemlerin olup olmadığını,
- ortaya koymak ve,
- Denetime tabi kuruluş program, faaliyet ve hizmetlere ilişkin denetçi yargısı ve denetim sonucunu desteklemek için yeterli uygun ve makul kanıtlar toplamaktır.

8.2. Veri ve Kanıt Toplama Teknikleri

Veri ve kanıt toplamak için mülakat, anket, dokümanların gözden geçirilmesi, analiz, yineleme ve fiziki gözlem (yerinde inceleme) gibi birçok teknik vardır.

8. 2. 1. Mülakat

Bir performans incelemesinin tamamlanması için denetçinin organizasyonu tanıması, verileri toplaması, analiz etmesi ve çeşitlendirmesi, projeden yararlanacak olan kesimin bakış açısını araştırması ve yönetime bulgularını doğrulatması gerekmektedir. Bunu başarmak için çalışma dosyalarından raporların, gelir gider belgelerinin incelenmesine, kişisel gözlemlerden hedef kitlenin farklı kesimleriyle ve yönetimin çeşitli kademeleriyle mülakata kadar bir dizi yöntem kullanılır.

Mülakat, performans denetimi sürecinin belki de en önemli bölümüdür. Denetçinin, kurduğu kişisel iletişimle güvenilir bilgi almasına, denetlenen kurumun değişik yönleri hakkında şüphelerini gidermeye, bulguları çeşitlendirmesine ve denetimi süresince çeşitli prosedürlerin uygulaması sonucu oluşan denetime ilişkin kanısını, üst yönetime ve meclise sunmadan önce geçerli kılmasına yardımcı olur.

Dünyanın hemen her yerinde denetleyene pek sıcak bakılmadığından mülakat oldukça zor bir görevdir. Mülakatı yapan denetçinin güven yaratması ve muhatabını motive etmesi bu nedenle önemlidir.

8.2.1.1. Mülakatın Amacı

a) Denetlenen Kurumu Tanıma

Bir kurumun, projenin, programın veya bir faaliyetin tam anlamıyla denetimi bunları iyi tanımakla mümkündür. Mülakat ise denetçinin kurumdaki kişileri tanımasına olanak sağladığı gibi aynı zamanda kurumun,

- Yönetim bilgi sistemini,
 - Amaç ve hedeflerini,
 - Plan, politika, program ve projelerini,
 - Başarıları ve başarısızlıklarını,
 - Bütçe, fizik ve insan kaynaklarını,
- öğrenmesine yardımcı olur.

b) Veri Toplama

Mülakat, performans denetiminde önemli bir veri toplama yöntemidir. Denetçi bilgi ve verileri değişik yapıdaki ve kademedeki kişilerden ve değişik kaynaklardan toplar.

- Üst kademedен : Bu kademedе bakış açısı geniş, bilgiler bütün ve özet şeklindedir.

- Uygulama kademesinden : Bu kademedе sınırlı bir alan için uygun ve detaylı bilgi edinmek mümkündür.

- Çalışanlar ve sendika liderlerinden: Denetçi bazı durumlarda önemli bir görevde olmayan vasıfsız kişilerden kullanabileceği yararlı bilgiler edinebilir. İyi bir denetçi bu tür bilgileri kesinlikle gözardı etmemelidir.

- Araştırma merkezleri ve diğer kurumlardan : Performans denetçisi verileri mutlaka denetlenen kurumdan elde etmek zorunda değildir. Bunun için çeşitli araştırma birimlerinden yararlanabilir.

Ayrıca belirli bir alanda profesyonel ve uzman olan kişiler de potansiyel veri kaynakları arasındadır. Projeden yarar görmesi beklenen şahıslardan yararlanılması ise, özellikle belirli olguların doğrulanması açısından önem taşır.

c) Bulguların Doğrulanması

Veriler resmi olarak kullanılmadan önce denetçinin bunları ilgisine göre;

- Yönetime,

- Uzmanlara,

- İşçi sendikalarına,

- Projeden yarar görmesi beklenen kesime,

doğrulanması gerekmektedir.

d) Yönetimin Cevabının Alınması

Denetim sonucu geliştirilen denetim bulguları denetlenen yönetim tarafından rasyonel bulunabileceği gibi kabul edilmeyerek karşı da çıkılabılır. Bu nedenle denetim bulgularının raporun tamamlanmasından önce mutlaka yönetimle tartışılması gerekmektedir.

Mülakat yoluyla alınan cevaplar :

- Yanlışların düzeltilmesi,
 - Bazı bulgulardan vazgeçilmesi,
 - Yeni alanların tesbiti açısından,
- önem taşır.

8.2.1.2. Mülakatta Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Mülakatın başarılı bir şekilde yürütülmesi için uygun kişinin seçiminin yanısıra bazı kurallara dikkat edilmesi gerekmektedir. Mülakat sırasında yapılan bazı hatalar - görüşme süresince sürekli eleştiri yapmak gibi - muhatabı kızdırabilir. Bu da denetçiyi zor duruma sokarak tüm görüşmeyi yararsız kılabilir. Bu nedenle görüşme süresince aşağıda belirtilen bir takım hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

a) Motivasyon

Denetim olgusuna, denetlenenlerce pek sıcak bakılmadığından performans denetçisinin mülakat amacıyla denetlenene ulaşması genellikle güç olmaktadır. Bu nedenle denetçinin doğru ve incelikli bir yaklaşımla denetleneni kendisiyle işbirliği yapmaya motive etmesi gerekmektedir.

Denetçi, denetlenen kuruma performans denetiminin farklı yapısını açıklayarak ve olumlu yönleri hakkında bilgi vererek işini kolaylaştırabilir. Denetim raporlarında, eksikliklerin giderilmesi konusundaki önerilerin yanısıra, başarılı çalışmaların takdirinin de yer aldığı açıklanmalıdır. Yine, yöneticilerin kendilerinin de farkında oldukları, ancak üst kademelerdekilerce dikkate alınmayan problemler alanların performans

denetimi raporunda ele alınmasının, halkın ilgisini çekeceğini ve bunun da sorunların çözülmesinde yardımcı olacağını belirtmekte yarar vardır.

b) Ön Hazırlık

Mülakatta başlangıç noktası görüşme için uygun kişinin seçimidir. Bir kurumda performans denetçisi için gerekli bilgileri sağlayabilecek birçok kimse bulunabilir. Böyle bir durumda seçim yapmak yerine sırayla görüşmek daha akılcı olacaktır.

Uygun kişinin seçiminden sonra denetçi, kibar bir şekilde mülakatın nedeni ve mülakat için seçilme nedenini açıklamalı; görüşmenin yeri, tarihi ve zamanı karşılıklı olarak kararlaştırılmalıdır.

Görüşme için en uygun yer kayıt, doküman ve eleman temininin kolaylığı nedeniyle, karşı tarafın çalışma yeri olacaktır. Ayrıca rahatsız edici olmayan bir mekan ve verimli olacak bir zaman seçilmelidir. Örneğin gürültülü bir mekan ve haftanın ilk ve son çalışma saatleri görüşme için uygun şartlar değildir.

c) Hazırlık

Denetçi görüşme için çok iyi hazırlanmalıdır. Amaçlarını çok iyi tanımlamalı, mülakatı nasıl yapacağı konusunda düşüncelerini oluşturmalı ve çeşitli notlar hazırlamalıdır. Bazı temel soruların önceden hazırlanması ve görüşme yapılacak kimsenin kişiliği hakkında bilgi sahibi olunması, görüşmenin yürütülmesini kolaylaştıracaktır. Görüşme yapılacak şahsın kişiliği hakkında önceden bilgi sahibi olunması çeşitli durumlarda nasıl tepki göstereceğinin bilinmesi açısından yarar sağlar.

d) Görünüş ve Giyim

Denetçi giyimine özen göstermelidir. Düzenli bir giyim denetçiye olan saygıyı arttıracaktır. Ancak rahat davranışı engelleyecek çok sıkıcı kıyafetler giyilmemelidir.

e) Dakiklik

Denetçi görüşmeye zamanında gitmelidir. Erken gittiğinde karşı taraf görüşmeye hazır olmayabilir. Ters durumda ise, bekletmiş olacaktır. Bu da mülakat için iyi bir başlangıç değildir.

f) Mülakat Yapılan Kişiyi Rahatlatma

Bir mülakatın başarısı karşı tarafın bilgileri vermekteki arzusuna ve kendisini rahat hissetmesine bağlıdır. Bu nedenle denetçi karşı tarafı elinden geldiğince rahatlatmak zorundadır, Mülakat yapılan kimse denetçiden çekinmemeli onu kendisine yardımcı olarak görmelidir.

Denetçi, mülakata başlamadan önce kendini tanıtmalı, görüşme yaptığı kişiye duruma göre ismi veya unvanıyla kibarca hitap etmeli ve görüşmeye katıldığı için teşekkür etmelidir. Bu karşı tarafı bir dereceye kadar rahatlatacaktır.

Mülakatın, mülakat yapılan kişinin kendi çalışma yerinde yapılması, eksikliklerin büyütülmemesi, çalışma yerinin övülmesi de rahatlatıcı diğer faktörlerdir.

g) Basit Konulardan Başlama

Performans denetimi kurumun performansı ve onun yöneticileri hakkında bir fikir oluşturmayı içerdiği için oldukça ciddi bir konudur ve bu nedenle denetçilere pek sıcak bakılmamaktadır. Denetçi bunları gözönünde tutarak mülakata basit konulardan başlamalı kademeli olarak ağır konulara yönelmelidir.

Denetçi görüşme sırasında dikkatli olmalı, problemleri incelikle ele almalı, konunun dışına çıkılmasını önlemelidir.

Denetçinin denetlenen kurumun başarılarını takdir etmesi ve yönetimin imkanlarının sınırlı olduğunu kabul etmesi de karşı tarafın ya kınlaşmasını sağlayacaktır.

h) Soruların Seçimi

Mülakatta, soruların titizlikle seçilmesi gerekmektedir. Özel, kasıtlı, taraflı ve kaba bir soru karşı tarafı kızdırarak görüşmenin olumsuz seyretmesine yol açacaktır. Denetçi, görüşme sırasında kibarlığı ve alçak gönüllülüğü elden bırakmamalıdır.

Denetimin başlangıcında denetçinin çok fazla bilgiye ihtiyacı vardır. Bu aşamada başlangıç sorularına; denetim görüşünü formüle etmeye veya doğrultmaya çalıştığı zaman ise birtakım sonuçlara ulaşmak için kapanış sorularına ihtiyacı vardır.

Öncelikli olarak sorulacak soruların yanısıra karşı taraftan gelecek cevabın ışığı altında sorulacak pek çok ikinci sorular olabilir. Denetçi, bu soruların sorması gerekebilecek durumlara karşı uyanık olmalıdır.

Bir denetim incelemesi tarafsız ve doğru olmayı ve gerçekleri parlamentoya ve yönetimin gözü önüne sermeyi amaçlar. Bu nedenle denetçi, denetim çalışmasını yanlış yöne sevk edebilecek imalı ve yönlendirici sorular sormamak, tarafsız olmalıdır.

i) Açıklık

Denetçi, denetlenen kurumun performansı hakkında olumsuz bir görüş oluşturacak somut bilgilere sahip olsa bile herhangi bir önyargının mülakata yansımaya izin vermemelidir. Denetlenen yönetimin kendi görüş açılarını ortaya koymalarına izin vermeli, nedenlerini dinlemelidir.

Denetçilerin genel olarak yaptıkları bir hata, kendilerini yöneticilerin yerine koymamaları ve benzeri bir durumda kendilerinin nasıl davranacaklarını düşünmemeleridir. Mülakatı yapan yaklaşımda içten olmalı ve eleştirilere kendisinin nasıl tepki vereceğini düşünmelidir.

j) Mülakat Yapılan Kişinin Çekinmeden Konuşmasını Sağlama

Bir mülakatın başarılı olabilmesi için mülakat yapılan kişinin rahat bir şekilde konuşabilmesi önemlidir. Denetçi özgür konuşmayı engelleyecek veya karşı tarafın konuşma sırasında tedbirli ve dikkatli olmasına yol açacak tavırlardan kaçınmalıdır.

Performans denetimi için yapılan herhangi bir mülakatta ses ve görüntü bantları kullanılması, karşı tarafın bu kayıtların aleyhine delil olarak kullanılabileceğini düşünmesine yol açacağı için iyi fikir değildir. Karşı taraf konuşurken uzun notlar almak veya konuşmasını sık sık kesmek de arzu edilmeyen durumlardır.

Denetçi karşısındakinin özgürce konuşmasını istiyorca aynı zamanda iyi bir dinleyici olmalıdır. Sorular mülakat yapılan kişinin düşüncelerini düzenlemede yardımcı olarak şekilde mantıklı bir tarzda sorulursa, özgür bir konuşma ortamı sağlanmış olacaktır.

k) Diğer Hususlar

Denetçi mülakatı amacına ulaşmaya kadar sürdürmelidir. Bu sağlanamazsa, sorumlusu mülakatı yapan olacaktır. Böyle durumlardan kaçınmak için meselelere değişik açılardan yaklaşmak gerekmektedir.

Denetçi karşı tarafı gücendirmemek için tarafsız, olumlu ve yapıcı bir yaklaşım içinde olmalı, özgür ve doğru bir şekilde iletişim kurmaya çalışmalıdır.

Yüzleştirmeden kaçınılmalı, değişen koşullara hazırlıklı olmalıdır.

Sonuç olarak, yukarıdaki tartışmalardan da anlaşılacağı üzere, mülakat performans denetimi sürecinin en önemli alanıdır. Aynı zamanda, denetim incelemesinin amaçlarının başarılı bir şekilde yerine getirilmesi için dikkatlice ele alınması gereken hassas bir konudur. Mülakat, güçlü bir iletişim yeteneği gerektirir. Gerekli olan itina gösterilmezse, muhatap kızdırılarak denetim incelemesi tehlikeye sokulabilir.

8.2.2. Anket Kullanımı

Mülakat, bir projenin etkisinin değerlendirilmesinde denetçiye çok değerli veriler sağlasa da; çok sayıda insanla ilişki kurmak zaman kaybına yol açabilir. Bu nedenle veri toplamak için çok sayıda mülakat yapılması gerekiyorsa denetçi bir anket formu kullanmayı düşünebilir.

Ancak hazırlanması ve sonuçlarının analizi zaman gerektirdiğinden ve maliyeti yüksek olduğundan anket formları sıradan bir araştırmada kullanılmamalıdır.

Anket formları mülakat yapılırken kullanılabilmesi gibi denetim kurumundan, denetlenenlere, zaman kazanmak ve maliyeti düşürmek amacıyla kullanılabilir.

Anket formlarında sorular

- Amaçlara ve denetim için gerekli bilgilere uygun bir format içerisinde olmalıdır.

- Mantıklı bir silsile izlemelidir.
- Tarafsız olmalı, kişisel olmamalıdır.
- Komplike, anlaşılması güç olmamalıdır.

8.2.3 Dokümanların (Belgelerin) Gözden Geçirilmesi

Birçok denetim kanıtı dokümanların gözden geçirilmesi sonucu elde edilir. Hesaplar, yönetim ve iç izleme raporları, çalışmaları, denetim ve değerlendirme raporları ve diğer ilgili kayıtlar incelenecek dokümanları oluşturur.

Bütün kayıtları ve elde edilebilecek bütün bilgileri incelemek için denetçinin hiçbir zaman yeterli zamanı olmayacaktır. Denetçinin mesleki deneyimi ve profesyonel yargısı, üzerinde ilginin toplanması gereken dokümanların ve kapsamın belirlenmesinde yardımcı olacaktır. Genellikle, güvenilir sonuçlara ulaşmak için örnekleme teknikleri kullanılmaktadır.

Örnekleme, bütün veriler arasında bir kısmının seçilme sürecidir. Seçilmiş kısım bütününe karakterini yansıtmalıdır. Örnekleme temel amacı, her bir kalem incelenmeksizin kitle hakkında maksimum bilgi alınmasıdır. Örnekleme en önemli avantajları şunlardır :

- Örnekleme, kitlenin küçük bir bölümünden veri toplandığı için ekonomiktir.
- Veriler daha hızlı toplanır ve analiz edilir. Böylece zamandan tasarruf sağlanmış olur.
- Bütünün kontrolü için seçilen örnek temsil edici olmalıdır.

8.2.4. Analiz

Analiz, konunun, içeriğinin, anlamın ve eğilimlerin daha açık anlaşılmasını sağlamak için verilerin ve diğer bilgilerin incelenmesi, daha basit unsurlara ayrıştırılmasını gerektirir. Rasyolar, yüzdeler, fayda-maliyet analizleri bazı analiz örnekleridir.

8.2.5. Yineleme (Replication)

İstenildiği şekilde sistemin ve sürecinin işleyip işlemediğini belirlemek için faaliyetin bütün aşamalarının tekrarlanmasıdır.

8.2.6. Fiziki Gözlem-Yerinde İnceleme (Physical Observation-Site Visit)

Birçok durumda, faaliyetler ve faaliyet çevresi hakkında ilk elden bilgi elde edilmesinde, fiziki gözlem denetçi için çok faydalı olacaktır. İş birikimleri, gereğinden fazla alet veya materyal, atıl personel, çağdışı çalışma metodları, eskimiş teknoloji ve kötü çalışma koşulları daha fazla inceleme yapmanın verimsizliği konusunda denetçi için bir uyarı olacaktır.

Yerinde inceleme, denetçi projeyi tamamen anladıktan sonra, düzenlenmelidir. Yerinde inceleme aşağıda belirtilen birçok amaca hizmet edebilir.

- Özellikle, fiziki bakımdan projeyi denetçinin daha iyi kavramasını sağlayacaktır.

- Aşağıdaki hususların öğrenilmesi için proje görevlileri ile görüşmeler yapma fırsatı verir.

- İş nasıl yapılıyor?
- Çalışanlar nasıl organize ediliyor?
- Kalite kontrolü nasıl yapılıyor?
- Gelişmeler nasıl değerlendiriliyor ve izleniyor?
- Hangi problemler ve darboğazlarla karşılaşılabilir?

- Yer ve bölge planları, gelişme raporları, güncellenmiş program ve şemalar gibi bazı dokümanlar yalnız yerinde elde edilebilir.

- Ancak, ilgisiz insanların belirttiği anlamsız düşüncelerin, anlamlı sonuçlara ulaşmak için yeterli kanıt oluşturmayacağı unutulmamalıdır. Bunlar subjektif, taraflı, çarpıtılmış ve ileriye görmeyen düşünceler olabilir.

Denetçi öğrendiği herşeye karşı ihtiyatlı olmalı, elde ettiği bilgileri başka kaynaklardan doğrulamalı, daha fazla araştırma yapmalı ve kendi tezlerini kabul edilebilir kanıtlarla desteklemeli ve test etmelidir.

Yerinde inceleme, mülakat bölümünde verilen tavsiyeler izlenerek yapılmalıdır. Yerinde inceleme için kısa bir rapor hazırlanmalı ve çalışma kağıtları arasında saklanmalıdır.

8.3. Kanıt (Evidence)

Bütün denetimler gibi performans denetiminde de bulgular; denetime tabi kuruluş, program, faaliyet ve hizmetlere ilişkin denetçi yargısı ve denetim sonucunu desteklemek için yeterli, uygun ve makul kanıtlara dayanmalıdır.

Kanıt, denetim süresince, denetçinin kayıtları ve diğer verileri analiz ederek, konuyla ilgili görüşmeler ve gözlem yaparak elde ettiği spesifik bilgilerdir. Mantıklı sonuçlara, güçlü denetim kanıtları ile ulaşılabilir. Denetimde makul sonuçlara ulaşmak için kullanılan bilgiler, elde edilen güncel verilere dayandırılmak ve incelenen konuyla mantıklı ve duyarlı bir ilişkiye sahip olmalıdır. Bu ilişkiye sahip olmayan bilgiler uygun bir kanıt olmayacaktır.

Denetim kanıtları, uygun denetim metodları kullanılarak elde edilebilen en doğru kanıtlar olmalıdır. Denetçi, kanıtların güvenilirliğini incelerken, kanıtların geçerliliği ve tamlığı konusunda herhangi bir kuşku olup olmadığını, özellikle de farklı tipteki kanıtlar arasındaki tutarsızlıkları incelemelidir. Bu konuda kuşku varsa, daha fazla ve alternatif kanıtlar araştırılmalıdır.

Ayrıca, denetim kanıtları sağduyulu bir kişiyi, denetçi ile aynı sonuca ulaştıracak yeterlilikte olmalıdır. Denetim kanıtlarının yetersizliğine karar verilmesi, verili koşullar konusunda dikkatli bir yargılamaya gerektirir.

Denetçi, kanıtların faydalı ve konuyla ilgili olduğundan emin olduktan sonra, kanıt toplamaya başlamalıdır.

8.3.1. Denetimde Kanıt Tipleri

Kanıt tiplerini, fiziki, tanıklık, dokümanlar ve analitik olmak üzere dört grup halinde sınıflandırabiliriz;

a) Fiziki (Physical) kanıtlar : Fiziki kanıtlar doğrudan gözlemle elde edilir. Denetçinin uygulamaya elverişli gözlem tekniklerini kullanması önemlidir. Harcamaların ve yatırımların fiziki doğrulanması ve projenin yerinde incelenmesi örnek olarak verilebilir.

b) Tanıklık (Testimonial) : Bu tip kanıtlar, yazılı ve sözlü ifadelerden elde edilir. Program ve projenin etkinliğini değerlendirmek için, denetçinin zaman zaman projeden faydalanacak gruplar veya hizmetin kullanıcılarından bu tip kanıtlar toplaması gerekecektir. Ancak, bu şekilde elde edilen kanıtlar ihtiyatla kullanılmalıdır. Bu bilgiler, yalnız başına sınırlı değere sahiptir. Ön yargılı kaynaklardan elde edilebilir, subjektif olabilir ve her zaman doğrulanması mümkün olmayabilir.

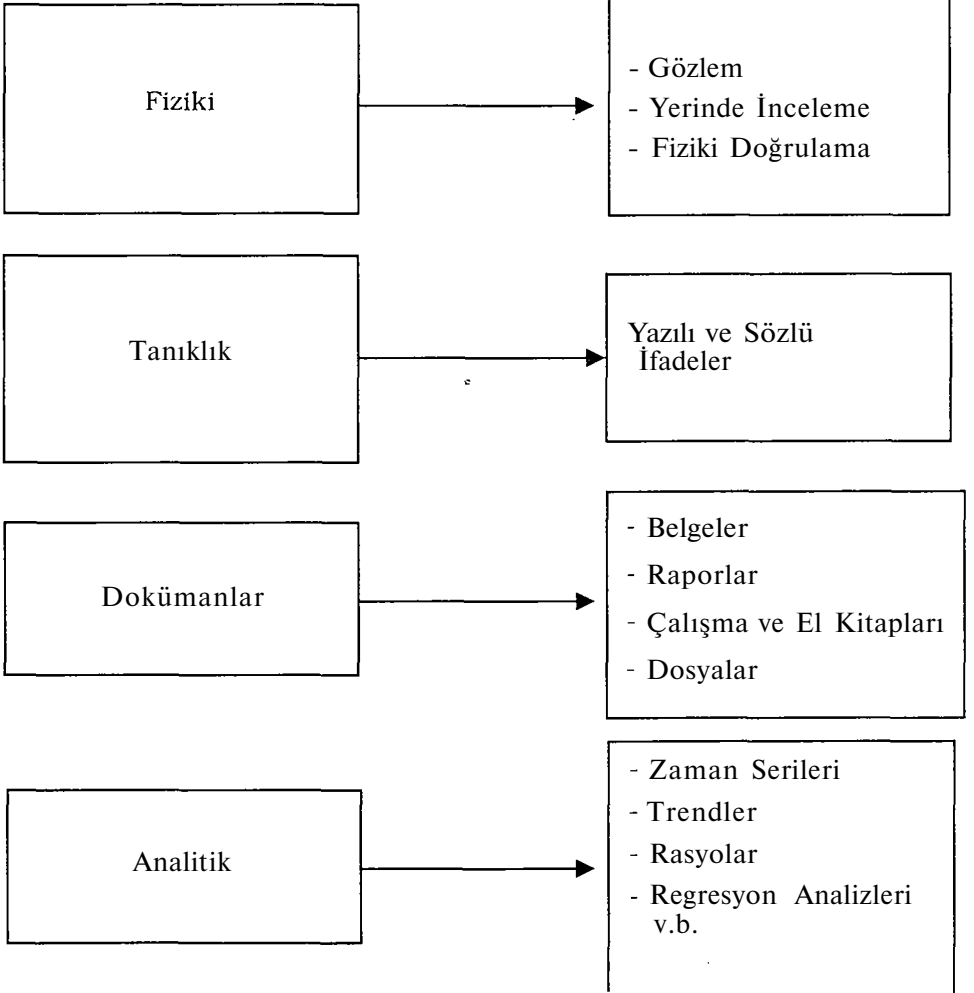
c) Dokümanlar (Documentary) : Dosyalardaki her tür belge, yönetim raporları, çalışma el kitapları, genelgeler v.b. belgelerden oluşur. En çok güvenilen kanıt tipidir. Ancak toplamak çok zaman alabilir.

d) Analitik (Analytical) Kanıtlar : Bu tip kanıtlar, diğer kaynaklardan elde edilen bilgilerin analiz edilmesi sonucu elde edilir.

Çeşitli sayısal (nicel) teknikler, örnekler, araştırmalar, bilgisayar temelli sistem verileri, karşılaştırmalar bu tip kanıtlara dahildir. Diğer kaynaklardan elde edilen kanıtlar da, analitik kanıtlara dahil edilebilir. Özellikle, bu durumda, denetçinin kanıtın konuyla ilgili güvenilir ve yeterli olduğundan emin olması gerekir.

Performans denetiminde en yaygın kullanılan analiz, Fayda/Maliyet analizidir.

TABLO 9
KANIT TİPLERİ



8.3.2. Denetim Kanıtlarının Kaynakları

TABLO 10

KANIT KAYNAKLARI

<ul style="list-style-type: none">- Mülakat-Anket- Denetim Programı- Uzman Çalışmaları- Danışman Tavsiyeleri- Çalışma El Kitapları- Grafikler- Pazar Araştırmaları

a) Mülakat :

Veri ve kanıt toplama teknikleri bölümünde detaylı olarak incelenen mülakat, tanıklık tipi kanıtlardandır. Denetçi bilgi toplamak için kilit personelle mülakatlar yapabilir. Büyük projelerde böyle görüşmeler üç kademede sürdürülür. Üst, orta ve uygulama, Alt kademelere inildikçe, mülakat yoluyla daha ayrıntılı bilgi elde edilebilir. Mülakatla elde edilen bilgiler kabul edilmeden önce diğer kaynaklardan doğrulanmalıdır.

Toplanan veriler inceleme için önemli ise, mülakat kayıtlarının yazılı olarak doğrulanması görüşme yapılan şahıstan istenmelidir. Yazılı doğrulama, özellikle başka doğrulayıcı kanıt elde edilemiyorsa önemlidir.

Mülakatta elde edilen bilgiler, yazılı olarak doğrulanmış olsa bile, görüşülen şahsın konuya bakışı ve yorumundan fazlasını ifade etmez. Bu nedenle böyle bilgilerin güvenilirliği ve faydası onun yapısına ve kaynağına bağlıdır. Mülakatda elde edilen bilgiler değerlendirilirken görüşme yapılan şahsın görünürdeki bilgisine, hiyerarşideki yerine ve sözkonusu bilginin, başka kaynaklardan elde edilen bilgilerle uyumlu olup olmadığına dikkat edilmelidir.

b) Anket :

Çok sayıda benzer organizasyondan bilgi toplamak gerektiğinde; anket, denetim kanıtı toplamanın en etkili araçlarından biridir. İyi düzenlenmiş anketler, denetim raporlarını desteklemek için toplanan kanıtları artırırken; kötü düzenlenmiş anketler, denetlenen kurumla ilişkileri bozduğu gibi kanıtların savunulabilirliğini azaltacaktır.

Anket hazırlanmadan önce, verilerin analizi tam olarak planlanmalıdır. Aksi halde yanlış, fazla ve küçük veri toplama riski ile karşılaşılabilir.

c) Denetim Programı :

Denetçiler, potansiyel önemdeki her konu için denetim programı yazmalıdır. Denetim programının yürütülmesi çalışma kağıtlarında izlenir. Çalışma kağıtları, denetim düşüncesinin sorgulanması için ihtiyaç duyulan kanıtların bir kısmını oluşturur.

d) Uzman Çalışmaları :

Denetçi, farklı sektör ve konulardaki uzman çalışmalarını da, denetim kanıtı olarak kullanabilir. Ancak, bunlara güvenmeden önce, bu çalışmaların sonuçlarının test edilmesi gerekebilir.

e) Danışman Tavsiyeleri :

Performans denetçisi, belli olanlarda, özellikle teknik bilgi gerektiren alanlarda, danışman kullanabilir. Denetim raporuna uyarlanmadan önce, danışman tavsiyelerinin geçerliliği, verilerin kaynağı ve uygulanabilirliği kontrol edilmelidir.

f) Çalışma El Kitapları :

Denetlenen kurumun çalışma el kitapları, denetim için gerekli değerli bilgiler içerir. Sözkonusu kitaplar, kuralları, düzenlemeleri ve prosedürü gösterir. Bu kaynaklardan, tutumluluk ve verimliliğe ilişkin kriterler elde edilebilir. Çalışma el kitaplarında belirlenen her sapma denetim düşüncesine temel teşkil eder.

g) Grafikler (Graphics)

Kurum faaliyetlerine ilişkin grafikler ve gözlemlenmiş fiziki koşulların fotoğrafları önemli kanıt kaynaklarıdır. Denetçinin fotoğraf çekmeden önce denetlenen kurumdan özel izin alması gerekebilir.

h) Pazar Araştırmaları (Market Research)

Kurumun veya projenin uygulandığı çevre ve benzer projelerden veri toplamak gerekebilir. Bu tip kaynakların maliyeti oldukça yüksektir. Denetim ve muhasebe eğitiminin yanısıra, ekonomi, sosyoloji, psikoloji, istatistik gibi disiplinlerin bilgisi gerekebilir. Danışman firma kullanılması da gerekebilir.

Denetçi, makul ve tarafsız bir denetim düşüncesine ulaşabilmek için aşağıdaki faktörlerde yeterli önemi vermelidir.

- Örnek Hacmi,
- Görüşme yapılacak insanların tipi ve sayısı,
- Toplanmak istenen diğer kanıtlar.

Denetçi başlangıç bulgularını geliştirdiği zaman, denetlenen kurumun yöneticilerini bilgilendirmelidir. Bu bulguları cevaplamak daima denetlenen kurumun yararınaadır. Tatmin edici bir açıklama, denetçinin başlangıç bulgularından vazgeçmesini veya denetçinin düşüncelerini kanıtlaması için daha fazla veri toplamasını gerektirebilir.

Denetim, denetlenen tarafından sunulan bilgilerin doğruluğunun kanıtlanmasından sorumludur. Bu amaçla, denetçi maddi kanıtları ortaya çıkarmalı ve üçüncü şahıslara doğrulatmalıdır. Uygun bilgilerin olmadığı durumlarda, Denetçi yerinde inceleme yaparak bilgi üretmeli, gerekirse anketler yapmalıdır. Denetçi, kendisi bilgi üretmeye karar verdiği zaman, şu faktörleri gözönünde tutmalıdır:

- Bilgi toplamanın maliyeti, denetimi ekonomik olmaktan çıkarmamalıdır.

- Denetçiye, ihtiyaç duyduğu kaynaklar (eğitilmiş anketörler gibi) sağlanmalıdır.

- Veri toplama yöntemi, denetlenen kurumun yöneticileri tarafından kabul edilebilir olmalıdır.

- Toplanan verilerin geçerliliği denetlenen tarafından kabul edilmelidir.

8.4. Veri Analizi

Yapılmış sosyal araştırmaların, mevcut kayıtlar ve istatiklerin, yönetim raporlarının, hesaplarının ve diğer dokümanların gözden geçirilmesi; yöneticilerle görüşmeler ve yerinde inceleme sonucu farklı kaynaklardan elde edilen veriler, doğru ve güvenilir denetim bulgularına ve sonuçlarına ulaşacak şekilde analiz edilmelidir.

Veri analizinin başlıca üç hedefi vardır :

- Durumu, olguyu ve faaliyetleri tanımlamak,
- Olası nedenler için kesin açıklamalar sağlamak,
- Program veya projenin gelecekteki sonuçları üzerine tahminler yapmaktır.

Veri analizi, anlamlı denetim sonuçları çıkarmak için gereklidir. Analizi yapılmayacak verilerin toplanması yararsız olabilecektir. Veri analizi denetimin yürütme aşamasında yapılmalıdır. Denetim programı yazılırken veri analizinin de planlanması, denetim hedeflerinin başarılmasında yardımcı olacaktır. Denetçi, veri analizini planlarken, elde edilemeyecek verilerin olası etkilerini gözönünde bulundurmalıdır. Veri eksikliği ciddi boyutlarda olduğunda, analiz tekniklerinin sınırlı kullanımı sözkonusu olacaktır.

8.4.1. Veri Analizinin Amacı

Veri analizinin amacı, denetim bulguları ve sonuçları için elde edilen bilgilerin;

- Basit ve anlaşılabilir,
- Anlamlı ve
- Güvenilir bir şekilde azaltılmasıdır.

Karmaşık ve teknik olan denetim süreci, basit ve anlaşılır şekilde sonuçlandırılmalıdır. Denetim sonuçları, muhasebeden ve mali konulardan anlamayan gazeteciler, vergi mükellefleri, parlamenterler ve diğer ilgili kişilerin anlayabileceği şekilde ifade edilmelidir. Denetçi, iskonto edilmiş nakit akımları teknikleri, duyarlılık analizi, korelasyon ve regresyon analizleri gibi son derece karmaşık teknikleri kullanabilir.

Ancak, bu analizlerin nihai amacı basit ve kısa sonuçlara ulaşmaktır.

Performans denetimi kavramı çerçevesinde; bilgilerin anlamlı olması, denetim sonuçlarının, üstlenilen denetim görevinin amacına hizmet etmesi ile sağlanır. Bu amaçlara, yönetimin tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkelerini gözönünde bulundurarak; yasalara, genelgelere uygun eldeki kaynakları iyi kullanıp kullanmadığının belirlenmesi dahil edilebilir.

Nihai olarak, analiz güvenilir sonuçlara ulaşmalıdır.

Sonuçları;

- doğru ve objektif.
- bütün kitleyi temsil edici nitelikte,
- önemli olmalıdır. İşyeri ve maliyetleri önemli bir şekilde etkilemeyecek küçük veriler, ana konudan ilgiyi uzaklaştırmamalıdır. Denetim sonuçları mantıklı bir şekilde sunulmalıdır.

Veri analizi, bu özelliklere sahip bulgulara ve sonuçlara ulaşılmasında denetçilere yardımcı olur.

8.4.2. Veri Analizinde Uygulanacak Tekniğin Seçimi

Veri analizinde uygulanacak tekniğin seçimi, belirlenen her konunun yapısına bağlı olacaktır. Performans denetimine yeni başlayan denetçi için, uygun analitik tekniği seçmek, oldukça zordur. Bu seçimi kolaylaştıracak özel kılavuzlar mevcut değildir. Ancak, aşağıda belirtilen bazı ipuçları vardır :

- Denetçi, inceleme konusunda verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerini tanımlamalıdır. Her teknik, belirli bir uygulama alanına sahip olduğu için denetçi, uygun tekniği kolayca bulabilecektir
- Verilerinin elde edilmesi açısından zayıf olan teknikler, uygulama için düşünülmemelidir.
- Denetçi, kalan tekniklerin hangilerinin, hedeflerini başarmak için yardımcı olacağına karar vermelidir.

8.4.3. Veri Analizinde Kullanılan Teknikler

Veri analizinde kullanılan teknikleri şöyle sıralayabiliriz:

1. Mali Analiz

a) Paranın Zaman Değerini Gözönüne Alan Yöntemler:

- Net Bugünkü Değer Yöntemi (Net Present Value)
- İç Kârlılık Oranı Yöntemi (Internal Rates of Return)

b) Paranın Zaman Değerini Gözönüne Almayan Yöntemler:

- Fayda/Maliyet Analizi (Benefit/Cost Analysis)
- Geri Ödeme Süresi Yöntemi (Payback Period Rule)

2. Mali Tablolar Analizi

a) Karşılaştırmalı tablolar analizi

b) Dikey yüzdeler analizi

c) Oran (Rasyo) Analizi

d) Trend Analizi

3. Duyarlılık Analizi (Sensitivity Analysis)

4. Olasılık Analizi (Scenario Analysis)

5. Ekonomik Analiz

6. Çıktı Bütçelemesi (Output Budgeting)

7. İstatistik Analizi

8. Önceki ve Sonraki Koşulların Analizi

8.4.3.1. Mali Analiz

Mali analiz paranın zaman değeri kavramı üzerine temellenir. Bunu en iyi "eldeki bir lira, gelecekteki bir liradan daha iyidir." sözü açıklayabilir. Bugünkü bir lirayı gelecekteki bir liradan daha değerli yapan aşağıdaki şu üç faktördür.

a) Risk

b) Enflasyon

c) Fedakarlık

Bu unsurların hesaplanması bizi iki kavrama getirmektedir.

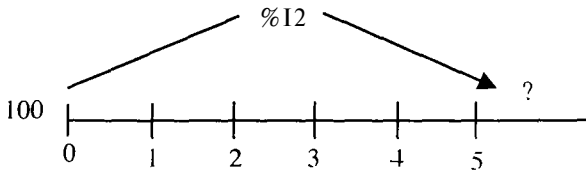
- Bileşik faiz (Compounding)

İskonto etmek (Discounting)

Bileşik Faiz (Compounding)

Belli bir miktar para (veya kaynağın) ve toplanmış faizi üzerinden faiz hesaplama işlemidir.

Bugün elimizdeki 100 TL'nin yıllık faiz oranı %12'den, 5 yılı sonra ne kadar olacağını hesaplamak, yatırımların değerlendirilmesinde önemlidir.



Birleşik faiz hesaplaması, Performans Denetçisi için çok yararlıdır. Çünkü;

-Verili faiz oranlarında, yatırımın gelecekteki değerinin hesaplanmasına imkan verir.

-Çeşitli faiz oranlarında, daha iyi yatırım fırsatlarının belirlenmesine ve karar verilmesine yardımcı olur.

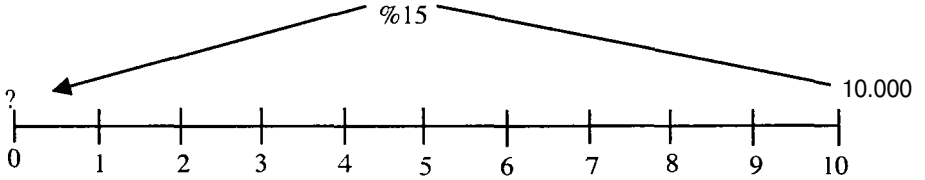
- Değişik faiz oranlarında birleşik faizi hesaplanmış, daha iyi mali seçeneklerin belirlenmesini sağlar.

- Net Bugünkü Değer yönteminin tamamının kavranması için, önemli bir kavram olan iskonto'nun anlaşılmasında yardımcı olur.

İskonto Etmek (Discounting)

Gelecekte belli bir tarihte ödenecek veya alınacak belli bir miktar paranın bugünkü değerinin hesaplama sürecidir.

On yıl sonra elimizde olacak 10.000 TL'nin, yıllık faiz oranı %15'den bugünkü değerini hesaplamak, yatırımların değerlendirilmesinde önemlidir.



İskonto etme işlemi de, performans denetçisi için önem taşır. Çünkü:

- Gelecekte elde edilecek belli bir miktar paranın bugünkü değerinin hesaplanmasında yardımcı olur.

- Belli bir zamanda; borç ödemek, birşeyler satınalmak gibi gelecekteki ihtiyaçları karşılamak için yatırılması istenen para miktarının belirlenmesine imkan sağlar.

- Çeşitli mali seçeneklerin değerlendirilmesine imkan sağlar.

- Çeşitli yatırım seçeneklerin değerlendirilmesine imkan sağlar.

- Net Bugünkü Değer ve İç Karlılık Oranı gibi mali analiz araçlarının anlaşılmasını kolaylaştırır.

8.4.3.2. Mali Analiz Araçları

Mali analiz, kârlılık analizi sonucu kârlılığı saptanan proje önerilerinin tahmin edilen nakit akımları ışığında ve projelere bağlanan kaynakların nereden sağlandığını da gözönünde bulundurarak; belirlenen finansman yapısı ile projenin faaliyetini düzgün bir biçimde yürütüp yürütemeyeceği konusunda işlerliğini değerlendirmeyi amaçlar. Bu amaçla kullanılan araçlar şunlardır:

8.4.3.2.1. Paranın Zaman Değerini Gözönüne Alan Yöntemler

Net Bugünkü Değer Yöntemi

Net Bugünkü Değer Yöntemi, mali analizin en yaygın kullanılan araçlarından biridir. Bir projenin net bugünkü değeri yaşam devri (kuruluş+işletme dönemi) boyunca neden olduğu net nakit akımlarının uygun bir iskonto oranına göre indirgenmiş değerleri toplamıdır.

a) $NBD > 0$ ise, proje kârlıdır, kabul edilecek,

$NBD \leq 0$ ise, proje kârlı değildir, red edilecektir.

b) Eğer projeler arasında bir seçim sözkonusu ise, NBD'i en yüksek olan proje seçilecektir.

İç Kârlılık Oranı Yöntemi

İç Kârlılık Oranı yatırım projesinin kârlılığını ölçmek içindir. İç Kârlılık Oranı, bir yatırımın net bugünkü değerini sifıra, fayda/maliyet oranını bire eşitleyen iskonto oranıdır. İç Kârlılık oranı, yatırımcının yatırım projesinden beklediği kârlılık oranından yüksek ise, yatırım önerisi kabul edilir. Aksi durumda, red edilir. Eğer çeşitli yatırım önerileri ara-

smda bir seçim sözkonusu ise, iç kârlılık oranı en yüksek olan proje seçilecektir.

Net Bugünkü Değer ve İç Kârlılık Oranı yöntemleri paranın zaman değerini gözönüne almalarından dolayı proje değerlendirmede en yaygın kullanılan yöntemlerdir.

8.4.3.2.2. Paranın Zaman Değerini Gözönüne Almayan Yöntemler

Fayda/Maliyet Analizi

Fayda/Maliyet Analizi, mali analiz araçlarının en popüler olanıdır. İsminden de anlaşılacağı üzere, faydaların maliyetlere oranıdır.

$F/M > 1$ ise, proje kârlıdır.

Ancak, maliyetlerin büyük Bir kısmının projenin ilk yıllarında, faydaların ise; uzun bir dönemde ortaya çıktığı unutulmamalıdır. Bu nedenle, F/M oranı hesaplanmadan önce, uygun bir faiz oranı ile faydaların ve maliyetlerin net bugünkü değerlerinin hesaplanması tercih edilir.

Geri Ödeme Süresi Yöntemi

Mali analiz araçlarından bir diğeri de, Geri Ödeme Süresi Yöntemidir.

Bir değerlendirme aracı olan bu yöntemde; yatırım önerisinin toplam tutarını, yani ilk ya da başlangıç yatırım maliyetini, kaç yılda geri ödediği net kâra göre hesaplanır Hesaplanan geri ödeme süresi en kısa olan proje kabul edilir.

8.4.3.3. Mali Tablolar Analizi

Pakistan'da, performans değerlendirmesi yapılırken, kamu sektörüne ait işletmelerin mali tabloları da analiz edilmektedir.

Mali Tablolar Analizi; Bir işletmenin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve mali yönden gelişmesinin yeterli olup olmadığını saptamak ve o işletme ile ilgili geleceğe ait tahminlerde bulunabilmek için, mali tablolarda yer alan kalemler arasında ki ilişkilerin ve bunların zaman içinde göstermiş oldukları eğilimlerin incelenmesidir.

Kamu sektörü dahil, her ticari girişimde şu tablolar hazırlanır.

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Nakit Akımı Tablosu

Kurum gerekli görürse veya yasal zorunluluk varsa; bu tablolara ilave olarak, diğer tablolar da hazırlanır.

Mali Tabloların Hedefleri

Mali tablolar aşağıdaki amaçlara hizmet eder:

- Rasyonel kredi ve yatırım kararları alınması için bilgi sağlar,
- Yatırımcılar ve kredi verenlerin nakit akışının miktarını ve zamanını değerlendirmelerinde yardımcı olur.'
- Firmanın ekonomik kaynakları hakkında bilgi sağlar,
- Belli bir zaman içinde, firmanın faaliyetlerinin performansı hakkında bilgi sağlar,
- Firmanın nakit kullanımı ve kaynakları konusunda bilgi sağlar,
- İşletme yönteminin işletme sahiplerine karşı sorumluluğu konusunda bilgi sağlar,
- Şirketin performans ve mali yapısı hakkında, iç ve dış kontrol denetçilerine bilgi sağlar,
- Mali Tabloların anlaşılmasını kolaylaştırmak için, tablodaki kelimeler hakkında yorumlar ve açıklamalar verir.

Mali Tablolar Analizinde Kullanılan Yöntemler

- a) Karşılaştırmalı Tablolar Analizi (Horizontal Analysis)
- b) Dikey Yüzdeler Analizi (Vertical ")
- c) Oran Analizi (Ratio ")
- d) Trend Analizi (Trend ")

8.4.3.2.1. Karşılaştırmalı Tablolar Analizi

Karşılaştırmalı Tablolar Analizi, Bir İşletmenin farklı tarihlerdeki iki veya daha fazla mali tabloların karşılaştırılması, her hesap ve hesap gruplarında meydana gelen değişiklikler ile bunların trendlerinin saptanması ve yorumlanmasıdır.

İki aşamada yapılır:

- Cari yıl ile önceki yıllar arasındaki toplam fark hesaplanır.
- Baz yıla göre önceki yılların yüzde değişimleri hesaplanır.

İşletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarında meydana gelen değişiklikleri gösterir.

8.4.3.2.2. Dikey Yüzdeler Analizi

Dikey Yüzdeler Analizi, Bilanço kalemlerini toplam aktif ile karın; zarar kalemlerini de toplam gelirlerin yüzdesi olarak ifade eder. Önce, her yılın mali tabloları, uygun olmayan kalemi bulmak için dikey olarak incelenir. Daha sonra, diğer yılların yüzdeleri ile karşılaştırılır. Bu analizde, bilançodaki toplam varlıklar, gelir tablosundaki toplam satışlar anahtar rakamlardır. Aslında oran analizinin bir çeşididir.

Birden fazla dönem için hazırlandığında, trend analizlerini olanaklı kılar ve denetçinin temel değişimler üzerine konsantre olmasını sağlar.

8.4.3.2.3. Oran (Rasyo) Analizi

Oran Analizi, Mali tablolarda, özellikle bilanço ile gelir tablosunda yeralan kalemler arasındaki ilişkilerin ifadesidir.

Rasyolar çeşitli isimler altında gruplandırılırlar:

- Kârlılık rasyoları
- Likidite Rasyoları

- Aktif Kullanımı (verimlilik) Rasyoları
- Mali Oranlar
- Pazar Değeri Oranları

Rasyoların yorumu için bir emsal ile kıyaslamaya ihtiyaç vardır. Bu emsal, geçmiş dönemlere ait aynı rasyolar veya benzer kurumların rasyolarından çıkarılan standartlar olabilir.

8.4.3.2.4. Trend Analizi

Trend analizi, bir firmanın performansının analizinde kullanılan metodlardan biridir. Farklı değişkenlerin gelecekteki olası değerlerinin tahmin edilmesi için, zaman şeridindeki verilerin sistematik analizidir. İş çevrelerinde bu değişkenler, genellikle maliyetler, gelirler, varlıklar ve borçlardır.

8.4.3.4. Duyarlılık Analizi

Duyarlılık analizi, bir projenin kapsamında yer alan değişkenlerin, projenin getirilerini nasıl etkileyeceğini inceleyen bir yöntemdir. Temel amacı, bir değişkenin (fiyat, satış miktarı, iskonto oranı v.b.) değişim aralığı içindeki değişmelerinin projenin kârlılığı üzerindeki etkilerini hesaplamaktır. Denetçi proje sonuçlarını en çok etkileyen değişkenleri saptar ve bu değişkenler üzerinde dikkatini yoğunlaştırır. Bu kritik değişkenlere ilişkin daha doğru tahmin yapabilmek için daha fazla bilgi toplamak ve analiz etmek gerekecektir. Duyarlılık analizinde, bir değişkendeki değişmelerin projenin kârlılığı üzerindeki etkisi incelenirken, diğer değişkenlerin değerleri sabit tutulur.

Duyarlılık analizi için belli bir yöntem söz konusu değildir. Bu amaçla, bir projenin değişkenlerini projenin kârlılığına ya da diğer genel sonuçlarına ilişkilendirilebilen herhangi bir yöntem, kullanılabilir. Uygulamada duyarlılık analizi amacı ile başvurulan yöntemler, iskonto edilmiş nakit akımı yöntemleri olarak da bilinen Net Bugünkü Değer ve İç Kârlılık oranı analizleridir. Duyarlılık analizine, risk, belirsizlik veya tam güvenilmeyen temel fayda ve maliyet verilerini hesaplamak için başvurulur.

8.4.3.5. Olasılık Analizi (Scenario Analysis)

Projelerin riskli ve belirsiz unsurlarını azaltma yöntemlerinden bir diğeri de olasılık analizidir. Olasılık analizinde; duyarlılık analizinde olduğu gibi , tek bir değişkenin değerindeki değişimler yerine, bütün değişkenlerin değerleri iyimser, kötümser ve ikisinin ortalaması olmak üzere tahmin edilerek, üç ayrı olasılık yaratılır. Bu olasılıklar,değişik koşullar altında projenin uygulanabilirliğini gösterecek ve yönetici için karar almayı kolaylaştıracaktır. Bu analizde de, mali analizin bütün araçları kullanılabilir Net Bugünkü Değer v.b.

Proje kapsamında yer alan her değişken için olasılık dağılımı belirlemek oldukça zaman alıcı ve belki de gereksizdir. Bunun yerine, duyarlılık analizi ile kritik olduğu belirlenen değişkenler için olasılık dağılımları belirlemek daha pratik olacaktır.

Duyarlılık ve Olasılık analizleri birbirine seçenek değil, birbirini tamamlayan risk belirleme yaklaşımlarıdır.

Normal şartlarda yöneticiler tarafından yapılmış olmalıdır.

8.4.3.6. Ekonomik Analiz (Toplumsal Kârlılık Analizi)

Ekonomik analiz, yatırım önerilerinin tüm topluma fayda ve maliyetler açısından, genel ekonomiye yaptığı katkılarının değerlendirilmesidir. Bu nedenle; performans denetçisinin her şeyden önce ulusal amaçları bilmesi ve belirlemesi gerekmektedir.Projenin, ulusal amaçları gerçekleştirmekteki katkısı fayda olarak görülürken, kaynakların başka kullanım alanlarından alıkonulması sonucu vazgeçirilen fayda (fırsat maliyeti) ise projenin maliyetini oluşturacaktır.

Ekonomik analiz, projenin doğrudan görülen fayda ve maliyetlerine ek olarak, çevremizde ya da ekonomik sistem içinde faaliyette bulunan diğer işletmelere ve kişilere sağladığı dolaylı faydaları ile yükledikleri dolaylı maliyetleri de dikkate alır. Bir ekonomik birimin diğer ekonomik birimler üzerindeki etkilerini ifade eden, bu dolaylı fayda ve maliyetler "dışsal ekonomiler" genel adı ile bilinir.

Ekonomik analizde, "Gölge fiyatlar" (Shadow prices) fayda ve maliyet ölçüsü olarak kullanılır. Gölge fiyat bir mal veya hizmetin gerçek değerini yansıtması amacı ile ekonomistler tarafından o mal veya hizmete atfedilen değeri gösteren kuramsal bir kavramdır.

Pakistan'da gölge fiyatların hariç tutulduğu, kısmi bir ekonomik analiz yapılmaktadır. Dışsal ekonomilerin yarattığı fayda ve maliyetleri de hesaplamak son derece zordur.

8.4.3.7. Çıktı Bütçelemesi (Output Budgeting)

(Maliyet -Etkililik analizi /Cost-effectiveness)

Bu yöntem, eğitim, sağlık gibi faydanın parasal olarak hesaplanmadığı, dolayısıyla Fayda/Maliyet oranı, Net Bugünkü Değer, ve İç Kârlılık Oranının hesaplanmadığı sosyal sektör projelerinde uygulanır. Bu projelerde, analiz birim başına maliyet hesaplanarak yapılır. Bu hesaplamada, toplam maliyetler belli bir faiz oranı ile iskonto edilir ve toplam çıktıya bölünerek birim başına maliyet hesaplanır.

$$\text{Birim Başına Maliyet} = \frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{Toplam Çıktı}}$$

8.4.3.8. İstatistik Teknikleri

Veri analizinde, yaygın olarak kullanılan istatistik teknikleri şunlardır :

- Ortalama, Mod, Medyan, Standart Sapma
- Zaman Serisi Analizi
- Korelasyon ve Regresyon Analizi

8.4.3.9. Önceki ve Sonraki Koşulların Analizi

Bu analiz, projenin etkilerini ölçmek için projeden önceki ve sonraki koşulları, ilgili verilerin ışığında incelemektedir.

8.4.4. Performans Denetiminde Mali Analiz Araçlarının Kullanımının Sağlayacağı Faydalar

Performans denetçisi, öncelikle mali analiz araçlarının doğru kullanılıp kullanılmadığını araştırmalıdır. Denetçi, mali analiz araçlarını kullanarak, şu konuları inceleyebilir:

- Gerçekleşen ve tahmini maliyetler karşılaştırılarak, projenin hazırlık aşamasındaki maliyet tahminlerinin doğruluğu kontrol edilir.

- Fayda ve maliyet tahminleri dikkatli yapılarak, projenin hazırlık aşamasındaki analizlerin doğruluğu kontrol edilir.

- Denetçi, birkaç yıl geçtikten sonra denetime başladıysa, tahmini rakamlarla gerçekleşenleri karşılaştırarak, projenin kârlılığı ve uygulanabilirliğini inceler.

- Projenin gelişimi ışığında projenin tahmini süresi ve tahmini süredeki bir değişimin karlılık üzerindeki muhtemel etkileri incelenebilir.

- Eğer yapılabiliyorsa; projenin hurda değeri,, kullanım sonucu aşınmalar, bakım onarım maliyetleri ve teknolojideki değişimlerle ilgili olarak incelenebilir.

- İskonto edilmiş nakit akımlarının kullanıldığı durumlarda, hangi iskonto oranının ve niçin kullanıldığının belirlenmesi önemlidir.

İskonto oranını belirleyen faktörler şunlardır :

a) Eğer proje tamamen borçlanılarak gerçekleştirilmişse, gerçek borçlanma faizi,

b) Farklı kaynaklardan ve farklı faiz oranları ile borçlanılarak fon sağlanmışsa, alınan borçların faiz oranlarının ağırlıklı ortalaması,

c) Eğer proje kamu kaynakları ile finanse edilmiş ise, pazar faiz oranı, resmi faiz oranı veya uluslararası kuruluşlarca belirlenen faiz oranı (IMF, Dünya Bankası v.b.).

- Sabit ve değişken maliyetlerin sınıflandırılması, analizlerden doğru ve kesin sonuçların çıkarılabilmesi için kontrol edilir.

- Her sapma yanlış sonuçlara götürebileceği için denetçi denetim yaklaşımının tutarlılığı ve verilerin sağlığı ile de ilgilenir. Bunun için çeşitli veriler anlamlı şekilde karşılaştırılır.

- Denetçi projeyi yürüten kurumun sunduğu rakamların doğruluğunu kontrol etmek için matematiksel hesaplamaları da kontrol etmelidir.

- Analizler sonucunda, standartlardan veya normlardan sapmaların, kabul edilebilir sınırlar içinde olup olmadığı tesbit edilebilir.

-Ayrıntılı incelemede, denetçi önemli eğilimleri gösterebilecek, bir-biri ile ilişkili (ve birlikte görülen) çeşitli örneklerle karşılaşabilir. Bu durumda, işlemler dizinini değerlendirir. Tatmin edici olmayan bir durum bulunduğu zaman, yalnızca nedenlerini araştırmaz, aynı zamanda işlemlerin sırasını da değerlendirir.

- Önemli işlemler incelenerek, yönetimin bu işlemler üzerine düzeltici kararlar almasında yardımcı olunur.

- Mantıklı bir sıra ve ilişki içinde sonuca ulaşabilmek için denetim gözlemleri çeşitli yönlerden birbirine bağlanır.

- Analiz sonuçlarının uygun, kısa ve etkileyici bir şekilde düzenlenmesine yardım eder.

Proje analizinde, mali analiz tekniklerinin kullanımının sınırları vardır. Proje dokümanlarının herbirinin araştırılması mümkün değildir. Böyle analizlerde veri ihtiyacı çok geniştir. Güvenilmeyen verilerle böyle karmaşık teknikleri kullanmak, yanlış yola girilmesine neden olabilir. Pakistan'da karmaşık tekniklerin yaygın kullanımından çok güvenilir veri elde etmeye öncelik verilmiştir. Çünkü , performans denetiminde kanıtlar.denetçi raporu geniş bir etkiye sahip olacağı için daha önemlidir.

Kanıt toplamadaki her dikkatsizlik veya örnek seçimindeki her önyargı, raporun etkisini tehlikeye sokabilecektir. En azından, denetçinin yanlıgısını kabul etmesi ile sonuçlanacaktır. Sonuçta, performans denetimi için denetçinin yetkisi ve yeterliliği konusunda ciddi sorular oluşacaktır. Bu nedenle denetçiye güvenle düşüncelerini açıklama imkanı veren geçerli, uygun ve yeterli kanıtlar performans denetiminde mali denetimden daha önemlidir.

8.5. Denetim Bulguları

Denetim bulguları, denetim hedeflerine ulaşmak için denetçi tarafından toplanan belli kanıtlara dayanılarak ulaşılan sonuçlardır.

Bütün denetimler gibi performans denetimi bulguları da geçerli, uygun ve yeterli kanıtlara dayanılmalıdır. Kanıtlar:

- Geçerli
- Uygun
- Zamanında
- Ekonomik
- Objektif olmalıdır.

Denetim bulgularının geliştirilmesi denetimin yürütülmesinin zirvesidir. Bulguların geliştirilmesi aşağıdaki aşamaları gerektirir.

- Denetim kriterleri dikkatle gözden geçirilir.
- Kriterler gerçeklerle karşılaştırılır.
- Denetim bulguları yöneticiye bildirilir.
- Bulgular gözden geçirilir.
- Ana başlıklar altında bulguların sentezi yapılır.

Denetim bulguları sonuç ve tavsiyeler için temel teşkil eder.

Bir denetim raporunda denetim bulguları aşağıdaki başlıklar altında yer alır:

a) Kriterler : Kriter daha önce de bahsedildiği gibi "arzu edilen durum" ve ne olması gerektiğidir.

b) Denetçi Tarafından Saptanan Durum : Denetçinin denetimi sonucunda gerçekte ne bulunduğudur. Denetçi mevcut durumun kriterlerle uyum içerisinde olmadığını görebilir.

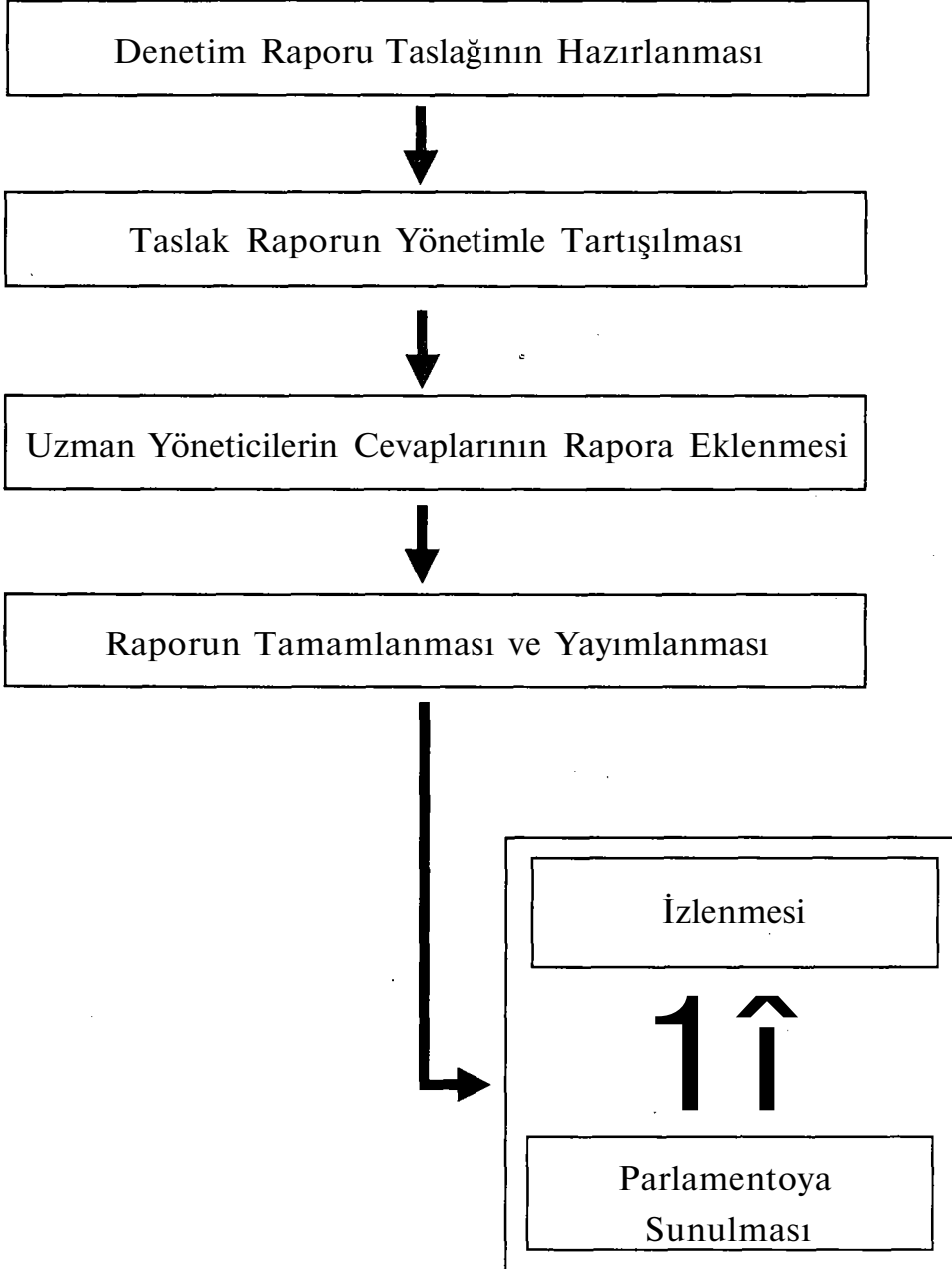
c) Nedenler : Gerçek durum kriterlerden farklıysa nedenleri en ince ayrıntısına kadar analiz edilir.

Denetçi, mevcut olumsuz durumdan, yönetimin ne derecede sorumlu olduğunu, denetlenenin sözkonusu etkilerden kaçınmak için ve pozitif etkileri arttırmak için neler yaptığını ortaya koymalıdır.

Elde edilen sonuçların önemlilik derecesi değerlendirilerek rapora alınıp alınmama kararı verilir. Denetçi dolaylı veya dolaysız olarak dik-kate değer bulgularının sonuçlarını rapora alır.

**PERFORMANS DENETİMİNİN
RAPORLANMASI**

TABLO 11
PERFORMANS DENETİMİNDE
RAPOR AŞAMASI



9. PERFORMANS DENETİMİNİN RAPORLANMASI

Denetim raporu denetçinin çalışmasının son ürünüdür.

Rapor güncel ve geçerli bilgiler içermeli, doğru ve tarafsız olmalıdır.

Konuya denetlenen açısından da bakılarak, denetlenen kurumun işini yürütürken tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkelerini gözetirken karşılaştığı sınırlamalar dile getirilmelidir. Raporun bu şekilde hazırlanması denetlenenin, denetçinin önerilerini kabul etmesini kolaylaştırır.

Sadece küçük hataları ortaya koyan, çözümler üretmeyen bir rapor hiçbir yarar sağlamaz.

9.1. Denetim Raporunun Şekli ve İçeriği

Belli bir düzen içerisinde yazılması gereken raporda bulunması gereken hususlar şunlardır:

Başlık

Bu bölümde;

- Denetlenen kurum, proje/program veya faaliyetin adı,

- Denetimi yürüten kurumun adı,

- Tarih,

yer alır.

İçindekiler

Raporun içeriği ayrıntılı bir şekilde sıralanır.

Önsöz

Önsözde;

- Denetimin süresi,

- Denetimin nerede yürütüldüğü,
- Denetimin amaç ve kapsamı,
- Denetim sonuçlarının tartışıldığı ve raporda görüşlerine yer verilen en üst otoritenin adı ve unvanı yer alır.

Özet

Özet kısmı denetçinin bulgu ve önerilerin özetidir. 2-3 daktilo sayfasını aşmamalıdır. Bu bölümde:

- Projenin temel hedefleri, kabul edilen maliyet, öngörülen süre, sonradan yapılan değişiklikler,
 - Kapsam, süre ve maliyet açısından hangi hedeflerin başarıлып, hangilerinin başarılmadığı,
 - Öneriler,
- kısaca belirtilir.

Ana Bölüm

a) Olgular :

Bu bölüm;

- Kısa bir ön bilgi,
- Belirlenen hedefler,
- Kabul edilen maliyet,
- İşin süresi
- Sonradan meydana gelen değişiklikler ve değişikliklerin onaylanıp onaylanmadığı ve
- İşin, projenin veya programın yürütülmesiyle ilgili bilgileri kapsar.

b) Bulgular ve Sonuçlar :

Bu bölümde:

- Amaçlardan hangilerinin, hangi maliyetlerle ve hangi sürelerde başarıldığı,

- Eksiklikler, hedefe kısmen veya tamamen ulaşılamaması, sürenin veya maliyetin aşılması,

- Önemli ölçüdeki israflar ve kötü yönetime ilişkin bilgilerin yanısıra,

- İşin yürütülmesi sırasında karşılaşılan sınırlamalar ve sorunlar ve yönetimin başarılan hakkında da bilgiler verilir.

Bulgular, raporda belli bir sıra izlenmelidir. Örneğin önemli bulgular başlangıçta yer almalı, mümkünse önemsiz bulgulara raporda yer verilmemelidir. Bunlar yardımcı olması açısından raporlardan ayrı olarak kuruma bildirilebilir. Ayrıca, ayrıntı bulguların aynı bölüm içerisinde yer alması da raporun daha anlaşılır olmasını sağlayacaktır.

c) Öneriler :

Bu bölümde eleştiriler yer almaz sadece öneriler bulunur. Öneriler genel nitelikte olmalı, denetlenenin atacağı adımlar detaylı bir şekilde belirtilmemelidir.

Öneriler gerçekçi olmalıdır. Doğru maliyet tahminleri yapılması veya plan ve tahminlerden hiç bir sapma olmaması gibi fazlaca idealist öneriler yöneticiye çok fazla yardımcı olmayacaktır.

Önerilerin ayrıntılı hazırlanmamasının birçok nedenleri bulunmaktadır:

- Bazı durumlarda, problem doğası gereği teknik olabilir ve denetçi yeteri kadar uzmanlık bilgisine sahip olmayabilir. Bu nedenle yanlış bir yönlendirme denetçinin kariyerini sarsabilir.

- Ayrıntılı öneriler değişik alternatiflerin analizini gerektirir. Denetçi bunun için yeterince zaman bulamayabilir.

- Denetlenen kurum denetçinin yaptığı birtakım önerileri pratikten kaynaklanan zorluklar nedeniyle uygulamaya koyamayabilir. Bu tür önerilerde bulunmak denetçiyi güç duruma sokabilir.

- *Bazı* öneriler tartışılmalı olabilir. Bu da, önerilerin denetlenenlerce farklı yorumlanmasına yol açabilir.

- Denetçi, yaptığı spesifik önerilere kendini bağlı hissedecektir. Bu da gelecekteki denetimler için ihtilaf yaratabilir. Şöyle ki, yönetimler yetersizliklerini gizlemek için denetçinin geçmişte yapmış oldukları önerilere sığınabilirler.

Önerilerin raporda yer almadan önce yöneticilerce gözden geçirilmesi, önerilerdeki birtakım zayıf noktaların erken anlaşılmasına yardımcı olacağı gibi ayrıca yönetimin önerilere karşı tepkisinin azalmasına yol açacaktır.

Ekler

Konu hakkında daha detaylı bilgi Verilmek istenildiğinde bu bilgiler eklerde yer alır.

Eklerin kısa, öz, açık ve kolay anlaşılır olmasına dikkat edilmelidir.

Bazen teknik terimlere ilişkin bir sözlük de ekler arasında yer alabilir.

9.2. Raporda Veriler Sunulurken Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Raporda verilerin sunulmasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir :

Verilerin Gözden Geçirilmesi : Çalışmanın başından itibaren hangi verilerin, ne miktarda toplanacağı ve en iyi şekilde nasıl sunulacağı üzerinde düşünülmalıdır.

Belli Bir Mesaj Verilmesi : Verilerin sunulması nihai amaç değildir. Tablolar, grafikler ve metinler bir mesaj vermeli, değer katmalıdır.

Verilerin Sunulma Şekli : Bir raporda veriler, çalışmanın ana bulgularını açıklamalıdır. Sunuş biçimi belirlenirken çalışmanın mesajına ve eldeki verilere en uygun form seçilmelidir. Azami etkinin elde edilmesi

en uygun sunuş biçiminin seçilmesine bağlıdır. Verilen bilgilerin okuyucunun aklını karıştıracak kadar çok olmamasına ve belli bir konuya ağırlık vermeden dengeli seçilmesine dikkat edilmelidir.

Basitleştirme : Mesajın okuyucu tarafından en iyi ve kolay şekilde anlaşılabilmesinde sunuşun basitleştirilmesi önemli bir rol oynar.

Bir raporun sunuşunda güçlü ve zayıf yönleri olan üç temel form vardır:

Metin Şeklinde Sunuş : Bu yöntem az sayıda veri sözkonusu olduğunda kullanılır. Verilerin miktarı arttıkça konunun anlaşılması zorlaşır. O zaman tablo ve grafiklerle desteklenmesi gerekir.

Tablolar Şeklinde Sunuş : Çok sayıda rakam ve bilginin sunulmasında ve yorumlanmasında en uygun yöntemdir. Tablolar dikkatle kurulmalı ve mesajı açık bir şekilde koyabilmelidir.

Grafikler Halinde Sunuş : Bu yöntem verilerin dağılımı ve aralarındaki ilişkiyi belirlemek açısından en uygun olanıdır. Mesajı açık, çabuk ve kolay anlaşılır biçimde ortaya koyar. Ancak, ayrıntıları ve değişimleri göstermekte yetersiz kalabilir.

9. 2. 1. Raporda Tablo ve Grafik Kullanımı

Raporda elde edilen verilerin tablo ve grafikler halinde sunulması kolay anlaşılabilmesi açısından son derece faydalıdır. Analiz ve kanıtların iyi sunulmuş verilerle desteklenmesi rapora ayrı bir güç ve etkinlik kazandıracaktır. Sunuşun tablo ve grafiklerle desteklenmesi konunun ve verilmek istenen mesajın daha kolay algılanmasını sağlayacak, metin halinde bir sunuş tek başına yeterli olmayacaktır.

Ancak dikkatli bir seçim ve açık bir sunuş rapora değer katarken, gelişigüzel seçilmiş çok sayıda verinin zayıf bir sunuşla verilmesi aksine raporun değerini azaltacaktır.

Tablo ve grafikler hazırlanırken şu hususlara dikkat edilmelidir:

- Tablo ve grafiğin açık bir başlığı olmalıdır.

- Zaman ve yer belirtilmelidir.
- Bilgilerin hangi kaynaklardan alındığı belirtilmelidir.
- Gerekirse dipnot kullanılmalıdır.
- Tabloların dikey ve yatay satırları arasında çizgi kullanılmalıdır.
- Tablo ve grafiklere numara verilmelidir.
- Aynı veya benzer konulardaki tablo ve grafikler arka arkaya konulmalıdır.
- Açıklayıcı yazılı metin bulunmalıdır.

Verilerin karşılaştırılması veya eğilimlerin belirlenmesi için grafik kullanmak daha uygundur. Yaygın olarak kullanılan üç tür grafik vardır:

a) Daire Dilimleri Grafikleri (Pie-charts) Dairesel şemalardır. Bir grup hakkındaki bilgilerin kendi içindeki dağılımını göstermek için kullanılır. Bir daire dilimleri grafiğinde altıdan fazla dilim olmamalıdır. Birkaç tane daire dilimleri grafiği yanyana kullanılabilir.

b) Çubuk Grafikler (Bar-charts) : Yatay veya dikey olarak düzenlenir. Verilerin karşılaştırılması, grup içi dağılım (veri miktarı fazla ise) ve zaman içindeki değişimleri izlemek açısından kullanışlı grafiklerdir. Basit, bölümlü ve grup çubuk grafikleri vardır.

c) Çizgi Grafikler (Line - graphs) Birden çok değişkenin zaman içindeki değişimlerini göstermek için en uygun grafiklerdir. Karışıklığa neden olabilecek kadar çok çizgi kullanılmamalıdır.

9.3. Rapor Yazımına İlişkin Öneriler

- Önemli alanlar üzerine yoğunlaşılmalıdır.
- Gereksiz kelimelerden sakınılmalıdır
- Teknik dil yerine anlaşılabilir bir dil kullanılmalıdır.
- Mümkünse tablo ve grafikler kullanılmalıdır.

- Ana bulguyu daha iyi ortaya koymak için alt başlıklar kullanılmalıdır.
- İşlerin nasıl yapıldığı değil, neden yapıldıkları ve nasıl kontrol edildikleri, hedefe ne derecede ulaşıldığı belirtilmelidir.
- Denetlenen kurumun cevapları rapora dahil edilmelidir.

9.4. Taslak Raporun Yönetimle Tartışılması

Denetim süresince yönetimin çeşitli kademeleriyle bilgi alışverişi içinde olmanın sonsuz yararları vardır. Bu yolla;

- Sonuca varmadan önce yönetimin açıklamalarının dikkate alınması sağlanır.
- Denetimin sonuçları yönetim için sürpriz olmaktan çıkar.
- Denetimin tamamlanmasından önce, yönetime yanlışları düzeltmek için zamanında müdahale imkanı yaratılır.

Taslak raporun yönetimle görüşülmesi, denetçinin denetim bulgularını yönetime doğrulaması niteliğini taşımaktadır.

9.5. Üst Yönetimin Cevaplarının Rapora Dahil Edilmesi

Sonuçlara ve tavsiyelere ulaşmada yönetimin bakış açısı ve açıklamaları gözönüne alınmalıdır. Denetçi ve yönetimin görüşleri arasında belirgin farklılıklar varsa yönetimin bakış açısı uygun bir şekilde rapora yansıtılır ve denetçi tarafından kabul edilmeme nedenleri belirtilir.

Bu gibi durumlarda, yönetimden görüşlerini yazılı olarak bildirmeleri istenir.

9.6. Raporun Yayınlanması ve Parlamento'da Görüşülmesi

Yukarıda belirtilen şekilde hazırlanan rapor taslağı çeşitli kademe-lerdeki yöneticilerle görüşüldükten ve üst düzey yönetimin fikirlerini kapsayacak şekilde yeniden düzenlendikten sonra Genel Direktör tarafından gözden geçirilir ve onaylanır. Daha sonra sözkonusu rapor yayımlanır, denetlenen kurum veya kuruluşa gönderilir ve Parlamento'ya sunulur. Parlamento'da Kamu Hesapları Komitesinde (Public Accounts Committee) görüşülür. Eyalet hesapları ile ilgili raporlar ise Parlamento yerine, Eyalet Meclisi'ne sunulmaktadır.

Görüşme, performans denetçisinin sunuşu ile başlar. Daha sonra Komite Başkanı tarafından, denetlenen kurumu temsilen en üst düzey yetkiliden (Principal Accounting Officer) denetim bulgularına ilişkin açıklama yapması istenir. Bu aşamada denetlenen kurum yetkilisi, denetim bulgularına katıldığı gibi karşı da çıkabilir.

Yönetimin, denetim bulgularına katılması halinde Kurum Yetkilisinden durumun iyileştirilmesi için hangi önlemlerin alındığının ve hangi sonuçların elde edildiğinin açıklaması istenir.

Diğer taraftan Kurum Yetkilisi, Sayıştay tarafından belirlenen denetim bulgularına karşı da çıkabilir. Ancak, tartışma süresince açıklanması istenilen tüm noktaları aydınlatması ve Komite'yi tatmin etmesi gerekmektedir. Komite, yönetimin açıklamalarından tatmin olmaz ise konuyla ilgili bir inceleme isteyebilir veya belirli bir meselede spesifik bir faaliyette bulunulması için direktif verebilir.

Bunun yanı sıra Komite tarafından, denetim sırasında Sayıştay tarafından dikkate alınmayan önemli hususların tesbiti de yapılarak gelecekte benzeri denetimlerde bunların gözönünde bulundurulması istenebilir.

Görüldüğü gibi performans denetim raporunun Komitede tartışılması;

- Yönetim tarafından kabul edilen denetim bulgularının,
- Denetim ile yönetim arasındaki anlaşmazlık noktalarının ve

- Denetim tarafından dikkate alınmayan hususların tesbiti açısından önem taşır.

9.7. Raporun İzlenmesi

Sayıştay tarafından düzenlenen raporlarda belirtilen önerilere uymak ya da uymamak denetlenenin takdirindedir. Ancak Kamu Hesapları Komitesi tarafından denetlenene öneriler doğrultusunda direktif verirse, uyma zorunluluğu bulunmaktadır.

Denetim raporlarının izlenmesi Sayıştay'ın görevlerinden biridir. Kamu Hesapları Komitesi'ne sunulan raporlar, Komite direktiflerine uyulup uyulmadığının tesbiti açısından izlenir ve bu konuda Kamu Hesapları Komitesine izleme raporu (Follow up) verilir. Ancak, kaynakların kısıtlı olması nedeniyle, Pakistan Sayıştay'ı bu görevi tam anlamıyla yerine getirememektedir.

**PROJE PLANLAMA
TEKNİKLERİ**

10. PROJE UYGULAMA PLANLARININ HAZIRLANMASINDA KULLANILAN TEKNİKLER

Örgütlerin kaçınılmaz görevleri planlama, örgütlenme, yönetme ve denetim olarak belirlenebilir. Bu görevler, tekrarlanan ve tekrarlanmayan işler olarak sürdürülür. Örgütlerin günlük işleri, tekrarlanan işlere; projeler ise, tekrarlanmayan işlere örnek olarak verilebilir.

PROJELER, belli bir zaman dilimi içinde, belli amaçları başarmak için tasarlanmış, tekrarlanmayan, tek aşamalı işlemlerdir. Bir hastane binasının yapımı, bir bilgisayar sisteminin kurulması, okur-yazarlık oranının artırılması örnek olarak gösterilebilir. Birçok proje; yüksek maliyet, uzun süre, çok sayıda faaliyet, dikkatli planlama, iyi koordinasyon gibi ortak unsurlara sahiptir.

Planlanmamış faaliyetlerin ve olayların yönetimi, izlenmesi ve kontrolü zordur. Özellikle, büyük projelerde, bu durum daha belirgin olarak görülür. Örneğin ; baraj gibi binlerce faaliyetin olduğu projelerin, programa göre sürdürülmesi, uygun bir maliyetle tamamlanması, dikkatli planlama, tam programlama, iyi bir koordinasyon, yakından izleme ve etkili bir kontrol gerektirir. Bu nedenle, plancının görevi, proje ile ilgili,

- hedefleri ve öncelikleri saptamak,

- görevleri tanımlamak,

- tahmini süreleri ve

- kaynakları belirlemektir. Ayrıca, bütçe hazırlanmalı ve süreç izlenmelidir. Böylece; yönetimin projeye ilişkin beklentileri belirlenmiş ve başarı ile sonuçlanması için projenin kontrolü sağlamış olacaktır.

Proje faaliyetlerinin karşılaştırılması ve kontrolüne yönelik başlama noktasının belirlenmesi için, mümkün olduğu kadar erken sonuç alınabilecek en iyi planın yaratılması önemlidir. Tahminlerin yapılması ve işin planlanması süreci; projedeki risk kaynaklarının ve belirsizliklerin tanımlanmasını sağlayacaktır.

Projenin başarısı, proje planlarının gerçekçiliği ve açıklığı ile doğrudan bağlantılıdır. Bu nedenle, bu temel ilkelerin uygulamasında yönetimin başarısızlığı, projenin başarısızlığının başlıca nedeni olacaktır.

Planlama teknikleri, çeşitli seçenekler arasında karar verilmesine ihtiyaçların analizine; ayrıca, planlanan ve gerçekleşen olayların karşılaştırılmasına olanak sağlayarak, projenin kontrolunda proje yöneticisine yardımcı olur.

Plan hazırlanırken aşağıdaki sorulara yanıt aranmalıdır.

- Projenin tamamlanması için gerekli girdiler nelerdir?
 - İlk tamamlanan aşamalara bağlı, sonraki girdiler hangileridir?
 - Projenin tamamlanması için gerekli faaliyetler nelerdir?
 - Tanımlanmış her faaliyet için gerekli kaynaklar ve süreler nelerdir?
 - Projenin tamamlanması için gerekli en kısa zaman nedir?
 - Projedeki faaliyetlerin sırasını ve süresini etkileyebilecek iç işlemler ve sınırlamalar nelerdir?
 - Faaliyetlerin sırasını etkileyebilecek dış faktörler nelerdir?
 - Kaynaklar zamanında elde edilebilecek midir?
- Elde edilemeyecekse, ne zaman elde edilebilir ve bunun proje üzerindeki etkileri nelerdir?
- Yönetim kararları ve görüşleri ne zaman gereklidir?
 - Proje içinde özellikle kontrol edilmesi gereken riskli ve duyarlı alanlar nelerdir?
 - Faaliyetlerin plana uygun ilerlemesi nasıl sağlanabilir ve bu hususta neler yapılabilir.

10. 1. Planlama Teknikleri

Projelerin planlamasında ve denetlenmesinde kullanılan çeşitli teknikler vardır. Performans denetiminin planlanmasında da kullanılan bu teknikler, iki ana başlık altında sınıflandırılabilir:

a) **TEKNİK PLANLAMA** : Bu teknikler kullanılarak, faaliyetlerin planlaması yapılır. Bu grupta yer alan planlama teknikleri şunlardır:

- GANT Şemalan (Gantt Charts)

- PERT (Program Evaluation and Review Techniques). Bu teknik türkçede "Program değerlendirme ve gözden geçirme yöntemi" olarak karşılanabilir.

- CPM (Critical Path Method) ise, "Kritik Geçit Yöntemi" olarak çevrilebilir.

- Grafikler

b) **YÖNETİM PLANLAMASI** : Kaynakların planlamasında kullanılan, yönetim planlama teknikleri şunlardır:

- İhtiyaçların Planlanması (MRP-I Material Requirements Planning)

- Kaynakların Planlanması (MRP-II Manufacturing Resources Planning)

GANT Şemalan, PERT ve CPM bu tekniklerin en popüler olanlarıdır.

10.2. GANT Şemaları

Basit projelerin planlanmasında kullanılan en popüler teknik olan Gant Şemalan, Henry L. Gantt tarafından I. Dünya Savaşında (1914-1918) geliştirilmiştir. Bu şemalar, proje faaliyetlerinin planlanması ve planlanan ile gerçekleşen sürecin karşılaştırmalı olarak kontrol edilmesini sağlar.

Gant şemaları hazırlanırken öncelikle;

- Büyük faaliyetler tanımlanır,
- Her faaliyet için gerekli süre tahmini olarak belirlenir,
- Faaliyetlerin sırası belirlenir,
- Çeşitli faaliyetlerin başlama ve bitiş zamanı belirlenir,
- Şema hazırlanır,
- Süreç izlenir,
- Süre olarak önde olan veya gecikmiş olup, hızlandırılması gereken faaliyetler işaretlenir.

Gant şemaları zaman esasına göre hazırlanır. Şemanın yatay ekseninde zaman ölçüsü, dikey ekseninde faaliyetler yer alır. Zaman ölçüsü ay veya hafta olabilir. Sütun aralarına soldan sağa çizilen yatay çizgiler, planlanan iş ile her faaliyet için planlanan başlama ve bitiş tarihlerini gösterir. Planın basit ve açık olmasını sağlamak için, otuz veya daha az faaliyeti içeren projelerde, Gant şemalarının kullanılması tavsiye edilir. Faaliyet sayısının otuzdan fazla olması durumunda; büyük faaliyetler belirlenmeli, küçük faaliyetler bunların içinde özetlenmelidir.

10.2.1. Gant Şemalarının Avantajları ve Dezavantajları

a) Avantajları : Gant şemalarını,

- hazırlamak basittir,
- anlamak kolaydır.

b) Dezavantajları : Gant şemaları,

- Faaliyetler arasındaki ilişkileri açıklamakta yetersizdir.
- Faaliyetlerdeki gecikmeleri veya kritik faaliyetleri göstermez.

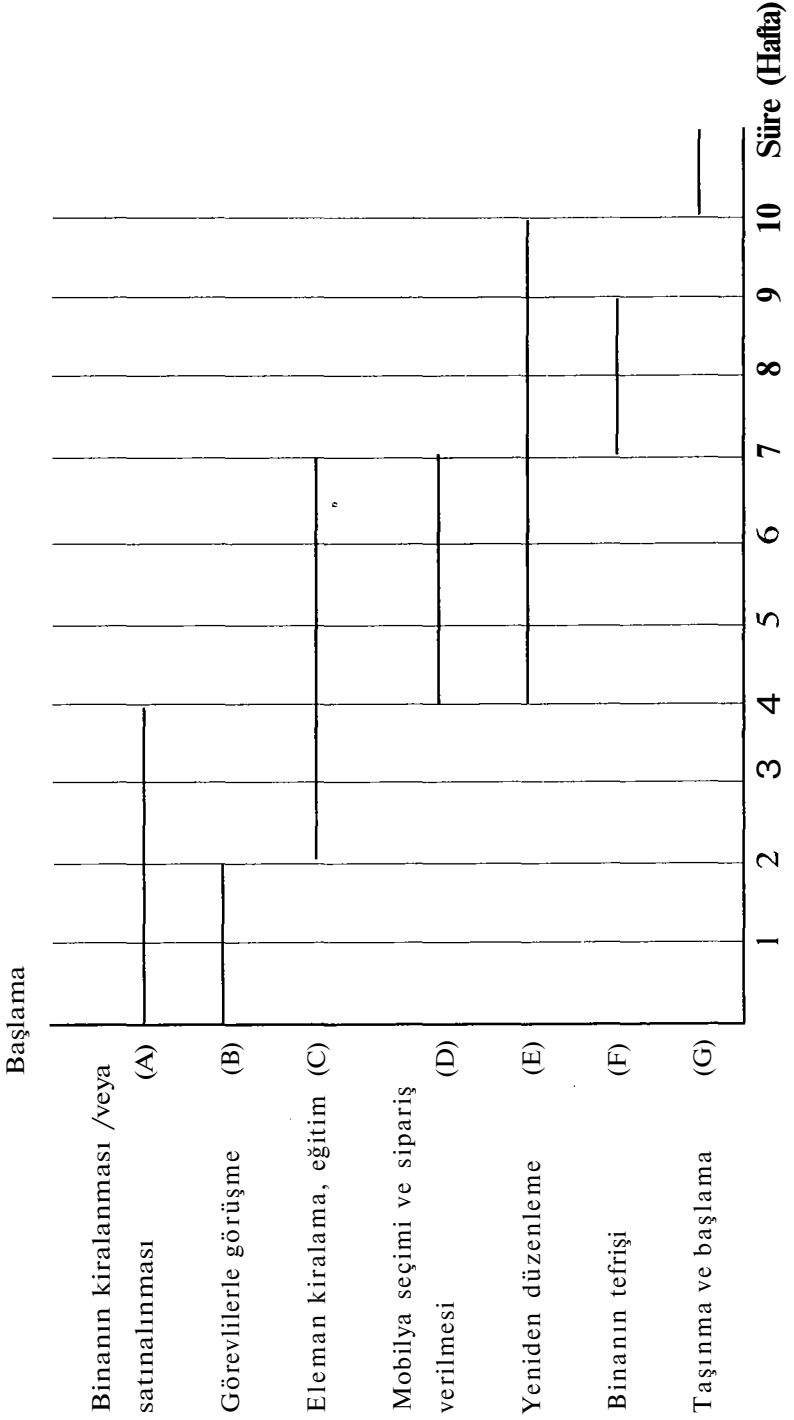
ÖRNEK 1

Bir iş yerinin kiralanmasından, işin başlamasına kadar gerekli faaliyetler, faaliyetlerin tanımı ve süreleri aşağıda verilmiştir. Bu bilgilere göre düzenlenmiş, Gant Şeması şekil l'de görülmektedir.

<u>Faaliyetler</u>	<u>Tanımı</u>	<u>Süre (hafta)</u>
A	Binanın kiralanması/ veya satın alınması	4
B	Görevlilerle görüşme	2
C	Eleman kiralama, eğitim	5
D	Mobilya seçimi ve sipariş verilmesi	3
E	Yeniden düzenleme	6
F	Binanın tefrişi	2
G	Taşınma ve başlama	1

SEKİL 1:: GANT ŞEMASI

FAALİYETLER



10.3. PERT ve CPM

PERT ve CPM, büyük projelerin faaliyetlerinin planlanması, şema-
laştırılması, koordine edilmesi, izlenmesi ve kontrol edilmesinde yaygın
şekilde kullanılan diğer iki tekniktir.

CPM, 1956-1958 yılları arasında du Pont firması tarafından geliş-
tirilmiş bir tekniktir. İlk kez, kimyasal madde üreten tesislerin yapımın-
da ve bakımında kullanıldı. Tesisin teknik faaliyetlerinin planlanmasın-
da yoğunlaşıldı ve faaliyetlerin tamamlanma süreleri ile maliyetler ara-
sında ilişki kuruldu. PERT ise; aynı dönemlerde ABD'de askeri projeler-
de kullanılmaya başlandı.

PERT ve CPM; üretimdeki faaliyet sayısını ve gecikmeleri asgariye
indiren, işin bütününün çeşitli parçalarını eşgüden (koordine eden) ve
eş-zamanlayan (senkronizasyon) ve projelerin tamamlanmasını hızlandı-
ran yöntemlerdir. Bu teknikler, daha önce planlanmış olan bir işi, zama-
nında başarmak için mevcut kaynakların planlanması ve bütçelenme-
sinde kullanılır.

Her iki teknikte de, faaliyetler Network diyagramı kullanılarak gös-
terilir. Diyagramda faaliyetlerin süresi, genellikle hafta ve ay cinsinden
ifade edilir.

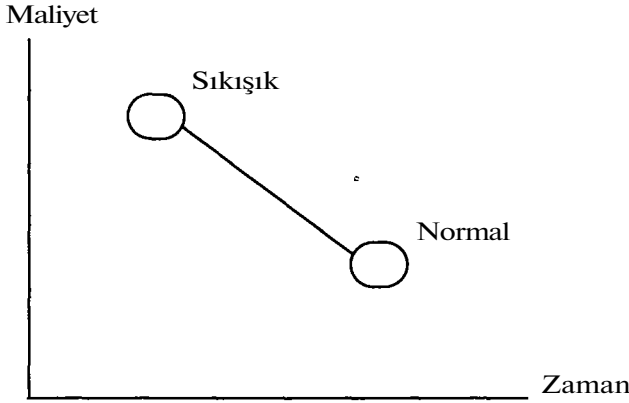
10.3.1. PERT ve CPM Teknikleri Arasındaki Farklar

PERT ve CPM teknikleri arasında, iki önemli fark vardır. Birincisi,
CPM'de planlama ve denetleme sürecine, maliyet kavramı belirgin bir
şekilde sokulmuştur. Buna karşılık PERT'te, maliyetin zamanla orantılı
olduğu varsayılmış, maliyetler, devreye dolaylı olarak girmiştir.

İkinci önemli fark ise, faaliyetlerin sürelerinin tahmin edilmesinde
ortaya çıkmaktadır. Faaliyetlerin süresi, gerçek zamandan önemli ölçü-
de farklı olmayacak şekilde tahmin edilebiliyorsa, CPM; geniş çeşitleme-
lere bağlı tahmin yapıyorsa, PERT tekniğinin kullanımı sözkonusudur.
PERT'te süreler aralıklı dağılım fonksiyonu ile belirlenir. CPM'de ise, her
faaliyet için ikişer tane zaman ve maliyet tahmini verilir. Bunlardan biri
normal, diğeri sıkışıktır. Birinci tahmin, projenin normal süre ve mali-

yetle bitirilmesi durumunu; ikincisi ise, projenin bitiş süresinin en aza indirilmesi için işlerin en sıkışık şekilde yapılması ile ortaya çıkacak süre ve maliyeti anlatır.

ŞEKİL 2 : CPM TEKNİĞİNDE ZAMAN-MALİYET İLİŞKİSİ



CPM yönteminin amacı, verilen projenin optimal maliyetini ve bitiş süresini bulmaktır. Faaliyet sürelerinin tahmininde ki bu farktan dolayı; yeni projelerde PERT, tek zaman tahminli deneyim kazanılmış projelerde CPM kullanılır. CPM tekniğinde süreler, PERTden daha güvenli kestirilebilir.

Bu farklardan yola çıkarak, CPM tekniğinin faaliyet sürelerinin aşağı yukarı belirgin bir şekilde kestirilebildiği ve maliyetlerin önceden hesaplanabildiği durumlarda; buna karşılık PERT'in ise, faaliyet sürelerinin hesaplanmasında belirsizliklerin çok olduğu ve faaliyet sürelerinin belirlenmesinin, maliyet kavramından daha öncelikli olduğu durumlarda kullanıldığı söylenebilir.

10.4. NETWORK (Şebeke) Diyagramı

Network diyagramı, projedeki faaliyetlerin sürelerinin ve faaliyetler arasındaki ilişkilerin tasvir edilmesinde ve analizinde kullanılan bir araçtır. Kritik yol analizinin yapılmasında yaygın şekilde kullanılan Network diyagramı, çoğunlukla yazılım araçlarına dayanan bilgisayar türünde kullanılır.

10.4.1. Faaliyetler ve Olaylar (Activities And Events)

Network diyagramının temelini oluşturan iki kavramdan söz etmek gerekir.

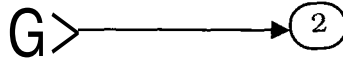
a) Olaylar : Bir işin zaman içinde belli bir noktada, belirli bir sonuca bağlanması durumudur.

b) Faaliyetler : Belli bir olayı tamamlamak için gerekli çalışmalara faaliyet denir.

Network diyagramında, olaylar genellikle düğümler (node); faaliyetler ise, iki düğümü birleştiren oklarla (arrows) gösterilir. Diyagram çok sayıda ok ve düğümün birleşmesinden oluşur.

Şekil 3'de, iki düğümü birbirine bağlayan faaliyet görülmektedir.

ŞEKİL 3 : İKİ OLAY VE FAALİYET



10.4.2. Yol, Kritik Yol ve Kritik Faaliyetler

(Path, Critical Path And Critical Activities)

Yol, başlangıç olayı (düğüm) ile bitiş arasında yer alan bir dizi, birbirini izleyen faaliyetlerdir. Her yolun süresi, o yolda bulunan faaliyetlerin beklenen zamanlarının toplamından oluşur. Projenin beklenen süre-

si, en uzun yolun beklenen süresine eşittir. En uzun yoldaki herhangi bir gecikme, projenin tamamlanmasında da buna tekabül eden bir gecikmeye neden olacaktır. Bunun yanısıra, projenin tamamlanma süresini kısaltmak için yapılan her girişim, en uzun yoldaki faaliyetleri hedeflemelidir.

Projenin tamamlanma süresindeki etkilerinden dolayı en uzun yol kritik yol, bu yoldaki faaliyetlerde kritik faaliyetler olarak isimlendirilir.

10.4.3. Yol Esnekliği (Path Slack/Float)

Network diyagramında, kritik yoldan daha kısa olan yollarda, bazı gecikmeler olabilir. Bu gecikme, projenin tamamlanma zamanını etkilemez. Her yolda, izin verilebilecek gecikme "yol esnekliği" olarak isimlendirilir ve mevcut en uzun yol ile kritik yol arasındaki farkı yansıtır. Böylece; kritik yol, sıfır esnek zamana sahip olacaktır

10.4.4. Network Diyagramının Kuralları

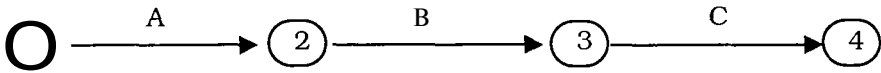
I- Network diyagramında faaliyetler soldan başlar ve sağa doğru ilerler.

II- Diyagram tek düğümle başlar, tek düğümle sona erer.

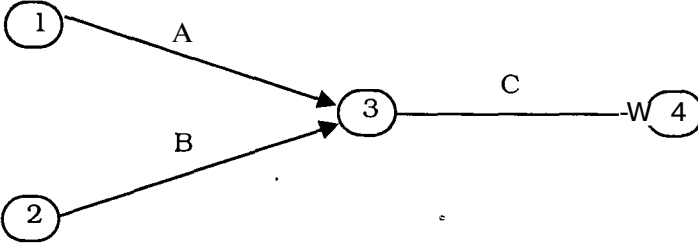
III- Diyagramda yollar birbirine geçmemelidir.

IV- Her iki düğüm arasında tek bir ok kullanılır.

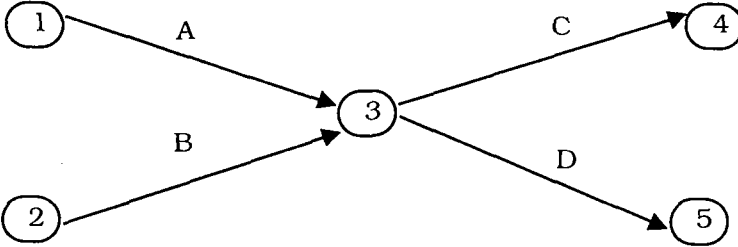
V- Bir Network diyagramı faaliyetlerin sırasını ve her bir faaliyetin uygulamasını açıkça göstermelidir.



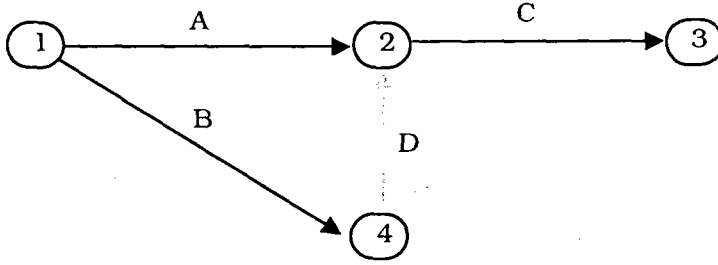
Yukarıdaki diyagram, A faaliyeti tamamlanmadan B'nin, B faaliyeti tamamlanmadan C'nin başlamayacağını göstermektedir. Eğer network diyagramı aşağıdaki gibiyse, bu faaliyet A ve B birbirinden bağımsız olarak yürütülecek, A ve B faaliyetlerinin her ikisi de tamamlanmadan, C başlamayacak demektir.



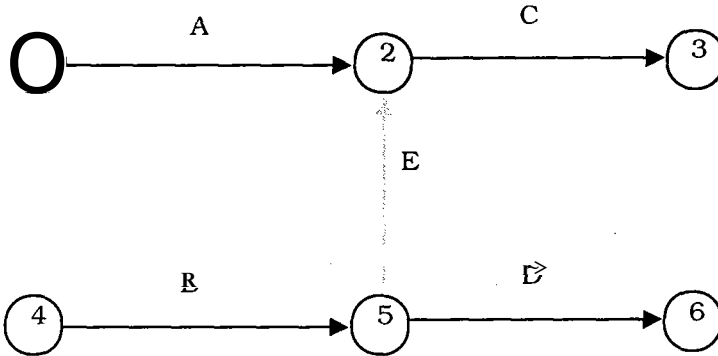
VI- Bir düğüme birden çok faaliyet girdiği zaman; o düğümden başlayacak faaliyetler başlamadan önce, o düğüme giren bütün faaliyetler tamamlanmalıdır. Aşağıdaki durumda, faaliyet A ve B, C ve D faaliyetleri başlamadan önce bitirilmiş olmalıdır.



VII- İki faaliyet aynı başlangıç ve bitiş düğümüne sahipse, her faaliyetin ayrı tanınması ve network'un mantığının korunması için bir fiktif (dummy) faaliyet ve olay kullanılır. Aşağıdaki diyagramda faaliyet "D" ve düğüm "4" fiktiftir.



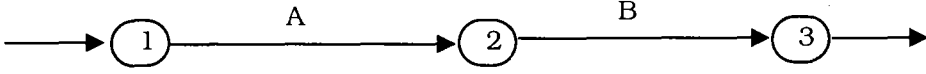
Fiktif faaliyet ve olaya diğer bir örnekte, aşağıda verilmiştir. Bu durumda, faaliyet 'A' ve 'B', faaliyet 'C'den önce gelmektedir. Ancak, faaliyet 'D'nin başlaması, yalnızca faaliyet 'B'nin tamamlanmasına bağlıdır. Aşağıdaki durumda faaliyet 'E' fiktiftir. Ama, fiktif olay, yani fiktif düğüm yoktur.



Fiktif faaliyetin başlıca işlevi ilişkileri açıklamaktır. Fiktif faaliyetin süresi sıfıra eşittir.

VIII- Dügümler, soldan sağa numaralanır.

IX- Başlangıç ve bitiş okları, bazen, aşağıda olduğu gibi diyagramın anlaşılabilirliğini artırmak için kullanılır.



10.4.5. Network Diyagramının Avantajları ve Dezavantajları

a) Network Diyagramının Avantajları

- Proje faaliyetlerini grafikte gösterir.
- Projenin bitiş süresinin tahminini kolaylaştırır.
- Projenin zamanında tamamlanması için en kritik faaliyetleri gösterir.
- Projenin tamamlanma süresini uzatmadan, her faaliyetin gecikebileceği süreyi gösterir.

b) Network Diyagramının Dezavantajları

Network tekniği mükemmel bir planlama aracı olmasına rağmen, bazı sınırlamalara sahiptir. Bunları şöyle sıralayabiliriz:

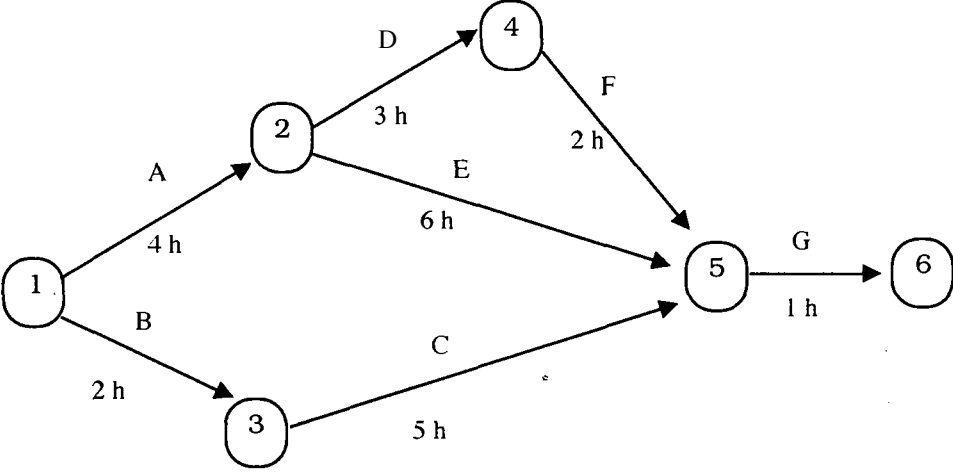
- Network diyagramının çok karmaşık hazırlanması anlaşılmasını zorlaştırabilir.
- Network diyagramı hazırlanırken, bazı önemli faaliyetler, kaynakların elde edilmesi, dışsal zaman sınırlamaları gibi atlanabilir. Bu diyagramın revize edilmesini ve kısmen veya tamamen yeniden çizilmesini gerektirebilir.
- Network diyagramı hazırlandığı zaman planlanan ilişkiler gerçekleşme sürecine uymayabilir. Bu durumda, diyagramda belli değişiklikler yapılması gerekecektir.

- Belirli bir zaman içinde, proje faaliyetlerinin tamamlanmasını zorunlu hale getirdiğini düşündükleri için, yöneticiler Network diyagramı yapılmasından rahatsız olacaktır.
- Network diyagramı faaliyetler arasındaki taşmaları göstermez.
- Çok sayıda faaliyetin olduğu projelerde bilgisayar kullanılması gerekebilir.

ÖRNEK 1 : Bir işyerinin kiralanmasından, işin başlamasına kadar gerekli faaliyetler, faaliyetlerin tanımı ve sürelerinin aşağıda verildiği, daha önce GANT şemalarında kullandığımız örneği NETWORK diyagramına uygulayalım.

<u>Faaliyetler</u>	<u>Tanımı</u>	<u>Süre (hafta)</u>
A	Binanın kiralanması/ veya satın alınması	4
B	Görevlilerle görüşme	2
C	Eleman kiralama, eğitim	5
D	Mobilya seçimi ve sipariş verilmesi	3
E	Yeniden düzenleme	6
F	Binanın tefrişi	3
G	Taşınma ve başlama	1

ŞEKİL : 4
NETWORK DİYAGRAMI (ÖRNEK 1)

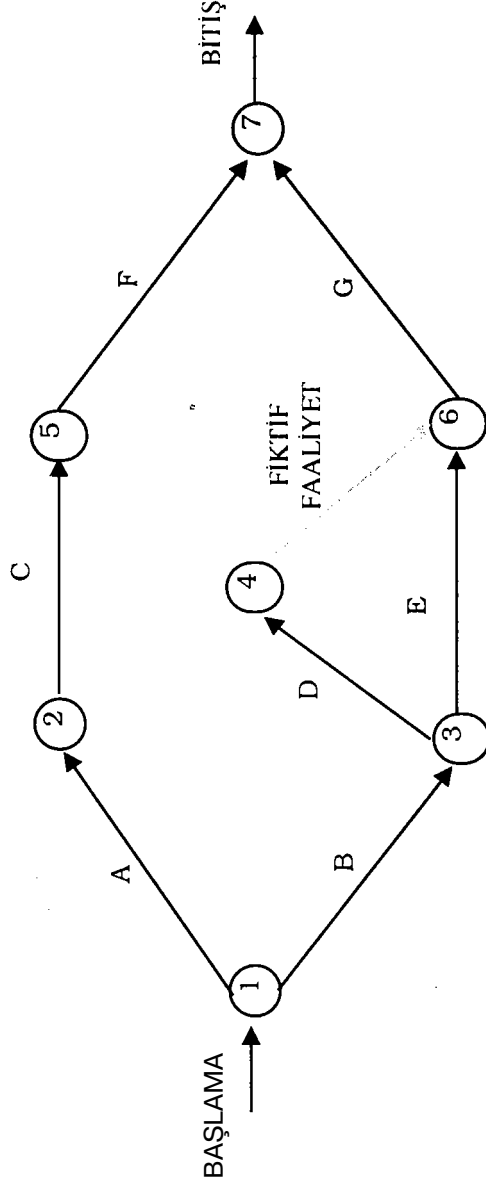


ÖRNEK 2 :

Öncelik sırasını dikkate alarak, aşağıdaki faaliyetleri network diyagramı ile gösterelim.

<u>Faaliyetler</u>	<u>İzleyen Faaliyetler</u>
A	C
B	D,E
C	F
D	G
E	G
F	Bitiş
G	Bitiş

ŞEKİL : 5
NETWORK DİYAGRAMI (ÖRNEK 2)



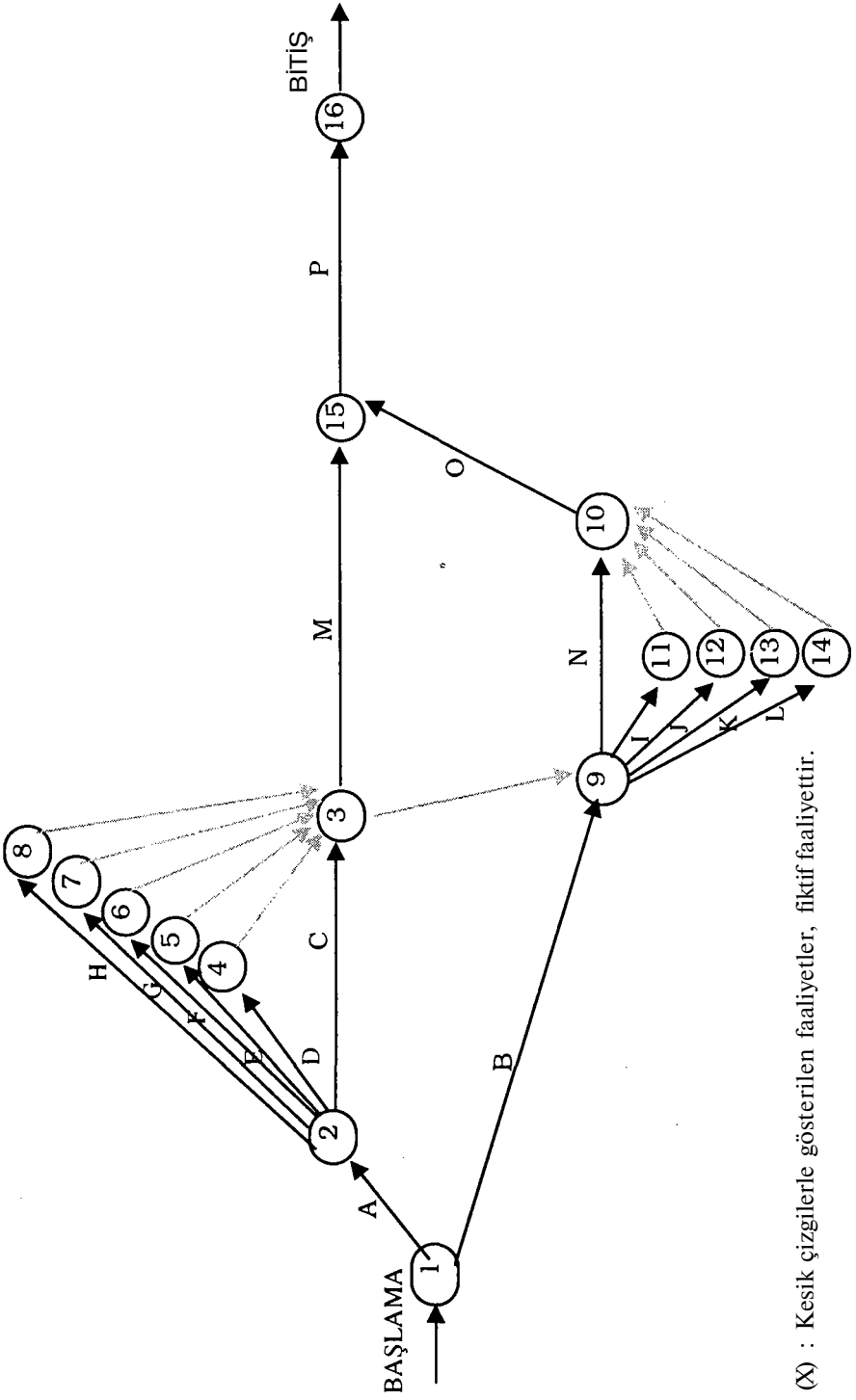
ÖRNEK 3 :

Bir sanayi tesisinin yönetimi, tesiste büyük bir onarım yapmayı planlamaktadır. Onarım işi için aşağıdaki faaliyetler tanımlanmıştır. Her faaliyet için gerekli zaman ve faaliyetlerin sırası, faaliyetlerin karşısında gösterilmiştir. Aşağıdaki bilgiler esas alınarak, Network diyagramının nasıl düzenlendiğini görelim.

Faaliyet	Tanım	Süre(saat)	İzlenen Faaliyetler
-	Başlama	0	-
A	Tesisin kapatılması	8	-
B	Kostik buharlaştırma tesislerinin kapatılması	16	-
C	Klor kompresörlerinin kaldırılması, yeni bir birim kurulması	72	A
D	Klor soğutucularının temizlenmesi	16	A
E	Asit kulelerinin temizlenmesi	24	A
F	Sıvılaştırıcıların yeniden tüplere konulması	36	A
G	Yedek vanaların ve kopmuş disklerin değiştirilmesi	10	A
H	Sızıntı yapan kontrol vanalarının değiştirilmesi	16	A
I	Tuz temizleme	24	B
J	Ayırıcı makinelerin yeniden yerleştirilmesi	24	B

K	Kontrol vanalarının değiştirilmesi	16	B
L	Sirkülasyon pompalarındaki iticilerin değiştirilmesi	8	B
M	Klor aletlerinde sızma testi ve kurutma	24	C,D,E,F,G,H
N	İlk buharlaştırıcıdaki ısı ayarlayıcıların değiştirilmesi	48	B,C
O	Sızma testi ve kostik buharlaştırma tesislerinde işe başlama	8	İ̄,J̄,K̄,L̄,N̄
P	Klor tesislerinde işe başlama	8	M,D
-	Bitiş	0	P

ŞEKİL: 6
NETWORK DİYAGRAMI (ÖRNEK 3)



(∞) : Kesik çizgilerle gösterilen faaliyetler, fiktif faaliyetlerdir.

11. PAKİSTAN'DA PERFORMANS DENETİMİNDE YAŞANAN SORUNLAR

- Önemli bir problem Pakistan halkının sosyal yapısından kaynaklanmaktadır. Demokratik geleneğin yerleşmemesi, Pakistan halkının kötü yönetime, israfa karşı toleranslı davranmasına yol açmakta, bu nedenle Sayıştay'ın çabalarına rağmen, performans denetiminin gerekliliği toplumda yeterince anlaşılamamaktadır.

- Kalkınma projelerinin % 1'inden daha az bir kısmı incelenmesine rağmen, denetimin sayısı bazı kesimlerde fazla bulunmaktadır.

- Denetlenen kurumlar, performans denetimine sıcak bakmamaktadır.

Sayıştay performans denetiminin yararlarını denetlenen kısımlara yeterince tanıtamamıştır. Denetime tabi bir çok kurum, Sayıştay'ın performans denetimini gerçekleştirmedeki yeterliliğinden ve denetimin yararından kuşku duymaktadırlar.

- Sayıştay, performans denetimini kendi girişimleriyle başlattığından yüksek kalitede denetimin yürütülmesi için yeterli mali kaynak ve elemana sahip değildir. Belirli alanlarda teknik bilgi yetersizliği bulunmasına rağmen teknik incelemeler için danışman çalıştıramamaktadır. Bu nedenle; performans denetimi, maliyet aşımı, süre aşımı v.b. gibi nedenlerle denetlenen tarafından önemsiz diye nitelendirilen konularla sınırlı kalmaktadır.

- Denetçiler denetimleri sırasında yönetimden bilgi istediklerinde bir takım engellemelerle karşılaşmaktadırlar. Parlatmentonun ve Hükümetin bu konunun üzerine eğilmesi gerekmektedir.

- Denetimlerde kalkınma projelerine çok fazla önem verilmesi bu tip denetimin sadece kalkınma projelerine ilişkin olacağı gibi bir izlenim doğurmaktadır. Denetlenen kurumların çeşitlendirilmesi, kalkınma programlarının gündeme getirilmesi gerekmektedir. Bu konu yönetimin diğer alanları içerisinde bu faaliyetin değerini kanıtlayacaktır.

- Sayıştay denetim bulgularına ilişkin bilgilerin yayılması için medyayı kullanmamaktadır. Bu nedenle kamu kurumlarının ve idarecilerin performans durumlarına ait bilgiler kamuoyuna ulaşamamakta ya da etki ve faydasını kaybederek çok geç ulaşmaktadır.

- Performans denetimi, kalkınma proje ve programlarının plan ve uygulama veya işletme safhalarının herhangi birinde yürütülebilir. Ancak Pakistan Sayıştay'ı denetimlerini proje veya program tamamlandıktan sonra yerine getirmektedir. Bu ise performans denetiminin etkinliğini azaltmaktadır. Çünkü yanlış uygulamalar hakkında artık denetlenen idarenin yapabileceği çok az şey kalmaktadır. Kamu Hesaplan Komitesi de bu gibi durumlarda sadece idareye gelecekte daha dikkatli olması konusunda tavsiyelerde bulunmaktadır.

- Ülkenin denetim, planlama ve maliye organları arasında bilgi alışverişi ve işbirliğini sağlayacak bir düzenleme bulunmamaktadır. Hükümet, Sayıştay tarafından hazırlanan raporlardan yeterince yararlanmamaktadır. Bu nedenle aynı hatalar sık sık tekrarlanmaktadır. Performans denetiminin sonuçlarının gelecekteki projelerin planlanması aşamasında dikkate alınmasını sağlayacak bir düzenleme bulunmamaktadır.

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

1. *Introduction to Performance Audit*, Performance Audit Guidelines, Book 1, Department of the Auditor General of Pakistan, Lahore, 1993.
2. *Undertaking Performance Audit*, Performance Audit Guidelines, Book 2, Department of the Auditor General of Pakistan, Lahore, 1993.
3. *Audit of Projects* Performance Audit Guidelines, Book 3, Department of the Auditor General of Pakistan, Lahore, 1993.
4. Khan, Muhammad Akram, *Performance Auditing-The Three Es*, Directorate-General of Research and Development. Department of the Auditor-General of Pakistan, 2nd edition Lahore, 1993.
- 5....., *Evidence In Performance Auditing*, Director General of Performance Audit, Department of the Auditor-General of Pakistan, 2nd edition. Lahore, 1991.
- 6....., *Reporting Results of Performance Audit*, Audit&Accounts Training Ins. Department of the Auditor-General of Pakistan, 1st edition, Lahore, 1992.
- 7....., *Elements of Performance Auditing*, Audit&Accounts Training Ins. Department of the Auditor-General of Pakistan, 3rd. edition. Lahore, 1994.
- 8....., *Data Analysis in Performance Auditing*, Directorate-General of Research and Development, Department of the Auditor-General of Pakistan, 1st Edition, Lahore, October 1991.
- 9....., *Planning For Performance Audit*, Performance Audit Wing, Department of the Auditor-General of Pakistan, 1st Edition. Lahore, 1988.
- 10....., *Executing Performance Audit, Audit Programme* Performance Audit Wing, Department of the Auditor-General of Pakistan, 1st edition, Lahore, 1989.

11. Chaudhary, Liaqat Ali, *Financial Analysis For Managers and Auditors*, Directorate General Of Performance Audit. Department of the Auditor-General of Pakistan, 1st edition, Lahore, 1993.

12....."Interviewing in Performance Audit" *Perfor-*
mit, Vol. XII, No. 3, July. 1995. P.64-73

13....."Enhancing Effectiveness of Performance
Audit " *Performit*, Vol. XIII, No. 1, January 1996. P.3-14

14. Intensive Training Programme (XXVIII) in Performance Audi-
ting Course Material.

15. Prof.Dr. Saatçioğlu, Ömer. *Proje Yönetim Teknikleri*
PERT/CPM, Lisans Üstü İşletmecilik Eğitim Programı Ders Notlan, An-
kara, 1974

16. *Planning Techniques and Network Analysis*, NAO.