

ECOSAI İLERİ DÜZEY PERFORMANS DENETİMİ EĞİTİMİ

Sadık YAVAŞ*

Giriş

Ekonomik Kalkınma Teşkilatına Üye Ülkeler arasındaki yakın ekonomik ve kültürel bağların bilinciyle Afganistan, Azerbaycan, İran, Kazakistan, Pakistan, Tacikistan, Türkiye, Türkmenistan ve Özbekistan Yüksek Denetim Kurumları arasında; i) kamu denetimi alanındaki ilişkileri geliştirmek, ii) denetçilerin mesleki gelişiminde işbirliği sağlamak, iii) görüş ve tecrübe paylaşımını artırmak, amaçları ile kurulan Ekonomik İşbirliği Teşkilatına Üye Ülkeler Yüksek Denetim Kurumları (ECOSAI) üyesi Ülke Yüksek Denetim Kurumlarının, performans denetiminin planlanması, yürütülmesi, raporlanması ve kalite kontrolü bağlamında, katılımcıların bilgi ve yeteneklerinin geliştirilmesi ile ülke tecrübelerinin paylaşılması bağlamında; ECOSAI Eğitim Komitesi'nce alınan kararın, ECOSAI Genel Kurulu'nca onaylanmasına istinaden, 10-20 Mayıs 2015 tarihleri arasında, İran Yüksek Denetim Kurumunun ev sahipliğinde, Tahran'da 'İleri Performans Denetimi Eğitim Programı' gerçekleştirilmiştir.

ECOSAI üyesi ülkelerden Afganistan, Azerbaycan, İran, Kazakistan, Pakistan, Tacikistan ve Türkiye Yüksek Denetim Kurumlarından 18 temsilcinin katılımı ile Pakistan Yüksek Denetim Kurumundan, ASOSAI Eğitici Sertifikasını haiz Sayın Ahmar Elahi, İran'dan Sayın Masoud Mohammadpour, Sayın A. Ghasem Fakharian ve Sayın Mansour Shams Ahmadi'nin sunumları ile gerçekleştirilen program kapsamında; i) performans denetiminde iç kontrol, ii) performans denetiminde veri toplama, iii) performans denetiminde veri analizi, iv) performans denetiminde bulgular, v) performans denetiminde yönetim muhasebesi uygulamaları, vi) performans denetiminde kriterler, vii) performans denetiminde raporlama, viii) performans denetiminde kalite kontrolü hususları teorik prensiplerin yanı sıra pratik yönleri ile birlikte ele alınmak suretiyle; katılımcıların performans denetimine dair bilgi ve yeteneklerinin geliştirilmesi ve rapor kalitelerinin yükseltilmesi amaçlanmıştır. Program kapsamında ele alınan konular aşağıda özetlenmiştir.

Performans denetiminde iç kontrol

İç kontrole ilişkin teorik yaklaşımların yanı sıra pratik konseptlerin de ele alındığı oturum vaka analizi çalışmaları ile tamamlanmıştır. Performans denetimi bağlamında temel bir konumu haiz bulunan iç kontrol; i) operasyonların etkinlik ve verimliliği, ii) raporlama sistemlerinin güvenilirliği ve iii) hukuki kural ve düzenlemelere uygunluk yönlerinden kurum içerisinde geliştirilen sistemik mekanizmalar olarak tanımlanmıştır.

* Sayıştay Uzman Denetçisi

Etkin bir iç kontrol sisteminin aşağıda sıralanan hususları içerdiği ifade edilmiştir.

i) Bilgi ve İletişim: Doğru ve zamanında bilgi toplanması ile doğru kişilerle zamanında iletişim,

ii) Risk Değerlendirme: Kurumsal amaçlara erişmekte muhtemel risklerin tanımlanması ve her bir riskin ne şekilde yönetileceğinin değerlendirilmesi,

iii) Kontrol Çevresi: Tepe yönetimin iç kontrol sistemlerinin teşkil ve çalışmasına dair taahhütlerini de içerecek şekilde, yönetimce kurgulanan iç kontrol sisteminin genel tutum ve yaklaşımı,

iv) Kontrol Faaliyetleri: Yönetimce belirlenen talimatların usulünce yürütülmesini sağlamak üzere kurumsal politika ve prosedürlerin tesis edilmesi,

v) İzleme: İç kontrol sistemlerinin etkin ve verimli bir şekilde çalışıp çalışmadığının (genellikle iç kontrol birimleri tarafından) gözlemlenmesi,

Oturum kapsamında, ayrıca, risk değerlendirmesi üzerinde ayrıntılı bir şekilde durulmuş olup, piyasa riski, kredi/likidite riski ve operasyonel riskler ve bu risklerin yönetiminde potansiyel sonuçlar, olasılık, tehlikeye / tehdiye açıklık ve cevap sürati hususlarının önemine işaret edilerek olasılık ve sonuç matriksinin risk yönetiminde pratik kullanımı değerlendirilmiştir.

İç denetim ve yönetim muhasebesi

Kamu kurumlarında yönetim muhasebesinin önemi ile başlanılan oturum kapsamında, finansal muhasebe, maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi yaklaşımlarının kıyaslaması yapılmıştır. Performans denetimi bağlamında, yönetim muhasebesi yaklaşımının, maliyet yönetiminin yanı sıra performans ölçümlemesi ve karar vericilere bilgi desteği de sağlayabildiği dikkate alınarak, diğer yaklaşımlara nazaran fonksiyonel üstünlükleri bulunduğu ifade edilmiştir.

Oturum kapsamında, ayrıca, performans denetimi bağlamında güncel meselelerden, aktivite bazlı yönetim ve dengeli kurumsal karne konseptleri de değerlendirilmiştir. Geleneksel maliyet yönetim sistemlerinin, günümüz rekabetçi ve değişkenlik hızı yüksek piyasalarındaki yetersizlikleri üzerine, işletme içi değer akışı haritaları bağlamında aktivitelerin kontrolü ile giderlerin de kontrol edilebileceği varsayımından hareketle, geliştirilen, aktivite bazlı yönetim yaklaşımının entegre ve kapsamlı bir değerlendirme ile değer üretimi hedefine ulaşmakta etkinliğine işaret edilmiştir.

Öte yandan kurumsal performans ölçümlemesinde, sadece finansal göstergelerin kullanılmasının eksikliklerinin giderilmesinde güncel bir çözüm olarak kullanılan dengeli kurumsal karne yaklaşımı değerlendirilmiştir. Dengeli kurumsal karne yaklaşımının stratejik bir bakış ile kurumsal hedeflerin ölçülebilir kurumsal

amaçlara çevrilerek, finansal perspektif, müşteri/tüketici perspektifi, iç işletme süreçleri perspektifi ve kurumsal öğrenme ve büyüme perspektifi bağlamlarında performans değerlemesine imkân sağlayabildiği belirtilmiştir. Oturum kapsamında son olarak bütçeleme sistemlerinin, yönetim işlerine sadece planlama bağlamında değil ve fakat kontrol sistemi olarak da katkılarına işaret edilmiştir.

Performans ölçüleme kriterleri

Performans denetiminde temel noktalardan birini oluşturan kriter konusunun ele alındığı oturumda performans kriteri '*ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ölçülmesinde temel alınacak makul ve erişilebilir performans standartları*' olarak tanımlanmıştır. Denetleyen ve denetlenen kişiler ve/veya kurumlar arasında temel iletişim konusu olmak, denetim amaçları ile denetimde toplanacak veriler arasında bağlantılar kurmak, veri toplama ve denetim bulgularına erişimde temel hareket noktası oluşturmak gibi roller ifa eden kriterlerin; genel, özel kriterler, niteliksel, niceliksel kriterler gibi sınıflarına temas edilmiştir.

Performans denetiminde kriter belirleme kurumsal düzenlemeler, profesyonel standartlar, anahtar performans göstergeleri ve milli performans göstergeleri gibi unsurların kullanımları değerlendirilmiştir. Ayrıca kriter belirlemede güncel meselelerden Baldrige Üstün Performans Çerçevesi ele alınmıştır. Anılan çerçeve kapsamında kullanılan kriterlerin sistematik yaklaşım, tutarlı kullanım, kurumsal gelişim ve kurumsal entegrasyon düzlemlerinde değerlendirilmesi gereği ifade edilmiştir.

Performans denetiminde veri toplama ve analizi

Dağınık ve ham bilgi formlarını ifade eden verilerin toplanarak işlenmesi suretiyle anlamlı bilgilere dönüştürülmesi süreçlerini ifade edecek şekilde performans denetiminde veri toplama konuları değerlendirilmiştir. Çok çeşitli türleri bulunmakla birlikte, performans denetiminde genellikle kullanılan metotlar olarak; dosya inceleme, anket, mülakat, fiziki inceleme, odak grup tartışması metotları incelenmiştir.

Kullanılacak metodolojinin belirlenmesinde denetim amaçları, bu amaçlar bağlamında denetim soruları ve denetim kriterlerinin rolüne değinilmiştir. Oturum kapsamında ayrıca veri toplamada, bilhassa gizlilik ve duyarlılık bakımından, etik hususların önemine işaret edilmiştir.

Veri analizlerine dair gerçekleştirilen oturum kapsamında nitel ve nicel verilerin analizi, sayısal teknikler, regresyon, simülasyon, fayda maliyet analizi, alternatif analizi ve sonuç analizi yöntemleri değerlendirilmiştir.

Denetim süreci ve sonuçları

Denetimin yürütülmesi ve sonuçlandırılmasına dair sıralı oturumlar kapsamında, denetim bulgularına ilişkin süreç;

- i) Denetim kriteri (ne olmalı?),
- ii) Denetim delili (ne oluyor?),
- iii) Denetim bulgusu (olan ile olması gereken arasındaki fark nedir?),
- iv) Gerekçeler (neden oluyor?)
- v) Sonuç ve öneriler (ne yapılmalı?) şeklinde kademelendirilmiştir.

Bu bağlamda performans denetimi sonuç ve önerilerinin geliştirilmesinde 4C konseptine işaret edilmiştir. İngilizce kelimelerin ilk harflerinden kısaltılarak 4C şeklinde ifade edilen konsept kapsamında; kriter (criteria), sebep (cause), önemli etki (consequence) ve sonuç (conclusion) unsurlarının performans denetiminin tüm aşamalarında etkin bir araç kullanılabilirliği değerlendirilmiştir.

Denetim ön sonuçlarının bir diğer ifade ile taslak denetim raporunun denetlenen kurum yöneticileri ile tartışılmasının önemine işaret edilerek; tartışmanın planlanmasında, yürütülmesinde ve sonuçlarının işlenmesinde pozitif yaklaşımın gerekliliği ifade edilmiştir.

Tüm denetim süreçlerinin sonucunda hazırlanması gereken rapora ilişkin oturumda; belirgin gereklilik ve beklentileri karşılamaya matuf hazırlanan uygunluk denetiminin aksine; performans denetiminin, geniş yaklaşımının doğal sonucu olarak, tanımlama ve anlamlandırma çabalarına göreli daha açık olacaktır. Bu özelliğinden ötürüdür ki; performans denetimi raporlamaları da kapsam bakımından çeşitli olacağı kadar, içerik bakımından da açıklayıcı ve görüş geliştirmeye yönelik olacağı belirtilmiştir.

Performans denetimi raporlarının en azından şu hususları içermesinde fayda görüldüğü ifade edilmiştir:

- i) Performans denetiminin amaç, kapsam ve metodolojisine dair bilgiler,
- ii) Performans denetiminin yürütülmesinde temel alınan denetim standartlarına dair bilgiler,
- iii) Rapor özeti ki şu iki hususu içermesi beklenmektedir:
 - a) denetimin yürütüldüğü çevrenin anlaşılmasına yeterli temel bilgiler ve
 - b) bulgular ve genel bir sonuç,
- iv) Performans denetimi sonucu erişilen temel bulgu ve öneriler ve son olarak
- v) Detaylı açıklamalar, değerlendirmeler, öneriler, bulgular ve delillerini içeren rapor metni.

Raporların dağıtımına ilişkin olarak, denetlenen kurumun yönetim kurulu ve/veya genel müdürlüğüne ilave olarak yasama organına, ilgili olabilecek diğer kamu kurumlarına ve genel kamuoyuna açıklanmasında önemli faydalar bulunduğu ifade edilmiştir. Oturumda ayrıca, esasen çeşitli öneriler içeren performans denetimi raporlarında tespit edilen hususlarda raporlamadan sonra tesis edilen iyileştirici işlemler ile gelişmelerin takip edilmesinin gerekliliğine işaret edilmiştir.

Performans denetiminde kalite kontrolü ve güvencesi

Raporlama ve denetim kalitesine dair gerçekleştirilen oturumda; performans denetiminin de kalite kontrolüne ve kalite güvencesi sağlamaya yönelik gözetimlere tabi olması gerekliliği ifade edilmiştir. Bu bağlamda yasal gerekliliklerin yanı sıra denetim standartları ve iyi uygulama örneklerinden istifade edilmesinin etkin sonuçlar almakta faydalı görüldüğü değerlendirilmiştir. Performans denetiminde kalite güvencesi sağlamaya yönelik olarak en azından şu hususların ifası gerekli görülmüştür:

i) Performans denetiminde görevlendirilen denetim ekibinin tüm üyelerinin denetim sorularına, denetimin yaklaşımına ve analitik düşünme becerisine vakıf olmaları,

ii) Denetim sürecinde istifade olunan teknik uzmanların gerekli ve yeterli beceri ve tecrübeyi haiz olmaları ve denetim işinin gerektirdiği ahlaki yükümlülükler hususunda bilgilendirilmiş olmaları,

iii) Denetim amaç ve soruları, kriter tespiti, denetimde kullanılacak kaynaklar ile denetçilerde gözetilecek yetenek ve özellikler gibi denetim sonuçlarında belirleyici olabilecek tüm kararlara dair karar süreçlerinin işin gereklerine uygun bir şekilde düzenlenmiş ve kayıt altına alınmış olmaları.

Sonuç

Resmi bir sonuç bildirgesinin hüküm altına alınmadığı oturumlar sonunda, performans denetiminin vatandaşların paranın karşılığı değerini mal/hizmet olarak sunulmasındaki faydaları dikkate alındığında ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik hedeflerinin gerçekleşmesindeki önemi vurgulanmıştır. İran Yüksek Denetim Kurumu Başkanı Sayın Rahimi'nin "Performans denetiminin vatandaşların hayat şartlarının iyileştirilmesi ve toplumsal refahın artırılmasında kamunun hesap verme sorumluluğunun layıkıyla yerine getirilmesindeki rolü açıktır." şeklindeki ifadesi ile de ortaya konulduğu gibi performans denetiminin kamu denetiminde temel unsurlardan biri olduğu değerlendirilmiştir. Son olarak, Ekonomik İşbirliği Teşkilatı Üyesi Ülkeler arasında benzeri etkinliklerin düzenlenmesi gereğine işaret edilmiştir.

KAYNAKÇA

Notes from the programme

http://www.dmk.ir/ShowPage.aspx?Page_=dorsaetoolsnewspanel&lang=1&sub=0&PageID=867&PageIDF=0&tempname=dmktemplate

http://www.dmk.ir//ShowPage.aspx?page_=dorsaetoolsnewspanel&lang=2&tempname=enmain&sub=0&PageID=898&PageIDF=0