

AVRUPA BİRLİĞİNDE PERFORMANS DENETİMİ

ÖZET: Performans denetimi, fon kullanan kurum ve kuruluşların finansal yönetim sürecinin ekonomi, etkinlik ve verimlilik faktörleri açısından denetlenmesidir. Bu denetim türü günümüz kamu yönetimlerinde en hassas ve en güncel konu olarak ele alınmakta olup, Türkiye'nin bu konuda daha yolun başında olduğunu söyleyebiliriz. Bununla birlikte Avrupa Birliğine üye ülkelerde performans denetimi konusunda önemli mesafeler katedilmiştir. Bu sebeple gelişmiş ülkelerin bu konuda ortaya koydukları iyi uygulama örneklerini esas almak ülkemiz kamu yönetimi açısından oldukça yararlı olacaktır.

ANAHTAR KELİMELEER: Ekonomiklik, Etkinlik, Verimlilik, Performans, Performans Denetimi, Avrupa Birliği Sayıştay'ı

Giriş:

Kamu yönetiminde ekonomiklik, etkinlik, verimlilik, performans gibi kavramlar günümüzde, geçmişe nazaran daha çok gündeme gelmeye ve yer tutmaya başlamıştır. Bu kavramların gündemde daha fazla yer alması performans denetimini zorunlu kılmaktadır. Performans denetimi iç denetim türlerinden birisidir. Belki de en önemlisidir. Ülkemizde performans denetimi noktasında daha yolun başlangıcındayız. Ancak Avrupa Birliğinde bu hususta belirgin bir tecrübe mevcuttur. Bu yazıda Avrupa Birliğinde performans denetimi üzerinde durulacaktır. Bu makale, Slovenya'nın Başkenti Ljubljana'da, Finans Uzmanlaşma Merkezinde (Center of Excellence in Finance) 14-17 Şubat 2011 tarihleri arasında katılmış olduğum 'Performans Denetimi' konulu Çalıştay'dan elde edilen bilgiler doğrultusunda hazırlanmıştır.

1. Performans Denetiminin Genel İçeriği:

Avrupa Birliğinde performans denetimi "fon kullanan kurum veya kuruluşların finansal yönetiminin ekonomi, etkinlik ve verimlilik yönlerinden denetlenmesi"

Ahmet SANDAL
İç Denetçi,
Çevre ve Şehircilik Bakanlığı



olarak tanımlanmaktadır. Performans denetimi bağımsız bir şekilde ve kurumların kapasitelerinin geliştirilmesine yardımcı olmak amacıyla uygulanmaktadır. Performans denetimine esas olarak şu soruların cevabı aranmaktadır.

"Avrupa Birliğinde performans denetimi 'fon kullanan kurum veya kuruluşların finansal yönetiminin ekonomi, etkinlik ve verimlilik yönlerinden denetlenmesi' olarak tanımlanmaktadır"

- ◆ Denetlenen kurum işlerini *etkin* bir şekilde gerçekleştiriyor mu?
- ◆ İşler *ekonomik* yöntemler kullanılarak *verimli* bir şekilde mi gerçekleştiriliyor?
- Performans denetimi, vergisini ödeyenler, finans uzmanları, kanun yapımcılar ile yürütücüler, sıradan vatandaş ve medyanın, kurumların işleyişi ve tamamladıkları işler hakkında bilgi sahibi olmalarını sağlamak amacıyla da kullanılmaktadır. İşte burada şu soru çok anlam kazanmaktadır.
- ◆ Tamamlanan işler daha ekonomik şekilde yapılabilir miydi?
- *Ekonomi* yapılan işlerin zamanında, kaliteli ve mümkün olan en az bedelle yapılmasını içermektedir. Performans denetiminde ekonomi ile ilgili sorular aşağıdaki şekilde olabilir:
- ◆ Proje girdileri en ekonomik şekilde mi sağlanmıştır?
- ◆ İnsan, finans ve malzeme kaynakları ekonomik şekilde mi kullanılmıştır?
- ◆ Yönetim faaliyetleri mantıklı yönetim ilkeleri ile mi gerçekleştirilmiştir?

Verimlilik kullanılan kaynaklar ile elde edilen çıktılar arasındaki bağıntıyla ilgilidir. Mevcut kaynaklarla azami çıktılar elde edilmesi ve/veya en az kaynakla gerekli çıktılar elde edilmesi amaçlanmaktadır. Verimlilik ile ekonomi mal alımları, kaynak kullanımı ve yönetim faaliyetleri gibi bazı durumlarda karıştırılabilmektedir. Ancak, performans denetiminde verimlilik ile ilgili temel soru şu şekildedir:

- ◆ Girdiler ve eylemler değerlendirildiğinde azami kaliteli çıktı alınmış mıdır?

Etkinlik ise hedeflenen faaliyetlerin zamanında ve belirlenen şekilde yapılmasıdır. Etkinlik hedefler ile çıktılar ve etkiler arasındaki bağıntıyla ilgilidir. Performans denetimi kapsamında etkinlik değerlendirilmesi yapılırken programların hazırlanması, karar alma ve uygulama sistemleri, tekrarlanan işler ve yatırımların değerlendirilmesi gerçekleştirilebilmektedir.

Performans denetimi yapılırken iç denetçi, çıktıların ekonomi, etkinlik ve verimlilik açısından gerekli etkiyi gerçekleştirip gerçekleştirmediğini değerlendirdiği gibi, bu çıktılar elde edilirken kullanılan kaynakların verimli ve ekonomik şekilde kullanılıp kullanılmadığına da değerlendirmesi gerekmektedir.

2. Denetim Metodolojisi:

Performans denetiminin etkili bir şekilde uygulanabilmesi için yasal dayanağının olması ve yöntem ve koşulların ilgili yasada belirtilmesi gerekmektedir. İlgili yasa gerekli bütçe, iç denetçinin görevleri ve yetkileri ile ilgili maddeleri içermelidir ve performans iç denetçisine istediği alanda denetim gerçekleştirme hakkı verilmelidir.

Genel olarak performans denetimi ile ilgili yasal düzenlemelerin aşağıdaki maddeleri içermesi gerekmektedir:

- ◆ Kamu yönetimi ve harcamalarını ekonomi, etkinlik ve verimlilik açılarından bağımsız denetleme yetkisi,
- ◆ Bağımsız ve planlanmamış performans denetim sisteminin analizi ve geliştirilmesi,
- ◆ Kamu faaliyetlerinde karşılaşılan problemleri analiz etme ve faaliyetlerin geliştirilmesine katkıda bulunma yetkisi,
- ◆ Kamu faaliyetlerinin kasıtlı veya kasıtsız etkilerini değerlendirme yetkisi.

Performans denetiminde profesyonellik ile yüksek kaliteli işe önem verilmeli ve yasal güvence altına alınması gerekmektedir. Performans denetimi genel olarak karmaşık süreçleri ve çeşitli uzmanlık alanlarını içermektedir. Performans iç denetçileri iyi eğitilmeli ve kişisel becerileri dikkate alınarak görevlendirilmelidir. Performans iç denetçilerinde aşağıdaki özellikler bulunmalıdır:

- ◆ Performans denetimi için gerekli olan eğitim, bilgi ve yetenek sahibi olma,
- ◆ Kamu kurumları, programları ve işleyişleri ile ilgili bilgi sahibi olma,
- ◆ Yazılı ve sözlü olarak açık ve etkin iletişim becerileri,
- ◆ Denetim için gerekli olan özel uzmanlık alanı bilgisi (bilgi teknolojileri vb.).

Finansal denetimin aksine performans denetimi gerçekleştirecek ekibin farklı uzmanlık alanlarına sahip olmaları gerekmektedir. Bu nedenle, denetimden sorumlu kurum personelinin eğitimi ve tecrübesinin geliştirilmesine önem vermelidir. Performans iç denetçileri bir takım olarak çalışmalı ve gerektiğinde istekli personelin birden fazla alanda uzmanlaşmasına olanak sağlanmalıdır.

Performans denetimi bazı özel durumlar dışında, uygulama sonrasında karşılaşılan problemlere çözüm bulmak amacıyla gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle, performans denetimi bilgiye dayalı bir çalışma olup, mevcut sistemlerin iyileştirilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Bu nedenle, performans denetiminde iç denetçiler tarafından sonuç raporunda verilecek önerilerin önemi büyüktür.

Performans denetimi sonuç raporunda belirtilen bulgulara kuşku bırakmayacak şekilde tüm belge ve bilgilerin elde edilmesi amacıyla gerçekleştirilmelidir. Bu nedenle, denetim esnasında farklı uzmanlık alanlarının katkısına ihtiyaç duyulmaktadır. Buna rağmen raporun hazırlanması sırasında farklı uzmanların bilgisi kullanılsa da tüm sorumluluk iç denetçiye aittir. Ayrıca, denetim sırasında düzenli raporlama yapılmalı ve sonuç raporunda kullanılacak belge ile bilgiler kayıt altına alınmalıdır.

3. Avrupa Sayıştay'ında Performans Denetimi:

Avrupa Sayıştay'ı, iç denetçileri Avrupa Birliği fonlarının kurumlar tarafından nasıl kullanıldığını bağımsız olarak denetlemekle görevlendirmiştir. İç denetçilerin esas görevi finansal faaliyetlerin kayıt altına alınması, yasalara uygun şekilde yürütülmesi ve harcamaların verimli, etkin ve ekonomik şekilde yapılmasının kontrol edilmesidir. Performans denetimlerinin amacı AB fonlarının finansal yönetim sürecinin etkinliğinin artırılmasıdır.

Avrupa Sayıştay'ında 27 AB üyesi ülkeden personel bulunmakta olup, altı yılda bir yönetim değişmektedir. 2009 verilerine göre denetim birimlerinde 404, özel ofislerde 159, idari birimlerde 227 ve çeviride 161 görevli olmak üzere toplam 951 personel Avrupa Sayıştay'ında çalışmaktadır. Sayıştay 4 daireden oluşmaktadır:

- ◆ Doğal kaynakların korunması ve yönetimi,
- ◆ Yapısal politikalar, ulaştırma, araştırma ve enerji,
- ◆ Dış faaliyetler,
- ◆ Bankacılık faaliyetleri, idari harcamalar, iç politika.

Avrupa Sayıştay'ı birlik adına denetim işlerini yerine getirmektedir, ancak hiçbir yasal yaptırımını bulunmamaktadır. Sadece AB fonlarının kullanımının iyileştirilmesi için yasal bağlayıcılığı olmayan raporlar hazırlayan ve görüşler veren bir yapıdır. Sayıştay'ın temel denetim alanları ise şunlardır:

- ◆ Tüm AB gelirleri ve harcamaları,
- ◆ Avrupa Kalkınma Fonları,
- ◆ AB tarafından kurulan kurumsal yapılar,
- ◆ Avrupa okulları,
- ◆ Avrupa Merkez Bankası.

Avrupa Sayıştay'ı tarafından gerçekleştirilen denetim tipi 3 adettir.

- ◆ *Finansal Denetim:* Kayıtların doğrulunu kontrol etmek için yapılmaktadır.
- ◆ *Uyum Denetimi:* Yapılan harcamaların yasalara uygunluğu kontrol etmek için yapılmaktadır.
- ◆ *Performans Denetimi:* Yapılan harcamaların akılcı ve ekonomik bir şekilde yapıldığı kontrol etmek için kullanılmaktadır.

Performans denetimi her geçen gün daha fazla önem kazanmakta ve denetimi standartlaştırma çalışmaları devam etmektedir. Mevcut olarak ISSAI 3000 standardı performans denetimi için kullanılmaktadır ve ISSAI 3100 ile ISSAI 3200 standartları performans denetiminin sürdürülebilirliğini sağlamak için uygulamaya yeni girmiştir. Avrupa Sayıştay'ı web sitesine www.eca.europa.eu adresinden ulaşılabilir. Eğitim sonunda Avrupa Sayıştay'ı iç denetçisi tarafından önceki projelerden örnekler verilmiş ve performans denetimine Avrupa Birliği tarafından verilen önem vurgulanmıştır.



4. Denetimin Planlanması:

Denetimin, gerekli olup olmadığı; uygulanabilirlik düzeyi; gerçekçilik seviyesi ve mevcut kaynaklar ile uygulanabilir olup olmadığına iç denetçi tarafından değerlendirilmesi gerekir. Aksi takdirde yapılacak denetim, kendisinden beklenen neticeleri vermeyecektir. Planlama aşamasında iç denetçi:

- ◆ Denetimin gerçekleştirileceği kurumun işleyişi hakkında bilgi sahibi olmalıdır.
- ◆ Bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmelidir.
- ◆ Denetim içeriği, uygulanacak kişileri ve rapor formatlarını belirlemelidir.
- ◆ Denetim hedeflerini belirlemelidir.
- ◆ Yönetim sistemlerinin güçlü ve zayıf yönlerini belirlemelidir.
- ◆ Gerçekleşen sorunları değerlendirmelidir.
- ◆ İç denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetimleri değerlendirmelidir.
- ◆ En etkin denetim tekniğini belirlemelidir.
- ◆ Önceki denetim bulgularındaki sorunların çözümlü çözümediğini değerlendirmelidir.
- ◆ Denetim yapılacak alan ile ilgili belgeleri toplamalıdır.

Performans denetimi, finansal denetimden farklı olarak kapsamı geniş olduğu için ön hazırlığın önemi büyüktür. Bazı durumlarda ön çalışma yapılabilir ve ön denetim raporu hazırlanabilir. Denetim yazılı hale getirilmeli ve aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir:

- ◆ Denetim raporunu kullanacak kişi ve kurumlar için denetimin önemi,
- ◆ Denetim yapılacak programın anlaşılması,
- ◆ İç denetim raporlarının değerlendirilmesi,
- ◆ Değerlendirme yapılacak alanlar için kıstasların belirlenmesi,
- ◆ Önceki denetimlerin etkilerinin değerlendirilmesi,
- ◆ Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin belirlenmesi,
- ◆ Önceki denetimlerden yararlanılıp yararlanılmayacağını belirlemesi,
- ◆ Denetimi gerçekleştirmek için yeterli personel ve kaynakların belirlenmesi,
- ◆ Denetim yapılacak kişilerin denetimin içeriği hakkında bilgilendirilmesi,
- ◆ Denetim planı ve uygulama takviminin hazırlanması.

Stratejik planlama; performans denetiminin planlanırken önceliklerin ve denetim başlıklarının belirlenmesinde kullanılan önemli bir yöntemdir. Performans denetim planı; denetim alanlarının belirlenmesi, seçim kıstaslarının belirlenmesi ve ana bilgi kaynaklarının belirlenmesi sırası izlenerek hazırlanabilir.

5. Denetimlerde Ekonomi, Verimlilik ve Etkinlik Arasındaki Dengenin Sağlanması:

Avrupa Sayıştay'ına göre performans denetimi daha önce belirtilen ekonomi, verimlilik ve etkinlik ilkelerine dayanmaktadır. Performans denetimi ve finansal denetim arasındaki ayrım ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

BEKLENTİLER	Performans Denetimi	Finansal Denetim
Amaç	Birlik fonlarının ekonomi, verimlilik ve etkinlik esasları değerlendirilerek kullanılıp kullanılmadığının kontrolü.	Finansal işlemlerin yasal mevzuata uygun ve düzenli şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin kontrolü.
Odaklanma	Politika, program, organizasyon, aktiviteler ve yönetim sistemleri.	Finansal akışlar, muhasebe ve kontrol prosedürleri.
Akademik Bilgi	Ekonomi, siyaset bilimi, sosyoloji.	Muhasebe ve hukuk.
Yöntemler	Değişken.	Standart şablon.
Denetim kıstası	İç denetçinin yargısına açık. Her denetim için farklı kıstaslar.	İç denetçinin yargısına daha az açık. Yasa ve yönetmeliklerle belirlenmiş kıstaslar.
Raporlar	Gerektiğinde hazırlanan özel raporlar. Konuya göre değişen rapor içeriği.	Yıllık rapor. Standart raporlar.

Avrupa Topluluğu Finansman Yönetmeliği Madde 27 (1)'e göre finansal yönetim şu şekilde tanımlanmıştır: “Bütçe tahsisleri sağlam finansal yönetim teknikleri kullanılarak; ekonomi, etkinlik ve verimlilik ilkeleri dikkate alınarak hazırlanmalıdır.” Ekonomi, verimlilik ve etkinlik ilkeleri ise Avrupa Topluluğu Finansman Yönetmeliği Madde 27 (2)'de tanımlanmıştır:

Eğitim sonunda Avrupa Sayıştay'ı iç denetçisi tarafından önceki projelerden örnekler verilmiş ve en ucuz fiyat ile en ekonomik fiyat arasındaki fark vurgulanmıştır. İhalelerde kalite, fiyat ve çevresel faktörlere dikkat edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

6. Denetim Hedeflerinin Sorulara Yansıtılması:

Avrupa Sayıştay'ı iç denetçileri tarafından sonuç analizi ve hüküm çıkarma yöntemi (IADC) kullanılmaktadır. Sonuç analizi mantık ve kesinliği garanti eden kurallardan oluşmaktadır. Sonuç analizi temelde iki ilkedен oluşmaktadır:

- ◆ *Açık ve net sorular:* Sorular mümkün olduğunca net olmalı ve cevapları evet/hayır şeklinde olmalıdır. Örneğin; “Başkanlıklar ne kadar iyi idare ediliyor?” sorusu yerine “Denetim Başkanlığı uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu şekilde çalışmakta mıdır?” sorusunun cevabı daha kesindir (evet/hayır).
- ◆ *Sonuçlar:* Sorular hiyerarşik şekilde hazırlanmalıdır ve alt seviyedeki sorular bir üst seviyedeki soruların kıstası olmalıdır. Sonuçlar denetim planının detaylandırılması için önem taşımaktadır.

Sonuç analizinde soruların oluşturulması 3 aşamadan oluşmaktadır:

- ◆ *Mevcut Durum:* Başlangıç noktasıdır ve tartışmaya açık olmamalıdır. Örneğin; aşırı balıkçılık faaliyetleri.
- ◆ *Etmenler:* Mevcut duruma neden olan etmenlerdir. Balıkçılık geliri, tekne sayısı vb
- ◆ *Soru:* Mevcut durum ve etmenler değerlendirilerek hazırlanması gerekmektedir. Aşırı balıkçılık ile ilgili mevcut durum ve etmenler değerlendirilerek “Üye ülkeler balıkçılık yönetmeliklerine uymakta mıdır?” sorusu sorulabilir.

Sonuç analizinde önemli diğer bir konu risk analizidir. Risk analizindeki önemli kavramlar oluşabilecek risk, risk önleme yöntemleri ve artık risktir. Artık risk doğal risklerin önlemlerle engellenemeyen kısmıdır. Artık riskler mümkün olduğunca azaltılmalıdır ve bunun için çeşitli yöntemler uygulanmaktadır:

- ◆ *Riskten Kaçınma:* Hedefler veya faaliyetlere devam etmeme veya hiç başlamamadır.
- ◆ *Risk Aktarma:* Risklerin diğer kurum veya kişilere aktarılmasıdır. Örnek olarak sigorta şirketleri verilebilir.
- ◆ *Risk Azaltma:* Kontrol etkinliğinin artırılması için kullanılmaktadır. En sık tercih edilen yöntemdir.
- ◆ *Risk Kabulü:* Diğer yöntemler kullanıldıktan sonra ve alınabilecek başka önlem bulunmadığında riskin kabul edilmesidir.

7. Denetimin Yönetilmesi:

Bir denetimin yönetilmesi analitik süreçleri kapsadığı gibi iletişim faaliyetlerini de içermektedir. İletişim süreci denetlenen kişinin denetimden haberdar edilmesinden denetimin sonuçlandırılmasına kadar devam etmektedir. gerekli bilgiyi karşı tarafa vermelidir. Ancak denetimin içeriği hakkında detaylı bilgi verilmesi gerekmemektedir. İç denetçi denetim sırasında açık, net ve yapıcı bir üslupla karşı tarafla iletişim kurmalıdır.

İç denetçiler iletişim zorluluğuyla karşılaşmamak için denetimin amacı ve hedefleri hakkında

Denetim öncesi denetlenecek kuruma aşağıdaki bilgiler verilmelidir:

- ◆ Denetimin gerçekleştirileceği alan,
- ◆ Denetlenecek kişiler,
- ◆ Denetime özgü hedefler,
- ◆ Denetimi gerçekleştirecek personel,
- ◆ Denetimin başlangıç tarihi,
- ◆ Denetim sırasında gerekli olacak malzeme veya donanım,
- ◆ Denetim sırasında incelenecek belge ve bilgi listesi.

Denetim planına bağlı kalınmalı, denetim ulusal ve uluslararası standartlara uygun olmalıdır. Performans



denetimi yargıya açık olduğu için veri toplama ve belgeleme önemlidir. Ayrıca denetimle ilgili kanıtlar açık ve net olmalıdır. İç denetçi kanıtları bulmak için farklı kaynaklardan yararlanmalıdır.

Toplanan veri açıklanabilir ve ispat edilebilir olmalıdır. Bu nedenle veri yeterli, doğru, güvenilir, konuyla ilgili ve akla yatkın olmalıdır. Veri saha analizi sonucu toplanmışsa belgelendirilerek, çapraz denetime uygun hale getirilmelidir. Denetim bulguları fiziksel, belgesel, tanıklık ve analitik olmak üzere sınıflandırılabilir.

Yapılan analizler ve değerlendirmeler sonrasında denetim raporu hazırlanmalıdır. Denetim raporu hazırlanmadan önce aşağıda belirtilen sorulara cevap bulunup bulunmadığı kontrol edilmelidir:

- ◆ Denetim sorularına cevap oluşturacak açık ve net kanıtlar bulundu mu?
- ◆ Kanıtlar yeterince değerlendirildi mi ve yorum yapıldı mı?
- ◆ Denetim raporunun sonuçları yeterince somutlaştırılabilir mi?
- ◆ Bulgular diğer denetim sonuçlarıyla uyumlu mu?
- ◆ Bulgular denetlenen kişiler tarafından yeterince açıklandı mı?
- ◆ Taslak rapor şablonu belirlendi mi?

Eğitim kapsamında diğer katılımcılarla birlikte performans denetimi sırasında karşılaşılabilecek riskler ve sorunlar belirlenmiştir. En önemlileri denetim öncesi talep edilen verilerin hazırlanmaması, gizli belge ve bilgilerin yeterince korunmaması, iç denetçilerin yeterli uzmanlığa sahip olmaması, toplanan verilerin güvenilir olmaması ve bulguların somutlaştırılmaması olarak belirlendi.

8. Denetimin Gerçekleştirilmesi:

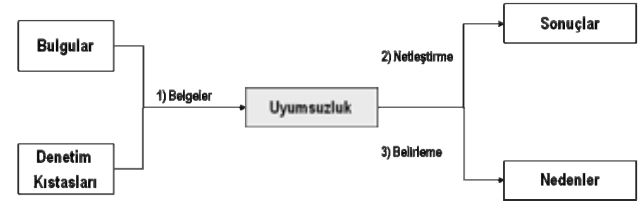
Performans denetimi sırasında iç denetçiler tarafından dikkat edilmesi gereken bazı hususlar vardır:

- ◆ Bulguların birbirinden bağımsızlığı ve güvenilirliği,
- ◆ Verinin ne kadar iyi analiz edildiği,
- ◆ Bulguların ne kadar titizlikle elde edildiği,
- ◆ Hangi bulgunun nasıl kullanılacağı,
- ◆ Bulguların yeteri kadar somutlaştırılması.

Performans denetimi gerçekleştirilirken kısıtlayıcı olabilecek faktörler ve yapılması gerekenler aşağıda sıralanmıştır:

- ◆ Belgelerin orijinal olması,
- ◆ Sözlü ifadeler yerine yazılı hale getirilmiş belgelerin temin edilmesi,
- ◆ Denetim güvenilirliğinin azalması,
- ◆ İşlemlerin karmaşıklığı,
- ◆ Fayda maliyet değerlendirmesinin yapılması ve denetim süresinin belirlenmesi.

Denetim sonucunda iç denetçi tarafından; bulguların kıstaslarla karşılaştırılması, neden – sonuç ilişkisinin belirlenmesi, bulguların ölçülebilirliğinin belirlenmesi, bulguların denetim soruları hiyerarşisi ile karşılaştırılması ve denetim raporunun yapacağı etkin değerlendirmesi gerekmektedir. Performans denetimine esas oluşturan belgeler ise aşağıda belirtilmiştir:



9. Denetimin Belgelendirilmesi:

Uluslararası standartlara göre (INTOSAI), denetim bulguları belgelendirilmeli ve somut kanıtlara dayanmalıdır. Bilgisayar verilerine ihtiyaç duyulduğunda ise verilerin doğru ve güvenilir olmasına dikkat edilmelidir.

Denetim raporunun oluşturacak bulguların hepsi belgelendirilmeli; gözlemler, sonuçlar ve öneriler bu belgelere dayandırılmalıdır. Belgelerin yeterli olup olmadığı değerlendirilirken aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir:

- ◆ Denetlenen kişinin performansı mevcut yasa, yönetmelik, yönerge, sözleşme ve planlara göre mi değerlendirilmiştir?
- ◆ Belgeler problemi göstermekte, nedenlerini açıklamakta ve sonuçlarına değinmekte midir?
- ◆ Belgenin ilgilendirdiği alan belirlenebiliyor mu?

Verilerin toplanması sırasında verilerin yeteri kadar somutlaştırılması, önceki deneyimlerden yararlanılması, denetlenen kişinin hassasiyeti, veri toplanması için harcanacak zaman ve maliyetin değerlendirilmesine özen gösterilmelidir. İç denetçinin çoğunlukla karşılaşılabileceği sorunlardan biri verilerin yeteri kadar somutlaştırılmamasıdır. Örneğin; denetlenen birimde çalışan bazı personelin hiçbir eğitim almadığını belgelendirilmesi. Bazı personelin eğitim almadığını belirtmesi yeterli bir kanıt olmamakta bunun için söz konusu eğitim programlarının/kayıtlarının incelenmesi ve insan kaynakları yetkilisiyle görüşülmesi gerekmektedir.

Denetim bulgularının belgelendirilmesine ek olarak; bulgular ile denetim amaçları, kapsamı ve yöntemi arasında bağlantı ve bütünlük olmalıdır. Denetim kıstasları bulgular belgelendirilirken de kullanılmalıdır. Örneği, denetim kıstası olarak yasa belirlendiyse bu yasaya göre denetim gerçekleştirilmeli ve denetlenen birimin yönetmeliği kıstas olarak kullanılmamalıdır. Kıstaslar zamanla değişse bile, denetlenen kişinin uygulama periyodu sırasında gerçekleştirilen faaliyetlerden sorumlu olduğu unutulmamalıdır.

"İç denetçi, denetim raporunda elde edilen belgelerin bulguları ne kadar kanıtlar nitelikte olduğu ve eksikliklerini belirtmelidir. Gözlemlere dayalı elde edilen veriler ve sistematik iç denetim faaliyetleri sonucu elde edilmiş verilerin yeterliliği daha fazladır"

İç denetçi, denetim raporunda elde edilen belgelerin bulguları ne kadar kanıtlar nitelikte olduğu ve eksikliklerini belirtmelidir. Gözlemlere dayalı elde edilen veriler ve sistematik iç denetim faaliyetleri sonucu elde edilmiş verilerin yeterliliği daha fazladır. Benzer şekilde; orijinal dokümanların incelenmesi kopyalarına göre daha güvenilirdir. Denetlenen kişilerin serbestçe konuşabildiği ve yönetim otoritesi yerine verilerin denetlenen birim hakkında bilgisi olan üçüncül şahıslardan toplanabildiği durumlarda daha güvenilir veri elde edilebilir.

Performans denetiminin belgelendirilmesi sırasında karşılaşılabilecek sorunlar ve zayıf noktalar şu şekilde sıralanabilir:

- ◆ Bulguların sadece bir kaynağa dayanması,
- ◆ Sözlü ifadenin somutlaştırılmaması,
- ◆ Bulguların güncel olmaması,
- ◆ Bulguların elde edilmesinin maliyetinin yüksek olması.

10. Denetimin Raporlanması:

Uluslararası (INTOSAI) standartlarına göre performans denetimi raporu aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır:

- ◆ *Tarafsız:* Rapor sonuçları denetim kıstasları ve sorularına dayandırılmalıdır. Rapor içerik olarak dengeli, anlatım olarak doğal ve adil olmalıdır. Bulgular olduğu gibi anlatılmalı, eksiklikler gereğinden fazla vurgulanmamalıdır.
- ◆ *Bütüncül:* Rapor denetim soruları ve konularının hepsini kapsayacak şekilde hazırlanmalıdır. Denetim soruları, kıstasları, bulguları ve sonuçları arasında mantıksal bir bağlantı olmalı ve önerilere yansıtılmalıdır.
- ◆ *Açık:* Rapor anlaşılabilir açıklamalar içermeli, içerikte karmaşık ve yanlış anlaşılabilir ifadelerden kaçınılmalıdır. Anlaşılabilirliği kolaylaştırmak için başlık, şekil, fotoğraf, harita vb. yardımcı öğelerden yararlanılmalıdır.
- ◆ *İkna edici:* Sonuçlar denetim sorularına dayandırılmalıdır. Gözlemler gerekli veriler sunularak iyi açıklanmalıdır. Çıkarımlar ise mantıksal bir bağlantı içinde yapılmalıdır. Bilgi okuyucuyu bulguların geçerliliği, çıkarımların nedenleri ve önerilerin faydaları hakkında ikna edebilmelidir.
- ◆ *İlgili:* Denetim raporu soruları kullanıcılara yönelik olmalı ve katma değeri bulunmalıdır. Rapor güncel bilgiler içermelidir.
- ◆ *Doğru:* Denetim bulguları eksiksiz ve doğru olarak raporda sunulmalı ve okuyucu ikna edilmelidir. Herhangi bir konuda yapılan yanlışlık, tüm raporun güvenilirliğini etkileyecektir.
- ◆ *Yapıcı:* Denetim raporu yardımcı ve cesaretlendirici olmalıdır. Başka bir ifadeyle, rapor denetlenen birim yönetimine mevcut sorunlar ve çözüm yolları hakkında bilgi vermelidir. Yönetimi kontro-



lû dışındaki konular hakkında eleştirmek doğru bir yaklaşım değildir.

- ◆ *Kısa ve öz:* Denetim raporu gereğinden fazla uzun olmamalıdır. İç denetçiler önerileri destekleyecek konulara değinmeli ancak okuyucuyu etkileyebilecek somutlaştıramamış bilgilere yer vermemelidir.

Denetim raporunun formatı INTOSAI (4.08) standartlarına uygun olmalı ve denetim hedefi, bulgular, sorunlu alanlar, öneriler ve değerlendirmeler bu formata uygun olarak hazırlanmalıdır.

Eğitim kapsamında diğer katılımcılarla birlikte performans denetimi sırasında denetlenen kişilerden beklenenler listelenmiştir. En önemlileri denetim öncesi talep edilen verilerin hazırlanması ve yapıcı bir üslup kullanılması olarak belirlenmiştir.

11. Dosyalama:

İç denetçiler denetim planlama, faaliyetler ve bulguları düzenli olarak dosyalamalıdır. Dosyalama aşağıdaki nedenlerden ötürü önemlidir:

- ◆ İç denetçinin görüşleri ve raporlarını desteklemek için kullanılabilir.
- ◆ Denetimin verimlilik ve etkinliğini artırır.
- ◆ Raporlar için bilgi kaynağı oluşturur.
- ◆ Denetlenen kurum veya üçüncül şahıslardan gelebilecek sorulara yanıtları içerir.
- ◆ İç denetçinin standartlara uyumlu çalışmasının göstergesidir.
- ◆ İç denetçinin kişisel gelişimine katkıda bulunur.
- ◆ Denetleme faaliyetlerinin gerçekleştirildiğinin göstergesidir.

Çalışma notları iç denetçi tarafından araştırılacak ve denetim raporuna katkıda bulunacak gerekli tüm bilgiyi içermelidir. Çalışma notları sonraki denetimin planlanması, denetim raporu çeşidinin belirlenmesi, eğitim ihtiyaçlarının belirlenmesi, raporlama kalitesinin artırılması, eleştirilere karşı savunma ve bilgi kaynağı olarak kullanılabilir. Çalışma notları birbirleriyle ilişkili olmalı ve referans bilgilerini içermelidir. Çalışma notları ilgili standartlara göre hazırlanmalı ve gerektiğinde yasal belge olarak kullanılabilir. Çalışma notları denetimin ihtiyaçlarına göre uzman-

lar tarafından belirlenmeli ve düzenli olarak dosyalaması yapılmalıdır. Ayraçlar kullanılmalı ve ayraçların üzerinde denetimle ilgili bilgiler bulunmalıdır. Çalışma notları hazırlanırken karşılaşılan başlıca hatalar matematiksel hatalar, mantıksal hatalar, yasalara ve standartlara uyumsuz denetim faaliyetlerinin yürütülmesidir.

Belgeler mevcut ve kalıcı olarak ayrılmalıdır. Kalıcı belgeler bir sonraki denetimde de kullanılacak veri içerirken, mevcut notlar geçmiş senedeki durumu göstermektedir. Yasa, yönetmelik, kurallar, yönergeler, sözleşmeler ve önceki yıllara ait denetim raporları kalıcı belge olarak kullanılabilir. Denetim programı, denetim planı, yazışmalar, denetim raporu ve bilanço gibi genel bilgileri içeren belgeler ise mevcut durumu yansıtmaktadır.

Bilgisayarda dosyalama yapılırken ise zaman kaybını önlemek için aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir:

- ◆ Gereksiz belgelerin kaydedilmesinden kaçınılmalıdır.
- ◆ Dosya isimlendirmeleri benzer şekilde yapılmalıdır.
- ◆ İlişkili dosyalar birlikte depolanmalıdır.
- ◆ Tamamlanmış ve devam eden işler için ayrı klasörler kullanılmalıdır.
- ◆ Klasörler gereğinden fazla doldurulmamalıdır.
- ◆ Klasörler düzenli yedeklenmelidir.
- ◆ Dosyalar tarihe göre sıralanmalıdır.

Sonuç:

Kamu yönetiminde tüm kaynakların ekonomik, etkin ve verimli kullanımı vergisini ödeyen vatandaşlara saygı ve devlete olan güven açısından ayrı bir önem arz etmektedir. Bu konunun performans denetimi vasıtasıyla gündemde tutulması ve yöneticilerin de konuya hassasiyet göstermeleri kamu oyunun bu yönündeki beklentileri açısından faydalı olacaktır.