



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA

www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 14, Sayı: 27, 32-54, 2023

İnceleme Makalesi

YENİ KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE’DE PERFORMANS DENETİMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

(APPLICABILITY OF PERFORMANCE AUDIT IN TURKEY WITHIN THE FRAMEWORK OF THE NEW PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT SYSTEM)

Halil İbrahim ÇİFTÇİ¹

ÖZ

Bu çalışmada, yeni kamu mali yönetim sistemi çerçevesinde performans denetiminin Türkiye’de uygulanabilirliği araştırılmıştır. Kamu denetim sistemine teftiş kurulları ve Sayıştay dışında iç denetim de dahil edilmiştir. Böylece Güney Modeli kamu yönetim yapısına sahip Türkiye’de Kuzey Modeli örnek alınmıştır. Daha çok kuzey ülkelerinde yaygınlaşan performans denetiminin de ülkemizde uygulanabilirliği, kamu mali yönetim sistemindeki değişim ile birlikte ele alınmıştır.

Çalışmada, yeni kamu mali yönetimine geçişin nedenleri, performans denetiminin öne çıkmasının nedenleri araştırılmış, Kuzey ve Güney Modeli ile Türkiye uygulamaları incelenmiştir. Nitel araştırma yöntemi çerçevesinde kamu kesiminde çalışan, ağırlıklı olarak performans denetimi yapmış veya eğitimini almış Sayıştay Denetçileri, İç Denetçiler ve Müfettişler ile yarı yapılandırılmış derinlemesine görüşmeler sonucunda araştırma verileri elde edilmiştir. Çalışmada araştırma soruları temel alınarak bulgular oluşturulmuş ve öneriler geliştirilmiştir.

Araştırma sonucuna göre; performans denetiminin uygulanabilir olduğu ve katma değerinin yüksek olduğu, yeterli düzeyde uygulanmadığından yaygınlaşması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu doğrultuda temel politika belgeleri ve kamu idarelerinin belgelerinin yeterli hale getirilmesi, bütçe sisteminde plan bütçe ilişkisinin kurulması, performans denetimi ile ilgili yasal düzenleme ve rehberlerin yeterli hale getirilmesi, denetimi yapan birimlerin kapasitesinin artırılması, denetim yapılan birimlerin performans denetimi yapmaya uygun hale getirilmesi, kamu idarelerinde performans yönetim sisteminin tam olarak hayata geçirilmesi, bilgi teknolojilerinden daha fazla yararlanılması ve sağlıklı verilerin oluşturulması, Güney Modeli kültürüne ve yapısına sahip olduğundan Kuzey Modeli uygulamaları alınırken, mevzuat düzenlemelerinin aynen aktarım şeklinde değil de Türkiye’nin yapısına uygun şekilde yapılması gibi öneriler getirilmiştir.

Anahtar sözcükler: Performans denetimi, Etkinlik, Tutumluluk, Kamu mali yönetimi

JEL Kodları: H11, H61

ABSTRACT

In this study, the applicability of performance auditing in Turkey within the framework of the new public financial management system was investigated. Apart from the inspection boards and the Court of Accounts, internal audit is also included in the public audit system. Thus, the Northern Model was taken as an example in Turkey, which has a Southern Model public administration structure. The applicability of performance auditing, which has become more widespread in northern countries, in our country has been discussed together with the change in the public financial management system.

In the study, the reasons for the transition to the new public financial management, the reasons for the performance audit to come to the fore were investigated, and the North and South Model and Turkish practices were examined. Research data were obtained as a result of semi-structured in-depth interviews with the Court of Accounts Auditors, Internal Auditors and Inspectors working in the public sector within the framework of the qualitative research method, who mainly conducted performance audits or received training. In the study, findings were formed and recommendations were developed based on the research questions.

¹ İç Denetçi, İstanbul Büyükşehir Belediyesi, E. Bakanlık Müfettişi, Doktor, Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Orcid Id: 0000-0002-7979-547X, halilbrahimciftci34@gmail.com, Sorumlu Yazar

According to the results of the research; this study concludes that performance auditing is applicable, has a high added value, and should be widespread since it is not implemented sufficiently. In this direction, the results suggest making the basic policy documents and documents of public administrations sufficient, establishing the plan-budget relationship appropriately in the budget system, strengthening the legal regulations and guides related to performance auditing, increasing the capacity of the units performing the audit, making the audited units suitable for performance auditing, full implementation of the performance management system in public administrations, the greater use of information technologies and the creation of healthy data, and the execution of the legislative arrangements in accordance with the structure of Türkiye, while adopting the northern model applications, since Türkiye has the Southern Model culture and structure.

Keywords: *Performance audit, efficiency, economy, public financial management.*

JEL Classification: H11, H61

1.GİRİŞ

Kamu idarelerinde performans denetimi, kamusal iş ve işlemlerin ya da diğer bir deyişle faaliyet, program, proje gibi süreçlerin etkinliğinin, ekonomikliğinin, verimliliğinin objektif ve düzenli bir şekilde değerlendirilmesidir. Kamu mali yönetimi, kamusal kaynakların verimli, etkin, tutumlu bir şekilde hesap verebilirliğe uygun ve şeffaf bir şekilde yönetilmesidir. Çalışma kapsamında, yeni kamu mali yönetim sistemi ve denetimin değişen rolü çerçevesinde performans denetiminin Türkiye’de uygulanabilirliği ele alınmaktadır. Türkiye’de Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde 5018 sayılı Kanun, uzun yıllar yürürlükte kalan 1050 sayılı Kanunun yerine 2003 yılında kabul edilmiştir. Söz konusu kanun ile mali saydamlık ve hesap verebilirlik, tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, stratejik planlamaya dayalı program bütçe, yönetim sorumluluğu ilkesi, geleneksel denetim birimleri dışında iç denetim gibi mali yönetim sisteminde yenilikler olmuştur.

Kamu harcamalarının Gayrı Safi Yurtiçi Hasılaya (GSYH) oranı Dünya’da ve Türkiye’de yıllar itibariyle artmıştır. Bununla birlikte mali reformlarla birlikte denetimin işlevi değişmiş, artan kaynak kullanımı ile birlikte performans denetimi önem kazanmıştır. Bütçe sistemi gelişmeleri, hesap verme sorumluluğu, kaynak kullanımında ekonomiklik, verimlilik, etkinlik, sürdürülebilirlik, tutarlılık ve uyumluluğun önem kazanması ve denetimin değişen rolüyle birlikte kamu harcamalarında artış, hesap verme sorumluluğunun artması, denetimin muhasebe odaklı olmaktan çıkıp yönetim odaklı bir meslek haline gelmesi, kurumsal yönetimin gelişmesi gibi performans denetiminin öne çıkmasının nedenleri çalışmada yer almıştır. Performans denetiminin Türkiye’deki kamu idarelerinde uygulanabilirliğini ortaya koymak amacıyla uygulama sonuçları üzerinden bulgu ve öneriler getirilmesi hedeflenmiştir.

Çalışmada, Dünya’da ve buna paralel olarak Türkiye’de denetimin rolü neden ve ne yönde değiştiği, performans denetiminin nasıl ön plana çıktığı ve neden bu denetim türüne ihtiyaç duyulduğu, performans denetimi çalışmalarının ülkemizde ne düzeyde ve nasıl işlediği, Türkiye’de uygulanabilir olup olmadığı sorularına cevap aranmış, yeni kamu mali yönetim sistemi ve denetimin değişen rolü bağlamında Türkiye’de performans denetiminin uygulanabilir olduğu ortaya konulmuştur.

1.1. Çalışmanın Genel Amacı

Çalışmada, performans denetimini ortaya çıkaran nedenler ile performans denetiminin ne olduğu, denetimde ne tür değişikliklerin olduğu ele alınarak performans denetiminin Türkiye’de uygulanabilirliğinin incelemesi amaçlanmıştır. Bu doğrultuda yeni bütçe sistemi ile birlikte stratejik planlar, performans programları, denetim birimlerinin kurumsal kapasiteleri de dikkate alınarak performans denetiminin uygulanabilirliği ile ilgili ex post(sonuçlar) üzerinden değerlendirme yapılarak öneriler getirilmesi hedeflenmiştir.

Çalışmamız denetimin değişen rolü ve performans denetiminin uygulanabilirliğini konu edinmesi bakımından “Dünya’da ve buna paralel olarak Türkiye’de denetimin rolü neden ve ne yönde değişti?” sorusu ile “Performans denetimi çalışmalarını ne düzeyde ve nasıl işliyor, Türkiye’de uygulanabilir mi?” sorularına cevap aranmıştır.

1929 Büyük Buhran sonrası modern yaklaşımın (müdahaleci yaklaşım) hakim olması ile kamusal ihtiyaçların artması, ekonomik ve sosyal amaçların kamu harcamalarını arttırması ile kamu kesiminin büyümüş ve rolü değişmiştir. Kamu harcamalarının artması ve kaynak kullanımında ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin önem kazanması ile dünyada ve Türkiye’de mali reformlar gündeme gelmiştir. Kamu hizmetlerine olan talebin çeşitlenerek artması, devletin sosyoekonomik kalkınma alanında aktif rol almaya başlaması, kamu harcamalarında artış, sivil toplumun güçlenmesi, kamu kaynaklarını yönetenlerin hesap vermelerine yönelik talebin artması, kaynakların daha rasyonel kullanımı zorunluluğu ve bu itibarla da muhasebe odaklı bir fonksiyon olarak tanımlanan denetim günümüzde yönetim odaklı bir

meslek haline gelmiştir. Girdilerin kontrolüne odaklanan tek yönlü yaklaşımdan çıktılar ve sonuçlarla ilgili hesap verebilirliğe doğru kaydı ve gelişmiş sistemlerin sağladığı verimlilik artışına dayalı kazanım fırsatları da performansın denetlenmesi için bir gerekçe oluşturmuş ve performans denetiminin önemi artmıştır. Bu gelişmeler incelenmiş olup sorulara cevap bulunmaya çalışılmıştır.

Çalışmada, performans denetimini ortaya çıkaran nedenler ile performans denetiminin ne olduğu ve önemi, yeni kamu mali yönetim sisteminin ne gibi yenilikler getirdiği, denetimde ne tür değişikliklerin olduğu ele alınarak performans denetiminin Türkiye’de uygulanabilirliği incelenmiştir. Denetimin rolü neden ve ne yönde değiştiği ele alınmak suretiyle Türkiye’de performans denetiminin uygulanabileceği ve uygulanması gerektiği sonucuna varılmış, buna yönelik aşağıda çeşitli öneriler getirilmiştir.

1.2. Çalışmanın Yöntemi ve Kapsamı

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemi kapsamında doküman incelemesi ve derinlemesine mülakat yöntemi kullanılmıştır. Araştırmanın evrenini 5018 sayılı Kanuna göre uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler oluşturmaktadır. Bu kapsamda bakanlıklar, genel müdürlükler, sosyal güvenlik kurumları, üniversiteler ve belediyelerde çalışan, performans denetimi yapmış veya performans denetimi uygulamaları ile ilgili eğitimini almış, mesleki tecrübeleri konuya ilişkin bilgileri olan İç Denetçiler ve Müfettişler, Sayıştay Başkanlığı’nda çalışan Sayıştay Denetçileri ile belirlenen sorular çerçevesinde derinlemesine mülakatlar yapılarak ayrıntılı bilgiye ulaşmaya çalışılmıştır. Çalışmamıza özgün değer katan en önemli husus, ağırlıklı olarak Kuzey Modeli ülkelerinde uygulanan ve gelişmiş olan performans denetiminin uygulanabilirliği bakımından, Güney Modeline örnek ülkemiz uygulamaları ile ilgili olarak sonuçlar üzerinden değerlendirme yaparak öneriler getiren bir çalışma olmasıdır.

2.YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİ KAPSAMINDA KAMU KESİMİNİN DEĞİŞEN ROLÜ

Kamu kelimesinin dar ve geniş olmak üzere iki anlamı bulunmaktadır. Dar anlamda kamu, toplumu yöneten kesimi yani devlet ve devlet kurumlarını ifade ederken, geniş anlamda kamu ülkedeki toplum anlamına gelmektedir (Pehlivan, 2001, s. 17). Kamu kavramında yola çıkarak, kamu mali yönetimini tanımlamak gerekirse, kamu mali yönetimi en temel anlamda, kamunun sahip olduğu kaynakların, belirlenmiş ve açıklanmış standartlara uyumlu bir şekilde, etkin, verimli kullanımını sağlamaya yönelik yasa ve yönetsel sistemlerin ve süreçlerin tamamıdır (Avcı, 2005, s. 204). Kamu mali yönetimi, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılmasını hedefleyen ve bu kullanım ile paralel olarak stratejik amaçlara ulaşmayı amaçlayan, hesap verebilirlik, şeffaflık ve açıklık ilkelerini benimsemiş bir süreçtir. Kamu maliyesi devlete ilişkin harcamaların ve devletin gelirlerinin incelendiği bir bilim dalı olarak değerlendirilmektedir (Kirmanoğlu, 2017, s.1).

Kamu mali yönetimi, kamunun ihtiyaçlarının giderilmesine yönelik ortaya konulması gereken hizmetlerin gerçekleştirilmesi için, gelir toplanması ve gelirlerin adil bir şekilde gerekli olan hizmet sunumuna aktarılmasına yönelik bir süreçtir. Kamu mali yönetimi, ekonomik ve mali açılarından kararların alınması ve alınan kararların uygulanması sürecinde, sınırları kanunlar ile çerçevelenmiş bir faaliyet yönetim sistematiğidir (Kartalcı, 2007, s. 6).

Kamu mali yönetiminin etkin ve verimli bir şekilde sürdürülebilir kılınması ve beklenen faydaların sağlanmasına yönelik olarak bir takım koşulları içerisinde barındırması önemlidir ve bu koşullar aşağıda sıralanmaktadır (Gören, 1999, s. 5);

- Gelir ve giderlerin doğru verilere dayanılarak etkin ve gerçeğe en uygun şekli ile tahmin edilmesi vasıtası ile bir bütçe hazırlanması ve bu bütçenin resmen onanması,
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve finansal raporlama standartları kapsamında, tahakkuk esasına göre işleyen etkin bir muhasebe sisteminin varlığı,
- Bütçelenmiş olan giderlerin finansmanına yönelik olarak, etkin bir finansal operasyon sürecinin kurulması ve olası finansman güçlüklerinde ya da nakit dar boğazlarında, atılacak adımları belirleyen bir nakit yönetim planının hazırlanması,
- Mevcut iç ve dış borçların ödeme planlarının, faiz yüklerinin ve geri ödeme maliyetlerinin eksiksiz bir şekilde takip edilerek, mali tablolarla ilgili muhasebe ilkeleri kapsamında yer alması,
- Kaynakların kullanılması sürecinde, kanunlar, yönetmelikler, kurumsal politikalar ve genelgelerin dikkate alınması, mevzuata aykırı hareket edilmemesi ve kaynak kullanım süreçlerin kötü kullanım riskine karşı doğru

denetim mekanizmaları ile denetlenmesi.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda kamu mali yönetimi, “*Kamu kaynaklarının tanımlanmış standartlara uygun olarak etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını sağlayacak yasal ve yönetsel sistem ve süreçler*” olarak tanımlanmıştır. Kamu kaynakları toplumsal ihtiyaçların karşılanması için elzemdir. Söz konusu kaynaklar sınırlı olduğundan etkili, ekonomik ve verimli kullanılması önem arz etmektedir. Literatürde bütçe sürecini hukuksal açıdan ele alan çalışmalar fazla iken nakit yönetimi ile ilgili hazine işlemleri, muhasebe ve raporlamaya dair çalışmalar daha azdır. Kamu mali yönetimini sistem olarak kabul etmek gerekir. Bu sistem bütçe, gelirler ve giderlerin idaresi, nakit işlemleri, borç idaresi, muhasebe, kontrol ve denetimden oluşan bir bütündür (Demirbaş & Çetinkaya, 2018, ss. 4-5). Kamu mali yönetiminin temel amaçları, mali disiplinin sağlanması, kaynakların etkin tahsisi, kaynak kullanımında etkinlik olarak sayılabilir. 1999 yılında Helsinki’de Türkiye AB’ye adaylık statüsü kazanmıştır. Bununla birlikte mali mevzuatımızda AB uyum çerçevesinde önemli değişiklikler olmuştur. 5018 sayılı Kanun ile stratejik plana dayalı performans esaslı bütçe sistemine geçilmiştir. 16/10/2020 tarihli ve 7254 sayılı Kanunun 1’inci maddesiyle 5018 sayılı Kanunun 9’ uncu maddesi “*stratejik planlama ve performans esaslı program bütçe*” olarak değişmiştir.

3.YENİ KAMU MALİ YÖNETİMİNE GEÇİŞİN NEDENLERİ

19.yüzyılın ortalarından 1980’lere kadar olan dönemde Woodrow Wilson, Max Weber ve Frederick Taylor’un başını çektiği geleneksel yönetim anlayışı egemen olmuştur. Buna göre, ayrıntılı katı kuralların ve merkeziyetçi bürokrasinin olduğu, devletin üretimde doğrudan yer aldığı, kamu yönetiminin kendine özgü farklılıklarının olduğu bir anlayıştır. Bu paralelde denetim de merkezi otoritenin talimatlarının önemli olduğu, hiyerarşik sicile dayalı denetimin önemsendiği, denetimin büyük ölçüde kurallara dayalı kontrole dayalı olduğu, üstlere ve organizasyona sadakatın önem arz ettiği bir yapıda uygulanagelmıştır (Arslan, 2015, ss. 27-35).

Teknolojik gelişmeler ile paralel olarak iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler ile birlikte artık tüm toplumların, dünya genelinde olan herhangi bir olaydan haberdar olması dakikalar almaktadır. Eş zamanlı olarak bu haberdarlık durumu, kıyaslamayı, karşılaştırmayı ve daha iyiyi istemeyi beraberinde getirmektedir. Toplumlar, devletlerinden daha etkin, verimli ve teknoloji odaklı hizmetler beklemektedir. Bu beklentiler ile birlikte, ekonomik anlamda yaşanan krizlerin, finansal sistemler üzerindeki etkileri değerlendirildiğinde, kamunun var olan bürokratik ve klasik anlayışını, esnek, hızla gelişen ve devinen dünya düzeni açısından yetersiz kaldığı aşikârdır. Ayrıca, klasik anlayış kapsamında, kamu yönetim mekanizmasının toplumdan bağımsız hareket eden bir mekanizma olduğu ve bu bağımsızlığın, toplum-kamu arasındaki etkileşimsel iletişimi kurmakta eksik kaldığı da klasikten-yeniye geçiş noktasında önemli bir husus olarak ele alınmaktadır (Stewart & Walsh, 1992, s. 509).

Bu doğrultuda yeni kamu yönetimi yaklaşımını özetlemek gerekirse, yöneticilerden beklentilerin ortaya konulduğu ve yöneticilerin sorumlu tutulduğu, yöneticilere kaynak kullanımında esneklik tanındığı, yetkilerin hizmet arz eden birimlere aktarıldığı, girdilerden ziyade çıktılara sonuçlara önem verildiği, vatandaşlara müşteri odaklı bakılarak bu anlayış ile hizmet sunulduğu yaklaşım olarak özetleyebiliriz (Arslan, 2015, ss. 34-35).

Bu noktaya kadar yapılan değerlendirmeler ışığında, geleneksel kamu yönetimi ile yeni kamu yönetimi arasındaki örgütlenme ve fonksiyonel farklılıkları aşağıdaki tablo yardımı ile özetlemek mümkündür.

Tablo 1. Geleneksel ve Yeni Kamu Mali Yönetimlerinin Örgütlenme & Fonksiyonel Anlamda Karşılaştırılması

Geleneksel Kamu Mali Yönetimi	Yeni Kamu Mali Yönetimi
Hiyerarşide kademe farklılıkları	Düz örgütlenme, yatay örgütlenme, network örgütlenme
Merkeziyetçilik ve statüko	Yerinden yönetim ile birlikte yetki devri, dinamiklik
Gizlilik	Şeffaflık-açıklık
Sorgulanmaz olmak, dokunulmazlık	Hesap verebilirlik
Temel odak: kural	Temel odak: vatandaş

Direkt kamu hizmeti sunumu	Alternatif mekanizmalar ile kamu hizmeti sunumu
Mevzuata Bağlı Kontrol	Performansa Yönelik Denetim
Girdi ve Süreç Odaklı	Çıktı ve Sonuç Odaklı
Sabit Ücret	Performansa Bağlı Ücret

(Kurt & Uğurlu, 2007, Ağcakaya, Tüğen & Uzunali, 2021)

Kamu mali yönetim sistemindeki değişim kamu yönetimindeki değişim ile paralel gelişmektedir. Türkiye’de Dünya Bankası’nın Barker Kurulu Raporu ile yönetim ile ilgili çalışmalar bilimsel olarak ele alınmıştır. Bu rapora istinaden yönetim becerisine sahip personel yetiştirme amacıyla Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü’nün (TODAİE) kurulması, kamu yönetimi bölümlerinin açılması gerçekleşmiştir. İngiltere’de Murphy Yasası olarak bilinen standart belirlenmeden hata yapma ihtimalinin artacağını vurgulayan, standartlaşmanın önemini vurgulayan düzenlemeler yeni yönetim anlayışına evrilmeye önemli yere sahiptir. Yeni kamu işletmeciliğinde sınırlı kaynakların etkin, ekonomik, verimli kullanılması önem kazanmıştır. Yönetişim ve Yeni Kamu Yönetimi kavramları ön plana çıkmıştır. Yönetişim ile ilgili Avrupa Birliği yönetişim raporunda açıklık, katılım, hesap verebilirlik, etkililik ve tutarlılık olmak üzere beş ilkedden bahsedilmiştir. Hesap verebilirlik mali tabloların doğru bilgiyi yansıtmaması, sorumlulukların net bir şekilde ortaya konulması, mükafatı ve cezayı kabul etmeyi içerir. Yönetimdeki değişimlere bağlı olarak denetimde de muhasebe odaklı denetimden kurum odaklı denetime, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığına yönelik performans denetimine doğru değişim devam etmektedir (Okur, 2020, ss. 49-71).

Özellikle “*Dünya Bankası, Uluslararası Para Fonu (IMF), Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)*” gibi kuruluşların yönlendirmesi ile birçok ülke yukarıda bahsettiğimiz yönde kamu yönetimi alanında yeniden yapılanma içine girmiştir. Son 20-30 yıllık zaman diliminde gelişmiş veya gelişmekte olan çoğu ülke kamu mali yönetim reformları yapmışlardır. Türkiye de bu çerçevede özellikle 2000’lerin başında yoğun bir reform düzenlemeleri yürürlüğe sokmuştur. Bu kapsamda kamu mali yönetimi ile ilgili en esaslı değişiklik 2003 yılında kanunlaşan “*5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’yla*” yapılmıştır. Çalışmamız açısından bakıldığında, bu kanuni düzenlemede denetim ile ilgili köklü değişiklikler yapıldığı görülmektedir. Performans denetimi, hesap verebilirlik ve saydamlık gibi ilkelere kavramlara yer verilmiş, 2010 yılında “*6085 sayılı Sayıştay Kanunu*” ile dış denetim kurumu Sayıştay tekrar düzenlenmiştir. (Kaçer, 2019, s. 33)

3.1. Stratejik Yönetimin Önem Kazanması

Küreselleşmenin etkileri ile birlikte, devletlerin ve kamunun niteliği, toplumun kamudan beklentileri, toplumsal düşünce yapısı değişmiş ve devinmiştir. Artık klasik ve durağan değil, dinamik ve esnek bir sistematik içerisinde devinen toplumsal ve ekonomik yapılar için, devletin ve kamunun klasik ve hantal geleneksel yönetim süreçleri yetersizdir. Bu denli dinamik bir yapıda, kurumların ve kuruluşların sürdürülebilirliklerini sağlaması noktasında, kaliteli hizmet yaratması, doğru kararlar vermeleri ve ellerindeki kaynakları en etkin şekilde harcamalara aktarması önemli bir şarttır. Dolayısıyla da tüm bu gereklilikleri yerine getirmeye olanak sağlayacak yeni bir yönetim anlayışı önem kazanmıştır. Stratejik yönetim anlayışıyla birlikte aşağıda yer alan maddelerin kamu yönetim süreçlerine dâhil olması ve bu kapsamda süreçlerin etkin ve verimli bir şekilde sürdürülebilir kılınması amaçlanmıştır (Songür, 2015, s. 61);

- Üst politikalara ilişkin öngörülen süreçlerin kuruluş düzeyinde uygulamaya geçirilmesinin kolaylaşması,
- Mali yönetim süreçlerinde alınması gereken kararların stratejiler ile desteklenerek, bütçe süreçlerindeki aşırı kontrole ilişkin etkinsizliğin ve verimsizliğin giderilmesi,
- Kurum ve kuruluş ölçeğinde planlama işlevinin etkin bir şekilde çalışmasının sağlanarak, strateji-plan-program-bütçe-uygulama sürecinin etkinliğinin sağlanması,
- Orta ve uzun vadeli somut hedeflerin belirlenerek bu hedefler kapsamında politikaların ve stratejilerin uygulanmasına yönelik süreçlerin etkinleştirilmesi,

- Şeffaf olmak ve hesap verebilir olmak ilkeleri doğrultusunda kamu hizmetlerinin sürdürülmesi.

Türkiye’de de başta Devlet Planlama Teşkilatı olmak üzere yapılan çalışmalar doğrultusunda 5018 sayılı Kanun ile stratejik planlama yasal bir zemine dayanmış ve kamu kurumları için zorunlu olmuştur. Kanuna göre kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorundadırlar. Stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme ile ilgili çalışmalar devam etmekte olup 16.10.2020 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan değişiklik ile program bütçe uygulamasına geçilmiştir. 2021 yılı bütçesi bu doğrultuda uygulanmıştır. “*Kamu İdarelerinde Stratejik Planlamaya İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte*” belirlenen geçiş programı 2010 yılı sonu itibarıyla tamamlanmıştır. İdarelerin kararlarının stratejik planlara dayanan, orta ve uzun vadeli perspektif ile gerçekleşmesi, mevcut kapasitenin stratejik temelde geliştirilmesi zamana yayılmış hedeflerdendir (Cumhurbaşkanlığı Bütçe ve Strateji Başkanlığı, 2021).

3.2. Orta Vadeli Harcama Sistemi ve Performans Bütçe Anlayışının Yaygınlaşması

Kamu kaynaklarının temin edilmesi ve kullanılması süreçlerinde mali saydamlığın sağlanması ve hesap verebilirlik ilkesi kapsamında süreçlerin yürütülmesi noktasında, geleneksel bütçeleme sistemleri yetersiz kalmaktadır. Bu kapsamda, performans bütçe ve orta vadeli harcama sistemi ile ilişkilendirilen çok yıllık bütçeleme teknikleri, yeni kamu mali yöntem sisteminde kabul görmektedir (Ejder, 2007, s. 1301). Çok yıllık bütçeleme sistemlerinde hükümetlerin orta vadeli olarak harcama limitleri belirlenmekte ve bu kapsamda da belirli bir harcama tavanı kapsamında kamu kuruluşlarının bütçe taahhüdü yapmaları esasına dayanmaktadır (Arslan, 2004, s. 154). Çok yıllık bütçeleme sistemine dayalı olan orta vadeli harcama sistemi vasıtası ile harcama tavanlarının belirlenmesi ve kamu kuruluşlarının bütçelerini bu tavanlar kapsamında stratejik planlamalar doğrultusunda yapması, kamu mali sistemine önemli bir mali disiplin tesis etmiştir. Bu sistem vasıtası ile ekonomik gidişata ilişkin tüm varsayımların etkin stratejiler ve değerlendirmeler kapsamında gerçekleştirilmesi, olası mali risklerin belirlenmesi, gerçekçi olmayan tahminlerden uzaklaşılması, mali disiplin, mali saydamlık ve hesap verebilir olma noktasında önemli bir husustur (Ejder, 2007, s. 1304).

Orta vadeli harcama sistemi, gelişmiş ülke olarak tanımlanan ülkelerin birçoğunda 1980’li yılların sonlarından itibaren mali sistemlerinde ve kamu harcama süreçlerinde esas olan sistem olarak kullanılmaya başlanmıştır. 1990’lı yıllara gelindiğinde, dünya üzerindeki şirketlerin kamu mali yönetim sistemlerinin değişme sürecine girmesine paralel olarak gelişmekte olan ülkeler tarafından da orta vadeli harcama sisteminin benimsenmesine yönelik reformlar yapılmıştır. Bu reformlar kapsamında orta vadeli harcama sistemi, kamu mali sisteminin önemli bir parçası haline gelmiştir. Orta vadeli harcama sistemi, çok yıllık bütçe projeksiyonları kapsamında, kamunun kaynak kullanımını düzenleyen, makro bir mali disiplin sağlanmasını amaçlayan, stratejiye önem veren ve kamu kaynaklarının dağıtımında etkinlik ve verimliliği hedefleyen bir sistemattir (Arslan, 2004, s. 3).

Orta vadeli harcama sisteminin *orta vadeli* olarak adlandırılmasının temelinde, sistemin kapsadığı dönemin, öngörülen bütçe yılı ve ilgili bütçe yılını takip eden iki yıl olarak belirlenmesidir. Diğer bir ifade ile kaynak kullanımına ilişkin stratejilerin genel olarak üç yıllık dönem kapsamında belirlenmesi esastır. Bu dönemsellik gereği de sistem orta vadeli olarak adlandırılmaktadır. Ekonomik anlamda, kamuya ayrılması öngörülen kaynakların –ki bu kaynakların ekonomik bir rasyonellik çerçevesinde ayrılması esastır- mevcut programların ve öngörülen program değişikliklerinin orta vadeli harcama sistemi kapsamında ilgili maliyet kalemlerine dağıtılması esastır. (Çözelgen, 2006, s. 138).

Son dönemde, Avrupa Birliği ve OECD ülkelerinin bütçe uygulamalarının temelinde orta vadeli harcama sistemi yer almaktadır. Orta vadeli harcama sistemi Türkiye’de Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda (2001-2005) yer almıştır. Buna göre; karar süreçlerini daha etkin hale getirme, yol ve yöntem oluşturma, planlama ve bütçeleme arasında irtibat kurma, orta vadeli harcama sistemi ile kurulacaktır.

Türkiye’de orta vadeli harcama sistemine geçilmesine neden olan gereksinimleri sıralayacak olursak;

- Planlar ile kaynaklar arasında irtibat sağlamak bir yılı aşan bütçeleme sistemi ile sağlanabilmektedir.
- Uzun vadeli harcama planları ile mali disiplin, mali istikrar, ekonomik kalkınma sağlanabilmektedir.
- Yıllık bütçelerde harcama birimleri, stratejik planlarını ortaya koyan bir değerlendirme yapamamaktadır.
- Ekonomide genişleme ve daralma dönemlerinde bütçe tavanları değişebilmekte, bu itibarla kurumlar yıllık bütçelerde sağlıklı cari ve yatırım harcaması projeksiyonu yapamamaktadır. Kurumların gelirleri de yıllara göre dalgalanma göstermektedir.
- Beş yıllık kalkınma planları ile uyumlu stratejik plan ve programlar orta vadeli harcama sistemi ile mümkün olabilmektedir (Egeli & Dağ, 2013, ss. 42-43).

Türkiye’de orta vadeli harcama sitemine geçiş “1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu’nun” yerine gelen “5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu” ile olmuştur. 5018 sayılı kanun 2003 yılında yasalaşmış, uygulanmaya 2006 yılında başlamıştır. Böylece kamu mali yönetim ve kontrol sistemi mevzuat anlamında uluslararası standartlara uygun hale getirilmiştir. Türkiye’de orta vadeli harcama sisteminin işleyişi sürecine bakacak olursak; kamu idareleri gelir gider tekliflerini, çok yıllık bütçelemeye uygun olarak kalkınma planı, orta vadeli program doğrultusunda üç yıllık olarak hazırlar. Kanun ve ikincil, üçüncül mevzuat düzenlemeleri ile Stratejik Planlar, Harcama Tavanları, “Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme” gibi uygulamalar yürürlüğe girmiştir. 16.10.2020 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan değişiklik ile program bütçe uygulamasına geçilmiş olup 2021 yılı bütçesi bu doğrultuda uygulanmıştır.

3.3. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Kavramlarının Öne Çıkması

Saydam olmak terimi belirgin olmak, şeffaf olmak, açık olmak gibi anlamlar ifade eden geniş kapsamlı bir terimdir ve idari, yönetsel alanlarda kullanıldığında tüm bu alanlarda yürütülen süreçlerin ve faaliyetlerin açık olması ve herkes tarafından bilinmesi anlamına gelmektedir. Mali saydamlık ve şeffaflık küreselleşmenin etkisi ile rekabet yoğun piyasalarda faaliyet gösteren özel sektör örgütleri açısından uzun süredir önem arz eden bir kavram olarak değerlendirilmektedir. Çok uluslu olarak faaliyetlerini yürüten ve birçok paydaşı olan şirketler açısından özellikle mali bilgilerin piyasa katılımcılarına doğru ve açık bir şekilde aktarılması örgütlerin sürdürülebilirlikleri açısından son derece önemlidir. Çünkü belirsiz, hatalı, eksik bilgi sunulması, piyasa katılımcılarını ve yatırımcıları yanlış yönlendirecek ve örgüte ilişkin doğru değerlendirmeler yapılamayacaktır. Ayrıca örgütün şeffaflığına ve mali saydamlığına ilişkin olumsuz bir durumun ortaya çıkması ve algı oluşması sonucunda da örgüte yönelik güven düzeyi azalacaktır (James & Ciccone, 2000, s. 4).

Kamu yönetim süreçlerine yönelik yürütülen reform süreçlerine ilişkin olarak şeffaflık ve mali saydamlık son derece önemli iki standart olarak değerlendirilmektedir. Şeffaflık, kamu kesiminin belirlemiş olduğu amaçları ve konu amaçlara yönelik politikaları ve stratejileri, bu stratejileri uygulaması sonucunda ortaya çıkan sonuçların kontrol edilmesi ve takip edilmesi noktasında, anlaşılabilir olmak, güvenilir olmak ve sistematik olmak açısından çok önemlidir. Bir diğer ifadeyle, kamu kaynaklarının hangi amaçlar doğrultusunda ne şekilde kullanıldıklarının tüm paydaşlar tarafından bilinmesi şeffaflık vasıtası ile olmaktadır ve bu durum kamu kesimine olan güveni arttırmaktadır (Kalkan & Alparlan, 2009, s. 27). Kamu kesimi tarafından sunulan hizmetlerin ve yürütülen faaliyetlerin tutarlı olması, bilgi ve belgelere dayanarak açıklanması kamuoyu denetiminin de sağlanması açısından önemlidir ve bu denetim kamu hizmetlerinin amaçları doğrultusunda etkin bir şekilde yürütülmesi noktasında kamuoyu baskısını güçlendirmektedir (James & Lassen, 2003, s. 4). Ayrıca, mali saydamlık ve şeffaflık, küresel düzeyde kamuya ilişkin bilgilere hazır erişim olması noktasında önem arz etmektedir. Çünkü bilginin şeffaf olması, erişilebilir olması, eşit şartlar altında her kesim tarafından okunabilir olması, ihtiyaçlara yönelik şekilde nitelikli ve anlaşılır olması günümüz küresel dünyası açısından önemli odak noktalarıdır. Bu odak noktalarına yönelik etkinlik sağlanması, kamu tarafından sunulan hizmetlerin, anlaşılabilir bir niteliğe sahip olması, uygulanabilirlik açısında da önemlidir. Diğer bir ifade ile kamu hizmetlerinin talep tarafında yer alan toplumun rahat anlayabileceği içerikte, açık ve şeffaf bilgiler üretilmesi, mevzuat hükümlerinin etkin bir şekilde toplumun her kesimi tarafından uygulanmasına olanak sağlamaktadır. Mali saydamlık ve şeffaflık, kuvvetli bir ekonomi politikası için önemli bir şart olmakla birlikte, kamuoyunun uygulanan maliye politikası ve mali hedeflerin gerçekleştirilebilmesine yönelik stratejilere yönelik öğrenilebilirliğini artırıcı bir etkiye sahiptir ki bu durumda etkin uygulama anlamına gelmektedir (Kopits, & Craig, 1998, s. 2). Etkin uygulama ile paralel olarak da, süreçlerdeki aksamalar daha rahat tespit edilecek ve bu aksaklıklara ya da gerekli olan iyileştirmelere yönelik olarak yürütülecek karar alma süreçleri daha verimli çıktılar verecek şekilde organize edilecektir.

3.4. Denetim İhtiyacının Ön Plana Çıkması

Klasik ekonomi modeli olarak adlandırılan model kapsamında değerlendirildiğinde, devletin ekonomiye müdahale etmemesi ya da sınırlı bir müdahalede bulunması gerekmekte iken, keynesyen ekonomi modelinde, devletin para politikaları ve maliye politikaları araçları ile ekonomiye müdahalesinin şart olduğu savunulmaktadır. Tartışmaların temelinde, kamuya ait kaynakların etkin ve verimli kullanılmaması, kamu kesiminde artan israf ve kamu kesiminde oluşan yolsuzluklar yer almaktadır. Özellikle 1980’li yıllarda var olan hantal yapı ve bürokratik gerekliliklerin çokluğu ile paralel olarak yeni kamu modelinin doğması kaçınılmaz olmuştur. Pek tabii yeni kamu mali yönetiminin doğması noktasındaki tek etken bu durum olmamakla birlikte, hantal yapının yerine dinamik ve esnek bir yapının almasına yönelik ihtiyaç, denetim ile ilgili yenilikler üzerinde önemli bir etkendir. Şöyle ki, kamu yönetim süreçlerindeki yeniliklerden en önemlilerinden bir tanesi, kamu harcamalarının azaltılmasına yöneliktir ve bu azaltmaya yönelik bazı hizmetlerin özel sektör tarafından gerçekleştirilmesinin önu açılmıştır (Ergun, 2004, s. 366).

Yönetim anlayışındaki değişimin yanı sıra ekonomik krizler, küresel mali kuruluşların ve ekonomi ile ilgili kuruluşların şeffaf mali yönetim sistemi talebi ve baskısı sonucu denetim sisteminde de yeni yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Bu ihtiyaca binaen Anglo-Sakson ülkelerinde 1980’lerde kamu sektöründe hayata geçirilen iç denetim 2000’li yıllarda daha da gelişmiştir. Mevzuata uygunluk odaklı süreç bazlı klasik denetim anlayışının yerine hukukilik yanında harcamaların etkinliği, verimliliği, etkililiğini de değerlendiren performans denetimi ön plana çıkmıştır. Genel olarak denetimin birden fazla amacı olup idarenin hukuka uygun hareket etmesi, idarenin eylem ve işlemlerinin önceden tayin edilmiş standartlar doğrultusunda ölçülmesi, amaçlara ulaşma ölçüsü, hizmet arzında şeffaf, etkin ve verimli sistemin tesis edilmesi, hataların önlenerek iyi uygulama örneklerinin ortaya konulması hedeflenmektedir (Arslan, 2015, ss. 37-39).

Günümüzde devletler sürekli şekilde artan hizmet isteklerini sınırlı kaynaklar ile karşılamak ve hesap vermek zorundadır. Çıktı odaklı yani performansa öne veren yönetim söz konusu talepleri yerine getirmek için bulunan en etkin yöntem olarak ortaya çıkmıştır. Net performans ölçütleri ortaya koymak ve sonuçlarını ölçmek performans denetimi ile mümkün olabilecektir. Hiyerarşinin yumuşaması, yalın yönetimin ön plana çıkması, rekabet ortamında piyasa şartlarında hizmetlerin sunulması, amaçlara göre yönetim, sonuç odaklılık, etkinliğe dayalı idare, esnek işgücü piyasası, hesap verebilirlik ve şeffaflık, performansa dayalı ölçüm, stratejik yönetim gibi yaklaşımlar denetimi de süreç merkezli olmaktan sonuç merkezli olmaya kaydırmıştır ve bu doğrultuda denetim ihtiyacı da artmıştır (Al, 2007, ss. 45-61).

3.5. Küresel Düzeyde Kamu Mali Yönetimindeki Gelişmeler

Dünya üzerindeki ülkeler arasında farklı gelişmişlik düzeyleri vardır. Ülkeler arasındaki gelişmişlik düzeyleri ne olursa olsun, yirminci yüzyıl ile beraber, toplumsal, ekonomik ve politik anlamda değişim ve gelişme süreçleri başlamıştır. Bu süreçlerin başlaması üzerinde küreselleşmenin etkisi büyüktür ve toplumların farklı toplumlar ile ilgili yönetsel, siyasal, toplumsal açıdan bilgiye kolay erişmesi ve takip edebilmesi kapsamında, yönetim anlayışları sorgulanmıştır. Özellikle saydamlık ve hesap verebilir olmak, kamu hizmetlerinden etkin ve verimli fayda elde edebilmek, küresel düzeyde tüm toplumlar tarafından bir hak ve talep olarak görülmeye başlamıştır (Ökmen, v.d., 2004, ss. 22-24).

Batılı ve gelişmiş olarak adlandırılan ülkeler, 1960’lı yılların sonlarında yaşadıkları ekonomik durgunluk ve hükümlerin karşı karşıya kaldığı mali krizler çerçevesinde, uygulamada olan geleneksel anlayışı sorgulamaya başlamıştır. Bu sorgulama kapsamında, var olan sistematüğün verimlilik ve etkinlik esasları çerçevesinde yeniden örgütlenmesi öne görülmüştür (Özer, 2005, s. 4).

1970’li yıllarda dünya genelinde farklı coğrafyalarda önemli mali krizler yaşanmaya başlamıştır. Bu süreçte kamu tarafında israfın artması, yolsuzlukların çoğalması gibi topluma etki eden önemli olumsuzluklar olmuş ve kamuoyunun tepkisi ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda, etkili ve ekonomik sunum talep eden halkın bu isteklerinin karşılanması ile mevcut geleneksel mali düzen ve yönetiminden sıyrılmaya yönelik olarak adımlar atılmaya başlanmıştır. Konu süreç kapsamında, kamu tarafından elde tutulan kaynakların verimli ve ekonomik kullanılması hedeflenmiş ve bu hedefe yönelik çalışmalarla birlikte süreçlerin denetlenmesine yönelik denetim fonksiyonunun yeniden yapılandırılması tartışılmıştır.

Dünya genelinde, kamu mali yönetimindeki bu değişime ilişkin oluşan çaba, piyasa mekanizması içerisinde ortaya çıkan üretim kalıplarının kaçınılmaz bir sonu olarak değerlendirilmektedir (Şaylan, 2016). 1970’li yıllar ile birlikte krizlerin ortaya çıkması, Keynesyen ekonomi anlayışına sırt çevrilmesi ve kamu sistematüğünün eksikliklerinin ortaya konulması ile paralel olarak, kamu mali yönetiminde *yeni* etkinlik ve verimlilik kavramları ışığında denetim mekanizmasının önemi odağa alınarak gerçekleştirilmiştir. Özellikle 1980’lerde yaşanan krizlerin de etkisi ile kamu özel sektör sınırları, özel sektör dinamiklerinin kamu sektöründe de hakim olmasıyla özel sektör lehine gelişmiştir. Kaynak kullanımında etkinlik için “*pazarın üstünlüğü*” anlayışı egemen olmuştur (Ömürgönülşen, 1997, ss. 517-518).

ABD, gelişmiş 8 ülke tarafından kabul edilen, uluslararası kuruluşlar olan dünya ticaret örgütü, IMF ve Dünya Bankası tarafından tavsiye edilen Washington Uzlaşısı politikaları standart uygulama haline gelmiştir. Latin Amerika için gündeme gelen politikalar zamanla diğer gelişmekte olan ülkeler ile piyasa ekonomisine geçme süreci yaşayan eski sosyalist ülkeler de uygulama alanı bulmuştur.

1990’lara gelindiğinde ilgili politika sonuçlarına bakacak olursak; sosyalizmden piyasa ekonomisine geçmeye çalışan ülkeler açısından üretimde derin ve uzun süreli beklenmedik çöküşler yaşandı. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde neoklasik politikalar beklenen sonucu getirmedi. Bunda gelişmekte olan ülkelerin yapısal özellikleri de etkili oldu. Bu ülkelerdeki probleme bakıldığında, düşük seviyelerde özel yatırım ve girişimcilik mevcuttur. Düşük ekonomik aktivite mevcuttur. Bunda fakir coğrafya, kötü altyapı ve düşük insan sermayesi etkilidir. Hükümet ve Pazar başarısızlıkları vardır. Hükümet başarısızlıkları içerisinde, mikro riskler açısından mülkiyet hakları, yolsuzluk, vergiler ile ilgili riskler mevcut iken makro riskler açısından finansal, para ve istikrarsızlık riskleri mevcuttur. Pazar başarısızlıkları bakımından

koordinasyon ile ilgili dışsallıklar, bilgi ile ilgili dışsallıklar önemlidir. Bu ülkelerde yüksek finansman maliyeti vardır (Rodrik, 2006, ss. 973-987). Mevcut gelişmeler doğrultusunda Washington konsensüsü genişlemiştir. Yeni ilave olan maddelere bakacak olursak; kurumsal yönetim, yolsuzluğu önleme, esnek işgücü piyasası, World Trade Organization-Dünya Ticaret örgütü (WTO) anlaşmaları, finansal kanunlar ve standartlar, ihtiyatlı sermaye hesabı açma, ara döviz kuru olmayan rejimler, bağımsız merkez bankası ve enflasyon hedeflemesi, sosyal güvenlik ağları, hedeflenen yoksulluk azaltma olarak sayılabilir (Rodrik, 2006, ss. 973-987).

Diğer taraftan neoklasik yaklaşımların yanı sıra yapısalci yaklaşımlar da gündeme gelmiştir. Yukarıda değinildiği gibi az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin kendilerine mahsus yapısal sorunları vardır. Bu ülkeler esnek ekonomiye sahip değildir. Mal ve faktör piyasalarının işleyişi etkin değildir. Söz konusu yapısal problemler ekonomik gelişmeyi engellemektedir. Yapısalcılar piyasa mekanizması işleyişi sorunları ve çözümlerinden ziyade iyileştirme ve değişimlerin idari aktivitelerle idaresinin rasyonelini ortaya çıkarmaya gayret etmektedir. Standart ekonomik değerlendirmeler gelişmekte olan ülkeler için de geçerli olmakla birlikte bu ülkelerin yapısı gelişmiş ülkelere farklı olduğu için bu ülkelere mahsus modellerin oluşturulması gereklidir (Pınar, 2017, ss. 22-23).

Stagflasyon, resesyon, slumplasyon, depresyon ve deflasyon kriz durumlarını tanımlamaktadır. Son dönemde özellikle küresel finans krizinden sonra ülkeler finans krizine girmiş ve borçluluk oranları çok fazla artmıştır. 2020 yılında dolar bazında dış borçların yurt içi hasılaya oranları dünya geneli %100’ü geçmiştir. Söz konusu süreçler iç kontrol ve denetim kavramlarının gözden geçirilmesi ve mevcut sorunların çözümü için daha önemli işleve dönüşmesine sebep olmuş, yönetsel sonuçların değerlendirilmesinde de önemi artmıştır.

4. KAMU MALİ YÖNETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİ, TANIMI VE KAPSAMI

İngilizce kökenli performance kelimesi başarmak, belirli bir işte kişinin yapabildikleri anlamlarına gelmektedir. Genel olarak performans bir hedefe ulaşmak için planlı faaliyetler sonucunda elde edilen çıktının nicel ve nitel olarak belirlenmesi; hizmetlerde etkinliğin sağlanması, üretimde verimlilik ve ekonomikliğin sağlanması performans kavramı ile açıklanabilir. Denetim yönetsel faaliyet ile ilgili bağımsız, objektif belirli standartlara bağlı olarak yapılan değerlendirmedir. Performans denetimini; denetlenen kurum, örgüt, işletme kaynaklarının verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik esaslarına göre idare edilip edilmediğini tespit için faaliyetlerin, işlemlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi olarak tanımlamak mümkündür (Candan, 2007, s. 50).

Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetim Rehberinde kamu mali yönetiminde performans denetimi; “*Bir kamusal faaliyet, program, proje ve sürecin etkinliğini, ekonomikliğini ve verimliliğini belirlemek amacıyla yapılan icraatların ve geçirilen aşamaların sistematik ve objektif bir değerlendirmesidir.*” Burada hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını değerlendirmek, kamu kaynaklarının hesap verme sorumluluğu çerçevesinde yerli yerinde etkin, ekonomik ve verimli olduğunu ortaya koymak yönetimin gelişiminin ve kalitesinin artmasına da katkı sağlayacaktır. (İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2016) 5018 sayılı Kanun’un 64 üncü maddesinin (b) bendinde İç Denetçilerin görevleri arasında “*Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.*” (d) bendinde “*İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek.*” sayılmış yine “*İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’te Performans denetimi: Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Söz konusu tanımlar İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına göre yapılan tanım paralelindedir. Ekonomiklik ilkesi, denetlenen kurumun hizmetlerinin zamanında, yeterli kalite ve miktarda, uygun bedelle sunulmasını, etkinlik ilkesi, kullanılan kaynaklar ile elde edilen sonuçlar arasındaki en ideal bağlantıyı, etkililik ilkesi ise amaçlan çıktılarına ulaşılabilecek arzu edilen sonuçların elde edilebilmesini ifade eder (Nangır, 2014, s. 526).

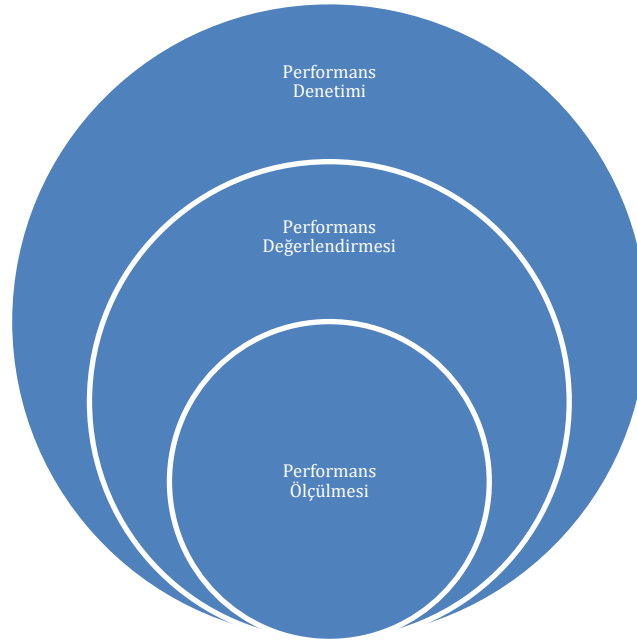
Yüksek Denetim Kurumları Örgütü-International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)’ye göre performans denetimi Kamu İç Denetçileri Performans Denetim Rehberi’ndeki tanıma yakın olarak; “*Kamu kurum ve kuruluşlarına ait girişim, sistem, işlem, program, faaliyet veya organizasyonların ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği ve iyileştirmeye gerek olup olmadığının bağımsız, tarafsız ve güvenilir şekilde incelenmesidir.*” Şeklinde tanımlanmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2021).

Performans denetimi (Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk Denetimi), Performans Bilgisinin Denetiminden (Faaliyet Raporlarının Denetimi) farklıdır. Performans denetimi, kamu idarelerinin faaliyetleri, programları, projelerinin verimliliği, etkinliği ve ekonomikliğini tespitine yönelik denetim iken performans bilgisinin denetimi kamu idarelerinin stratejik planlarının, performans programlarının ve faaliyet raporlarının değerlendirilmesine dayanır. 5018 sayılı

Kanunda, stratejik planda yer alan göstergeler üzerinden performans denetiminin yapılacağı belirtildiğinden bu iki anlam arasında karmaşa artmıştır. Kanunun 41 inci maddesinde kamu idarelerinin faaliyet raporlarını hazırlayacağı, Sayıştay’ın da bu faaliyet raporlarını değerlendireceği belirtilmiştir. Yine Kanun’un 68/b maddesinde “*Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi*” ifadesi yer almaktadır. Bu ifadede virgüle kadar olan ilk bölüm performans denetimini, sonraki bölüm performans değerlendirmesi görevini belirtmektedir. Bu tanımlama 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’na da aynı şekilde alınmıştır. Bu itibarla iki farklı metodolojiye göre ve farklı rehberlere göre (Performans Denetim Rehberi ve Faaliyet Raporlarının Denetimi Rehberi) yapılması gereken iki farklı denetim türü performans denetimi olarak tanımlanmıştır. Farklı nitelikte ve amaçta olan bu kavramlar mevzuatımızda yukarıda belirtildiği şekilde yer aldığından Türkiye’de performans denetiminin ne olduğu ile ilgili anlam kargaşası oluşarak iki denetim türü birbirinin alternatifi gibi değerlendirilmiştir (Ekici, 2014, ss. 42-45).

Bu iki tanım dışında performans ölçümü tanımı da mevcuttur. Performans ölçümü; kamu idarelerinin mal ve hizmet sunumunu ne şekilde yerine getirdiklerini, görevlerin ne şekilde gerçekleştiğinin bir program dahilinde ölçme faaliyetidir. Bu ölçüm amaç değil, hizmet iyileştirme aracı olarak değerlendirilebilir. Bu üç tanımın birbiri ile ilişkisi aşağıdaki Şekil 1’de sunulmuştur (Ekici, 2014, s. 9).

Şekil 1. Performans Açısından Denetim-Değerlendirme-Ölçüm İlişkisi



(Ekici, 2014)

Performans denetimi yapılabilmesi için performans yönetimi zeminine ihtiyaç vardır. Geniş anlamda performans yönetimi, değerlendirmeye esas olacak performans bilgilerinin üretilebilmesi, söz konusu bilgilerin izlenme ve raporlanmasını kapsar. Performans yönetiminde ulaşılması gereken hedefler bellidir, idareciler esnekliğe sahiptir ancak hedeflere ulaşma noktasında ve performans ölçümünde hesap veren konumdadır (Nangır, 2014, s. 522).

4.1. Kamu Mali Yönetiminde Performans Denetiminin Öne Çıkmasının Nedenleri

Kamu klasik denetiminde mali denetim ve mevzuata uygunluk denetimi esas olup bütçe bakımından gelirlerin toplanması, giderlerin yapılmasına temel teşkil eden belgelerin aritmetik kontrolünden oluşur. Doğruluk, kanunilik ve düzenlilik temel olarak dikkate alınan unsurlardır. Performans denetimi ile birlikte denetimin kapsamı genişlemiştir. Bu denetim türü 1940’lı yıllara dayanmaktadır. Özel sektör kuruluşlarının sanayi standartlarına göre verimliliklerinin ölçülmesi bakımından yapılan işlem denetiminin önem kazanması ile denetim türleri arasına girmiştir. 1949 yılında ABD’de de Hoover Komisyonu’nda performans denetimine değinilmiştir. Denetimin ilgi alanı kaynak kullanımı, yürütmenin faaliyetleri, maliyetleri, etkinliği, ekonomikliği, performansına göre değişim geçirmiştir. Özellikle 1970’li yıllarda klasik

denetim usullerinin yeterli olmaması sonucu ABD, İsveç ve Kanada gibi sanayileşmiş ülkelerin yüksek denetim kurumları performans denetimini tanımlamışlardır. 1997 Lima Konferansı’nda INTOSAI performans denetimine vurgu yapılmıştır. Buna göre; “*kamu idaresinin performansına, etkililiğine, iktisadiliğine ve etkinliğine yönelik bir başka denetim türü daha vardır. Bu denetim sadece bir takım özel hususları değil, organizasyon ve idari sistemleri içeren geniş idari faaliyetleri de kapsar.*” vurgusu yapılmıştır. Konferansa müteakip ülkeler performans denetimi içerecek şekilde mevzuat düzenlemesi yaparak denetim alanlarını genişletmişlerdir. (Kubalı, 1998 ss. 12-13, s. 81) Ülkemizde de gerek Sayıştay Başkanlığı’nın yayımlamış olduğu, gerekse de İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun yayımlamış olduğu performans denetim rehberleri mevcuttur. Yine Teftiş Kurullarından performans denetim rehberi hazırlayan denetim birimine Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Performans Denetim Rehberi örnek verilebilir.

Devlet hizmetlerinin miktar ve kalitesi artmış, bu da kamu harcamalarında gerçek artışa neden olmuştur. 20.yüzyılda yaşanan iki büyük dünya savaşı, nüfus artışı, teknolojik gelişmeler, devlet anlayışında meydana gelen değişimler, ekonomik, siyasi ve sosyal nedenlerle kamu harcamaları artmıştır. Son birkaç yüzyılda ekonomi politikaları serbest piyasa ve keynesyen karma ekonomi arasında değişmektedir. Piyasa ekonomisi krize girdiğinde keynesyen politikalar gündeme gelmiştir. Özellikle 1980 sonrası globalleşme ve neoliberal yaklaşımlarla birlikte ulusal ekonomiler dünya ekonomileri ile eklemlenmiş, iktisadi kararlar sermaye birikime yönelik olmuştur. Teknolojik gelişmeler sermayenin sınır tanımaksızın dolaşımına imkân vermiş, dünya tek pazara dönüşmüştür. Bu meyanda küreselleşme sürecinde devletlerin fonksiyonu değişime uğramıştır. Kaynakların etkin tahsisini ifade eden, her kaynağın en verimli olduğu ve en yüksek faydayı sağladığı pareto optimum durumu yani etkinlik kavramı önem kazanmıştır. Maliye alanında Colin Clark kamu harcamalarının Gayrı Safi Yurtiçi Hasılanın yüzde 25’ini geçmemesini önermiştir ancak yukarıda değinildiği üzere devletlerin ekonomik, sosyal vb. sebeplerle bu oranın çok üzerinde harcama yaptığı görülmektedir. (Susam, 2016, s. 48-51, ss. 176-179) Bununla birlikte halkın kamu harcamaları konusunda bilinçlenmesi ve vergilerin nereye gittiğinin sorgulanması, kamu kaynaklarının projelere, programlara vb. uygun bir şekilde harcanıp harcanmadığı yönünde denetim talebini artırmıştır.

Tablo 2. Denetim Faaliyet Alanının Genişlemesi

1800’lerin sonu: Klasik Devlet Anlayışı ve Sayıştayların, Teftiş Kurullarının Kurulması - Klasik Denetim	
1929 Büyük Ekonomik Krizi	-Klasik Denetim
II.Dünya Savaşı Sonrası Dönem	-Klasik Denetim+Verimli Olmayan Kamu Harcama Raporları
1980-1990’lı yıllar: Kamu Yönetim Reformları-Klasik Denetim+Performans Denetimi	

(Coşkun, 2021, Demirbaş & Çetinkaya, 2018)

Bütçe sistemlerinde klasik bütçe sisteminden modern bütçe sistemine geçiş de denetim anlayışında değişimi beraberinde getirmiştir. Klasik bütçe sistemine harcama kalemi bütçesi de denir. Kamu kurumlarına verilen ödeneklerin faaliyette kalması önemli olup ne kadar çıktı üretileceği önemsenmez. Bu itibarla da denetimde bu ödeneklerin kontrolüne, ödeneklerin aşılması için mali denetime önem verilir. Performans bütçe, program bütçe, plan, program bütçeleme sistemi (PPBS) gibi modern bütçe sistemlerinde en az girdi ile en fazla hizmet çıktısı hedeflenmektedir. Kaynak kullanımında etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik önem arz eder. Kamusal faaliyetlerin birim maliyetleri önemlidir. Örneğin program bütçede mevcut kaynakların etkin kullanılarak vatandaş tercihlerine göre oluşturulan programların optimal hizmet çıktısı ile sonuçlanması önemlidir. Programların maliyet fayda analizi yapılır. PPBS fayda maliyet analizi yanında sistem analizi kullanılır. Gelir ve giderler uzun vadeli, çok yıllık hazırlanır (Öğretir, 2017, ss. 325-329). Bütçeler yıllık değil, orta vadeli harcama sistemine göre hazırlanmaktadır. Söz konusu bütçe sistemlerinde sadece düzenlilik denetimi beklenen faydayı sağlamaz. Bu meyanda modern bütçe sistemleri ile ilintili olarak performans denetimine olan ihtiyaç artmıştır.

4.2. Türkiye’de Kamu Denetiminde Performans Denetimini Öne Çıkaran Değişim Süreci

Ülkemizde çeşitli raporlarda ve kalkınma planlarında yönetimdeki değişim ve gelişim bağlamında performans denetimine

de yer verilmiştir. Dünyada yukarıda bahsedilen yönetim ve denetimdeki gelişmeler, Türkiye’de de gerek bu gelişmelere paralel gerekse de iç ihtiyaçlar doğrultusunda yapılan reformlar sonucunda performans denetimi kamu mali yönetiminde yerini almıştır. Kurallara uygunluk denetiminin yeterli olacağı anlayışının yerine performans ölçümünün, verimlilik, etkinlik temelli denetimin de olması gerekliliği ülkemizde de zamanla kabul edilmiştir.

4.2.1. Kalkınma Planları ve Muhtelif Raporlarda Performans Denetimi

1950’li yıllardan başlayarak bu gelişmelere bakacak olursak; 1949 yılında Ord. Prof. Dr. Fritz Neumark, Başbakanlığın talimatı ile *Devlet Daire ve Müesseselerinde Rasyonel Çalışma Esasları Hakkında Rapor* hazırlamıştır. Bu rapora göre denetim sistemi ve mevzuat düzenlemeleri ile ilgili öneriler getirilmiş, denetim sisteminin daha rasyonel çalışması hedeflenmiştir. Her bakanlıkta müsteşar veya yardımcısının başkanlık edeceği, genel müdür ve müfettişten oluşan Rasyonelasyon Komitelerinin kurulması tavsiye edilmiştir (Altuntaş, 2007, s. 13).

Bakanlar Kurulu’nun 1971 tarihli kararına istinaden 1972 yılında Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler Raporu’nun Denetim Kısmında, denetimin soruşturma ağırlıklı yapıldığı, denetim faaliyetleri ile kalkınma planları arasında bağlantı kurulamadığı, kalkınma hedefine uygun kaynakların etkin kullanımını amaçlayan etkinlik denetiminin yapılamadığı vurgulanmıştır. Söz konusu hususlar ile ilgili dış dünyadaki gelişmeler ile hedefler, planlar ve uygulamalar bakımından kıyaslama yapılarak eksikliklerin giderilmesi gerekliliği önerilmiştir. Mahalli idareler bakımından etkinlik denetimi yapacak birimlerin teşkil edilmesi, Sayıştay’ın etkinlik denetimi yapabilme kapasitesinin artırılması gerekliliği, denetimde istatistikî yöntemler ile denetim veriminin artırılması, yönetimin gelişimine denetim ile katkı sağlanması önerilerine raporda yer verilmiş olması, düzenlilik denetimi dışında performans denetiminin gerekliliğinin ortaya konulduğu rapor olma özelliğini taşımaktadır. Denetim faaliyetlerinin alanının genişletilmesi ihtiyacı ortaya konulmuştur (Okur, 2020, ss. 164-165).

Devlet Planlama Teşkilatının isteğine istinaden TODAİE tarafından 1991 yılında yayınlanan Kamu Yönetimi Araştırma Projesi (KAYA)Raporunda, etkililik denetiminin yeteri kadar önemsenmediği, bazı idarelerde tek denetim türü olarak mali denetimin uygulandığı, denetimin rehberlik görevinin yerine getirilemediği, mevcut denetim faaliyetlerinin yönetimin gelişimine katkısının yetersiz olduğu, idarelerde performans denetimine daha fazla önem verilmesi gerektiği ve iç denetim birimlerinin kapasitesinin bu yönde geliştirilmesi gerektiği vurgulanmıştır (Yürekli, 2015, ss. 268-269).

Devlet Denetleme Kurulu tarafından 1998 yılında Denetim Hizmetlerinin Geliştirilmesi ve Etkinliğinin Sağlanması İçin Düzenlenen İnceleme ve Araştırma Raporunda, uluslararası denetim standartlarına uygun Türk Denetim Standartlarının belirlenmesi, düzenlilik denetimi dışında yaygın bir şekilde performans denetimine yer verilmesinin gerektiği hususlarına yer verilmiştir (Okur, 2020, s. 168).

Denetimde yeniden yapılanma bağlamında performans denetimine geçiş önerileri yukarıda örnekleri verilen çeşitli raporlarda yer almıştır. Bütün bu çalışmalar performans denetimine duyulan ihtiyacın sonucu hazırlanmıştır. Dünyadaki gelişmeler de bu yödedir. Bu raporlar dışında önceden Devlet Planlama Teşkilatı bünyesinde beş yıllık kalkınma planlarında ve bu planlar çerçevesinde hazırlanmış olan özel ihtisas komisyonu raporlarında performans denetiminin yapılması gerekliliği vurgulanmıştır. Devlet Planlama Teşkilatı 2011 yılında kapatılarak önce Kalkınma Bakanlığı kuruldu. Daha sonra ilgili Bakanlık da kapatılarak Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı 2018 yılında kuruldu. 10 Temmuz 2018 tarihli 1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Cumhurbaşkanlığına bağlı kurulan Strateji ve Bütçe Başkanlığı kurulmuş olup hali hazırda Kalkınma Planlarını bu başkanlık yapmaktadır.

8.Kalkınma Planı hazırlık döneminde 2000 yılında düzenlenen Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporunda denetim ile ilgili; idarelerde mevcut olan Teftiş Kurullarından istifade edilmesi, denetime bakışın modernize edilmesi, yöneticiye yol gösterici olması, denetim birimlerinde görev yapan denetim elemanlarından sürekli yararlanılması, mahalli idarelerde mali denetim dışında performans denetiminin de yapılması, denetim elemanlarının daha etkin hale getirilmesi, kurumlarda ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik temelli bakış açısı kazandırılması, mevzuata uygunluk denetimi dışında performans denetimi yapılmasında sistematize edilmiş denetim tekniklerinin uygulanması, uluslararası standartlara uygun denetimde bağımsızlık ilkesinin geçerli kılınması hususlarına yer verilmiştir.

Yine raporun denetim başlıklı bölümünde, teftiş birimleri arasında iletişimi temin etmek, ulusal düzeyde denetim standartları oluşturup duyurmak, her yıl oluşturulan denetim şurasının toplanması, DMK hizmet sınıfları içerisinde genel idare hizmetleri sınıfında olan denetim elemanları için “Denetim Elemanları Sınıfı” oluşturulması, denetim elemanlarının mali imkanlar ve statü bakımından güçlendirilmesi, istikrar kazanmış Danıştay kararlarında belirtildiği üzere müfettişlik mesleğinin kariyer meslek olma vasfının korunarak güçlendirilmesi, düzenlilik denetiminden performans denetimine

geçişin sağlanması amacıyla “Türk Denetim Yasası”nın yürürlüğe girmesi, müfettişlerin yetişmesinde gerekli ihtimamın gösterilmesi, dünya emsallerine uygun bütünlüğü olmayan mali denetimde verimlilik ve etkinliğin temin edilmesi, iç denetim sisteminin etkin işleminin denetlenmesi, kamu denetçiliği(ombudsmanlık) sisteminin kurulması önerilmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı, 2000). Bu önerilerin bir kısmı yasal düzenlemeler ile hayata geçmiştir.

2000 yılı sonrası Orta Vadeli Programlara bakıldığında, performans ve performans denetimi ile ilgili; stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme çalışmalarının yaygınlaştırılacağı, performans dayalı ücret sistemine geçilmesi ve personel reformunun gerçekleştirilmesi, etkin bir denetim mekanizmasının kurulması, kamu idarelerinin performansını gösterecek bir yapının oluşturulması, performans dayalı yönetimi esas alan stratejik yönetim anlayışının artırılacağı, bütçenin kamu idarelerinin performansını gösterecek bir içeriğe sahip olması, Kamu idarelerine kaynak tahsis yapılırken stratejik planlar ve performans programlarının dikkate alınacağı, çok yıllık bütçeleme sisteminin uygulama alanının genişletilmesi ve stratejik plan performans programı ilişkisinin bütçe üzerinden güçlendirilmesi, iç ve dış denetimin etkin hale getirilmesi, performans esaslı bütçeleme ve performans denetimi ile ilgili merkezi uyumlaştırmadan sorumlu idarelerin koordinasyonunun artırılması, kamu personelinin performans ölçüm sisteminin geliştirilmesi hususlarına yer verilmiştir (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2021).

TODAİE’nin “Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim“ başlıklı projesi kapsamında yapılan çalışmada performans denetimi ile ilgili, iç denetim faaliyetinin sistem denetimi ağırlıklı yapıldığı, performans denetiminin yapılmadığı, yapılan ankete göre performans dayalı denetim anlayışının uygulanması gerektiği, ankete katılan katılımcıların yarısının performans ölçümünün personelin iş güvenliğini tehdit ettiği görüşüne katıldığı sonuçları paylaşmıştır (Akbulut, Özgen, Fındık, Seymenoğlu, & Almış, 2012, ss. 709-712).

IX ve X. Kalkınma Planlarında kamu kaynaklarının performans programına uygun dağıtılacağı, performans kültürünün oluşturulabilmesi için ölçme, izleme ve değerlendirme sisteminin geliştirileceği vurgulanmıştır (Okur, 2020, s. 177). 11.Kalkınma Planı (2019-2023) çerçevesinde hazırlanan Kamu Harcamaları Etkinlik Raporu’nda, 5018 sayılı Kanun ile Türkiye’de de yeni kamu mali yönetim anlayışına(New Public Management) geçildiği, buna göre kaynakların etkili ekonomik ve verimli kullanımının sağlanması için izleme ve değerlendirme sistemi ile mali ve performans denetiminin yapılması gerektiği, OECD ülkelerinde hükümetlerin, kamu sektörü performansının geliştirilmesi bakımından baskı ile karşı karşıya kaldığı, bütçe performansının ölçülmesine yönelik olmak üzere yapısal açık gibi bütçe açık türlerinin hesaplanmaya başlandığı, İngiltere’deki yüksek denetim dışında oluşturulan Denetim Komisyonu’nun (Audit Commission) yerel yönetim ve sağlık kuruluşlarında performans denetimine ağırlık verdiği, ABD’de General Accounting Office’in (GAO) performans denetimi yaptığı, harcama programlarının etkinliği bakımından program bazlı bütçeye geçmek gerektiği ve bu bağlamda harcama gözden geçirmeleri ile kamu kaynaklarının etkin kullanımının takibi, kamu kurumlarının performansının değerlendirilmesi, maliyetlerin azaltılması, ilave mali alan oluşturulmasının mümkün olacağı, idari performansın değerlendirilmesinde öncelikli olarak izleme sisteminin kurumsallaşmasının ve sahiplenilmesinin gerektiği, Sayıştay’ın performans denetiminin kapsamının daraltıldığı ve performans bilgisinin değerlendirilmesine dönüştürüldüğü, Türkiye’de faiz dışı harcamaların fazla olduğu, kamu harcamaları etkinlik çalışmasında kamu mali sistemimin ve performans hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesi, performans sözleşmeleri bağlamında idari esnekliğin artırılması ve kurumsal faaliyetlerde verimlilik ve etkinliğin artırılmasının sağlanması gerektiği, düzenli ve programlı iç denetim yapılması, Sayıştay’ın INTOSAI standartlarına uygun olarak tüm kamu kaynaklarını ihtiva edecek biçimde denetim yapması gerekliliği belirtilmiştir (Yılmaz & Diğerleri, 2018).

4.2.2. Kamu Mali Yönetiminde Yasal Düzenlemeler Sonrası Denetimdeki Değişim ve Performans Denetimi

İNTOSAI’nin 1977’de toplanan 9.kongresinde kabul ettiği Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi’nde düzenlilik denetimi ile performans denetiminin eşit öneme sahip olduğu kabul edildikten sonra performans denetiminin mali işlemler ile birlikte tüm kamusal faaliyetleri kapsadığı vurgulanmıştır. Performans denetimi ile ilgili Türkiye’de önemli arz eden düzenleme 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu’na yapılan eklemelerdir. Bu yasal düzenleme ile Sayıştay’a ilk defa performans denetimi yetkisi verilmiştir. Daha sonra 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine bütçe hazırlığı yönüyle 2005, bütçe uygulama yönüyle 2006 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 832 sayılı Sayıştay Kanunu yerine 2010 yılında yasalaraşan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nda performans denetimi ile ilgili düzenlemelere yapılmıştır (Kaçer, 2019, s. 37, s. 39).

1999 yılında Helsinki’de Türkiye’ye aday ülke statüsünün verilmesi kamu mali yönetim reformlarını da hızlandırmıştır. Mali kontrol başlıklı 32.fasıl kapsamında kamu kesiminde kontrol ve denetim ile ilgili uluslararası kabul görmüş müktesebatın Türkiye’de de uygulanması ile ilgilidir. Bu bağlamda etkili ve şeffaf yönetim mali yönetim ve kontrol, bağımsız iç denetim de yer almaktadır.

Avrupa Birliği’nin Türkiye’ye yönelik ilk çalışmasında, AB’nin kabul ettiği kamu iç mali kontrol yaklaşımı ile ilgili yasal çerçevenin olmadığı ve bu alanda eksiklikler olduğu tespit edilmiştir. Yine şeffaflık, performans denetimi, mali yönetim ve hesap verme sorumluluğu bakımından uluslararası standartlara uyulmadığı, denetim alanındaki yetki ve sorumlulukların tanımlanmasında eksiklik olduğu tespit edilmiştir (Demirbaş & Çetinkaya, 2018, s. 110). Bu çalışmanın akabinde 2000 yılında İlerleme Raporu yayımlanmıştır. Bu raporun Mali Kontrol bölümüne bakıldığında, maliyet etkinlik ve hesap verebilirlik anlayışının esas alınmadığı, Maliye Bakanlığı kontrollerinin uygunluktan ibaret olduğu ve hizmet sunumunda verimsizlikler olduğu, denetimlerin harcama mevzuatına odaklandığı ve sistemsiz denetim yapılmadığı, yönetsel denetimin harcama ve gelir verimliliği değerlendirmesi yapması gerektiği vurgulanmıştır (European Commission, 2000, ss. 68-69).

4.2.2.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5018 sayılı Kanun ile birlikte kamu mali yönetim sisteminde Anglo-Sakson Modeline uygun iç kontrol ve denetim yapısı kurgulanmıştır. Performans denetimi ile ilgili doğrudan veya dolaylı hükümler içeren bir kanundur. Kanunun amaç başlıklı birinci maddesinde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli elde edilmesi ve kullanımına değinildikten sonra hesap verebilirlik ve mali saydamlık vurgulanmıştır. Üçüncü maddesinde mali kontrol tanımında yine etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kaynak kullanımı ibaresine yer verilmiştir. Aynı maddede Stratejik Planda performans ölçütünün de yer alması gerektiği belirtilmiştir. Beşinci maddede temel ilkeler başlığında ekonomik, mali ve sosyal etkinlik, sosyal verimlilik, maliyet fayda ve maliyet etkinlik kavramlarına yer verilmiştir. Kanunda çeşitli defalar hesap verme sorumluluğu vurgusu yapılmıştır. Dokuzuncu maddede özellikle performans denetimi ile ilgili önemli bir düzenlemeye gidilmiştir. Stratejik planlama ve performans esaslı program bütçe başlığını taşıyan bu maddede, kamu idarelerinin amaç, hedef ve performans göstergelerini içeren performans programı hazırlayacağı, kamu idarelerinin bütçelerinin program bütçeye uygun olarak temel politika belgelerine uyumlu şekilde ve performans esasına dayalı olarak hazırlayacağı hüküm altına alınmıştır. *“Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususlar Cumhurbaşkanlığı tarafından belirlenir.”* hükmü ile de performans denetiminin uygulanabilirliğine yönelik önemli bir zemin oluşturacak düzenlemeye gidilmiştir. Yine düzenlemenin devamında kamu idarelerinin stratejik plan ve performans programlarını izleyip değerlendireceği ve idare raporlarında bunlara yer vereceği, Cumhurbaşkanlığı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergelerinin idarenin bütçesinde yer alacağı, performans denetimlerinin de bu göstergeler çerçevesinde gerçekleşeceği vurgulanmış bu itibarla da performans denetimi önemli bir zemin kazanmıştır (5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2003).

4.2.2.2. 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu

Kanunun amaç ve kapsamında kamuda hesap verebilirlik ve mali saydamlığın esas alınarak kamu idarelerinin etkili, ekonomik ve verimli çalışması vurgusu yapılması kanunun performans bakış açısını güçlü bir şekilde yansıttığını göstermektedir. İkinci maddede performans denetimi hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler esas alınarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi olarak tanımlanmıştır. Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminin mali ve hukuki sonuç doğurmayacağına hüküm altına alınması, kamu yönetiminin ayrıntılı mevzuat ile düzenlendiği ve müeyyideler ile desteklendiği Kıta Avrupası örneğini yansıtan ülkemizde bu denetim türüne atfedilen önemi azaltıcı etki yapmaktadır.

1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu’na yapılan eklemelerdir. Bu yasal düzenleme ile Sayıştay’a ilk defa performans denetimi yetkisi verilmiştir. Kanunun kırk altıncı maddesinde, Sayıştay denetimlerinin düzenlilik denetimi ve performans denetiminden oluştuğu vurgulanmıştır. Esasen 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu’na yapılan ekleme ile Sayıştay’a ilk defa performans denetimi yetkisi verilmiştir. Mevcut kanun ile de bu yetki daha detaylı düzenlenmiştir. Denetimin genel esasları ile ilgili otuz beşinci maddede denetim tanımında etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kaynakların kullanımının değerlendirilmesi olarak tanımlandıktan sonra Sayıştay’ın yerindelik denetimi yapamayacağı ve idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alamayacağı düzenlemesi performans denetiminin alanını sınırlandırmaktadır (6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 2010).

4.2.2.3. Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi

16 Nisan 2017 referandumuyla onaylanan 21 Ocak 2017 tarih ve 6771 sayılı Anayasa Değişikliği ile “Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi” ne geçilmiştir. 10.07.2018 tarih ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı kararname ile Cumhurbaşkanlığı ve Bakanlıkların teşkilatı, görev yetki ve sorumlulukları tekrar belirlenmiştir. Performans denetimi ile ilgili doğrudan ve dolaylı ibareler incelendiğinde; Bakanlık Personel Genel Müdürlüklerine performans ölçütlerinin oluşturulması konusunda çalışmalar yapmak, Performans ve ödül yönetim sistemini kurmak ve uygulamak, performans

ve yetkinlik değerlendirme çalışmaları yapmak görevleri ile Cumhurbaşkanlığı İnsan Kaynakları Ofisine performans yönetimi ve diğer modern insan kaynağı yönetim modellerinin hayata geçirilmesi için projeler geliştirmek görevi verilmiştir. Rehberlik ve Teftiş Kurulu Başkanlığı, Teftiş Kurulu Başkanlığı gibi adlar ile örgütlenen teftiş birimlerinin bazılarının görevleri arasında; sunulan hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre analiz etmek, performans denetimi yapmak sayılmıştır. Kamu Hastaneleri Genel Müdürlüğü görevleri arasında, performans değerlendirmesi yapmak ve değerlendirme sistematığı için her türlü alt yapıyı kurmak görevi sayılmıştır. Sağlık Bakanlığı teşkilatının düzenlendiği bölümde Performans Değerlendirmesi başlığında, bakandan aşağıya doğru yöneticilerin hiyerarşik olarak kendilerine bağlı alt kademedeki personelin performanslarını verilen görevlere ve belirlenen hedeflere göre değerlendireceği ibaresi yer almaktadır. Kararnamede, Bakan Yardımcılarının performans hedeflerine göre görevlerini yürüteceği belirtilmiştir.

5. PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMALARI

Denetim uygulamalarını ülkelerin yönetim kontrol sistemleri üzerinden ikili bir ayrıma tabi tutulan Kuzey ve Güney modeline göre ele alabiliriz. Kıta Avrupası denilen güney modelinde Fransa, Portekiz, İspanya gibi ülkeler var iken Anglo-Sakson denilen Kuzey Modelinde İngiltere, ABD, Yeni Zelanda gibi ülkeler vardır. Güney Modelinde üç taraflı ön kontrol anlayışı her bir kurumun kendi personel ve denetim elemanlarınca değil, ayrı bir kurum tarafından yerine getirilir. Örneğin Fransa’da bu kurum Maliye Bakanlığı’dır ve bu sistemde temel gerekçe bağımsızlığın daha iyi sağlanacağı anlayışıdır. Kuzey Modelinde yönetim sorumluluğu esas olup her bir kurumun kendi personeli denetim elemanları vasıtasıyla iç mali kontrol sistemleri yürütülür. Performans denetimi uygulamaları bakımından Kuzey Modelinde gelişim daha iyi sağlanmış iken Güney Modelinde gelişim sınırlı kalmıştır. Kıta Avrupası ülkesi Fransa örnek alınarak kamu idare teşkilatı oluşturulmuş Türkiye’de özellikle 5018 sayılı Kanun vasıtasıyla kamu mali yönetim sistemi bakımından Kuzey Modeline doğru yönelme olduğu görülmektedir (Gönülaçar, 2021).

5.1. Güney Modelinde Performans Denetimi Uygulamaları

Roma Hukuku geleneğine dayanan bu grup ülkelerde devletin tüzel kişiliği önemlidir ve üstün bir varlık olarak kabul edilir. Merkezîyetçi yapı hakim olup idare hukuku ve oluşmuştur. Avrupa’nın güney ülkeleri olan Fransa, İtalya, İspanya, Yunanistan gibi ülkeler bu grupta yer alır. Bu ülkelerde kamu idarelerinin kontrolü işlem esaslı olup önleyici mahiyettedir. Bu grupta mevzuat önemli olup kamu idarelerinin mevzuata uygun hareket etmesi önem arz eder. Mevzuat Anayasa, Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Yönetmelik gibi gerek meclisin gerekse de ilgili kamu idaresinin düzenlemelerinden oluşmakta olup normlar hiyerarşisine göre ilgili kamu idarelerinin belirlenen bu mevzuata uygun hareket etmesi esastır. Bu itibarla bu geleneğe performans denetiminden daha ziyade uygunluk denetimi gelişmiştir. Maliye Bakanlığı gibi bir idare diğer idarelerin de kontrolü bakımından ağırlıklı yere sahiptir. Kamu idarelerine kendi bütçelerine ilişkin sorumluluk verilmemesi nedeniyle performans denetimleri önemini kaybetmekte ve başarılı bir şekilde yürütülememektedir. Kamu idareleri bünyesinde teftiş kurulları mevcut olup denetimler bu kurullarda yer alan müfettişler eliyle yerine getirilmektedir. Teftiş birimleri hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluğu bakımından denetimlerini gerçekleştirirler. Yasama adına denetim yapan dış denetim birimleri Sayıştaylar mahkeme şeklinde örgütlenmiştir. Hesap yargılaması ve kamu zararı çıkarma yaygındır. Hukuka uygunluk esas olduğu için performans denetimine gereken ehemmiyet verilememektedir. Bütçenin uygulama öncesi ve uygulama sonrası kontrole tabi tutulması söz konusu olmakla birlikte aynı komisyon tarafından incelendiği için uygulama sonrası kontrol etkin olmamaktadır. Bu itibarla da performans denetimleri yeterince gelişmemiştir (Demirbaş & Çetinkaya, 2018, ss. 94-98).

Ancak denetimdeki değişim ve gelişim ile birlikte kıta Avrupası ülkelerinde de performans denetimi yaygınlaşmaktadır. Ülkemiz gibi birçok ülke kamu yönetimine örnek olmuş Fransa’da performans denetim çalışmaları yapılmaktadır. Fransa Sayıştay’ı parlamentoya kurumsal performansla yönelik raporlar da göndermektedir. Yönetim kontrolün geliştirilmesi bakımından yapılan performans denetimi ve bunun dışında mali denetime yönelik Sayıştay’a verilen ödenek üçte iki düzeyindedir. Bunun dışında kamu idarelerinin de performans denetimi ile ilgili görevleri vardır. Bakanlıklar performans yönetim sistemini kurmakla görevli olup Sayıştay’ın denetim ve değerlendirmesine imkan sağlamaktadır. Son dönemde performans denetimi kapsamında kamu idarelerinin programlarının sonuçlarını analize yönelik değerlendirme teknikleri geliştirilerek idari düzenlemelere gidilmiştir. Bunun yanı sıra rehberler kılavuzlar çıkarılarak eğitimler ile birlikte üniversite bünyelerinde komisyonlar kurulmuştur. Genel olarak hem iç denetim yapan müfettişler hem de Sayıştay tarafından performans denetiminin yapıldığı söylenebilir. Diğer Kıta Avrupası ülkelerinden farklı olarak Almanya’da kamu idarelerinin performansını artırmak amacıyla 1920’lerde kurulmuş Federal Performans Komiserliği mevcuttur. Bu ülke Sayıştay’ı 4 çeşit performans denetimi yapmaktadır: Etkinlik Denetimi ve Program Değerlendirmeleri, Maliyet-Fayda Analizi, Devam Eden Program Denetimi, Enine Kesit Denetimi olarak sayılabilir. Bütün bu denetimler ilgili kamu idarelerinin faaliyetlerinin etkili, ekonomik ve verimli yürütülüp yürütülmediğinin değerlendirilmesine hizmet etmektedir (Özen & Öztornacı, 2015).

5.2. Kuzey Modelinde Performans Denetimi Uygulamaları

Kuzey Modeli ya da bir başka deyişle Anglo-Sakson geleneğine sahip İngiltere, ABD, Yeni Zelanda gibi ülkelerde Güney Modelindeki devlet anlayışından farklı olarak devlet topluma hizmet eden araçtır. Kamu idarelerinde iş ve işlemler ayrıntılı mevzuat yerine örf ve geleneklere göre yürür. Bu itibarla ayrı idare hukuku da gelişmemiştir. Kamu maliyesi hukukun değil ekonominin bir alt dalı olarak konumlanmıştır. Kamu idarelerinin iş yürütümünde kılavuzlar, rehberler önemli yere sahiptir. İç kontrol bakımından her kamu idaresine sorumluluk verilmiş olup sistem esaslı iç kontrol mevcuttur. Kamu idarecileri bütçe ile kendilerine verilen kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili esnekliğe sahip olup bu kaynakları etkili, ekonomik ve verimli kullanmak durumundadır. Yönetim sorumluluğunu ifade eden bu durumda performans denetimi de uygulama alanı bularak önemli bir yere sahip olmuştur. Kıta Avrupası’nda olduğu gibi merkezîyetçi yapı yerine adem-i merkezîyetçi bir yapı mevcuttur. Her kamu idaresinde üst yöneticiye bağlı görev yapan iç denetçiler düzenlilik denetiminin yanı sıra performans denetimini de yapmaktadırlar. Yasama adına dış denetim kurumları Sayıştaylar ofis tipi örgütlenmiş olup Genel Denetçi olarak isimlendirilen başkanın yönetiminde özellikle performans denetimine yönelik parlamentoya sunulan rapor önemli bir yere sahiptir. Ofis tipi Sayıştay’ın yargılama ve müeyyide uygulama gibi yetkileri olmadığından performans denetimine daha fazla ağırlık verebilmektedirler. Bütçe uygulama öncesi ve sonrası komisyonlar farklı olup uygulama sonrası Kamu Hesapları Denetim Komisyonu’nun kendisine gelen dış denetimce raporlanmış performans denetim raporlarını inceleme imkanları vardır. Yürütme organının kontrolü bakımından kamu idaresine tanınan esneklik idarelerin etkin ve verimli çalışmasına, bu doğrultuda hesap verme sorumluluğunun gelişimine, tabiatıyla da performans denetim uygulamalarına alan açmıştır. Kıta Avrupası’nda teftiş elemanları merkezîyetçi yapıda oldukları için daha fazla bağımsız oldukları söylenebilse de iç kontrolün bir parçası olmakta sıkıntılar yaşanması, hesap ve işlem odaklı olması nedeniyle performans denetiminin yeterince gelişimine imkan vermemiştir. Her bir kamu idaresinde yer alan iç denetçilerin üst yönetimle daha yakın olması ve kurumu daha iyi tanınması birlikte çözüm üretmeye, hesap ve işlem denetiminden ziyade verimli ve etkin çalışma imkanının ortaya çıkmasına imkan vermiştir. Ancak Kuzey Modelinde denetçilerin bağımsızlığı sorun olabilmektedir (Demirbaş & Çetinkaya, 2018, ss. 99-104).

Yukarıda bahsetmiş olduğumuz hususlar Anglo-Sakson Modeli uygulamasına en güzel örnek olan İngiltere uygulamalarını yansıtmakta olup bunun dışında ABD örneğini de performans denetimi bakımından verebiliriz. ABD’de genel müfettişe bağlı iç denetçiler kamu idareleri içerisinde performans denetimini icra ederken dış denetim olarak 1921 yılında kurulmuş olan ABD Sayıştay’ı (GAO) yürütmektedir. Bu dış denetim birimi dışında 50 eyalette yüksek denetim birimi mevcuttur. GAO parlamentoya bağlı olup federal hükümetlerin tüm faaliyet, program ve projelerinin incelenmesi ile görevlidir. GAO’nun gerçekleştirmiş olduğu denetimlerin %90’ı performans denetimi ile ilgilidir (Özen & Öztornacı, 2015).

5.3. Türkiye’de Performans Denetimi Uygulamaları

Ülkemiz idari teşkilatını Osmanlı Devleti son dönemi 1800’lü yıllardan bil itibar Fransa idari teşkilatı örnek alınarak oluşturmuştur. Kıta Avrupası’na (Güney Modeli) uygun idare hukuku gelişmiş, yürütme içerisinde teftiş kurulları, dış denetim olarak da kurul tipi yargılama ve yaptırım uygulama yetkisi olan Sayıştay varlığını sürdürmüştür. Avrupa Birliği’ne uyum çerçevesinde Konsey Düzenlemesi hükümlerini içeren 2001 yılında hazırlanan Ulusal Plan ülkemiz denetim sistemi ile ilgili denetim birimleri arasında koordinasyon sağlanması, iç mali kontrol sisteminin gelişmesi, denetim birimi ve bağımsızlığını geliştirecek mekanizmaların işlerlik kazanması, denetim standartlarının oluşturulması, denetim personelinin bilgi ve tecrübelerinin geliştirilmesi, denetim sonuçlarının etkinliğini artırmaya yönelik sistemin geliştirilmesi önerilmiştir. Bu bağlamda 5018 sayılı Yasa yürürlüğe girmiş, Anglo-Sakson Modeline geçiş öngörülmüş, 3046 sayılı Bakanlık Teşkilat yasalarına ve belediye norm kadrolarına göre oluşturulan teftiş kurullarının yanı sıra 5018 sayılı Kanun ile iç denetim birimleri de kurularak ikili denetim yapısı oluşturulmuştur. Bu çerçevede güncellenen Sayıştay Kanunu Güney Modeline uygun teşkil edilmiştir. Bu düzenlemeler öncesinde performans denetimi bakımından teftiş kurullarının çalışmaları olmuştur. Bu bağlamda Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu bir kısmı Sayıştay ile birlikte aile hekimlikleri, acil servisler gibi konularda performans denetimleri gerçekleştirmiştir.

Sayıştay performans denetimleri açısından gelişim yavaş olmuştur. 1996 yılında performans denetim yetkisi verilmeyle birlikte ilk 8 yılda depremler ve gemilerin denizleri kirletmesi ile ilgili üç performans denetimi yapılmış, buna mukabil 2001 yılında İngiltere Sayıştay’ı 53, ABD Sayıştay’ı 786 performans denetimi yapmıştır (Okur, 2020, s. 103). 2010 yılında yürürlüğe giren Sayıştay Kanunu ile performans denetim yetkisi verilmiş ancak, yasanın denetimin genel esasları ile ilgili otuz beşinci maddesinde denetim tanımında etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kaynakların kullanımının değerlendirilmesi olarak tanımlandıktan sonra Sayıştay’ın yerindelik denetimi yapamayacağı ve idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alamayacağı düzenlemesi performans denetiminin alanını sınırlandırmıştır. Bu hükme istinaden Sayıştay denetimleri kurumsal göstergeler üzerinden kurumsal performans denetimi ile sınırlı uygulanabilmektedir. Sayıştay Başkanlığı’nın 2020 faaliyet raporuna göre 2019 yılında 395 düzenlilik denetiminin yanı sıra 36 kamu idaresi için performans denetim raporu düzenlenmiştir. Günümüzde de performans denetimleri yeterli düzeye ulaşmamıştır (Sayıştay Başkanlığı, 2020, s. 103).

İç denetim birimlerinin yaptığı performans denetimleri açısından bakılacak olursa 2008-2020 İç Denetim Koordinasyon Kurulu Raporlarına göre performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetimi gibi daha çok katma değer sağlayacak denetim türlerine ağırlık verilmesinin gerekliliği vurgulanmasına rağmen denetimlerin sistem ve uygunluk denetimi ağırlıklı olarak yürütüldüğü, performans denetimlerinin ise sınırlı kaldığı görülmektedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021).

6. KAMU KESİMİNDE ÇALIŞAN DENETİM ELEMANLARI İLE YAPILAN MÜLAKAT SONUÇLARI

Bakanlıklar, genel müdürlükler, sosyal güvenlik kurumları, üniversiteler ve belediyelerde çalışan, ağırlıklı olarak performans denetimi yapmış olanlar ve de sınırlı sayıda performans denetimi yapmamakla birlikte performans denetimi uygulamaları ile ilgili eğitimini almış, mesleki tecrübeleri konuya ilişkin bilgileri olan İç Denetçiler ve Müfettişler, Sayıştay Başkanlığı’nda çalışan Sayıştay Denetçileri ile derinlemesine mülakatlar yapılarak ayrıntılı bilgiye ulaşmaya çalışılmıştır. Özellikle 5018 sayılı Kanun yürürlüğe girdikten sonra performans denetimlerini dış denetim birimi Sayıştay dışında kamu idarelerinde İç Denetçiler yaptılarından ve İç Denetçilerin bir kısmının Müfettiş kökenli olmasından dolayı araştırmanın amacına uygun bir şekilde veri elde edebilmek için İç Denetçiler ile mülakat yapılmasına ağırlık verilmiştir. Mülakatta aşağıdaki sorular yöneltilmiştir. Çalışmanın kapsamı dikkate alınarak sorulara verilen cevaplar özet olarak sunulmuştur.

1. Performans Denetimi için Temel Politika Belgeleri(Kalkınma Planları, Orta Vadeli Programlar, Orta Vadeli Mali Planlar, Yıllık Planlar) ile Kamu Kurumlarının Stratejik Planları, Performans Programları, Faaliyet Raporları ve diğer performans göstergeleri yeterli midir sorusu:

Mülakat sonuçlarına göre 33 katılımcının cevapları değerlendirilerek kategorize edildiğinde 16 katılımcı yeterli, 17 katılımcı yetersiz olarak soruyu yanıtlamıştır. Buna göre katılımcılar tarafından %48 yeterli, %52 yetersiz cevabı verilmiştir. Görüldüğü gibi bu konuda fikir birliği yoktur. Yaklaşık yarı yarıya farklı görüş verilmiştir. Performans denetimi için Temel Politika Belgeleri ve diğer ilgili belgelerin yeterliliği büyük önem arz eder. Bu itibarla ideal düzeyde performans denetimi yapabilmek için katılımcıların daha yüksek oranda bu belgeleri yeterli görmesi beklenirdi.

2-Bütçe sisteminde karşılaşılan sorunlar(plan-bütçe ilişkisi kurulamaması, kurumun ölçebildiği performansın her zaman sonuç odaklı olamaması vb.) idarenizde performans denetiminin uygulanabilirliğini etkilemekte midir sorusu:

Katılımcıların 19’u etkilemekte cevabı verirken, 14’ü etkilememekte cevabını vermiştir. Buna göre etkilemekte diyenler % 58, etkilememekte diyenler %42 olarak gerçekleşmiştir. Bu sonuçlara göre, bütçe sisteminde karşılaşılan sorunların performans denetiminin uygulanabilirliğini etkilediği söylenebilir.

3-Performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler ve rehberler yeterli midir sorusu:

Katılımcıların 16’sı(%48) yeterli görürken, 17’si yetersiz(%52) görmüştür. Bu sonuca göre, yasal düzenlemeler ve rehberlerde yeterliliğin artırılması gerekmektedir.

4-Denetimi yapan birimlerin kapasitesi (bütçesi, personel güvencesi ve özlük hakları, performans denetimlerini gerçekleştirebilecek nitelikte uzman denetim elemanları yetiştirilmesi, teknolojik alt yapısı vb.) performans denetimi yapmak için yeterli midir sorusu:

Katılımcıların 20’si(%61) yeterli görürken, 13’ü yetersiz(%39) görmüştür. Bu sonuca göre, denetim yapan birimlerinin kapasitesi belirli düzeyde olmakla birlikte geliştirilmesine ihtiyaç vardır.

5-Denetim yapılan birimler performans denetimine uygun mudur? Performans yönetim sistemi olgunluk analizi bulunmakta mıdır sorusu:

Katılımcıların 13’ü(%39) olumlu yanıtlarken, 20’si (%61) olumsuz yanıt vermiştir. Bu sonuca göre, denetim yapılan birimlerin performans denetimine uygunluğunun ve performans yönetim sistemi olgunluk analizinin yeterli olmadığı anlaşılmaktadır.

6- Performans denetiminin uygulanmasını zorlaştıran hususlar nelerdir sorusu:

Performans denetimi yapılmasına yönelik bir kısım düzenlemeler yapılmakla birlikte yeterince performans denetimi yapılmadığı görülmektedir. Bunun sebeplerini ortaya koymaya yönelik denetimin uygulanmasını zorlaştıran hususların neler olduğu denetim elemanlarına yöneltilmiştir. Performans denetimi yapılmasına yönelik bir kısım düzenlemeler

yapılmakla birlikte yeterince zorlaştıran hususları; kamu idarelerinin PYS’yi hayata geçirememiş olması, yönetim tarafından PD’ye geçilmesi konusunda kararlılık gösterilmemesi, İDKK tarafından iç denetçileri PD’ye yönlendirme konusunda gerekli adımların yeterli şekilde atılmamış olması, kamu idarelerinde Stratejik Plan, Performans Programlarındaki hedeflere ilişkin performans göstergelerinin (PG) doğru, gerçekçi, spesifik ve ölçülebilir şekilde belirlenmemesi, hesap verebilirlik anlayışının yeterince gelişmemesi ve önemsenmemesi, politika belgeleri arasında güçlü bağın kurulamaması ve yönetim farkındalığının yeterli olmaması, idarelerin var olan performans göstergelerine göre hiç ölçüm ve değerlendirme yapmamaları olarak sıralanmışlardır.

7-Performans denetim unsurları(ekonomiklik, verimlilik, etkinlik/etkililik, tutarlılık, sürdürülebilirlik, uyumluluk) ve analiz yöntemleri (kıyaslama, performans ölçümü ve raporlanması, program ve uygulama sonuçları değerlendirmesi, verimlilik analizi, zamanlılık analizi, kalite analizi) uygulanabilir midir sorusu:

Katılımcıların 27’si (%82) olumlu yanıtlarken, 4’ü (%12) olumsuz yanıt vermiştir. 2 kişi (%6) fikri olmadığını beyan etmiştir. Bu sonuca göre, performans denetim unsurları ve analiz yöntemlerinin uygulanabilirliğinin oranı yüksek çıkmıştır.

8-Performans denetiminin karar alma süreçlerine etkisi ile üst yönetime etkisini nasıl değerlendiriyorsunuz sorusu:

Kamu idarelerinde yapılan tüm denetim türleri bakımından üst yönetim desteği ile denetim sonuçlarının ilgili karar süreçlerinden geçerek yerine getirilmesi denetimin fayda sağlaması açısından kritik öneme sahiptir. Bu itibarla performans denetiminden beklenen faydanın sağlanması için idarenin en üst yönetiminden en alt kademesine kadar karar alma süreçlerini etkilemesi, rapor doğrultusunda hareket edilerek gerekli tedbirlerin alınması gerekir. Denetim elemanları soru ile ilgili özetle; ülkemizde PD uygulamalarının yaygınlık ve gelişmişlik düzeyi ve bu uygulamaların yönetimler tarafından değerlendirilmesinin beklenen etkiyi sağlayamadığını, iletişim başarılı şekilde sürdürülüyorsa üst yönetimi olumlu etkileyebileceğini, idarelerde kaynakların etkin, ekonomik ve verimli kullanımına yönelik dikkat ve hassasiyet oluştuğunu, PD sonucunda verimliliğe daha fazla dikkat edildiğini, performans denetimi sonucunda elde edilen bulgu ve önerilerin üst yönetim tarafından dikkate alındığını, yapılan denetimlerin ilk başta üst yönetim tarafından sahiplenilmesine rağmen daha sonraki süreçte kurum öncelikleri arasında kendisine gerekli ve yeterli bir alan bulamadığını vurgulamışlardır.

9- Neo-liberal politikaların da etkisiyle kamu mali yönetiminde değişim olmuştur. BM, DB, IMF gibi ABD kökenli olsun; ister AB ve OECD gibi Avrupa kökenli olsun, bu değişiklikler genellikle politika transferi niteliğinde, bir başka deyişle “olduğu gibi aktarım” şeklinde olmuştur. Türkiye’de 5018 sayılı Kanun ile kamu mali yönetim sisteminde Anglo-Sakson Model benimsenmiştir. Anglo-Sakson ülkelerinde(Kuzey Modeli) performans denetimi daha çok uygulama alanı bulmaktadır. Türkiye’nin idari teşkilatında Fransa’nın idari yapısının örnek alındığı ve Kıta Avrupası(Güney Modeli) yönetim yapısına sahip olduğu dikkate alındığında, Türk kamu mali yönetim sisteminde performans denetiminin uygulanabilirliğini nasıl değerlendiriyorsunuz sorusu:

Avrupa birliğine uyum çerçevesinde güney ve kuzey ülkeleri iç kontrol sistemlerini revize etmiştir. Ancak ülkemiz kıta Avrupası teşkilat yapısına sahip iken kamu mali yönetiminde Anglo-Sakson Model tercih edilmiştir. Buna yönelik iç denetim birimleri kurulmuştur. Ancak Sayıştay Kıta Avrupası örneklerinde olduğu gibi işlevini sürdürmüştür. Genel kültür de yeterli dönüşüm olmamıştır. Performans denetimi Kuzey Modelinde yaygın uygulanmaktadır. Bu itibarla her ne kadar dönüşüm devam etse de Güney Modeli idari teşkilatından tamamen vazgeçmemiş olduğu dikkate alındığında performans denetiminin uygulanabilirliğinin bu bakımdan değerlendirilmesi denetim elemanlarından istenmiştir. Verilen cevaplardan sonuç ve öneriler bölümünde yararlanılmıştır.

10-Yukarıdaki sorular dışında, 5018 sayılı Kanun ve diğer düzenlemeler ile birlikte yeni kamu mali yönetiminde denetimdeki değişimi dikkate alarak Türkiye’de kamu kurumlarında performans denetiminin uygulanabilirliği konusunda eklemek istediğiniz sorunlar ve öneriler var mıdır sorusu:

Yukarıda yöneltilen dokuz soru dışında denetim elemanlarının kendi bilgi ve tecrübesi kapsamında bildikleri her türlü sorunlar ve öneriler ile ilgili hususları öğrenmek amacıyla onuncu soru yöneltilmiştir. Sorunlar ve öneriler ile ilgili denetim elemanları özetle; iç denetimde performans denetim uygulamalarının daha az tercih edildiğini, bunun sebeplerinin etraflıca araştırılması gerektiğini, geleneksel kamu yönetiminden, yönetimin performansının ölçüldüğü, kamu mali yönetim sisteminin tüm unsurları ve aktörleri (iç kontrol, PYS, Risk Yönetim Sistemi, iç denetim ve dış denetim) etkin şekilde hayata geçirilmesi gerektiğini, kamu kurumlarında kısmen uygulanan performans değerlendirme sistemi ve performans denetimlerinin yaygınlaşabilmesi için yönetim sistemi içinde performans unsurlarının (etkililik,

verimlilik, ekonomiklik, sürdürülebilirlik, kalite vb.) daha fazla ön plana çıkarılması gerektiğini, stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu gibi dokümanlar hazırlanırken performansa ilişkin göstergelerin mevzuata uygun, gerçekçi, doğru tespit edilmiş, spesifik ve ölçülebilir göstergeler olarak belirlenmesi, amaç ve hedeflerin açık bir şekilde tanımlanmış olması gerektiğini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu’nun yeniden yapılandırılması gerektiğini, iç denetim birimlerinin kurumsal kapasitesinin güçlendirilmesinin gerektiğini belirtmişlerdir.

Türkiye açısından, kamu mali yönetim sistemindeki değişim süreci, kamu mali yönetiminde kontrol ve denetim, kamu mali yönetiminde performans denetimi, temel politika belgeleri ve kamu idarelerinin hazırladığı belgeler yapılan mülakatlar ile birlikte değerlendirildiğinde;

1) Performans Denetimi için Temel Politika Belgeleri(Kalkınma Planları, Orta Vadeli Programlar, Orta Vadeli Mali Planlar, Yıllık Planlar) ile Kamu Kurumlarının Stratejik Planları, Performans Programları, Faaliyet Raporları ve diğer performans göstergelerinin yeterli hale getirilmesi, kurumların stratejik plan vb. dokümanlarında ise Temel Politika Belgeleri ile yeterince uyum sağlaması, performans göstergelerinin spesifik, ölçülebilir ve gerçekçi şekilde belirlenmesi, performans çıktı göstergelerinin geliştirilmesinin yanı sıra sonuç, kalite ve verimlilik göstergelerini de içerecek şekilde performans göstergelerinin revize edilmesi, Stratejik Planları ve Performans Programlarının hazırlanmasında süreçte rol alan personel/ekiplerin katılımcı bir anlayış ile hazırlanması, denetim yapılacak alana yönelik sağlıklı kalite standartları gibi standartların belirlenmesi, gerek temel politika belgelerini hazırlayacak merkezi birimde gerekse de ilgili idarelerde belgeleri hazırlayacak personelin uzmanlaşmasının sağlanması, Türkiye’de kamu kurumlarınca yayınlanan stratejik plan, performans programları ve faaliyet raporları incelendiğinde birçoğunun birbirine benzerlik gösterdiği, bu kapsamda istatistiki bilgilerin yeterince analiz edilmediği, yayınlanan plan, program ve raporlamaların geçmiş dönem plan, program ve raporlamalarıyla mukayese edilmediği, yetersiz veri tabanı bulunduğu, çoğu kurumda bu rapor ve belgelerin yasal bir zorunluluk olduğu için hazırlandığı, bürokratik angarya işler olarak görüldüğü ve öyle hazırlandığı, politika belgeleri arasında olması gereken ilişkilerin konular itibarıyla olsa da sayısal olarak gerçekçi bir şekilde kurulmadığı hususları dikkate alınarak bu yöndeki eksikliklerin giderilmesi sağlanmalıdır.

2) Bütçe sisteminde plan-bütçe ilişkisi kurulamaması, kurumun ölçebildiği performansın her zaman sonuç odaklı olamaması gibi sorunların giderilmesi, plan-bütçe ilişkisinde ekonomiklik unsuruna göre değerlendirme önem arz ettiğinden, bu yönüyle ilişkinin sağlıklı kurulması ve buna yönelik verilerin ve raporlamaların sağlıklı tutulması gerekmektedir.

3) Performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler ve rehberlerin yeterli hale getirilmesi, yasal düzenlemelerin daha esnek ve güncel duruma göre güncellenmesi, uygulamaya yönelik daha fazla rehber hazırlanması ve düzenleme yapılması, her kurumun çalışma alanına özgü alt rehberlerin hazırlanması, Performans Denetiminin (PD) mevzuatta uygulanabilirliğini artıracak iyileştirmeler yapılması, bizim gibi kıta Avrupası kültürüne sahip ülkelerde PD, mevzuat ile zorunlu kılınmaz ise kültüre dayalı gönüllü performans denetimi yapmanın zor olduğu hususu dikkate alınarak yasal düzenlemelerde performans denetimi yapılmasını sağlayacak zorunlulukların bulunması, performans denetiminin temelde İç Denetim birimlerinin görev tanımları içinde yer aldığı, ancak Teftiş Kurulu modelindeki yönetsel denetim birimlerinin de performans denetimi yapabildiği, bu noktada iç denetim birimleri ile teftiş modelindeki denetim birimlerinin denetim alanında görev çakışmasının söz konusu olabileceği dikkate alınarak görev tanımlarının netleştirilmesi ya da tek çatı altında hizmet vermesinin sağlanması, Sayıştay tarafından yapılan performans denetiminin performans ölçümü düzeyine indirildiği dikkate alındığında, bu noktada performans denetimini sınırlayan düzenlemenin değiştirilmesi, iç denetimin ülkemize AB uyum programı sürecinde ve zamana yaygın olarak kamu kurumlarında gerekli kadrolar ihdas edilerek, yasal dayanakları oluşturularak yerleştirildiği, mevzuatın da ağırlıklı olarak çeviriler ile oluşturulduğu, bu itibarla olduğu gibi aktarım yerine her ülkenin de nevi şahsına münhasır sosyal, kültürel, tarihinden gelen birçok kavramla var olduğu ve Güney ve Kuzey Modeli ayrımının olduğu dikkate alınarak mevzuatın kendi ülkemize uygun ve kurumlarımızda uygulanabilir hale getirilmesinin temin edilmesi uygun olacaktır.

4) Denetimi yapan birimlerin kapasitesi (bütçesi, personel güvencesi ve özlük hakları, performans denetimlerini gerçekleştirebilecek nitelikte uzman denetim elemanları yetiştirilmesi, teknolojik alt yapısı vb.) performans denetimi yapmak için geliştirilmelidir. Geleneksel yönetimden yeni kamu mali yönetimine geçiş sürecinde teftiş ve iç denetim ikili yapısının görev alanlarının çakıştığı ve yeni duruma uyumda sorunların bulunduğu dikkate alınarak tek denetim birimi olarak birleştirilmesi, mesleğe kabulün yarışma sınavı ve yardımcılık süreçlerinden sonra yeterlilik sınavı ile olması, performans denetimi yapacak kadroların daha nitel hale getirilmesi, denetim kaynaklarının daha rasyonel kullanılması sağlanmalıdır.

5) Denetim yapılan birimler performans denetimine uygun hale getirilmeli, performans yönetim sistemi olgunluğu yeterli olmalıdır. Kamu idarelerinde performans yönetim sisteminin istenen düzeyde olmadığı, özellikle 5018 sayılı Kanundan sonra idarelerde buna yönelik çalışmalar belirli seviyeye gelse de ideal performans denetimi gerçekleştirecek alt yapı için çalışmaların devam etmesi gerektiği görülmektedir. İdarelerin stratejik plan ve performans göstergesinin olup olmadığı,

izleme ve raporlama sisteminin varlığı, üst yönetimin desteği idarede performans denetimi yapabilmek için önem arz eder. Performans göstergelerinin çoğu zaman sonuç odaklı olmamasından (ya ulaşılamaz hedefler konması, ya da %100 hedefe ulaşılmış olma kaygısı) dolayı performans denetimi yapmak güçleşmektedir.

6) Kamu idarelerinde Performans Yönetim Sisteminin (PYS) tam olarak hayata geçirilememiş olması, İDKK tarafından iç denetçileri performans denetimine yönlendirme konusunda tavsiye ve sınırlı eğitimler dışında gerekli adımların yeterli şekilde atılmamış olması, Stratejik Plan, Performans Programlarındaki hedeflere ilişkin performans göstergelerinin (PG) doğru, gerçekçi, spesifik ve ölçülebilir şekilde belirlenmemesi, denetçilerin PD uygulanması halinde üst yönetimle sorun yaşayabilecekleri yönünde endişelerinin bulunması, kamuda PD için iyi uygulama örneklerinin yeterince yaygınlaşmamış olması, iç denetim-teftiş görev ayrımının net olarak hayata geçirilememesi, hesap verebilirlik anlayışının yeterince gelişmemesi ve önemsenmemesi, yönetim farkındalığının yeterli olmaması, kamuoyunda yeterli farkındalığın oluşmaması, bir kısım yöneticilerin performans denetimini kendi takdir alanlarına müdahale olarak görmeleri, denetlenen birimlerin asli işlerinin yanında denetimi yük olarak görmeleri, performans denetimlerinde kullanılacak verilerin doğru, ulaşılabilir, güvenilir, uygun veriler olmaması, organizasyonun tamamını kapsayacak, performans denetimi yapılmasına olanak tanıyacak yeterli bir veri kayıt sisteminin olmaması, performans denetimlerinin uygulanmasında bilişim teknolojisi olanaklarından yeterli düzeyde kullanılmaması, iç denetçiler için performans denetimine dair teşvik edici ve yönlendirici uygulamaların ve eğitimlerin azlığı, performans denetimine dair tecrübe eksikliği, performans denetimi için iyi uygulama örneklerinin yeterince yaygınlaşmamış olması, üst yönetici ve birimlerin denetim neticesinde tespit edilecek performans düşüklüğü konusunda endişe duyması, kıyaslama yapabilmek için diğer kurumların veri paylaşımında isteksiz olması, süreçlere ilişkin kılavuzların yetersiz olması, devlet idare teşkilatı ve personel mevzuat yapısının PD için gerekli uygunluk düzeyinde olmaması, kamu yönetiminde ve politikada yeterli düzeyde ilgi olmaması, PD denetimini teşvik etmeye yönelik yeterli mevzuat düzenlemesinin olmaması gibi hususlar performans denetiminin uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

7) Performans denetim unsurları(ekonomiklik, verimlilik, etkinlik/etkililik, tutarlılık, sürdürülebilirlik, uyumluluk) ve analiz yöntemlerinin (kıyaslama, performans ölçümü ve raporlanması, program ve uygulama sonuçları değerlendirmesi, verimlilik analizi, zamanlılık analizi, kalite analizi) uygulanabilirliğinin artması için performans yönetim sistemi kamu idarelerinde daha etkin uygulanmalı, bilgi teknolojileri etkin kullanılmalı ve idareler denetim kanıtı olabilecek verileri sağlıklı üretebilmelidir.

8) Performans denetiminin karar alma süreçlerini olumlu yönde etkilediği, kamu idarelerine katma değerinin yüksek olduğu, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin kamu idarelerinde yerleşmesine katkı sağladığı, kamu kaynaklarının sınırlı olması ve mali alan oluşturma ihtiyacı nedeniyle kaynakların etkin, verimli, ekonomik kullanımını temin etmeye yönelik araçlardan biri olduğu, bu itibarla performans denetimi uygulamalarının yaygınlaşarak devam etmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

9) Anglo-Sakson ülkelerinde(Kuzey Modeli) performans denetimi daha çok uygulama alanı bulmaktadır. Türkiye’nin idari teşkilatında Fransa’nın idari yapısının örnek alındığı ve Kıta Avrupası (Güney Modeli) yönetim yapısına sahip olduğu bilinmektedir. Performans denetimleri Güney Modelinde de yaygınlaşmaktadır ancak Türkiye’de mevzuat düzenlemelerinin aynen aktarım şeklinde olması, genel kamu yönetimi sistemi Güney Modeli şeklinde teşkil edilmiş iken, kamu mali yönetim sistemi ve iç denetim sisteminin Kuzey Modeline uygun şekilde teşkil edilmesi, buna mukabil dış denetim görevi icra eden Sayıştay’ın Güney Modeline uygun teşkil edilmesi, genel kültürde yeterli dönüşüm olmaması ve yeni sistemin tam olarak benimsenmemesi, Kıta Avrupası (Güney Modeli) yönetim yapısında kamu idarelerinin emredici kurallara göre işlemesi ve performans denetimi yapılması ile ilgili emredici düzenlemelerin bulunmaması, her işlem mevzuata uygunluk kontrolünden geçirildiğinden uygunluk denetimi ağırlıklı yapının devam etmesi, denetim kültürünün yönetim yapısına uygun olarak rijit ve yaptırım odaklı olması performans denetiminin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bu hususlarda gerekli düzenleme, iyileştirme ve uyumlaştırma çalışmalarının yapılması gerekmektedir.

10) 2007 yılında kamu mali yönetim sistemimize dahil olan ve performans denetimi yapacak denetim birimleri arasında kurgulanan olarak iç denetim uygulamaları çerçevesinde sistem ve uygunluk denetimine kıyasla daha az tercih edildiği anlaşılmıştır. Bu denetim türünün daha etkin hale getirilmesi için kamu kurum ve kuruluşlarında performans yönetimine geçilmeli, kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sisteminin kurulması ikmal edilmeli, gerek kamu yöneticilerine gerekse de denetim elemanlarına performans denetimi uygulamaları eğitimleri artırılmalı ve teşvik edici düzenlemeler yapılmalıdır.

SONUÇ

Türkiye’de Osmanlı döneminden günümüze gelinceye kadar kamu mali yönetiminde değişimler yaşanmıştır. Buna paralel olarak denetimde de mali ve uygunluk denetiminden performans denetimine doğru değişimler olmuştur. Kamu mali yönetimindeki değişim stratejik yönetimin önem kazanması, orta vadeli harcama sistemi ve performans bütçe anlayışının

yaygınlaşması, mali saydamlık ve hesap verebilirlik kavramlarının öne çıkması, denetim ihtiyacının ön plana çıkması ve küresel düzeyde kamu mali yönetimindeki gelişmeler doğrultusunda gerçekleşmiştir.

Türkiye açısından, kamu mali yönetim sistemindeki değişim süreci, kamu mali yönetiminde kontrol ve denetim, kamu mali yönetiminde performans denetimi, temel politika belgeleri ve kamu idarelerinin hazırladığı belgeler yapılan mülakatlar ile birlikte değerlendirildiğinde; performans denetimi için Temel Politika Belgeleri (kalkınma planları, orta vadeli programlar, orta vadeli mali planlar, yıllık planlar) ile kamu kurumlarının stratejik planları, performans programları, faaliyet raporları ve diğer performans göstergelerinin yeterli hale getirilmesi, kurumların stratejik plan vb. dokümanlarında ise Temel Politika Belgeleri ile yeterince uyum sağlaması, performans göstergelerinin spesifik, ölçülebilir ve gerçekçi şekilde belirlenmesi, performans çıktı göstergelerinin geliştirilmesinin yanı sıra sonuç, kalite ve verimlilik göstergelerini de içerecek şekilde performans göstergelerinin revize edilmesi, bütçe sisteminde plan-bütçe ilişkisinin daha sağlıklı kurulması, performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemeler ve rehberlerin yeterli hale getirilmesi, denetim yapan birimlerin görev çakışmasının önlenmesi ya da tek çatı altında birleştirilmesi ve kapasitelerinin artırılması, kamu mali yönetimi ve denetiminde Güney ve Kuzey Modeli ayrımının olduğu dikkate alınarak mevzuatın kendi ülkemize uygun ve kurumlarımızda uygulanabilir hale getirilmesinin temin edilmesi, denetim yapılan birimlerin performans denetimine uygun hale getirilmesi, kamu idarelerinde performans denetim unsurları (ekonomiklik, verimlilik, etkinlik/etkililik, tutarlılık, sürdürülebilirlik, uyumluluk) ve analiz yöntemlerinin (kıyaslama, performans ölçümü ve raporlanması, program ve uygulama sonuçları değerlendirmesi, verimlilik analizi, zamanlılık analizi, kalite analizi) uygulanabilirliğinin artması için Performans Yönetim Sistemi’nin (PYS) tam olarak hayata geçirilmesi, performans denetiminin karar alma süreçlerini olumlu yönde etkilediği, kamu idarelerine katma değerinin yüksek olduğu, hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin kamu idarelerinde yerleşmesine katkı sağladığı, kamu kaynaklarının sınırlı olması ve mali alan oluşturma ihtiyacı nedeniyle kaynakların etkin, verimli, ekonomik kullanımını temin etmeye yönelik araçlardan biri olduğu, bu itibarla performans denetimi uygulamalarının yaygınlaşarak devam etmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bununla birlikte kamu idarelerinin vatandaş tarafından denetiminin önünü açacak tarzda faaliyet raporlarının doğru ve güvenilir içerikte hazırlanarak ve de bilgi edinme kanalları geliştirilerek, idari yargı sistemi daha da etkin hale getirilerek kamu idarelerinin hesap verebilirliği artırılmalıdır.

Kaynakça

- Ağcakaya, S., Tügen, K., & Uzunali, E. (2021). **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi**. Bursa: Ekin.
- Akbulut, Ö. Ö., Özgen, H. M., Fındık, D., Seymenoğlu, Ö., & Almış, O. (2012). “Türk Kamu Yönetiminde Teftiş ve İç Denetim”, Ankara: **Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü**.
- Al, H. (2007). “Kamu Kesiminde Yeni Denetim Yaklaşımları: Süreç Odaklı Denetimden Sonuç Odaklı Denetime Geçiş”, **Amme İdaresi Dergisi**, 45-61.
- Altuntaş, N. (2007). **Türkiye’de Reform Yönetimi**, Ankara: Ankara Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Arslan, A. (2004) “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile Kamu Harcama Sisteminde Yapılan Düzenlemeler”, **Maliye Dergisi**.
- Arslan, M. (2015) **İç Denetim Büyükşehir Belediyelerinin İç Denetim Uygulamaları**, İstanbul: Marmara Belediyeler Birliği.
- Arsoy, A. (2008) “Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 10(2).
- Avcı, M. (2005). **Türkiye’de ve Dünyada Kamu Mali Yönetiminde Mali Saydamlık Kavramının Gelişimi ve Önemi**, Uludağ Üniversitesi SBE: Bursa .
- Candan, E. (2007). **Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi**, Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Çözelgen, Ö. (2006). “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Kapsamında Bütçeleme Sisteminde Meydana

Gelen Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 137-138.

Demirbaş, T., & Çetinkaya, Ö. (2018). **Kamu Mali Yönetiminde Kontrol ve Denetim**. Bursa: Ekin.

Devlet Planlama Teşkilatı. (2000). **Kamu Yönetiminin iyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı.

Egeli, H., & Dağ, M. (2013). “Türkiye’de Orta Vadeli Harcama Sisteminin Bütçe Uygulamalarına Yansımaları: Ampirik Bir Analiz”, **Finans Politik Ekonomik Yorumlar**, 42-43.

Ejder, L. (2007). “Stratejik Plan ve Performans Bütçe Tekniği Açısından Türkiye’de Bütçeleme Sürecinin Değerlendirilmesi”, **Mali Hukuk Dergisi**.

Ekici, S. (2014). **Kamu ve Özel Kesimde Performans Ölçümü, Performans Değerlendirmesi, Performans Denetimi**, Ankara: Maya Akademi.

Ergun, T. (2004). **Kamu Yönetimi: Kuram, Siyasal, Uygulama**, Ankara: TODAİE Yayınları.

European Commission. (2000). 2000 Regular Report; From the Commission on Turkey's Progress Towards Accession, Brussels: European Commission.

Gören, İ. (1999). **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim**, İstanbul: Kamu Mali Yönetimin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Konulu Seminer.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu. (2016). **Performans Denetim Rehberi**, Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

James, E., & Lassen, D. (2003). **Fiscal Transparency Political Parties and Debt in OECD Countries**, Fiscal Transparency and Fiscal Policy Outcomes.

James, S., & Ciccone, A. (2000). **International Differences in Financial Transparency**, Centre for Research in International Finance Conference.

Kaçer, F. (2019). “Kamu Mali Yönetimindeki Değişim ve Sayıştay’ın Performans Denetim Yetkisinin Gelişimi”, **Bingöl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 29-47.

Kalkan, A., & Alparslan, A. (2009). “Şeffaflık, İletişim ve Hesap Verebilirliğin Yerel Yönetim Başarılarına Etkileri”, **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, 1(1).

Kartalıcı, K. (2007). **Kamu Mali Yönetimi ve Denetimi**, Marmara Üniversitesi SBE: İstanbul.

Kirmanoğlu, H. (2017). **Kamu Ekonomisi Analizi**, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

Kopits, G., & Craig, J. (1998). **Transparency in Government Operations**, 1-42: IMF Occasional Paper.

Kubalı, D. (1998). **Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler, Metodoloji, Uygulamalar, İnceleme**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı.

Kurt, M., & Uğurlu, Ö. Y. (2007). “Yeni Kamu Yönetimi ve Yeni Kamu Yönetimi Yaklaşımının Gelişiminde Avrupa Birliği’nin Rolü: İlerleme Raporları İçerik Analizi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, 87.

Nangır, E. (2014). **Performans Bütçeleme Uygulamada Olmadan Performans Denetimi Yapılabilir mi?** H. Kırıl içinde, İç Denetim (s. 521-533). Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

Okur, Y. (2020). **Türkiye’de Kamu Denetimi: Değişim Süreci ve Performans Denetimi**, Ankara: Nobel.

Öğretir, H. (2017). **Maliye**, İstanbul: 4T Yayınevi.

Ökmen, M., Yılmaz, A., & Baştan, S. (2004). **Kamu Yönetiminde Yeni Yaklaşımlar ve Bir Yönetişim Faktörü Olarak**

Yerel Yönetimler: Kuramdan Uygulamaya Kamu Yönetimi, Ankara: Gazi Kitabevi.

Ömürgönülşen, U. (1997). “The Emergence Of A New Aproach To The Public Sector:The New Public Management”, **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 517-565.

Özen, A., & Öztornacı, E. (2015). “Çeşitli Ülkelerde İç Denetim-Performans Denetimi İlişkisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 1-18.

Özer, M. (2005). “Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi”, **Sayıştay Dergisi**, 59, 3-46.

Pehlivan, O. (2001). **Kamu Maliyesi**, Trabzon: Derya Kitabevi.

Pınar, A. (2017). **Maliye Politikası Teori ve Uygulama**, Ankara: Turhan Kitabevi.

Rodrik, D. (2006). “Goodbye Washington Consensus,Hello Wasington Confusion? A Review of the World Bank's Economic Growth in the 1990s:Learning from a Decade of Reform”, **Journal of Economic Literature**, 973-987.

Sayıştay Başkanlığı, (2020). **2020 Yılı Faaliyet Raporu**, Ankara: Sayıştay Başkanlığı.

Songür, N. (2015). “Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama ve Uygulamalara İlişkin Genel Bir Değerlendirme”, **Strategic Public Management Journal** , 56-78.

Stewart, J., & Walsh, K. (1992). “Change in the Management of Public Services”, **Public Administration**, 70, 499-518.

Strateji ve Bütçe Başkanlığı. (2021). **Orta Vadeli Programlar(2006-2023)**, Ankara: Strateji ve Bütçe Başkanlığı.

Susam, N. (2016). **Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar**, İstanbul: Beta.

Şaylan, G. (2016). **Postmodernizm**, Ankara: İmge Kitabevi.

TBMM, **5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu**, 24.12.2013 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete

TBMM, **6085 Sayılı Sayıştay Kanunu**, 19.12.2010 tarih ve 27790 sayılı Resmi Gazete

Yılmaz, H. H., Babaoğlu, T., & Balıkcıoğlu, E. (2018). **On Birinci Kalkınma Planı Kamu Harcamalarında Etkinlik Çalışma Grubu Raporu**, Ankara: Kalkınma Bakanlığı.

Yürekli, Ö. (2015). **Kamu Yönetim Sistemi ve Yeniden Yapılanması**, Türk İdare Dergisi, 257-288.

İnternet Kaynakları

Coşkun, A. (2021). Maliye Sempozyumu. <http://www.maliyesempozyumu.org>:
(Çevrimiçi)http://www.maliyesempozyumu.org/wpcontent/uploads/2017/10/Maliye-Sempozyumu_15_267_298.pdf, 05.05.2021

Cumhurbaşkanlığı Bütçe ve Strateji Başkanlığı.: 2021 Bütçe ve Strateji Başkanlığı Web Sitesi:
<http://www.sp.gov.tr/tr/html/56/Kamuda+Stratejik+Yonetim/>, 15.01.2021.

Gönülaçar, Ş. (2021). “İç Denetimin Bürokratik Serencamı”
https://www.academia.edu/https://www.academia.edu/5352334/%C4%B0%C3%A7_Denetimin_B%C3%BCrkratik_Serencam%C4%B1, 11.12.2021

Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2021). Hazine ve Maliye Bakanlığı,
<https://www.hmb.gov.tr/https://www.hmb.gov.tr/idkk-faaliyet-raporlari>, 12.12.2021

Sayıştay. (2021). Sayıştay Web Sitesi: (Çevrimiçi)
https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Standartlar/ISSAI_1003.pdf, 04.04.2021