

TÜRK BÜTÇE SİSTEMİNDE DENETİM: GELENEKSEL DENETİMDEN PERFORMANS DENETİMİNE*

Arş. Gör. Savaş ÇEVİK**

GİRİŞ

Son yüzyılda, devletin üstlendiği fonksiyonların artmasıyla birlikte, kamu kesiminin nisbi büyüklüğünün de genişlemesi, kamu harcamalarında sürekli bir artış olgusunun ve bütçe açıklarının yaygınlaşması, bir yandan harcamaların denetimini, diğer yandan kamu hizmetlerinde etkinlik arayışlarını önemli hale getirmiştir. Mali yönetimde israf, verimsizlik ve yolsuzluk iddiaları, toplanan vergilerin etkin kullanılmadığına ilişkin yaygın kanaat, halk tarafından yönetimden beklentilerin değişmesi ve kamusal kaynakların yürütme tarafından kullanımıyla ilgili bilincin artması tüm dünyada kamu kesiminde performans odaklı bir yönetim ve denetim anlayışının gelişmesine neden olmuştur. Türk kamu kesiminde de kamu harcamalarının genel ekonomi içindeki önemi, devamlı hale gelen bütçe açıkları, kamu yönetiminin etkinsizliğine ilişkin genel yargı, buna rağmen halen kamu kesiminde performans denetiminin uygulanmıyor olması ve bütçe yönetim ve denetim sisteminin etkinsizliği çalışma konusunun belirlenmesinde önemli etkenler olmuştur.

* Bu çalışma, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalında hazırlanmış ve 25.09.2000 tarihinde jüri önünde savunulmuş olan aynı adlı yüksek lisans tezinin özetidir.

** Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ekonomi-Maliye Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi; Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Öğrencisi

Bu çalışmada mali yönetim sistemi içerisinde bütçe denetiminin, geleneksel denetim anlayışı ve denetim anlayışında performans odaklı gelişmeler çerçevesinde genelde bütçeleme teorisi ve özel olarak da Türk bütçeleme sistemi açısından incelenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmada önce Türk bütçe yönetim ve denetim sistemi ortaya konulup bununla ilgili sorunlar belirlenip, halen uygulanmakta olan denetim sistemi incelenip, performans denetiminin dünyadaki uygulamaları ve Türkiye’de uygulanabilirliği ortaya konmaya çalışılacaktır.

1. DENETİM VE TÜRK BÜTÇE SİSTEMİ

1.1. Denetimin Tanım ve İşlevi

Yönetimin vazgeçilmez unsurlarından birisi olan denetim olgusu, aynı zamanda çağdaş örgütlenme anlayışının da önemli bir aracıdır. Örgütlerin yapısı ve hizmet anlayışları genişleyip, görevlilerinin sayıları arttıkça etkin bir denetim duyulan ihtiyaç da artmaktadır. Denetim aygıtının yeterince çalışmadığı kurumlarda çalışanlardan ve örgütten beklenen verimin de tam sağlanması çok güç hatta imkansızdır¹.

Denetim faaliyetinin aldığı çağdaş formlar ve kamu denetimi dikkate alınarak, Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonunca hazırlanan raporda denetim şöyle tanımlanmaktadır²: Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları, önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale getirilmesine, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun iyileştirilmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir.

1.2. Kamu Kesiminde Bütçe Denetimi: Mali Denetim

Denetim milyonlarca yıldan beridir devlet yönetiminde var olagelen bir olgudur. Hatta devlet yönetiminin vazgeçilmez bir parçasıdır denilebilir. İnsan vücudu için oksijen ne ise devlet yönetimi için de denetim böyle bir fonksiyon görür³. Aslında devlet idaresi kadar eski olan denetim olgusunda ilgi önce devlet

¹ Ulvi Saran, “Denetimin Yeri, Önemi ve Türk Kamu Yönetiminde Denetim Hizmetlerinin Gelişimi”, *Yeni Türkiye*, Y: 3, S.14, Mart-Nisan 1997, s.962.

² DPT, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu **Denetim Sisteminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu Raporu**, Ankara: 28 Ocak 2000, s.1.

³ A. Premchand, **Public Expenditure Management**, Washington D.C.: International Monetary Fund, 1993, s.28.

hazinesi üzerinde olmuştur ve denetim faaliyeti, bir faaliyette bulunmak için harcama yapmaya imkan verecek yetkileri araştırma ve işlemlerin doğruluğunu inceleme fonksiyonu olarak değerlendirilmiştir. Bu fonksiyonlar ise kraliyetin bir bölümü ya da kraliyet idaresinde müstakil bir ajans olarak daha sonraları oluşacak olan hazinenin bir bölümü tarafından üstlenilmiştir.

Özellikle Avrupa yönetim sistemlerinde son dönemlere kadar denetim “doğrulama” faaliyeti olarak algılanmıştır. Daha sonra bu anlamla birlikte, fonların elde edilmesi ve harcanmasının uygunluğu, hataların bulunması gibi başka boyutlarda da algılanmaya başlanmış ve çeşitli kontrol parçalarından oluşan çoğul bir anlam kazanmıştır. Böylece denetim, organizasyonların performansını artırmada rasyonel sistemler dizayn eden, istikrar amacına gerçekleştirirken kaynakların tutumlu, faydalı, etkin ve verimli dağıtılmasına ve amaçların spesifikasyonuna imkan veren bir olgu olarak değerlendirilir olmuştur⁴.

Demokratik usullerle yönetilen devletlerde, hükümetlere ve devletin fonksiyonlarını yerine getiren kuruluşlara kamu faaliyetlerini yapabilmek için verilen kamu kaynaklarının ve onların uygulanmasındaki yetki ve sorumluluğun istenilen ve gerekli biçimde yapılıp yapılmadığının denetimi gerekir. Bütün devlet faaliyetlerinin yerine getirilmesinde, mali mevzuat esaslarına göre uygulamanın yapılması gereklidir. Devlet muhasebe kayıtlarıyla yalnızca kamu kaynaklarının tahsis edildiği hedeflerin yasal bakımdan doğru gerçekleştirilmesi değil, aynı zamanda uygulamanın etkileri ve şekli de kontrol edilmektedir. İşte bu denetim genel olarak mali denetim ya da bütçe denetimi biçiminde gerçekleştirilmektedir⁵.

Mali denetimin konusu, devletin mal, sermaye ve para şeklindeki değerlerinin ve devlet adına gerçekleştirilen etkinliklerin değerlendirilmesidir. Yani, devlet gelirlerinin toplanmasında, devlet harcamalarının yapılmasında önceden belirlenmiş amaçlara kurallara uyulmadığının incelenmesidir⁶. Kamu gelirlerinin elde edilmesi, toplanması ve kamu kaynaklarını hizmet ve mal alımı için harcanması işlemleri genel olarak kamu bütçesi aracılığıyla yürütülmektedir. Bu nedenle bu denetim, bütçe denetimi olarak da adlandırılmaktadır. Bu çerçevede bütçenin denetimi genel olarak, yasama organınca yürütme organına verilen harcama yapma ve gelir toplama yetkisinin, alınan yetkinin içeriğine uygun şekilde kullanılıp kullanılmadığını araştırmaktır⁷.

4 A. Premchand, s.29.

5 Gülşay Coşkun, **Devlet Bütçesi: Türk Bütçe Sistemi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1994, s.245.

6 Figen Altuğ, **Mali Denetim**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1995, s. 8.

7 Nihat Edizdoğan, **Kamu Bütçesi**, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1989, s.251.

1.3. Denetim, Demokrasi ve Hesap Verme Sorumluluğu

Denetim, hata ve yolsuzlukların önlenmesi olmanın yansıra; farklı bir yaklaşımla bir meslek olmaktan çok, kalkınmanın, çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir halkası, ülkeyi geliştiren girişimlerin itici gücü olarak da değerlendirilmektedir⁸. Bu çerçevede toplumsal gelişme ve demokratik yapının geliştirilmesinde kamu kaynaklarını idare eden yöneticilerin denetlenmesi büyük önem kazanır.

Etkin ve bağımsız bir denetim, kamu yönetiminin kalitesi ile ilişkili olduğu kadar, kamu yönetiminin demokratik niteliği ile de ilişkilidir. Halk seçimler aracılığıyla kolektif sorunların çözümü için kamu politikaları üretme yetkisini hükümete devrederken, temsilcileri ise bu politikaların uygulanması yetkisini bürokrasiye devrederler⁹. Bu yetki devirlerinin ve bunlar sonucu ortaya çıkan sorumlulukların denetimi, kamu yönetiminde ve özellikle kamusal kaynakların kullanımında şeffaflığın sağlanması için önemlidir. Yönetimde saydamlığın ve böyle bir sorumluluğun geliştirilmesi, parlamento ve kamuoyunun bilgilendirilmesinde en önemli işlevi ise denetim kurumları üstlenmektedir.

Günümüzde kamu kaynaklarının etkin kullanılmaması, bunlardan özel çıkar sağlanması, kamu bürokrasisinin yozlaşması ve yolsuzluk vb. ahlak dışı davranışların artması her toplumda önemli bir sorun haline gelmiştir. Bütün bu sorunların aşılabilmesi ise büyük ölçüde etkin denetim mekanizmalarının oluşturulması ve işletilmesine bağlıdır. Özellikle kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasına yönelik olarak yürütülen bütçe denetimi, demokratik hukuk devletlerinde halka, kendilerinden toplanan vergilerin temsilcilerince nasıl kullanıldığını göstermesi, bütçe uygulama sonuçlarının kamuoyunca eleştirilmesinin sağlanması, uygulayıcılardan görevi kötüye kullananların cezalandırılması, doğru işlemlerin onaylanarak, yasalarla kendilerine sorumluluk yüklenen kişilerin aklanması ve kamu vicdanının rahatlatılması yönünden önem kazanmaktadır¹⁰.

Denetim ve sorumluluk birlikte ele alınması gereken iki temel kavramdır. Sorumluluk en basit tanımıyla, üstlenilmiş bir göreve karşılık hesap verme yükümlülüğü anlamına gelir ki en azından iki tarafın bulunduğunu varsayar. Bunlardan biri, sorumluluğu veren veya yükleyen, diğeri görevi ifa ederek sorumluluktan kurtulmanın biçimine göre bu yükümlülüğü kabul eden kişidir. Denetim ise, bu sorumluluk ilişkisi üzerine getirilmiş olan bir süreçtir ve bu süreç varsayılan sorumluluğun araştırılması ve raporlanması ve sorumluluğun doğru ya da uygun bir şekilde yerine getirildiğine dair raporun belirlenmesi şeklinde yürütü-

⁸ Türkan Aytuna, "Felsefeci Gözüyle Denetim", *Denetim*, S:10, 1986, s.9.

⁹ H. Ömer Köse, "Denetim ve Demokrasi", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:33, Nisan/Haziran 1999, s.63.

¹⁰ Tülin Canbay, "Bütçe Etiği ve Türk Kamu Bütçelerinin Etik Değeri", *Amme İdaresi Dergisi*, C:31, S:4, Aralık 1998, s.46.

lür¹¹. Bu sorumluluk süreci demokratik yönetim anlayışının da bir gereğidir. Günümüzde demokrasi ile mali sorumluluk yanyana giden unsurlar olarak görülmekte ve hesap verme sorumluluğu olmadan demokrasiye sahip olunamayacağı düşünülmektedir¹².

Çağdaş yönetim ve denetim anlayışının temelinde yer alan hesap verme sorumluluğu, geçmişte hata bulup suçlama yapma olarak ön plana çıkmış ise de günümüzde kurum ve kuruluşların performansını iyileştirici bir araç olarak kullanabilme rolü önem kazanmaktadır¹³. İngilizce literatürde “accountability” olarak ifade edilen hesap verme sorumluluğu INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions)’ye göre “kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin mali, idari ve program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve bu görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetleri”¹⁴ olarak tanımlanmaktadır.

Kamu kesiminde sorumluluk anlayışı hesapların doğru ve yasalara uygun yapılmasından hizmetlerin etkin sunumu ve performans tabanlı sorumluluk anlayışına doğru genişlemiştir. Klasik hesap verme sorumluluğu, genel olarak girdileri esas alan bir sistemdir ve bu sorumluluğun değerlendirilmesi ve denetlenmesi, sadece tahsis edilen kaynakların yasa ve mevzuata uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını araştırmaktır. Mali yönetimde gelişen yeni yaklaşımlarla, yöneticilerin kendilerinin özenine emanet edilen kaynakların iyi durumda tutmaktan ve korumaktan, programların etkin, tutumlu ve verimli olarak yürütülmesinden de sorumlu olduğu anlayışı¹⁵ ve hesap verme kavramında pozitif yaklaşımların uygulanması da yaygınlaşmıştır.

1.4.Türk Bütçe Sistemi Ve Bütçe Denetiminin Organizasyonu

1.4.1. Türkiye’de Bütçe Süreci ve Uygulaması

1960’lardan itibaren çağdaş bütçe işlevlerindeki gelişmeler sonucunda, kamu hizmetlerinin maliyeti ve hizmetlerin amaçlarına ulaşmadaki başarı derecesi arasında bir karşılaştırma yaparak, hizmetin verimliliğini ve etkinliğini ölçme ve bu yönde denetimin sağlama amaçları ön plana çıkmaya başlamıştır.

¹¹ Australia Audit Office (AAO), **Etkinlik Denetiminin Esasları**, çev: Ömer Faruk Batrel, Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı, 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Yayın No:21/3, 1987, s.11.

¹² Felix Pomeranz, “Accountability: Its Importance To Democratic Society”, **Public Fund Digest**, Vol: VII, No:1, Washington D.C.:International Consortium on Government Financial Management, 1996, s.20.

¹³ İhsan Gören, “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Denetim”, **Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Düzenlenmesi Bağlamında Sayıştay Semineri Tebliği**, İstanbul: TESEV, 23 Kasım 1999, s.29.

¹⁴ International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI),”Auditing Standarts”, http://www.intosai.org/3_AUDSTe.html.

¹⁵ Felix Pomeranz, s. 20.

Bu doğrultuda, harcamaları programlar halinde sınıflandıran, bu programlar için amaçlar koyan ve bu amaçlara ulaşma derecelerini ölçen bir bütçeleme ve yönetim tekniği olan program bütçe sistemi¹⁶ 1973 yılından itibaren Türkiye’de uygulamaya konulmuştur. Ancak, program bütçe tekniğinin bir kamu yönetim reformu olduğu bununla ilgili başka kurumsal ve idari düzenlemelere ihtiyaç olduğu gözden kaçmış ve bu uygulama bütçe sisteminde biçimsel bir değişiklik yaratmaktan öteye gidememiştir. Program bütçe sistemi tam olarak uygulanabilmiş olsa en temel ekonomik avantaj, harcamacı kuruluşlar ile Maliye Bakanlığı arasındaki ödeneklerle ilgili yapılan pazarlıkların azaltılması noktasında olacaktı ve etkinlik denetimi için ödeneklerin etkin kullanımıyla ilgili bir sistem sağlayacaktı¹⁷. Sonuçta Türkiye’de program bütçe uygulaması ancak yeni bir adla geleneksel bütçe anlayışının sürdürülmesi şeklinde olmuştur¹⁸.

Bir bütçe sistemi, makro mali disiplinin sağlanması konusunda yardımcı oluyorsa, harcamaların çeşitli kamu projelerinin stratejik önceliklerine göre yapılmasını sağlıyorsa ve bütçe kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasını teşvik ediyorsa¹⁹ ve etkin denetim mekanizmalarının kurulmasına müsaitse iyi bir bütçe sisteminden söz edilebilir. Böyle bir bütçeleme sistemine ulaşılabilmesi, bütçeleme süreci, buna ilişkin yasal düzenlemeler, bütçenin uygulanması, bütçenin bilgi ve faaliyet kapsamı ve denetim mekanizması ile doğrudan ilgilidir.

Türkiye’de bir yandan bütçe süreci ve kurallarının doğurduğu keyfilik ve hükümet ajanlarına sağladığı ihtiyari yetkiler, diğer yandan bütçe kapsamının darlığı ve önemli büyüklüklerde kamusal kaynakların bütçe sistemi dışında yönetilmesi, yeterli ve etkin muhasebe ve raporlama sisteminin yokluğu gibi bütçeleme sistemi sorunları, iyi işleyen bir kamu mali yönetim sisteminin sağlanmasını önlediği gibi, bütçenin denetimini zorlaştırmakta, etkin denetim mekanizmaları kurulmasına da mani olmaktadır.

Türkiye’de bütçe sürecinde, karar alma sürecinin yetkinliğini arttıracak mekanizmaların iyi tanımlanmaması ve bu mekanizmaların öngörülen etkinlikten uzak çalışması sonucunda, süreç karar alan kişinin veya kurumun bilgi düzeyine ve tecrübesine bağlı kalmakta²⁰ ve bütçe süreci ve kuralları genel olarak,

¹⁶ Naomi Caiden, “A New Perspective on Budgetary Reform”, *Australian Journal of Public Administration*, Vol:48, No:1, March 1989, s.55.

¹⁷ Ömer Faruk Batirel, “Bütçe Ödeneklerinin Denetiminde Fayda-Maliyet Analizi”, *Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu* 4-5 Haziran 1987, Ankara: Sayıştay 125. Yıl Kutlamaları, s. 83.

¹⁸ Haluk Egeli, “Türk Program Bütçe Sisteminde Karşılaşılan Sorunlar ve Alternatif Bir Bütçeleme Sistemi Önerisi”, *Maliye Yazıları*, S:60, Temmuz/Eylül 1998, s.29.

¹⁹ Ferhat Emil, “Devlet Bilançosunun Oluşturulmasına Dair Bazı Gözlemler”, *Hazine Dergisi*, Sayı:8, Ekim 1997, s.43.

²⁰ DPT, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu, Ankara: DPT, 2000, s.57.

gizlilik, keyfilik içinde yürütülmekte, kişisel güç sağlamaktadır. Böylece bütçeler aşırı harcama eğilimi dizginlememekte, uygulamanın ihtiyarılığı nedeniyle hükümetin partizan ve popülist çıkarlarını yerine getirebilmesi için kullanılabilirler²¹. Halbuki, bütçe uygulamasında görevlilerin rol ve sorumlulukları açıkça tanımlanması, belirlenen rol ve sorumlulukların kaynakların etkin dağılımında kullanılması ile amacı hizmet edebilmesi için hesap verme sorumluluklarının belirlenmesi gerekmektedir²².

Hazırlama ve kanunlaşma süreçlerinin bütçe sonuçları üzerinde etkisi de sınırlıdır ve esas tayin edici uygulama olmaktadır. Bütçe kanunu ile hükümete uygulama sürecinde geniş ihtiyari yetkiler verilmekte, bu yetkiler ve yüksek enflasyon, ödenek serbest bırakma ve ödeme yapma işlevlerini politize hale getirmektedir. Diğer yandan yıl içinde ek bütçe çıkarılmakta ve ya tamamlayıcı ödeneklere başvurulmaktadır. Hükümetin yetki kullanımını yasamanın etkin denetleyemediği de göz önüne alındığında uygulamanın ihtiyarılığı belirginleşmektedir. Böylece yürütme ihtiyari yetkileri elinde bulundurarak mali yıl içinde doğacak siyasal belirsizliklere en esnek biçimde karşılık vermek istemektedir.

1.4.2. Bütçenin Kapsamı ve Muhasebe Sistemi

Türkiye’de bütçe sistemi kamusal faaliyet alanının tümünü kavrayan bir yapı göstermemesi yanında kendisinden beklenen bütçesel sonuçları gerçekleştirmekten de uzaktır. Bütçe ile meclisin çalışma performansını sorgulanamamakta, meclis bütçe yoluyla hükümetin faaliyetlerini siyasi olarak yeterince kontrol edememekte, bakanlar kurulu kuruluşların hizmet maliyetleri ve performansları hakkında tam bir bilgi setine sahip olamamakta, kuruluşlar arasında karşılaştırılabilir bir hizmet maliyeti sistemi ve kaynak kullanma konusunda etkinliğe dayalı bir rekabet yapısı bulunmamaktadır²³. Bütçenin kapsadığı kuruluşlarda ise, bir çok faaliyet bütçeden farklı prosedürlerle yapılmaktadır (döner sermaye, vakıf, dernek gibi). Kamusal kaynakların önemli bir kısmı genel ve katma bütçenin dışında yönetilmekte ve harcanmaktadır. Hatta birçok faaliyet yasama denetiminin de dışındadır. Bu durum hem bütçe yönetimini kamu kaynaklarının nasıl kullanıldığı, verimliliği hususlarının değerlendirilmesini güçleştirmekte, dolayısıyla bütçe denetim sistemini de etkilemektedir.

Mevcut sistem bütçenin kapsadığı faaliyetlerde bile performans yönetimine yönelik hiçbir işlevi yerine getirmemektedir. Bununla birlikte, Türkiye’de bütçe sürecinde sadece nakdi bilgiler kullanılmaktadır. Bu bilgilerle de bütçe sadece kısa vadeli makro ekonomik istikrar tedbirleri almaya yarayabilir. Bütçe-

21 İzak Atiyas ve Şerif Sayın, Siyasi Sorumluluk, Yönetimsel Sorumluluk ve Bütçe Sistemi: Bir Yeniden Yapılanma Önerisine Doğru, İstanbul: Tesev Yayınları No: 4, 1997, s.24.

22 DPT, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu, s.9.

23 DPT, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu, s.27.

nin kapsamının dar olması bu işlevin de yerine getirilmesini kısıtlayabilir. Sistemin kapsadığı bilgileri bütçe sürecinin karar noktalarına taşıyan etkin bir raporlamanın olmaması, bu bilgilerin bile kullanımını sınırlamaktadır. Etkin raporlamanın yokluğu denetimi de etkinlikten uzaklaştırmaktadır²⁴. Türk bütçe sistemindeki bu parçalanmışlık kamu mali yönetiminin temel sorunlarından biri olarak tüm sistemi etkilemektedir.

Türkiye’de mevcut muhasebe sistemi ise tamamen bütçeye odaklanmıştır ve tahakkuk esasına dayanmaktadır. Bu nedenle muhasebeden sadece bütçe uygulama sonuçları izlenebilmekte ve devletin gerçek faaliyet sonuçları hakkında bilgi sahibi olunamamakta, mali mevzuat veya idari kararlarla oluşturulan ve bütçe hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen işlemler muhasebeye yansımamaktadır.²⁵

1.5. Bütçe Denetimi ve Parlamento: Parlamenter Bütçe Kontrolü

Bir ülkede bütçenin hazırlanması, kabulü, uygulanması ve denetlenip aklanması süreci anayasal düzenle sıkı sıkıya bağlantılıdır. Hatta anayasal hareketlerin kökeninde halkın devlet bütçesi üzerinde söz sahibi olmak iradesinin bulunduğu da söylenebilir²⁶. Ülkelerin anayasalarına bakıldığında, hemen tümünde bütçe hakkının parlamentolarına ait ve demokratik sistemlerde bütçenin görüşülmesi ve onaylanması işinin yasama organına ait bir hak ve görev olduğu görülür. Yani bütçeler; yasama organını egemenlik hakkı kullanırken en önemli ve etkili aracı ve parlamentoların kuruluşunda önemli bir öge olmuştur²⁷.

Demokratik yönetimlerde parlamentonun bütçe denetimindeki rolü çok önemlidir. Tarih göstermiştir ki, iyi idare iki temel özelliğe sahiptir: Karar alma ve yürütmeye saydamlık ve yürütmenin gem vurulmaz otoritesi üzerinde yeterli kontrol²⁸. Parlamento, yürütme organına kamu sektöründe kaynakları kullanma, vergileme, harcama yapma, işlem yapma yetkileri verir, yürütmenin mali sorumluluk çerçevelerini ve bu sorumluluğun bir parçası olacak denetimin kapsamını ve doğasını belirler²⁹.

²⁴ İzak Atıyas ve Şerif Sayın, a.g.e., s.23.

²⁵ DPT, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu, s. 59.

²⁶ Kenan Bulutoğlu ve Erciş Kurtuluş, **Bütçe ve Kamu Harcamaları**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1988, s.28.

²⁷ Nihat Falay, “Parlamenter Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Türkiye’deki İşleyiş”, **Parlamenter Bütçe Denetimi-Plan Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevleri Üzerine Uluslararası Karşılaştırma Konferansı Tebliği**, İstanbul:TESEV, 22 Kasım 1999, s.2.

²⁸ Muhammed Naseer Ahsan, “Governance And The Legislative Audit Function” **Public Fund Digest**, Vol: VII, No: 1, Washington D.C.: International Consortium on Government Financial Management, 1996, s.9.

²⁹ Isaia Vakabua, “Governance And The Legislative Audit Function”, **Public Fund Digest**, Vol: VII, No: 1, Washington D.C.: International Consortium on Government Financial Management, 1996, s.16.

Parlamentonun bütçe denetimindeki rolü esas olarak iki şekilde ortaya çıkmaktadır. İlki, parlamentonun bütçe komisyonu, genel kurulu ve diğer ilgili komisyonları tarafından yürütülen doğrudan etkinliktir ki, mali konularda yasal düzenlemeler yapmak, parlamento bütçe sürecindeki yeri yetki ve görev dağılımı dolayısıyla yani bütçe hakkı dolayısıyla bütçeyi incelemek, görüşmek ve onaylamak/onaylamamak suretiyle yürüttüğü denetim işlevidir. Dolaylı denetim etkinliği olarak nitelendirilebilecek ikinci etkinliği ise, yine bu fonksiyonla bağlantılı olarak; bütçe denetiminde en önemli ajan olan ve parlamento adına yüksek denetim yapan Sayıştay tarafından, parlamentonun onay verdiği bütçenin uygulama ve uygulama sonuçlarının denetimi faaliyetidir. Günümüz demokrasilerinde yüksek denetimin parlamentonun işlevi ile yakından ilişkili olduğu görülmektedir. Parlamento, gerek denetçilerin gerekse denetim sisteminin bağımsızlığı hakkındaki endişeler dolayısıyla, bir özel sektör firması gibi denetçileri yetkilendirmekte ve görevlendirmektedir³⁰.

1.5.1. Parlamento - Yürütme Organı İlişkileri

Parlamentolar yürütme erki tarafından hazırlanan bütçeleri onaylamak suretiyle yürütme erkine bir yetki vermektedirler. Ancak bütçe aracılığıyla yürütme organına verilen bu yetkinin parlamentonun koyduğu ilke ve sınırlar içerisinde uygulanıp uygulanmadığını bütün ayrıntılarıyla denetlemesini yine parlamento yapacaktır.

Ülkeden ülkeye değişen siyasal sistemler ve anayasal düzenler, farklı tarihsel gelişmeler farklı kurumsal yapılar ve farklı yasama-yürütme ilişkileri ve yetki paylaşımı ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle bütçeleme süreçlerine ilişkin sistematikleştirme de oldukça güçtür. Bu ilişkinin belirlenmesinde Bütçenin boyutu, siyasi kültür, tahmin edilebilirlik, zenginlik önemli değişkenlerdir. Örneğin, boyut tek başına bütçe sürecindeki ilişkileri değiştirebilir. Ulusal bütçeler şehir ya da devlet (state) bütçelerinden önem ve usul bakımından daha büyüktürler³¹. Diğer taraftan, her ülkenin farklı bir tarihe sahip olması farklı kurumsal ilişkiler ortaya çıkarmaktadır.³²

Türkiye’de bugünkü anlamıyla bütçe hakkı Osmanlı İmparatorluğu döneminde 1876 Anayasası ile kabul edilmiştir. Cumhuriyet döneminde 1924 Anayasası bütçeyi görüşme ve onaylama yetkisinin TBMM’ne ait olduğunu belirtmiş, bütçenin yürütülüp uygulanmasının denetimi hakkını da yine meclise vermiştir. 1927 yılında, kamu gelirlerinin toplanması, harcamalarının yapılması ve kamu mallarının yönetimi ile bütçe ve kesin hesap kanunlarının şekil ve hazırlanması usulleri Muhasebe-i Umumiye Kanunu ile düzenlenmiştir.

³⁰ D.I. Trotman ve Dickenson, **Economic of Public Sector**, London: Macmillan Press Ltd., 1996, s.271.

³¹ Aaron Wildavsky, **Budgeting: A Comperative Theory of Budgetary Process**, Second Revised Edition, New Brunswick: Transaction Publishers, 1989, s.15.

³² Aaron Wildavsky, s.18-20.

Türkiye’de 1961 Anayasasına kadar hükümetin bütçenin onanma konusundaki rolü, hukuken bütçe tasarısını meclise sunmak dolayısıyla bir teklifte bulunmaktan ibaret olmuştur. Bu dönemde parlamento bütçeye istediği gibi biçim vermekte tam ve kesin yetkiliydi. 1961 Anayasası parlamentonun değiştirme yetkisini kısmen sınırlamıştır. 1982 Anayasasında da böyle sınırlamalar devam etmiş, üyelerin gelir azaltıcı ve gider artırıcı teklifler yapması yasaklanmıştır. Parlamentonun bütçe sürecinde oynadığı temel roller bütçenin yasalaştırılması ve kesinhesap kanununun çıkarılması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Ancak bunlardan birincisinin yürütme organının ağırlığında gerçekleşmesi, ikincisine de gereken önemin verilmemesi nedeniyle bütçenin denetiminde pek etkin olduğu söylenemez.

1.5.2. Bütçe Komisyonu Ve Genel Kurulun Rolü

1.5.2.1. Bütçe Komisyonu

Esas olarak bütçe sürecinin formel kurallarını tanımlayan, bütçeyi biçimlendiren komisyonun gücü büyük ölçüde aldığı kararların parlamentoda değerlendirilmesi üzerindeki kontrolüne bağlıdır³³. Ancak bütçenin komisyonda görüşme ve değiştirilme kuralları komisyonun bütçe üzerindeki etkisini değiştirecektir.

Türkiye’de, Bakanlar Kurulu bütçe tasarısı ve milli bütçe tahminlerini gösteren raporu, mali yıl başından **en az yetmiş beş** gün önce, TBMM’ye sunar. Bütçe tasarılarını ve bütçe tahminlerini içeren raporu incelemekle görevli Plan ve Bütçe Komisyonu anayasada düzenlenmiş ve 1982 Anayasasının 162. Maddesinde **kırk** üyeden oluşacağı belirtilmiştir. İktidar grubuna bu 40 üyeden **en az yirmi beşinin** verilmesi, kalan **on beş** üyenin siyasi parti gruplarının ve bağımsızların oranlarına göre dağıtılması öngörülmüştür³⁴. Anayasanın yine aynı maddesi gereğince Plan ve Bütçe Komisyonu **elli beş** gün içinde bütçe metnini kabul eder ve meclise sunar.

Türkiye örneğinde görüldüğü gibi parlamenter sistemlerde, hükümeti oluşturan partiler genellikle aynı zamanda bütçe komisyonunun da çoğunluğuna sahip olduğundan, komisyonda alınan kararlar genelde hükümetin beklentilerine ters düşmez. Bütçenin içeriğine ilişkin kamuoyunu aydınlatan ciddi bir müzaker platformu sunması Plan ve Bütçe Komisyonunun en önemli görevi olması gerekirken, genelde komisyon böyle bir işlev de yerine getirmez³⁵. Böyle ko-

33 Tülay Arın, “Parlamenter Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Bütçe Reformları Üzerine Uluslararası Karşılaştırma”, **Parlamenter Bütçe Denetimi-Plan Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevleri Üzerine Uluslararası Karşılaştırma Konferansı Tebliği**, İstanbul:TESEV, 22 Kasım 1999, s.11.

34 1961 Anayasasının 94. maddesinde TBMM Karma Bütçe Komisyonunun 35’i milletvekili 15’i senatör olmak üzere 50 üyeden oluşacağı hükmedilmiştir. 1982 Anayasası ile bu sayı 40 üyeye indirilmiştir.

35 İzak Atiyas ve Şerif Sayın, s. 25.

misyon görüşmelerinin ve denetiminin parlamenter denetim açısından biçimsel kaldığı söylenebilir.

1.5.2.2. Meclis Genel Kurulu

Bütçenin şekillenmesinin ve bütçe denetiminin diğer bir önemli ayağı da bütçe tasarısının meclis genel kurulunda görüşülmesidir. Hemen her ülkede, bütçenin parlamentolarda görüşülmesinde, bütçenin temel nitelikleri kararlaştırıldıktan sonra bütçenin dağılımının değiştirilip değiştirilmeyeceği konusunda çeşitli kurallar getirilir. Değiştirme mümkün olursa bu kez harcama, gelir ve bütçe açığı tavanlarının aşılıp aşılamayacağı konusunda kurallar konur. Bütçe komisyonunun değişiklik önerileri de bu kurallara göre değerlendirilir³⁶. Bu kuralların niteliği de parlamentonun bütçe denetiminde etkinliğini değiştirecektir.

Türkiye’de Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülen bütçe metni ve bağlı diğer belgeler TBMM Genel Kuruluna gelir. Üyeler bakanlık ve daire bütçeleriyle katma bütçeler hakkında düşüncelerini, her bütçenin tümü üzerindeki görüşmeler sırasında açıklarlar; bölümler ve değişiklik önerileri, üzerinde ayrıca görüşme yapılmaksızın okunur ve oya konur. Ancak bütçe metninin genel kurulda görüşülmesi bazı sınırlamalara tabidir. Anayasanın 162. maddesine göre, TBMM üyeleri harcama artırıcı ve gelir azaltıcı önerilerde bulunamazlar. Bu sınırlama dışında kalan önerilerde ise ancak -parlamento ve komisyon çoğunluğuna hükümetin hakim olması nedeniyle- hükümetin veya Komisyon üyelerinin çoğunluğunun kabulünü gerekli kılar. İşte bu kısıtlar, yasama organının yürütme üzerinde kontrolünün etkinliğini önemli ölçüde sınırlamaktadır.

Parlamentonun bütçe denetiminde etkinliğini sınırlayan önemli bir nokta da, kamu gelirleriyle finanse edilen faaliyetlerin önemli bir bölümünün bütçe kapsamı dışına çıkarılmasının Meclis’e hesap verilmeyen geniş yetkilerin kullanıldığı alanlar bırakmasıdır³⁷. Daha önce bahsettiğimiz tamamlayıcı ödenek ve geçici bütçe uygulamaları da yürütmenin ihtiyari yetkiler kullanmasına neden olmakta parlamentonun yasalaştırdığı bütçelere güveni zedelemektedir. Geçici bütçe uygulaması 1920-1999 yılları arasında tam 16 kez uygulanmış ve 1999 yılındaki uygulamada olduğu gibi altı ay gibi uzun bir dönemi kapsadığı da görülmüştür.

Ayrıca, bütçenin genel kurulda görüşülmesi sırasında ise, üyeler genelde alternatif çözüm yolları ileri sürmemekte, özellikle muhalefet grubu milletvekillerince genel nitelikli yorumlar yapıp geçmiş yıl icraatı temel alınıp hesap so-

³⁶ Tülay Arın, s.11.

³⁷ DPT, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyon Raporu, s.4.

rulması şeklinde geçmektedir. Halbuki geçmiş yıl uygulamasının yorum ve denetiminin kesin hesapların görüşülmesinde yapılması daha anlamlı olacaktır³⁸.

2. DÜZENLİLİK DENETİMİ (REGULARITY AUDIT)

Denetimin kapsam ve rolündeki genişlemeye paralel olarak, kamu denetçileri hesapların doğruluk ve denkliliğini incelemenin yanı sıra yapılan harcamanın yada işlemin kanun, tüzük, yönetmelik ve mali uygunlukla ilgili kriterlere uygun olup olmadığını da denetlemeye başlamıştır.

Hesapların doğruluk ve denkliklerinin denetlenmesi “mali doğruluk denetimi” yada “mali denetim” olarak, kanunlara, diğer mevzuata ve mali kural ve kriterlere uygunluğunun denetlenmesi “uygunluk denetimi” olarak adlandırılmaktadır. İşte bu iki denetim şeklinin ikisine birden “düzenlilik denetimi” adı verilmektedir. Denetim anlayışındaki çağdaş gelişmeler dikkate alındığında bu denetim türü geleneksel denetim şekli olarak düşünülmektedir. Ancak bu husus, düzenlilik denetiminin eskidiği anlamına gelmemelidir. Çünkü bir yandan düzenlilik denetiminde de gelişmeler devam etmekte, diğer yandan diğer denetim metotları (üçüncü bölümde inceleyeceğimiz performans denetimi gibi) bu denetim türüne bir alternatif olmaktan çok onu tamamlayıcı bir nitelikte düşünülmektedir. Dolayısıyla hesapların ve işlemlerin doğruluklarının, kanun ve kurallara uygunluklarının denetimi özellikle yolsuzluk şikayetlerinin arttığı günümüzde önemini artırarak korumakta ve yeni tekniklerle gelişimini sürdürmektedir.

2.1. Düzenlilik Denetiminin Genel Çerçevesi

Düzenlilik denetimi; kabul edilen herhangi bir hükmün, yasal normlara uygunluğuna karar verebilmek için gerekli tüm değerlendirmeleri içerir. Çeşitli örgüler üzerinde kanunlar çerçevesinde yapılan denetimleri kapsamakta ve ilk etapta harcama işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarını doğrulamak ve desteklemek şeklinde görülmektedir. Kesintisiz bir şekilde yapılan bu denetim türünde asıl amaç idari faaliyete formel bir garanti vermektir³⁹.

Bütçe açısından düzenlilik kavramı ilk önce, harcamaların, gelirlerin ve taahhütlerin bütçe yasasıyla ve diğer yasal düzenlemelerle uyum içinde ortaya çıkıp çıkmadığını değerlendirmektir. Bu noktada bütçe düzenliliğinin üç noktada değerlendirilir⁴⁰: Harcamaların ve taahhütlerin bütçesel miktarı aşp aşmadığı,

38 Nihat Falay, “Parlamentar Bütçe Denetimi ve Bütçe Komisyonu: Türkiye’deki İşleyiş”, Parlamentar Bütçe Denetimi-Plan Bütçe Komisyonu: Yapı ve İşlevleri Üzerine Uluslararası Karşılaştırma Konferansı Tebliği, İstanbul: TESEV, 22 Kasım 1999, s.8.

39 Hüseyin Özer, **Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara: T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, 1997, s.55.

40 Algemene Rekenkamer, **Manual on Regularity Audits**, July 1996, <http://www.rekenkamer.nl/en/manregularity.htm>, s.9.

bütçe bölümlerinin türüyle uyumlu olup olmadıkları ve doğru bütçesel döneme ait olup olmadıkları.

Düzenlilik denetiminde, harcamalar, gelirler ve bireysel sorumluluklar; mallar ve hizmetler sözleşmelerle uyum içinde dağıtılmış olup olmadığı ve yasal düzenlemelerin, yapılmış harcamalar, gelirler ve taahhütlere uygulanabilir olup olmadığı; tutarlar hesaplanmış, kabul edilmiş ve kurala uygun ödenmiş olup olmadığı, tutarın doğru ve yetkili kişiden alınmış veya doğru ve yetkili kişiye ödenmiş ve tahsis edilmiş olup olmadığı, tutarlar doğru zamanda teslim alınmış ya da doğru zamanda ödenmiş olup olmadığı çerçevesinde incelenir⁴¹.

Nihayetinde düzenlilik, harcamalarda yeterli tutumluluk sağlamak için yasal kurallar ile uyumluluk anlamına da gelir. Ancak tutumluluk kriteri bu kurallar ile uyumlu olmanın dışında, düzenlilik denetiminin ve finansal hesapların denetlenmesinin dışında başka hususlara da bağlıdır.

2.2. Düzenlilik Denetiminin Amacı Ve Yetkisi

Düzenlilik denetimi geleneksel olarak, kamu kurumlarında hesapların doğruluğu, denkliliği ve mevzuata uygunluğu konusunda bilgi sağlar. KİT'lerde ise sadece mali raporları ve diğer destekleyici kanıtları, bu raporların mali durumları gösterip göstermediği konusunda bir görüş bildirmek üzere yapılır.

Düzenlilik denetiminin ilk amacı, merkezi hükümete bilgi temin etmek olmalıdır. Bağımsız bir denetim kurulu (Sayıştay) tarafından yürütülecek denetim çalışmaları sonucu, bakanlıkların (ya da ita amirlerinin) mali yönetimleri ve finansal hesapları üzerine fikirler ve bulgular sağlanır. İkinci olarak düzenlilik denetimi, bakanlıkların mali yönetimlerinde düzenlilik, denetlenebilirlik ve ilgili hesapların doğruluğunu temin etmek için gerekli gücü sağlar⁴².

Düzenlilik denetiminde yetki tüm dünyada esas olarak yüksek denetim kurumlarındadır. Türkiye'de bir kurul tipi yüksek denetim organı olan Sayıştay, denetimin yürütülmesinde bizzat görev almakla birlikte saymanların hesaplarının yargılamasını da yapmaktadır. Sayıştay ile birlikte denetimde TBMM, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, saymanlar ve diğer denetim kuruluşları ile yargı organları yer almaktadır.

2.3. Düzenlilik Denetiminin Prosedür ve Süreci

Düzenlilik denetiminde devlet örgütü içinde kurulmuş bir iç kontrol mekanizması kullanılmaktadır. Aşağıdaki tablo ile özetlenen bu iç kontrol mekanizmasında bir harcamanın yapılması taahhüt, tahakkuk, ödeme emri ve ödeme

41 Algemene Rekenkamer, s.9.

42 Algemene Rekenkamer, s.5.

aşamalarını takip etmektedir. Dolayısıyla denetim de bu aşamalar dahilinde yapılmaktadır.

Genel olarak ise, yürütme organı bütçe teklifini hazırlayıp onaylanmak üzere TBMM'ne sunmakta, bütçe onaylanıp TBMM'den bütçe yoluyla harcama yetkisi alan yürütme organı merkez teşkilatı, ita amirleri vasıtasıyla harcamaları yukarıda bahsedilen aşamalarda gerçekleştirmektedir. Daha sonra bu birim saymanlarının hesapları Sayıştay tarafından incelenmekte ve TBMM'ne genel uygunluk bildirimleri ve diğer raporlar yoluyla iletilmektedir. TBMM'de söz konusu yıla ait kesin hesap yasanının çıkarılmasıyla da o yıl bütçesi aklanmaktadır.

3. PERFORMANS DENETİMİ VE TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Yönetim Anlayışında Değişim: Yeni Kamu Yönetimi ve Performans Denetimi

Kamu mali yönetimi alanında yapılan araştırmalar, geleneksel kamu yönetimlerindeki israf ve verimsizliğin halkın hükümete güvenini sarstığını ve kamu kurumlarının gösterdiği kötü performansın lüksüne katlanma konusundaki isteksizliklerini gizlemeyen vatandaşların kendilerine daha kaliteli hizmet sunulması beklentileri ve ödedikleri vergilerin daha iyi ve rasyonel kullanımı taleplerinin yoğunlaştığını göstermektedir. Gerek böyle faktörler, gerek kaynaklar üzerinde giderek artan kısıtlar kamu yönetimlerini özel kesimdekine benzer tutumlar izlemeye, kısıtları yönetmeye zorlamaktadır⁴³.

Özellikle 1970'ler ve 1980'lerin başında görülen kamu harcamaları krizlerinden sonra ise, devletin geleneksel görevlerinden başka yeni roller üstlenmesi sonucu ortaya çıkan finansal maliyetler ve vergi mükellefleri üzerine binen ağır yük⁴⁴, hükümetleri ilk önce, kamu hizmetlerini tutumluluk ve verimlilik yönünde düzenlemek için nakit planlamalarını ve nakit sınırlamalarını kapsayan katı mali uygulamalara yöneltmiş ve ikinci olarak; kamu yönetiminde bir dizi reformu arkasından getirmiştir. Bu reformların çoğunda anahtar olarak kabul edilen Yeni Kamu Yönetimi (New Public Management-YKY)'nin, daha çok açık sorumlu yönetim oluşturulmasında ve sınırlı kaynakların daha verimli ama aynı zamanda istenen politikanın amaçları bakımından daha da etkin kullanılmasında öncülük edeceği düşünülmüştür⁴⁵.

43 İhsan Gören, "Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması Bağlamında Performans Yönetimi", XV: **Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliği**, Antalya: 15-17 Mayıs 2000, s.2.

44 Muhammad Akram Khan, "Performans Denetiminin Esasları", çev: Necmiddin Bağdadioğlu, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 27, Ekim-Aralık 1997, s.64.

45 John J. Glynn, "Performance Auditing And Performance Improvement In Government: Public Sector Management Reform, Changing Accountabilities and The Role Of Performance Audit", **Performance Aidtinig and the Modernisation of Government**, Paris: OECD, 1996, s.125.

Kamuda bu yeni yönetim anlayışı, daha yüksek kalitede hizmet sunumu ve kamu kurumlarının, programlarının ve enstrümanlarının verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu üzerine vurgu yapar ve resmen bildirilmiş kurallar, süreçler ve prosedürler ile uygunluğa ise daha az ilgi gösterir⁴⁶. Performans üstüne bu odaklanmanın, yöneticilere daha fazla sorumluluk ve yetki devretmek, daha yüksek performans elde etmek için onlara özerklik sağlamak ve üzerlerinde kontrolü azaltarak, yöneticilerin yönetmesine izin vererek başarılacağı düşünülmektedir. Bu yaklaşım risk yönetimi, performans ölçümleri ve kuruluşlar arası “anlaşmazlık” yerine “yönlendirme” anlayışını geliştirmiştir⁴⁷.

Dünyanın her yerinde, kamu sektöründe yöneticileri ve liderleri zorlayan, temelde kaynakların sınırlılığı ile yakından ilgili, kamu yöneticilerine halkın güveninin azalması, etkin hizmet sunumu ve hesap verme sorumluluğu yönünde artan talep gibi sorunların baskısıyla doğan bu yeni yönetim anlayışı, performans tabanlı yönetim (performance-based management), amaçlar için yönetim (management by objectives), toplam kalite yönetimi (total quality management), planlama programlama bütçeleme sistemi (planning-programming- budgeting system), sıfır tabanlı bütçeleme sistemi (zero-base budgeting)⁴⁸ ve performans denetimi gibi çeşitle yönetim ve bütçeleme sistemlerini ve reformlarını beraberinde getirmiştir.

3.2. Denetimin Kapsamında Genişleme ve Performans Denetiminin Gelişimi

Yüzyılın başından beri belirgin bir şekilde gözlenen kamu harcamalarında artış olgusu, yine bu dönemde kamu maliyesinin en önemli sorunlarından biri olmuştur. Bir yandan kamu kesimi yöneticilerinde diğer yandan kamu oyunda, kamu kesiminin ve kamu hizmetlerinin etkinliği, verimliliği ve saydamlığı, kamu yöneticilerinin hesap verme sorumlulukları konularında ilgi ve vurgu da artmış, belirginleşmiştir.

Özel sektörde piyasa mekanizması verimsizliğe karşı otomatik bir mekanizma gibi çalışır ve verimli etkin ve tutumlu çalışmayan bir firmanın iflas ederek piyasadan çekilmesine yol açar. Oysa, verimsiz çalışan ve kaliteli hizmet sunmayan bir kamu kuruluşu için batmak söz konusu değildir⁴⁹. Kamu sektör-

⁴⁶ Frans Leeuw, “Performance Auditing, New Public Management and Performance Improvement: Question and Challenges”, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, Paris: OECD, 1996, s.106.

⁴⁷ David Shand ve Paul Anand, “Performance Audit In The Public Sector: Approaches and Issues In OECD Member Countries”, **Performance Auditing and the Modernisation of Government**, Paris: OECD, 1996, s.65.

⁴⁸ Joseph S. Wholey, “Performance-Based Management”, **Public Productivity & Management Review**, Vol:22, Issue:3, March 1999, s.288.

⁴⁹ Arife Coşkun, “Kamu Sektöründe Performans Denetimi: Sayıştay Uygulaması”, **XV. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya:15-17 Mayıs 2000 s.1.

ründe böyle bir mekanizma yoktur. Bu açıdan performans denetimi kamu sektöründe olmayan böyle bir piyasa mekanizmasını ikame edecektir. Kaynaklar kıt olduğu zaman, vurgu program yada kurumlara verilecek öncelik kararı üzerine olmalıdır. Performans denetimi, gelecek yatırımlar ve önceliklere ilişkin bu tip kararlar için temel oluşturmaya yardımcı olur⁵⁰.

Kamu sektöründe denetimin geleneksel görevi, düzenlilik veya mevzuata uygunluk denetiminden türeyen onaylama ya da tasdik olup; gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına esas oluşturan hesap ve belgelerin aritmetik doğruluğunun periyodik ve ayrıntılı kontrolünü sağlamak⁵¹ ve kamusal kaynakların hileleri önleyip, kanunlara uygun yönetimi sağlamak için bağımsız ve profesyonel bir sigorta niteliğindedir, bu yetki performans denetimi kavramı çerçevesinde kamu kesiminin performansını raporlayan verimliliğini ve etkinliğini değerlendiren kapsamda genişlemiştir⁵². Yönetim ve denetim anlayışındaki bu değişme sürecinde, ulusal denetim kurumları da denetim anlayışını genişleterek, performans denetimini geliştirmek üzere harekete geçmiştir. Kamu kesimi denetim otoritesinin sorumluluğu da finansal hesapların finansal ve yasal gereklerle uygunluğundan, hükümet program ve faaliyetlerinin performansını kapsayacak şekilde genişlemiştir⁵³. Genel bir ifadeyle performans denetimi; denetlenen kurumların performansı hakkında, parlamentoya güvenilir ve bağımsız bilgi sağlamak; bu kurumların gelir, gider ve kaynak yönetimi alanında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk sağladığına ilişkin güvence vermek ve performansın geliştirilmesi için tavsiyelerde bulunmak⁵⁴ amaçlarına hizmet etmektedir.

Başlangıçta performans denetimi, her seviyede etkinlik ve mali sorumluluk gerekleri artıran bir yönetim ve kontrol sistemi oluşturup etkinliği geliştirmeyi hedefleyen program bütçeyle yakından bağlantılı olarak ortaya çıkmıştır. Harcamacı kuruluşlar tarafından yerine getirilecek hizmetleri tanımlayıp program ve faaliyetler halinde bölen bu bütçeleme sistemi ile amaçlar yönünden benzerlikler taşısa da performans denetimi kullanılan bütçe sistemini dikkate almaksızın uygulanabilir⁵⁵.

⁵⁰ The Swedish National Audit Office, s.17.

⁵¹ Derya Kubalı, "Performans Denetimi", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:32, Sayı:1, Mart 1999, s.12.

⁵² Peter Wilkins, "Performing Auditors?: Assessing And Reporting The Performance Of National Audit Office—A Three-Country Comparison", **Australian Journal of Public Administration**, Vol: 54, Issue:4, Dec. 1995, s.421.

⁵³ David Shand ve Paul Anand, s.66.

⁵⁴ Arife Coşkun, "Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi", **Cumhuriyetin 75'inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu 26 Ekim 1998**, Ankara: Sayıştay'ın Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Yayınları, 1998, s.91.

⁵⁵ The Swedish National Audit Office, **Handbook in Performance Auditing: Theory and Practice**, 2.Edition, Stockholm: RRV, 1999, s.19.

3.3. Bazı Ülkelerde Performans Denetiminin Gelişimi

OECD üye ülkelerin bir çoğunda, 19. Yüzyılın sonunda bazı durumlarda daha eski tarihlerde merkezi hükümet denetimleri gelenekselleşmiştir. Bununla birlikte, çoğu ülkede bir yasal denetimle ilişkili olarak performans sorunları 1950'lere kadar ortaya çıkmaz⁵⁶. 1960'lardan önce ise performans denetimi ancak birkaç ülkede uygulandı. Bu konuda öncü ülkeler Amerika ve İsveç'tir⁵⁷.

Birleşik Devletler Genel Muhasebe Bürosu (General Accounting Office - GAO), 1960'ların sonu ve 1970'lerin başında Genel Denetçi (Comptroller-General)'nin program değerlendirmeleri ve verimlilik denetimine geçti. 1970 yılında çıkarılan yasa ile de Federal Sayıştay'ın denetim alan ve yetkisi genişletilerek Kongre'nin yasalarla belirlenen hedeflere ulaşılıp ulaşılmadığını denetlemesine yardımcı olmak üzere bu yönde yasal düzenleme yapılmış oldu. 1993 yılında da kurumların program sonuçları üzerine deneyimlerini odak noktası olarak alan, federal programların verimliliğini, tutumluluğunu ve etkinliği ile sorumluluk mekanizmasını geliştiren Kamu Performansı ve Sonuçları Yasası çıkarılmıştır⁵⁸. Ancak performans denetim disiplini, Amerikan siyasi ve idari kültüründe postpositivist, kalite odaklı yaklaşıma doğru yönelmenin bir parçası olarak, geçen 20-30 yıl sürecinde ortaya çıkmıştır⁵⁹. Bugün performans ölçümlerine dayalı ve sonuç odaklı karar mekanizması, Amerika Birleşik Devletlerinde kamu sektörünün en önemli konularından biridir.

İsveç'te performans denetimi 1967 yılında Sayıştay (Riksrevisionsverket) in yeniden yapılandırılması sırasında tanıtılmıştır. Hem kuruluş hem de merkezi hükümet düzeyinde bütçe sürecini ve hükümet işlerinin verimliliğini geliştirmek üzere tasarlanmış olan sistem ile Sayıştay'ın planlama, bütçe ve kontrol aracılığıyla kamu mali sisteminin bir parçası olması öngörülmüştür. 1990 yılında üç yıllık bütçeleme sürecine girilmiş ve kuruluşlar bütçe yaparken son beş yılın performansını da ortaya koymak zorundadırlar⁶⁰. Sayıştay'ın performans denetiminde rolü, doğruları ortaya koyabilmek için mümkün olduğunca bağımsız

⁵⁶ David Shand ve Paul Anand, s.58.

⁵⁷ Micheal Mcrae ve Heni Vada, "Performans Audit Scope And The Indepence Of The Australian Commonwealth Auditor-General", **Financial Accountability&Management**, V:13,N:3, August 1997, s.204.

⁵⁸ Derya Kubalı, **Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar**, Ankara: T.C. Sayıştay Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi: 11, Aralık 1998, s.137.

⁵⁹ Rhoda C. Icerman ve David H. Sinason, "Government Accountability To The Public: The Dynamics Of Accountability In The U.S.", **Public Fund Digest**, Vol: VII, No:1, Washington D.C. : International Consortium on Government Financial Management, 1996, s.73.

⁶⁰ Ahmet Tekin, "Kamu Kesiminde Performans Denetiminin Bazı Ülkelerdeki Gelişimi", **Maliye Dergisi**, Sayı:130, Ocak-Nisan 1999, s.43.

olmak olarak ifade edilmektedir. Performans denetimi için genel kabul görmüş muhasebe standartlarının tanımlanması da önemli bir husus olarak görülür⁶¹.

Performans denetimine öncülük eden bir diğer ülke Avustralya'dır. Avustralya Sayıştay (Australian National Audit Office-ANAO), 1970'li yılların sonlarına doğru performans denetimi çalışmalarına başlamıştır. Bu dönemde Merkez Ofis bünyesinde performans denetimi görevini yürütmek üzere performans denetimi bölümü kurulmuş, yeni metotlarla personel yetiştirmek, uygun denetim metodolojisini geliştirmek, alan çalışmalarıyla bunları test etmek üzere çalışmalar yapılmıştır⁶². ANAO'ya kesin bir şekilde performans denetimi yetkisi, kamu kesiminde daha önemli ölçüde verimlilik yakalamak için bir hükümet amacı çerçevesinde, 1979 yılında verilmiştir.

Performans denetimi konusunda deneyimli ve saygın bir diğer sayıştay Kanada Sayıştay (Office of Auditor General of Canada)'dır. 1950'lerde "Verimli Olmayan Ödemeler" adlı raporla başlayan süreçte Sayıştay'ın çalışmaları bugünkü görünümünü kazanmıştır. 1977'deki Sayıştay Yasası ile sorumlulukları genişlemiş, mali durumun yanı sıra yönetimin işlerini ne derece iyi yürüttüğünü inceleme yetkisine de sahip olmuştur. Bu yasa Sayıştayın siyasal tercihler üzerinde yorumlarda bulunmaması, fakat politikaların nasıl uygulandığını inceleme ilkesini de vurgulamıştır. 1978 yılında ise kapsamlı denetim ve performans denetimi kavramlarını açıklamıştır. 1980'lerde sonuç odaklı denetime geçilmiş ve 1982'ye kadar performans denetçileri ayrı ekip halinde çalışırken, performans denetimi metodolojisi geliştikten sonra birikimlerini mali denetimle birleştirmişlerdir. Günümüzde kapsamlı denetim ekipleri karma olarak çalışmaktadır⁶³.

İngiltere'de ise Ulusal Denetim Bürosu (National Audit Office-NAO)'nun performans denetimi yetkisi 1983'de parlamenter baskıyla ortaya çıkmıştır. Hollanda'da bu yönde gelişmeler ise, her ne kadar parlamentonun teşviki olduysa da, ulusal denetim kurumunun kararını da yansıtır. Norveç'te performans denetimi çalışmaları 1980'den sonra ortaya çıkmıştır ve tamamen parlamentonun taleplerini yansıtır⁶⁴.

3.4. Performans Denetiminin Unsurları

Performans denetimi literatürde çeşitli adlarla anılmakta ve uygulanmaktadır. "İşlemsel Denetim (Operational Audit)", "Paranın Karşılığı Denetimi (Value For Money-VFM)", "Verimlilik-Etkinlik-Tutumluluk Denetimi-VET

61 Bo Sandberg ve Kjell Larsson, "The Role Of Auditing In Performance Improvement In Sweden", **Performance Auditing and Modernisation Government**, Paris:OECD, 1996, s.197.

62 Neil Adams, "Efficiency Auditing In The Australian Audit Office", **Australian Journal Of Public Administration**, Vol: XLV, No:3, September 1986, s.192.

63 Derya Kubalı, Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, s.132.

64 David Shand ve Paul Anand, s.58.

(Economy-Efficiency-Effectiveness-EEE-Tree E's) şeklinde adlandırmalar en yaygın olanlarıdır. Ancak bir çok ülkede “performans denetimi” terimi tüm bu kavramların karşılığı olarak kullanılmaktadır. Performans denetimi temel olarak üç unsur üzerinde durmaktadır. İngilizce literatürde Three E's (**E**conomy, **E**fficiency, **E**ffectiveness) olarak ifade edilen bu kavramlar Türkçe literatürde tutumluluk, verimlilik ve etkinlik⁶⁵ olarak kullanılmakta ve performans denetimi bu kavramların ilk harflerinden yola çıkarak VET Denetimi şeklinde de ifade edilmektedir. Genel olarak;

$$VET = \text{Verimlilik} \times \text{Etkinlik} \times \text{Tutumluluk}$$

Çıktıların Değeri / Çıktı Değeri Fiziki Çıktı / Fiziki Girdi

$$VET = \frac{\text{Çıktıların Değeri}}{\text{Çıktı Değeri}} = \frac{\text{Fiziki Çıktı}}{\text{Fiziki Girdi}} \times \frac{\text{Fiziki Çıktı}}{\text{Fiziki Çıktı}} \times \frac{\text{Fiziki Girdi}}{\text{Fiziki Girdi}}$$

olarak formüle edilmektedir⁶⁶.

Girdilerin Maliyeti / Fiziki Çıktı / Fiziki Girdi / Girdi Maliyeti

Ancak performans denetiminin teorik yapısını ortaya koymak için bu üç kavramın içeriğini net olarak belirlemeye ihtiyaç vardır. Farklı ülkelerdeki uygulamalar farklı şekillerde tanımlansa da temel olarak bu kavramların çekirdeği aynıdır. Şimdi bu kavramların dolayısıyla performans denetimi kavramının içeriğini inceleyeceğiz.

3.4.1. Tutumluluk (Economy)

Tutumluluk kavramı esas itibarıyla, bütün kaynak kullanıcıları ve karar vericilerin, kararlarında mal ve hizmet üretiminde tutumluluğu, en çok çıktıyı minimum maliyetle elde etmeyi sağlama çalışmalarının bir sonucudur⁶⁷. Kısaca, bir faaliyet için kullanılan kaynakların minimum maliyette ve uygun kalitede olması şeklinde ifade edilebilir⁶⁸.

Tutumluluk, bir ekonomik faaliyet için gerekli kaynakların en az maliyetle uygun kalitede ve uygun miktarda, uygun maliyetle elde edilmesidir⁶⁹ şeklinde de tanımlanabilir. Burada uygun miktar; kaynak ihtiyacının nicel düzeyinin

⁶⁵ Ancak bu kavramların dilimize aktarılmasında ve tanımlanmasında tam bir görüş birliği sağlanamamıştır. Economy kavramı tutumluluk, ekonomiklik; efficiency kavramı verimlilik, etkinlik, produktivite, üretkenlik, rantabilite; ve effectiveness kavramı etkinlik, etkenlik, etkililik şeklinde kullanılmakta bazen üretkenlik, rantabilite kavramlarında olduğu gibi Türkçe’de farklı manalarda kullanılan kavramlarla karıştırılmaktadır. Biz en çok kabul gören uygulamaya uyarak söz konusu kavramları, economy-tutumluluk, efficiency-verimlilik, effectiveness-etkinlik şeklinde kullanacağız.

⁶⁶ Fikret Gülen, **Performans Denetimi: Temel Kavramlar, Yöntemler, Teknikler ve Yaklaşımlar**, Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Hizmetiçi Eğitim Yayınları No: 2, Nisan 1999, s. II/3.

⁶⁷ Hüseyin Özer, s.74

⁶⁸ The Swedish National Audit Office, s.27

⁶⁹ Henry Buut, Bob Palimer, **Value For Money In The Public Sector**, Oxford: Basil Blackwell Ltd., 1986, s.10.

öncelikle belirlenmesini göstermektedir ki yönetim ihtiyaçlarının yeter miktarını belirlerken en düşük maliyetle elde edilebilecek alternatifler üzerinde durmalıdır. Uygun maliyet ise, kaliteden fedakarlık etmeden kullanımdaki en düşük maliyet anlamındadır⁷⁰.

Böylece tutumluluk kavramının sağlanabilmesi için belirli bir çıktının elde edilebilmesi için kullanılan girdiler ile, belirli girdilerin kullanımından elde edilen gerçek çıktıların karşılaştırılmasının yapılması ve

Gerçek çıktının elde edilebilmesi için belirli çıktı

----- >1 olması gerekmektedir⁷¹.

Alternatif üretim fonksiyonuna göre gereken girdi

Esas itibarıyla tutumlu olarak nitelendirilebilecek hizmetlerin iki yönü vardır; kalite ve maliyet. O hizmetle ilgili materyallerin kalitesi teknik şartname-lerde ve profesyonel kılavuzlarda izah edilmiş olmalı, kurumun çeşitli seviyelerinde standartların oluşturulması için iç düzenlemelerin kurulması gerekir ve kaynakların kalitesi sağlandıktan sonra yönetim bunların o işle ilgili hizmet üretiminde kullanımı için minimum ya da kabul edilebilir düzeyde maliyetle sağlama ihtiyacında olmalıdır⁷².

3.4.2. Verimlilik (Efficiency)

Genel bir tanımlama yapılacak olursa verimlilik; Bir üretim ya da hizmet sisteminin ürettiği çıktı ile bu çıktıyı yaratmak için kullanılan girdi arasındaki ilişkidir. Yüksek verimlilik, aynı miktar kaynakla daha çok üretmek ya da aynı girdiyle daha çok çıktı elde etmektir ki bu ilişkiyi; Verimlilik= Çıktı / Girdi⁷³ oranının karşılaştırılmasıyla görebiliriz. Böylece verimlilik; aynı girdi ile daha fazla çıktı sağlanması, aynı çıktının daha az girdi ile elde edilmesi, çıktının girdi artışından daha yüksek düzeyde artırılması olarak üç şekilde görülebilir. Böylece,

Belirli bir girdinin kullanılması ile elde edilen gerçek çıktı

----- >1 olması gerekmektedir⁷⁴.

⁷⁰ Derya Kubalı, Performans Denetimi: Kavram, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar, s.33.

⁷¹ Hüseyin Özer, s.74.

⁷² Butt ve Palimer, s.12.

⁷³ Joseph Prokopenko, **Verimlilik Yönetimi: Uygulamalı El Kitabı**, Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları:476, 1992, s.3.

⁷⁴ Hüseyin Özer, s.78.

Alternatif üretim fonksiyonunun kullanılması ile elde edilen çıktı

Performans denetimi açısından verimlilik, çıktıların girdilere oranını (üretkenliği) standartlar veya yıllık hedeflerle karşılaştırdığımızda elde edilen bir kavramdır. Böylece faaliyetlere ilişkin süreçlerle de ilgilidir. Yönetim sistemlerinin ve faaliyetlerle ilgili uygulamaların kaynakların en iyi şekilde kullanımını teşvik edip etmediği, olması gerekenle ilgili bir dizi normatif kriterin mevcut durumla karşılaştırılması sonucu ortaya çıkabilir⁷⁵.

Kamu sektöründeki verimlilik değerlendirmesi ile özel sektör verimlilik değerlendirmesi arasında önemli bir fark vardır. Özel sektörde çıktı satış noktasında hesaplanabilir ve çıktıyı elde etmek için kullanılan emek yada başka bir girdi ile doğrudan ilişkilidir. Kamu kesiminde, bir dairenin görevindeki başarısı arasında fark vardır. Bir dairenin girdisi ile kıyaslanacak nihai çıktısı onun verimliliği, dairenin programı ile sağlanan etki ise onun etkinliğidir. Örneğin kamu yönetiminin iş bulmalarına yardımcı olmak amacıyla işsizleri eğitmesi durumunda, öğretmen başına eğitilen kişi sayısı, bir verimlilik ölçüsüdür. Eğitilenlerin iş bulanlara oranı ise etkinlik ölçüsüdür. Bu nedenle, bir devlet dairesinin verimlilik ölçüsü dairenin çıktısı ile amaçlarını gerçekleştirme arasındaki ilişkinin geçerliliğinin değerlendirilmesiyle desteklenmelidir. Diğer taraftan devlet dairelerinde verimlilik çalışmaları, esas olarak aynı maliyetle daha çok hizmet sağlanması konusunda odaklaşmalıdır⁷⁶.

3.4.3. Etkinlik (Effectiveness)

Performans denetiminin en önemli kavramı olarak nitelendirilen etkinlik genel anlamıyla bir genel veya bir özel amacın gerçekleştirilme derecesi olarak kabul edilir ve çıktının değerini yansıtır. Çıktının değerinden hareketle; düşük bir çıktıyı yansıtan bir mal veya hizmet, yüksek çıktıyı yansıtan bir mal veya hizmete kıyasla daha etkin olabilir. Örneğin; iyi eğitilmiş az sayıda işçi, kötü eğitilmiş çok sayıda işçiye kıyasla daha etkin bir programı yansıtır. Bu nedenle çıktıların veya faydaların parasal değerlerle ölçülemediği durumlarda etkinlik kıstası kullanılabilir⁷⁷.

Bu noktada, etkinlik ve tutumluluk ve verimlilik kavramları arasında da önemli farklılıklar vardır ve aslında verimli kabul edilebilecek bir faaliyet etkin olmayabilir. Örneğin, bir mobil klinikteki sağlık personeli, bir okuldaki aşılama programını çok verimli yönetebilir ve eldeki aşı ve teçhizatla çok verimli ve

⁷⁵ National Audit Office, **Performans Ölçümü ve Performans Denetimi**, Ankara: Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları Çeviri Dizisi Yayın no: 15, 1997, s.10.

⁷⁶ Joseph Prokopenko, s.33.

⁷⁷ Nihat Falay, “Verimlilik-Etkinlik Tutumluluk”, **Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu 4/5** Haziran 1987, Ankara: T.C. Sayıştay 125. Yıl Kutlamaları , s.51.

tutumlu çalışabilir. Ancak bu aşılama programına karşın hastalık yüzdesinde belirgin bir azalma yoksa programın etkinliğinden söz edilemez⁷⁸.

Etkinlik, verimlilikte olduğu gibi fiziki bir girdi-çıkıtı ilişkisini göstermemekte, girdinin çıktıya dönüşüm sürecini irdelemektedir. Kamu kesiminde özellikle sosyal hizmetler alanında çıktı ölçümü mümkün olmadığından etkinliğin ölçümü de güçleşmektedir. Bu nedenle kamu hizmetlerinin başarısının hangi kriter ve standarda göre ölçüleceği de sorun oluşturmaktadır⁷⁹. Belli amaçlara veya çıktılara en az maliyetle varmak ve kamusal amaçların maksimizasyonu demek olan etkinlik, çıktılar ve amaçlar arasındaki karşılıklı etkileşimi göz önünde tutar. Bu da birbiriyle aynı ve çatışan amaçların ve çıktılarının belirlenmesi ve çıktılarının amaçlarla kıyaslanabilmesi demektir⁸⁰ ki uygulamada bunun belirlenmesi bazen güç olabilir.

Etkinlik esas itibariyle amaçlarla ilgili bir kavramdır ve verimlilikten daha geniş kapsamlı, bir ölçüde verimliliği de içine alacak niteliktedir. Bir yönetim tespit edilen amaca ulaştığı takdirde etkindir. Ancak sadece amaca ulaşmak etkinlik olarak değerlendirilemez, amaçların en az maliyetle gerçekleştirilmesi ve dışsallıkların da gözönüne alınması gerekir. Böylece etkinlik değerlendirilirken “çıkıtı”nın yanı sıra “sonuç” kavramının da değerlendirilmesi gerekir. Örneğin mahkumlara beceri kazandırıp serbest hayatta iş bulmalarını sağlamak için düzenlenen eğitim programlarına katılan, ya da bu programları tamamlayan mahkum sayısı çıktı iken eğitime tabi tutulan mahkumlardan serbest hayatta iş bulanların sayısı sonuçtur. Yine hastaneye yatan veya hastaneden taburcu edilen hasta sayısı çıktı ve taburcu edilen hastalardan sağlığına kavuşanların sayısı ise sonuçtur⁸¹.

3.5. Türkiye’de Performans Denetimi

Son yıllarda dünyadaki gelişmelere paralel olarak, Türkiye’de de vatandaşların kamu hizmetlerinin niteliklerine ve toplanan vergilerin harcanmasına ilişkin taleplerinde önemli bir artış, kamu kesiminin etkisizliğine, yolsuz ve usulsüz uygulamalar olduğuna ilişkin tartışmalar ve kamusal kaynakların etkin ve verimli kullanılmadığına ilişkin bir genel kanaat bulunduğu açıktır. Diğer taraftan ekonomide kamu kesiminin ağırlığının artması, uluslararası rekabette varolabilmek için ulusal ekonomik kaynakların etkin kullanılması sorununu ağırlaştırmakta ve büyük ama hantal devlet yapısı doğurmaktadır.

⁷⁸ Butt ve Palimer, s.13.

⁷⁹ Ömer Faruk Batirel, “Sayıştay Denetiminden Sonuç Alınması: Ekonomik Boyut”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:8, Nisan/Haziran 1992, s.39.

⁸⁰ Nihat Falay, “Denetim, Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay”, *Sayıştay Dergisi*, 135. Kuruluş Yıldönümü Özel Sayısı, Hisan-Haziran 1997, s.21.

⁸¹ Ali Osman Güçlü, “Performans Denetiminin Unsurları Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:19, Ekim/Aralık 1995, s.32.

Bu gelişmeler karşısında, vatandaşlara daha ucuz ve daha kaliteli hizmet sunulması, kamusal kaynakların etkin verimli ve tutumlu kullanılması, kamu kesimi yöneticilerine ilişkin hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi ve tüm bu konularda mali saydamlığın sağlanması, kamuoyuna ve parlamentoya objektif bilgi sağlanması önem kazanmıştır.

Türkiye’de kamu yönetiminin reorganizasyonu ile ilgili olarak geçmiş dönemlerde olduğu gibi son dönemde de çalışmalar yapılmaktadır. Bu konuda DPT bünyesinde VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planında “Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması” ve “Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık” Özel İhtisas Komisyonları ve bunlara bağlı alt komisyonlar oluşturulmuştur. Bu komisyonlar raporlarını hazırlayıp yayınlamışlardır. Diğer taraftan T.C. Sayıştay Başkanlığınca performans denetimine geçiş çalışmaları başlatılmıştır. 1996 yılında İngiltere Sayıştay’ının danışmanlığında “Karayolları Genel Müdürlüğü’nün devlet ve il yollarında yürütüldüğü bakım, yapım ve onarım faaliyetlerinin yönetim ve kontrolü” hakkında pilot performans denetimi uygulaması başlanmış ve Sayıştay’da uygulanması gereken bölüm tamamlanmıştır. 1999 yılı sonunda ise Afet İşleri Genel Müdürlüğü’nün deprem konusundaki faaliyetlerini esas alan ikinci bir çalışma başlamış ve halen devam etmektedir.

3.5.1. T.C. Sayıştay ve Performans Denetimi

Türkiye’de Sayıştay gerek yargı yetkisine haiz kurul tipi Sayıştaylardan olmasından gerek Türkiye’de kamu yönetiminin yerleşik problemlerinden kaynaklanan sebeplerle performans denetimini gerçekleştirmekte çok gerilerde kalmıştır. Ancak performans denetimine ilişkin kamuoyu oluşturma ve yasal düzenlemeler yapılması yönünde çalışmalar da hemen hep Sayıştay’dan⁸² gelmiştir. Sayıştay çağdaş denetim uygulamalarını yerleştirmek ve kökleştirilmesi, performans denetimlerini uluslararası standartlara uygun olarak yaygınlaştırılması konusunda çalışmalar yapmakta ve bu amacı sıkça vurgulamaktadır⁸³. Sayıştay bünyesinde 1999 yılında bir “Performans Denetimi Grubu” da oluşturulmuştur.

Performans denetimine ilişkin yasal yetkilendirme açısından ise; her ne kadar anayasa da ve diğer yasalarda performans denetiminin yapılması sınırlandırılmamış ve bu yönde incelemeleri destekleyici hükümler var ise de 26.6.1996 tarih ve 4149 sayılı yasa ile Sayıştay Kanununa Ek 10. Madde eklenene kadar bu yönde açık bir yetkilendirmede bulunmamaktaydı. Bu madde ile performans

82 Dünyada bir çok ülkede performans denetimine geçilmesi ve yaygınlaştırılması konusunda, performans denetimini yapan kuruluşlar olan Sayıştayların önemli etkileri olmuştur. Bu yöndeki taleplerin temelinde kamuoyundan ve parlamentodan gelmesine rağmen Sayıştayların da azımsanmayacak katkıları vardır. Bazı ülkelerde, yüksek denetim kurumları, (Amerika GAO ve Kanada OAG’deki gibi) kendilerini değişimin bir kurumu olarak görüp, kamu yönetimi reformlarının gelişmesine yardımcı olmadıkları önemli rol oynamışlardır. Bkz. David Shand ve Paul Anand, s.66.

83 T.C. Sayıştay, Sayıştay Strateji Bildirimi (Taslak) 2000-2004, www.sayistay.gov.tr, s.4.

denetimiyle ilgili açık bir yetkilendirme ve yasal dayanak sağlanmıştır. Bu madde aynen şöyledir:

“Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynaklarını ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarının incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından Bir değerlendirme Raporuyla TBMM Başkanlığına sunulur.

Bu raporlar ile bu Kanunda öngörülen genel mahiyetteki diğer raporlar TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülür ve Komisyon önerisi ile birlikte TBMM Genel Kuruluna sunulur.”

3.5.2. Türkiye’de Performans Denetiminin Uygulanabilirliği

3.5.2.1. Performans Denetiminin Uygulanmasına İlişkin Zorluklar

Türkiye’de performans denetiminin uygulanmasında temelde iki tip zorlukla karşılaşılabilir. İlk olarak performans denetimi doğası gereği geleneksel denetimden farklı bir takım özellikleri nedeniyle uygulanmasında çeşitli güçlükleri barındırmaktadır ki, bu zorluklar uygulayan her ülkede ortaya çıkabilir. Diğer taraftan Türk denetim ve mali yönetim sisteminden kaynaklanan sorunlardan dolayı performans denetiminin Türkiye’de uygulanmasında çeşitli güçlüklerle karşılaşılabilir.

3.5.2.1.1. Performans Denetiminin Doğasından Kaynaklanan Zorluklar

Performans denetimi her şeyden önce yeni teknik ve metodolojiler kullanmayı gerektiren bir denetim şeklidir ve bunları kullanabilecek teknik donanımı uygun denetçiler gerektirir. Bu denetimin yeni uygulandığı ülkelerde karşılaşılan ilk sorun bu yeni denetim türünü uygulayabilecek, yeterli özelliklere sahip denetçinin bulunamaması ve hemen yetiştirilememesi olmaktadır.

Performans denetiminde denetim standartlarının belirlenmesi denetime konu olan organizasyonun bütün özellikleriyle ilgili ciddi bir araştırma yapılmasını gerektirir. Kamu kesiminin çok geniş ve farklı sahalarda faaliyet gösterdiği göz önüne alınacak olursa kapsamlı ve her denetim için geçerli standartlar elde edilmesi güçtür⁸⁴. Kamu kesiminde yeterli bir iç kontrol sisteminin oluşturulmadığı, uygulanan programa ilişkin amaç ve hedeflerin açık bir şekilde tanımlanmadığı ve standartların, performans göstergelerinin kurum tarafından belirlenmediği düşünülecek olursa bunları belirlemek denetçiye kalacaktır ki bu da çok zahmetli ve maliyetli ayrıca disiplinler arası uzmanlık gerektiren bir iştir.

⁸⁴ Ali Osman Güçlü, “Performans Denetiminin Zorlukları Üzerine Düşünceler”, *Sayıştay Dergisi*, Temmuz-Eylül 1995, Sayı:18, s.9.

Performans denetimi, düzenlilik denetiminden daha çok denetlenen ve denetleyen işbirliğini ve diyalogunu gerektirmektedir. Denetimin bütün aşamaları böyle bir işbirliği ile yürütülebilmektedir. Ancak klasik denetimde, denetlenen kurumların denetime ilişkin ön yargıları, kamu yönetiminde kapsamlı bir işbirliği anlayışının gelişmesini engellemiş olabilmektedir. Böyle bir anlayışın yerleştirilmesi de aşılması gereken zorluklardan biridir.

3.5.2.1.2. Türk Kamu Yönetiminden ve Denetim Sisteminden Kaynaklanan Zorluklar

Türkiye’de denetim organizasyonunu incelerken belirttiğimiz gibi, her şeyden önce Türk bütçe sistemi mali yönetimin denetimine uygun bir yapıya kavuşmamıştır. Program bütçenin gereği gibi uygulanmaması dolayısıyla bütçe sisteminin, kamu hizmetlerinin amaçlara ulaşma dereceleri arasında bir karşılaştırma yaparak o hizmetin performansını ölçme ve kamu yönetimini bu yolla denetleme imkanı vermemesi en önemli engellerden biridir. Performans denetiminin uygulanabilmesi için bütçe performans ölçümü yapılmasına ve program hedeflerinin görülmesine uygun bir yapıda olması gerekir.

Türkiye’de kamu yönetiminde kurumların gerektiği gibi iç kontrol mekanizmaları kurulmamış olması; denetim sistemimizde denetim sonuçlarının şeffaf olmaması, dolayısıyla bürokratik labirentler içinde kaybolması ve kamuoyuna duyurulmaması; denetim sisteminin parçalı bir yapıya sahip olması, denetim birimleri arasında yeterli işbirliği ve net bir görev dağılımının bulunmaması; ve Türkiye’de hakim olan klasik sorumluluk anlayışı performans denetiminin uygulanmasında önemli engeller oluşturmaktadır.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bu çalışmada Türk bütçe sisteminde denetim organizasyonu, geleneksel denetim sistemi ve performans denetimi anlayışının uygulanabilirliği incelenmeye çalışılmıştır. Bütçe denetimi kamu kaynaklarının kullanımı, hata ve yolsuzlukların önlenmesi ve bu konuda kamuoyunun bilgilendirilmesi işlevinin yanı sıra, hem demokratik yönetim anlayışının bir gereği olarak hesap verme sorumluluğunun bir sonucu olarak kamusal kaynakları kullanmasıyla ilgili bu kaynakları kullananların sorumluluğunun belirlenmesinin, hem de çağdaşlaşmanın, toplumsal refaha ulaşmanın vazgeçilmez bir unsuru olarak görülmektedir.

Kamu kaynaklarının kullanımına ilişkin parlamento tarafından yürütme organına verilen bir yetkiyi ifade eden bütçenin denetimi, mali yönetim sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır. Denetim sisteminin nesnel tabanı olarak nitelendirilebileceğimiz kamu mali yönetim sistemi Türkiye’de etkin bir denetim sistemi ortaya konmasına müsaade etmemektedir. Her şeyden önce parlamento tarafından yürütmeye harcama yapmaya ve gelir toplamaya ilişkin bir yetkiyi ifade eden bütçe, kamu faaliyetlerinin dar bir bölümünü kapsamakta, önemli miktarlarda kamu harcamaları konsolide bütçe dışında yönetilmektedir. Bu da bütçenin

yapısını bozup, bütçe yapmanın amaçlarıyla çeliştiği gibi, denetimsiz alanlar ortaya çıkmasına ve bir alanın birden çok denetim kurumunca denetlenmesine neden olmaktadır. Muhasebe sistemi de etkin bir denetim sistemi kurulmasına müsait değildir ve karar almaya yarayacak bilgi akışını sağlamaya yönelik etkin bir raporlama sistemi de yoktur.

Çağdaş bir mali yönetim ve denetim sistemi kurmanın önündeki en önemli engellerden biri de klasik bütçe ve mali yönetim sisteminin gereği sorumluluk anlayışının da geleneksel olmasıdır. Halbuki denetim sisteminin en önemli unsurlarından olan sorumluluk anlayışının da dünyadaki çağdaş gelişmeler doğrultusunda performans odaklı bir anlayışa doğru geliştirilmesi gerekmektedir.

Dünyada özellikle son yüzyılın ikinci yarısından itibaren kamu harcamalarının hacminin ve niteliğinin genişlemesi sonucu ortaya çıkan vergi mükelleflerine binen ağır yük ve kamu kesiminin etkinsizliği gibi problemler karşısında, kamu kaynaklarının kullanımında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarının öne çıkmasına ve yüksek kalitede ve en az maliyetli hizmet sunumu arayışlarının yoğunlaşmasına neden olmuştur. Denetim anlayışı da bu ihtiyacı karşılamak noktasında şekillenmiş, mali işlemlerin kanun ve yönetmeliklere uygunluğu ve mali kriterler açısından doğruluğunun incelenmesinden performans denetimi ve sorumluluk anlayışı da hesap verme sorumluluğuna doğru genişlemiştir. Ancak performans denetiminin uygulanması mali yönetim sisteminden bağımsız bir olgu olmadığı gibi sistemde etkinliği bir anda sağlayacak sihirli bir mekanizmada değildir. Bunun için bir anlayış değişikliğine ihtiyaç vardır.

Bu nokta da Türk mali yönetiminde gerek bütçenin düzenlilik denetiminin etkin yapılabilmesi için gerekse de performans denetiminin iyi uygulanabilmesi için tüm mali yönetimi kapsayan köklü bir reforma ihtiyaç olduğu görülmektedir. Çünkü çağdaş denetim anlayışı, demokratik yönetimin bir gereği olduğu gibi yeni bir sorumluluk anlayışının gelişmesini, buna imkan verecek bir bütçe ve muhasebe sistemini, yeni denetim teknik ve metodolojisinin yerleşmesini, kamu kesiminde hizmet anlayışının etkin hizmet sunumuna doğru genişlemesini gerekli kılmaktadır.

Türkiye’de yeni bir denetim ve mali yönetim anlayışının gelişmesinde, sorumluluk sisteminin değiştirilip performans denetimine geçilmesinde en önemli görev parlamentoya düşmektedir. Denetimin, özellikle performans denetiminin kamuoyunun ve parlamentonun haber alma hakkının en önemli mekanizması olduğu da göz önüne alınırsa, bu yönde bir değişimi sağlamanın parlamento için yükümlülük olduğu açıktır. Ancak, performans denetiminin uygulandıkça öğrenilen, yaygınlaşan ve kendisi zaten gerekli koşulların yapılmasını teşvik eden bir denetim olduğu göz önüne alınırsa bir an önce kamu kesiminde performans denetimi uygulamaları yaygınlaştırılmalıdır.