

## PERFORMANS DENETİMİ VE İTALYA SAYIŞTAYI

*Giorgio Clemente (\*)*

*İtalya Sayıştay Üyesi*

### *1- Giriş*

İtalya Sayıştay ve performans denetimine ilişkin tebliğimin başında dikkatinizi, 1977 yılında yapılan INTOSAI Dokuzuncu Kongresinde kabul edilen ve denetime ilişkin kural ve prensipler koyan Lima Deklerasyonuna çekmek istiyorum. Deklerasyonun Dördüncü Bölümü Klasik Denetim ve Performans Denetimine ilişkin olup bu bölümün ilk paragrafında; "Yüksek Denetim Kuruluşlarının geleneksel görevinin mali yönetim ile muhasebenin yasallığını ve düzenliliğini denetlemek olduğu" hükmüne bağlanmaktadır. Daha sonra ikinci paragrafta kamu yönetiminin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğuna yönelik performans denetimi konusu ele alınmakta ve bu denetim tarzının sadece yönetimin belirli alanlarına yönelik olmayıp organizasyon ve yönetim sistemlerini de içerecek biçimde kapsamlı yönetim faaliyetlerine ilişkin olduğu belirtilmektedir.

Sonuç olarak Lima Deklerasyonunun Dördüncü Bölümünün Üçüncü paragrafında da; "Yüksek Denetim Kuruluşlarının denetim amaçlarının mali yönetimin yasallığını, düzenliliğini, verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu belirlemek olduğu, bunların tümünün eşit önemde bulunduğu ve bu amaçlardan her birine verilecek nisbi önemin Yüksek Denetim Kuruluşunun kararına bırakıldığı" açıklanmaktadır.

### *2- Düzenlilik Denetimi*

Düzenlilik denetimi geniş kapsamda düşünüldüğünde; kabul edilen herhangi bir hükmün, yasal normlara uygunluğuna karar verebilmek için gerekli tüm değerlendirmeleri içerir. Bu tür denetimlerde, denetlenen konunun veya hüküm normlara uygunluğuna karar vermek ve buna ilişkin muhakeme yürütmek sadece temel fonksiyonun bir parçası olarak düşünülürken, uygunluk denetimlerin fonksiyonunun daha büyük olduğuna inanılmaktadır.

Kamu yönetimi çatısı altında düzenlilik denetimleri, İtalya Sayıştayınca çeşitli idarelere ilişkin kanunlar üzerinde yapılan denetimleri kapsamaktadır.

İlk başta harcama işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarını doğrulamak ve desteklemek şeklinde olan denetim kriterinde asıl amaç idari faaliyete formel bir garanti vermektir.

Düzenlilik denetiminin hiç şüphesiz devamı gerekmektedir. Ancak yönetim açısından bu denetim tarzının yasal garantilerin herşeyin üstünde tutulduğu dönemlerdeki önemini kaybettiği de bir gerçektir.

-----  
(\*) Çeviri : Gül ALPTÜRK Sayıştay Uzman Denetçisi

### *3- Performans Denetimi*

Mali yönetimin denetimi; öncelikle herhangi bir faaliyetten elde edilen sonuçların değerlendirilmesini yani söz konusu faaliyetin etkinliğinin denetimini kapsar. Sonuçlar değerlendirilirken de bunların ya yetkili bir organ ya da organizasyonun kendisi tarafından konulan amaçlara ne denli uygun olduğu saptanmaya çalışılır. Eğer amaçlar iyi belirlenmişse sonuçların değerlendirilmesi sadece bunların önceden saptanan amaçlara uygunluk derecelerinin tesbitinden ibaret olacaktır. Bazı durumlarda değerlendirme aşamasında sonuçların yetersiz olması ve amaçlara uygun olmaması gibi çeşitli aksaklıklar ve noksanlıklarla karşılaşılabilir.

Denetçi, yararlı olabilmek için çalışmalarını sadece amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının tespiti ile sınırlandırmamalı, aynı zamanda bunlara ulaşmayı engelleyen sebepleri de ortaya çıkarmayı başarmalıdır. Yönetimin gelecekteki gelişmesi ancak bu tür engellerin analiz edilmesi ile mümkündür. Mali yönetimin iyi işlemlerini tehlikeye sokan sınırlamalar genellikle bu alanda alınan kararlar ve kararların yürütülmesini sağlayan tedbirlerden kaynaklanır. Bu karar ve tedbirler de mali yönetim denetiminin ikinci cephesini oluşturan kaynak yönetimine ilişkin bulunmaktadır.

*Kaynak yönetiminin analizinde genellikle iki aşama vardır.*

1) Kaynakların incelenmesi ve bunların yönetiminden sorumlu kişinin en iyi kaynakları en düşük maliyetle elde edip etmediğinin değerlendirilmesi (tutumluluk denetimi)

2) Denetlenen faaliyetin verimlilik derecesinin ölçülebilmesi için girdi ve çıktı oranlarının incelenmesi (verimlilik denetimi)

*Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk*

Öncelikle Verimlilik , Etkinlik ve Tutumluluk kavramları hakkında ortak bir anlayışa ulaşılması gerekmektedir.

Gelir ve gidere ilişkin olarak kullanılan bu üç kavram birçok denetim organının faaliyetlerinde yer almakta ve bu denetimlere (management, operational ve value for money gibi) çeşitli isimler verilmektedir. Bunlar, aralarında ayırım yapılamayacak derecede ufak tefek farklılıklarla hemen hemen aynı anlama gelmektedir. Ancak aralarında var olan küçük farklılıklar sadece yönetim faaliyeti ve bu faaliyet için mümkün olan denetim yaklaşımlarının analizinde yararlı olabilir.

*Tutulmnluluk*

Tutulmnluluk kavramı, insangücü ve araçlar şeklindeki kaynakların ne şekilde kullanıma hazır hale geldiğini, diğer bir deyişle denetlenen kuruluşun personel, mal ve hizmet şeklindeki kaynaklarını hangi şartlar altında elde ettiğini ifade eder.

Bu bağlamda tutumluluk, başlıbaşına bir amaç olmayıp, diğer bazı amaçların gerçekleşmesiyle ilişkili bulunmakta ve bu şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde tutumlu davranışın, personel, mal ve hizmetlere hiçbir şekilde para harcanmaması anlamına geldiği gibi bir sonuca ulaşılabilir ki bu da denetime tabi kuruluş veya projenin tutumluluğu gerçekleştirmek adına diğer hiçbir amaca ulaşamaması sonucunu doğurur.

Aslında bir idare istenilen amacı en düşük maliyetli kaynaklarla gerçekleştirdiği ölçüde tutumludur.

### *Verimlilik*

Bir kuruluşun verimliliği üretilen mal ve hizmetlerle (çıktı) bunları üretmek için kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkide yatar. Girdi veya çıktı bölümlerinden herhangi birisinde sınırlandırma olup olmadığına bağlı olarak verimli faaliyetleri iki modele ayırabiliriz: Eğer kaynak girdileri sınırlıysa o zaman verimli bir faaliyet bu sınırlı kaynaklarla en yüksek çıktıyı elde etmeyi amaçlayacaktır. Bu durumun tersine eğer çıktı, doğasından kaynaklanan nedenlerle değer ve miktar bakımından sınırlıysa o zaman da verimli bir faaliyet mal ve hizmet şeklindeki girdileri minimize etmeyi amaçlayacaktır.

Verimlilik iki ögenin birleşmesidir. Bunlardan birisi organizasyona ilişkin öge, diğeri ise faaliyetlere ilişkin ögedir. Organizasyona ilişkin öge; iç çalışma yöntemlerinde mevcut olup kurumun teşkilat yapısını ve tüm ilişkilerini kapsar. Eğer kurumun iç yapısı gereksiz bir biçimde karışık ise o zaman personel ve teçhizat ne kadar verimli çalışırsa çalışsın bir bütün olarak kurumun verimliliği düşük olmaya mahkumdur. Diğer taraftan iyi bir şekilde yapılanmış ve düzgün bir iş akışına sahip bir kurumun da belki tembellik belki de denetim eksikliği veya çok düşük oranda araç gereç kullanımından kaynaklanan verimsiz bir personel veya teçhizat yapısı sözkonusu olabilir. Bu durumda da verimliliğin ikinci ögesi olan faaliyete ilişkin verimlilik veya yukarıdaki durumda olduğu gibi verimsizlik sorunu ortaya çıkar. Sonuç olarak bir yönetim en uygun kaynak kullanımını sağladığı ölçüde verimlidir.

### *Etkinlik*

Sonuç olarak etkinlik kavramı, bir organizasyonun tespit ettiği politika, proje ve aldığı tedbirlerle önceden saptanan amacını ne ölçüde gerçekleştirdiğini ifade eder. Amaca ulaşıldığı ölçüde bir yönetim etkindir. (Başarı düzeyi)

### *Performans Denetimi ve İtalya Sayıştayı*

İtalya Sayıştayı kamu kesimine ilişkin olarak yürüttüğü düzenlilik denetiminin yanısıra Parlamenteoya rapor sunma fonksiyonunu da yerine getirmektedir.

İtalya Sayıştayını Parlamenta rapor sunma fonksiyonunu üç alanda gerçekleştirmektedir. Bunlar :

- a) Devlet bütçesinin yönetimi
- b) Devletin düzenli bir şekilde katkıda bulunduğu kuruluşlar
- c) Yerel yönetimler

Parlamenta sunulan bu raporlarda Sayıştay, oldukça kapsamlı bir biçimde performans denetimine ilişkin bulgularını dile getirir. Bu üç görev alanı aşağıda daha detaylı bir biçimde incelenmektedir.

#### *Merkezi Hükümet Hesapları Konusunda Parlamento Raporları*

##### *a) Genel olarak,*

Genelde İtalya Sayıştayının Merkezi Hükümet hesapları konusunda Parlamenta rapor sunma fonksiyonunu denetimden bağımsız bir fonksiyon olarak düşünmek mümkün değildir. Zaten İtalyan Anayasasının 100 üncü maddesinde raporlama ve denetim faaliyeti arasında bir bağ kurularak; "Sayıştay'ın denetim sonuçlarını direkt olarak Parlamenta rapor etmesi gerektiği" hükmüne bağlanmaktadır. Raporlama işini yürütmekle yükümlü organ, Sayıştayın en üst kademesinde yer alan Birleşik Dairelerdir. (United Chambers) Birleşik Daireler; Sayıştayın denetim fonksiyonunu yürütürken elde ettiği tüm bilgileri toplayarak kamu hesapları ve dolayısıyla kamu idaresinin işleyişi ile ihtirazi kayıt konulmuş olan vize ve tescil işlemlerine ilişkin geniş kapsamlı bir raporlama faaliyeti yürütür.

##### *b) Sayıştay'ın Parlamenta Sunduğu Rapor*

Bir önceki yıl hesapları Sayıştayca düzenlilik açısından incelenip onay mührü basıldıktan sonra, yürütülen faaliyetlere ilişkin bir de detaylı rapor düzenlenir. 12 Temmuz 1934 tarihli ve 1214 sayılı Kanunun 41 nci maddesi uyarınca raporda şu konulara yer verilir:

- a) Sayıştay'ın ödeme emirleri, kanun hükmünde karamameler ve diğer kanunlar hakkında itirazi kayıtlarla vize koyma nedenleri
- b) Çeşitli kuruluşların idari ve mali düzenlemelere ne dereceye kadar uyduklarına ilişkin Sayıştay görüşü
- c) İdareleri ve kamu hesaplarını yöneten kanun ve düzenlemelerde Sayıştay'ca yapılması gereken değişiklik ve reformlar

Genel kamu hesaplarına ilişkin Kanunun 79. maddesi ve yukarıda bahsedilen 1214 sayılı kanunun 43 üncü maddesi uyarınca bu raporun genel hesaplarla birlikte Parlamenta sunulmak üzere Maliye Bakanlığına sunulması gerekir.

Anayasa'nın 100 üncü maddesinde açıkça ifade edilen; "Sayıştay denetim sonuçlarını direkt olarak Parlamenta rapor eder" hükmü karşısında yukarıda bahsedilen hükümlerin uygunluğu ve yerindeliğinin tartışma konusu olduğu açıktır.



Kamu sektörünü yöneten yeni yasal ve Anayasal kurallara uygun olarak Sayıştay, raporu doğrudan Parlamentoya gönderirken Maliye Bakanlığına da sadece hesaplar ve bunlara ilişkin dökümanlarla birlikte hesapların neticesine ilişkin olarak verdiği karar iletacaktır.

Aslında son yıllarda Sayıştay, yıllık raporu, hem (neticelenmiş hesaplarla birlikte) Maliye Bakanlığına hem iki Meclisin Başkanlarına göndermektedir. İtalya'da, Sayıştay raporlarının Parlamentoya, idarenin tüm faaliyetlerinin veya belli bir takım faaliyetlerinin ne şekilde yürütüldüğü hakkında, çeşitli değerlendirmeler sonucunda, bir fikir verme amacı taşıdığına inanılmaktadır.

Sayıştay 1862 tarihinde kanunla kuruluşundan bu yana Parlamentoya rapor sunmaktadır. Sayıştay raporları, doğal olarak yıllar boyunca içinde bulunulan tarihi ve politik havaya bağlı olarak önem kazanmış veya kaybetmiştir. 1960 yılından beri raporlama değişik bir şekil alarak, idarenin yürütülmesinin, Sayıştayca, ilgili sektörlerin genel olarak incelenmesi yoluyla değerlendirilmesi esasına oturtulmuştur.

#### *c) Sayıştayın Parlamento Raporlarının Yapısı*

Sayıştay raporları; bütçe politikası ve belli sayıda Bakanlığın genel konularıyla ilgilenen "Genel bölüm ile her bakanlığın belirli kanunlarıyla ilgilenen "Özel bölüm" şeklinde iki bölüme ayrılmıştır. Genel Bölümde, Sayıştay kamu yönetiminin genel konularını ele alır. Örneğin her yıl Birleşik Daireler bu bölümün bir kısmını bütçeye, diğer bir kısmını sözleşme faaliyetlerine, memurlara veya hizmetlerin organizasyonuna ayırır ve bağımsız bakanlık ve yönetimler sayısınca çeşitli kısımlara yer verilir. Ayrıca Sayıştay raporları içinde birkaç yıl önce uygulamaya konan yeni bir bölüm daha bulunmakta ve bu bölüm kamu maliyesinin koordinasyonu ile ilgilenmektedir. Sayıştay tüm harcamaları denetleme yetkisine sahip değildir. Devlet ve hükümet kuruluşları üzerinde kanunla kendisine verilmiş denetimsel bir yargı yetkisine sahip olmakla birlikte aynı yetkiye bölgeler üzerinde sahip değildir. Bu eksikliğe rağmen Sayıştay, yakın geçmişte genel mahiyette de olsa tüm kamu harcamalarına ilişkin olarak değerlendirme yapmasını mümkün kılacak bilgi ve verileri toplamak suretiyle kamu maliyesinin koordinasyonu ile de ilgilenmeye başlamıştır. Bunun bir örneği olarak da geçtiğimiz yıllarda Birleşik Daireler, yasal bir düzenleme ile bölge hesaplarına ilişkin bir araştırmaya kendi raporunda yer vermiştir.

Genel Bölümde yer alan kısımlarda dikkat, daha çok ya organizasyon ve programlama arasındaki bağlantı açısından önemli bulunan konularda, ya teşkilatta kısa süre önce meydana gelen değişikliklerin yarattığı etkiye yönelik konularda ya da yeni yöntemlerin kabul edilmesinden kaynaklanan konularda yoğunlaşmıştır. Bunlara örnek olarak organizasyon açısından toprağın korunması konusunu, kabul edilen yöntemler açısından dünya oyunları konusunu gösterebiliriz. Bu bölümde yer alan diğer kısımlarda ise

kamu harcaması alanında riske açık olan stratejik alanlar, örneğin memurlar, bölgesel ve yerel finans, sağlık, sosyal güvenlik, yatırımlar ve mal ve hizmetlerin sağlanması (ihale, sözleşme) gibi konular üzerinde durulmaktadır. Sayıştay raporları, Parlamento tarafından tespit edilen amaçlardan en önemlilerine ulaşıp ulaşılmadığının ortaya çıkarılması açısından bütçe yönetiminin sonuçlarının derinlemesine analizini gerçekleştirmektedir. Bu nedenle de Sayıştayın raporlama fonksiyonunun sadece yasalara uygunluğun değerlendirilmesi ile sınırlı kalmayıp, yönetim faaliyetinin ne şekilde yürütüldüğünün incelenmesi amacıyla hizmet ettiğini belirtmekte yarar görüyorum. Bu durum, Sayıştayın, kamu maliyesi yönetimine ilişkin olarak önceki yasalarla kendisine yüklenen fonksiyonun ötesinde Anayasal kurallara uygun olarak yürüttüğü raporlama faaliyetinin geçirdiği uzun evrimin son aşamasını oluşturmaktadır.

Ayrıca Sayıştay raporu, çeşitli idarelerin, mali ve idari düzenlemelere ve Sayıştayın kamu muhasebesi ile kamu idaresi alanındaki yasa ve düzenlemelerde yapılmasını gerekli gördüğü değişiklik ve reformlara ne derecede uyduğunu da açıklar.

Söz konusu raporun Genel Bölümünde Sayıştay, genellikle tüm Bakanlıklara veya sadece birkaçına ilişkin olarak yapılan çalışma, araştırma ve mukayeseli analiz sonuçlarına yer verir.

Çok yakınlarda yönetim analizine başlamıştır. Kamu maliyesi alanında hayati öneme haiz olduğu düşünülen bazı sektörlerde Parlamento raporlarının yönetim sonuçlarını daha analitik bir biçimde ortaya koyması gerekmektedir. Bu sektörler öncelikle kanunlarla açık bir biçimde belirtilen sağlık sektörü, üniversiteler ve ilkokullardır. Diğer sektörler, ya çıkan kanunlarla ilgili oluşlarına ya da belli bakanlık hesaplarının denetimiyle ilgili buluşlarına göre belirlenmektedir. Bu sektörler, Yoksullara Yardım ve Gelişme İşbirliği gibi denetimin tamamlanması için öngörülen zamana bağlı olmayan, yönetim sonuçlarının vaktinde ve güncel bir şekilde incelenmesini gerektiren ve sonradan denetime konu olan sektörlerdir.

Bu araştırmalar, çalışmalar ve analizlerin hepsi Sayıştay'ın Parlamento'ya rapor sunmakla yükümlü özel bir bölümü tarafından bağımsız bir şekilde seçilmekte ve planlanmaktadır.

Bu bölümün kendi elemanları vardır ve bilgisayar sistemiyle donatılmıştır. Bu bölümde bakanlık denetiminden sorumlu personel çalışmaz.

*Söz konusu bölüm aşağıdaki veri ve bilgileri kullanır:*

- a) Devlet Bütçesini ilgilendiren ve bir veri bankasında kayıtlı bulunan kendi mülkiyetindeki veri ve bilgiler,
- b) Bakanlık faaliyetlerini denetlemekle görevli kuruluşlardan (iç denetim organları) elde edilen veri ve bilgiler,
- c) İlgili Bakanlıklardan elde edilen veri ve bilgiler,

d) İtalya Merkez Bankası, Merkezi İstatistik Enstitüsü, Parlamento ve diğer kamu kurumlarının resmi yayınlarından elde edilen veri ve bilgiler. Diğer denetim faaliyetlerinde olduğu gibi, araştırma, çalışma ve analiz faaliyetlerinin yürütülmesinde de Sayıştay ne teftiş görevi yapar ne de hükümete veya ilgili Bakanlıklara bu konuda bilgi verir.

#### *d) Belirli konulara ilişkin Bireysel Raporlar*

Sonuç olarak şunu belirtmek gerekir ki Sayıştay araştırma, çalışma ve analiz faaliyetlerini Parlamantonun talebi üzerine yerine getirir.

Çok yakınlarda Sayıştay Parlamantonun talebi üzerine birçok sayıda rapor düzenlemiştir.

Aşağıda, geçtiğimiz birkaç yıl içinde Parlamantonun talebi üzerine düzenlenen en önemli raporların bir listesini veriyorum :

- Hapishane inşaatları için yapılan kamu harcamaları,
- Deniz koruması için gerekli şartlar,
- Kültürel varlıkların yenilenmesi, iyileştirilmesi, geliştirilmesi ve kataloglanması için yapılan kamu harcamaları
- 1987 yılı içinde çeşitli kuruluşlara katkı sağlamak amacıyla yapılan kamu harcamaları
- Sağlık sektörü için sağlanan gelir.

Yürütülen analizlerin, izlenen kriterlerin ve yapılan gözlemlerin özelliğinden ötürü yukarıda sözü edilen araştırma sonuçlarını özetlemek mümkün olmamaktadır. Sonuncusu yani gözlemler İtalya Devlet yönetiminin özel yapısı ve araştırmalarda ele alınan konulara dayanak olan kanunların özelliği dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

İtalya Sayıştayınca hazırlanan raporda ileri sürülen tavsiye ve gözlemlerin hiçbir bağlayıcılığı olmadığını belirtmekte yarar vardır. Bunlar bir taraftan Parlamantoca yapılacak siyasi denetime temel teşkil ederken, diğer taraftan da Hükümetin, Sayıştayca belirlenen aykırılık ve aksaklıklarının önlenmesi için uygun kanunlar hazırlamasına veya düzenlemeler yapmasına dayanak oluşturlar.

Ayrıca basın, radyo ve televizyonun Sayıştayın denetim faaliyetlerine verdiği yeri belirlemekte de yarar görüyoruz.

#### *e) Sayıştay'ın Parlamantoya dört ayda bir sunduğu raporlar*

23.4.1988 tarihli ve 362 sayılı Kanunun 7. maddesi; "Sayıştayın dört ayda bir Parlamantoya rapor sunarak, sözkonusu dönem içinde kabul edilen kanunların muhteviyatına ve sorumluluk yüklenilen durumların miktar cinsinden ifadesinde izlenen tekniklere ilişkin öngörülerini belirtmesi gerektiğini" hükme bağlamaktadır. Yukarıda anılan kanunla Sayıştay'a verilen bu



## *Düzenli olarak Devletin katkıda bulunduğu kuruluşlar*

### *a) Genel olarak*

1948 Anayasasının 100. maddesinin 2 paragrafı ve 21 Mart 1958 tarih ve 259 sayılı Kanun uyarınca, kamu kurumları ancak kendilerine düzenli olarak Devlet katkısı sağlandığı takdirde İtalya Sayıştay'ının denetimine tabidir.

1958 tarih ve 259 sayılı Kanun, denetime tabi olunması açısından aşağıda belirtilenleri düzenli Devlet katkısı diye nitelemektedir:

1) Bir kamu idaresinin veya bağımsız bir Devlet kuruluşunun diğer bir kuruluşa sürekli olarak tahsis ettiği ve iki yıldan fazla zaman süresince tahsis edilen kuruluşun bütçesinde yer alan kaynaklar

2) Bir takım kuruluşların sürekli olarak tarhettmeye yetkili olduğu veya sözkonusu kuruluşlara devredilmiş bulunan vergi, harç ve katkılar (Madde 2)

3) Devletin bir kamu kuruluşunun aktiflerini takviye etmek veya mali garanti vermek amacıyla sermaye, aktifler veya hizmetler şeklinde yaptığı katkılar (Madde 12)

Sözkonusu kanunun 3. maddesi; "Denetime tabi bir kuruluşun 2. madde uyarınca diğer bir kuruluşa katkı sağlaması halinde katkı sağlanan kuruluşun da katkının büyüklüğü ve kuruluşun yapı ve faaliyetleri dikkate alınarak denetime tabi olabileceğini" hükme bağlamaktadır.

1958 tarih ve 259 sayılı Kanununun 9. maddesinde belirtildiği üzere Sayıştay denetim fonksiyonunu sözkonusu belirli iş için görevlendirilen bir organınca, örneğin yıl başında atanan hakimlerden (judges) oluşan Dairece yerine getirir. Dairece yapılan oturumlara, 259 sayılı Kanununun 12. maddesinde belirtilen denetim fonksiyonlarını yerine getirmekle yükümlü bulunan hakimler, kendi denetim alanlarına giren kuruluşları ilgilendiren konular sözkonusu oldukça katılırlar.

### *b) Sayıştayca Yapılan Denetim*

İtalya Anayasası; Sayıştayın, kuruluşların "mali yönetiminin denetimine" katılacağını belirtmektedir.

Sayıştay "mali yönetimin denetimi" ifadesinin anlam ve kapsamını kendisi açığa kavuşturmuş ve mali yönetim denetiminden amacın, kuruluşun mali, idari ve ekonomik faaliyetlerinin tümünün yönetim faaliyetleri ile birlikte bir bütün olarak ele alınması olduğunu belirtmiştir.

Diğer bir ifadeyle kuruluşların özel kanunları ne olursa olsun tabi oldukları denetimin hedefi ekonomik, mali ve idari faaliyetlerinden oluşan mali yönetimleridir ve bu faaliyetler hiçbir şekilde tek tek ve kurumun yönetim anlayışından bağımsız olarak ele alınamaz.

Sayıştay, raporlarında ayrıca bu fonksiyonunu yerine getirirken faaliyetleri bir bütün olarak ele aldığı ve her ne kadar zaman zaman bu bütünün parçalarını oluşturan faaliyetleri tek tek ele alsada bu durumun, değerlendirmesini bir bütün olarak yapmasını engellemediğini belirtmektedir. Sonuç olarak bunlar düzenlilik ve performans denetiminin geleneksel kapsam kategorilerine tam olarak uygun düşmemektedir.

1958 tarih ve 259 sayılı Kanun hükümlerine ve denetime tabi kuruluşlar, Sayıştaya 4. maddede belirtilen belgeleri, örneğin bütçelerini, bilançolarını ve kendi raporlarını göndermek zorundadırlar. Bu kuruluşlar ayrıca mali yıl boyunca yazılan iç denetçi raporlarını da Sayıştaya göndermek durumundadırlar.

### *c) Soruşturma Yetkileri*

Sayıştayca denetim, denetime tabi kuruluş ve bakanlıkların mali yıl sonuçlarının ilgili kanun ve düzenlemelere uygun olarak yapılıp yapılmadığının kontrolünü içerir. Bu görevini yerine getirirken gerekli tüm bilgilere sahip olabilmek için Sayıştay, 1934 tarihli Sayıştay Kanununun 16. maddesi ve 259 sayılı Kanunun 5 ve 6. maddeleri ile kendisine verilen soruşturma yetkilerini kullanır. Sayıştay bu yetkilerini, incelemeye tabi olan mali yılın sonunda veya yıl boyunca özellikle de Sayıştay hakimlerinden birisi herhangi bir kurumun hesaplarını denetlerken kullanır.

Bu ek yetkiler 2. ve 12. maddeler uyarınca denetime tabi olan kurumları ilgilendirip ilgilendirmediklerine bağlı olarak değişik şekillerde kullanılır.

Birinci durumda, ilgili Devlet kurumlarının Denetçiler İç Kuruluna bağlı temsilcileri, Sayıştayın talebi üzerine Sayıştaya, görevlerinin sorumluluğuna bağlı olarak kanun ve düzenlemelerle toplamaya yetkili kılındıklarını tüm bilgileri vermeye mecburdur. Bunun yeterli olmadığı durumlarda Sayıştay, mali yönetime ilişkin bilgi ve belgeleri doğrudan Bakanlık veya kurumlardan talep edebilir (Madde 6)

İkinci durumda soruşturma faaliyeti Yönetim ve Denetim Kuruluşlarının toplantılarına katılan Sayıştay hakimince yürütülmektedir.

Kısacası Sayıştay denetimine tabi tüm kurumlar 1958 tarih ve 259 sayılı Kanun uyarınca 4. maddede belirtilen belgeleri Sayıştaya göndermek zorundadır. Her halükarda Sayıştay, görevini yerine getirebilmek için gerekli gördüğü her tür bilgi ve belgeyi elde etmeye yetkilidir. Bu bilgi ve belgeler ya Daireye atanan hakimin emriyle, ya 12. madde uyarınca atanan hakimlerin emriyle ya da Birleşik Dairelerin emriyle sağlanır.

#### *d) Raporların Kabul EdiliŖi*

1958 tarih ve 259 sayılı Kanunun 7. maddesi uyarınca SayıŖtayın ilgili Dairesi, denetlenen kurumların hesaplarıyla birlikte kendi raporunu Parlamento'ya sunmak zorundadır. Sözkonusu Kanunun 8. maddesi uyarınca da SayıŖtay, yönetimde bir düzensizlik sözkonusu olduğunda veya belirtilmesini gerekli gördüğü her durumda yorumlarını ilgili Bakanlıklara iletebilir.

Parlamento raporlarının ve 8. madde uyarınca sunulan yorumların yetkili Dairenin üye tam sayısı ile onaylanması gerekir.

259 sayılı Kanunun 7. maddesi hükmü uyarınca 4. maddede belirtilen belgelerin SayıŖtaya gönderilmesinden itibaren en geç altı ay içinde SayıŖtayca bu belgelerin ve denetim sonuçlarının Parlamento'ya sunulması ve bunlara böylece etkili bir denetim için kamuoyuna maledilme özelliğinin verilmesi gerektiğini hükme bağlamaktadır.

259 sayılı Kanun rapor taslağının hazırlanması, kabul edilmesi ve Parlamento'ya sunulmasına ilişkin prosedürlere ilişkin bir hüküm getirmemektedir. Bu tür prosedürler diğer bazı kurullarla düzenlenmiŖ bulunmaktadır.

Raportör (Daireye atanan veya 12. madde uyarınca görevlendirilen hakimlerden birisi) rapor taslağını Daire Sekreteryası ile birlikte hazırlayıp Daireye sunar. Rapor ilgili Dairede bu amaçla toplanan özel bir oturumda tartıŖılır. SoruŖturma gerektiren veya sözkonusu bakanlık veya kuruluŖun sorgulanması gerektiği durumlar saklı tutulmak kaydıyla rapor kabul edilir. Raporun son Ŗekli ayrıca Meclise, Senatoya, BaŖbakana ve ilgili Bakanlıklara gönderilir.

Gerekli bilgileri topladıktan ve eğer ihtiyaç duyuyorsa soruŖturma yaptıktan sonra, daha önce belirtilen hakimlere sunulan konuları çözümlenmekle mükellef olan Daire, kendi değerlendirmesini yapar ve incelemeye tabi konuların yasallığına ve düzenliliğine karar verdiği takdirde bunu bir yargı kararı ile sonuca bağlar. Ama eğer incelenen konuların, ister tek bir belge ister bir olaylar bütünü olsun, genel yasal sisteme veya denetlenen kuruluŖun yasına veya iç iŖleyiŖine uygun olmadığına karar verirse, bu uygunsuzluğu da bir yargı kararı ile belirler.

Bu iŖlem denetim faaliyeti ilgili belgeleri, kurumun genel faaliyetinin yürütülmesini, veya kurumun bağlı bulunduğu Bakanlığının ilgili belgelerini ve faaliyetlerini kapsamaktadır.

SayıŖtay'ın denetlenen konuya ilişkin yorumları, genel hatları üzerinde anlaşmaya varıldıktan sonra bir belge ile açıklanır. Bu belgenin giriŖinde yasal hüküm ve düzenlemelere yer verilir, olaylar kısaca belirtilir ve hükme esas teŖkil eden sebepler açıklanır. Sözkonusu raporun içeriğinde sadece bir belge veya eylemin kanunsuzluğundan söz edilmekle kalınmaz, aynı zamanda Maliye Bakanlığı ile denetlenen kurumun bağlı bulunduğu Bakanlık, gerekli iŖlemi yapmaları için uyarılır veya bazı durumlarda da yetkililerden denetlenen kuruma karŖı bir takım önlemler alması istenebilir.



İçerdiği konuların önem derecesine bağlı olarak rapor, Başbakan'a ve bazı hallerde de iki Meclisin Başkanlarına sunulur.

Bu raporda veya Parlamente'ya sunulan genel raporda Sayıştayca ileri sürülen ancak, bir eylem veya işlemi hükümsüz kılmamakla birlikte bunların kanunsuzluğunu belirten yargılar Parlamente'ya, Bakanlığa ve ilgili kuruluşa gerekli yasal önlemleri alma görevini yükler.

#### *Yerel Yönetimler*

##### *- a) Sayıştayın görevleri*

2 Şubat 1982 tarih ve 51 sayılı Kanununun 13. maddesi Sayıştaya daha önceki görevlerinden farklı bir görev yüklemekte ve yerel yönetimleri inceleyip değerlendirerek bulgularını objektif bir biçimde Parlamente'ya iletmesi gereğini hükme bağlamaktadır.

#### *Bu düzenleme aşağıdaki temel görevleri gerektirir:*

i) Sekiz binden fazla nüfusu bulunan tüm şehir ve yerleşim birimleri Bölgesel Denetim Komitelerince onaylanmış hesaplarını yerel yönetimlerden sorumlu Daireye intikal ettireceklerdir.

ii) Sayıştay her yıl kendisine intikal ettirilen hesapların bir listesi ile birlikte hesaplarını göndermeyi ihmal eden yerel yönetimlerin bir listesini varsa bunları mazur gösterecek gerekçelerle birlikte Parlamente'ya sunacaktır.

iii) Sayıştay kendisine verilen görevi layıkıyla yerine getirebilmek için yerel yönetimlerden ve kamu kuruluşlarından her tür veri, bilgi ve belgeyi temin etmeye yetkilidir.

iv) Sayıştay Yerel Yönetimler Dairesi her yıl 31 Temmuz tarihinden önce, kendisine gönderilen hesaplarla ilgili olarak ne tür bir değerlendirme yapmayı düşündüğüne ilişkin bir planı, bu değerlendirmeyi yaparken takibedeceği kriterleri de belirtir biçimde Parlamente'ya sunacaktır.

Sayıştayın faaliyetlerini önceden planlama gereği büyük bir yeniliktir çünkü Sayıştay gibi bir denetim organı ilk defa olarak kendi analiz ve değerlendirmeleri sırasında uygulamak istediği metod ve prosedürler yanında faaliyet alanlarını da göstermek durumunda bırakılmıştır. Böyle bir uygulama hem Parlamente'nun hem de ilgili yerel yönetimlerin bu konudaki yorumlarını belirtmelerine ve Sayıştay'ın da gerek amaçlarını gerek seçtiği kriterleri bu yönde değiştirmesine olanak tanımaktadır.

Söz konusu yasa iki ayrı çalışma metodunu içermektedir. Bunlardan birisi temel yapıyı kurmak için gerekli sistematik verilerin toplanmasından ibaretken diğeri örnek bir araştırmaya dayalı analizden ibaret bulunmaktadır. Birinci metodun yapısı aynı kalırken ikincisi bir yıldan diğereine değişiklik göstermektedir.

v) Sayıştay Dairesi öngörülen plan doğrultusunda hesapları inceleyecek ve son üç yıl içinde harcamalarında büyük artış görülen ve fert başına harcaması ortalamanın üstünde olan kuruluşların mali yönetimlerini soruşturacaktır.

vi) Sayıştay Dairesi her yıl 31 Temmuz tarihinden önce yerel yönetimlerin faaliyeti ve yönetimine ilişkin değerlendirme sonuçlarını gösterir nihai raporu Parlamento'ya sunacaktır.

Ancak sadece mali veri içeren bilançolara dayanarak kapsamlı bir değerlendirme yapmak Daire açısından çok zor bir iştir. Sonuç olarak Sayıştay Dairesinin hem yerel yönetimlerin gerçeklerine, hem yasalara uygun referans göstergeler hazırlaması gerekmektedir. Bu nedenle Sayıştay, yerel yönetimlerden ve kamu idarelerinden, incelemeye tabi idari faaliyetleri daha iyi değerlendirmesini mümkün kılacak kapsamlı bilgi, veri ve açıklamaları istemeyi sürdürecektir.

#### *- b) Dairenin İncelemesi*

Yerel Yönetimler Dairesinin birkaç yıllık faaliyetleri, yerel yönetimlere ilişkin Sayıştay denetim ve yargısını etkileyen üç aşama bulunduğunu ortaya koymuştur. İlk aşama Sayıştay denetimine tabi yerel yönetimlere ilişkin mali ve organizasyona yönelik genel verilerin birleştirilmesi aşamasıdır. İkinci aşama yerel yönetim hesaplarının belirli faaliyetler veya bölümler (bakanlıklar) itibarıyla özelliklerini yansıtan seçme örneklerinin denetim amaçlarına uygunluğunun mukayeseli analizi aşamasıdır. Üçüncü aşama ise tek tek kuruluş hesaplarının incelenmesi aşamasıdır.

Kanun koyucu, Sayıştayca şehir ve yerleşim birimlerinden nüfusu 8.000'in üstünde olanların incelenmesi için hüküm getirirken bunların, toplam nüfusun % 70 ini ve eldeki mali kaynakların % 80 ini oluşturduğu varsayımından hareket etmiştir.

#### *- c) Sayıştaya verilen görevin yapısı*

Sayıştay'ın yerel yönetimler üzerindeki denetimi düzenlilik denetimi temeline dayalı bir denetim olmadığı için yapılan işi geleneksel denetim tanımını içine sokamıyoruz. Bu konuda yapılan iş, yönetim mekanizmaları ve alanlarının gelir ve gider cinsinden anında mukayeseli analizinin yapılması olup denetim tanımı geniş anlamda ele alındığında performans denetimi gibi düşünülebilir.

Böyle bir denetim kendine özgü bir biçimde harcamadan sonra yapılan denetimdir. Bu denetimden asıl amaç, yerel yönetimlerce elde edilen sonuçların değerlendirilmesi ve aynı hataların tekrarlanmasının önlenmesidir.

Bunun da ötesinde Sayıştay Dairesinin faaliyetlerine getirilen sınırlamaların yanısıra kanun hükümlerine bakıldığında, Dairenin yapmakla mükellef olduğu işin yerel yönetimlere ilişkin düzenlilik ve performans denetimini birlikte yürütmek ve bu idareler hakkında genel bir hüküm vermek olduğu görülür.

Güçlü bir yönetim (sound management) kavramı, idari işlemlerin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun gereklerine göre yürütülmesini ima etmektedir. Güçlü yönetim eksikliği; görevlerin ihmali, planlanmış faaliyetlerin uygulanmasını mümkün kılacak zaman eksikliği ve maliyetlerle sonuçlar arasındaki çelişki gibi bir dizi nedenden ileri gelebilir.

#### - d) Parlamento'ya Rapor Sunulması

Sayıştay Dairesinin Parlamento ile ilişkiler açısından faaliyetleri, yerel yönetimlerin mali yönlerini değerlendirmek ve bu suretle yasama organına yerel yönetimleri ilgilendiren konulara ilişkin çıkaracağı kanunlarda yardımcı olmak amacıyla yöneliktir. Bu değerlendirme Sayıştayca yapılırken, idari işlemlerin etkinlik, verimlilik, tasarruf ve karlılık sağlayıcı olup olmadıkları yönünden incelenmesine özel önem verilir. Böyle bir sonuca ulaşılması da yürürlükteki yasalara uygun olarak yürütülen idari faaliyetlerden elde edilen sonuçlar ile bu sonuca ulaşılması için mevcut kaynakların ne şekilde kullanıldığı ve zamanlandığı arasındaki ilişkinin irdelenmesi ile mümkün olabilir.

Harcamalar, Dairece, yerel yönetimlerin homojen grupları ve her faaliyet alanı için nicel ve nitel veriler cinsinden değerlendirilir.

Bu işin esas amaçlarından birisi Parlatentonun ekonomik ve politik atmosferi değerlendirmesini ve ülkenin genel ekonomik ve mali yapısına uygun olarak yerel yönetimlere ilişkin gerekli yasal önlemleri almasını sağlamaktır. Rapor ayrıca kaynakların merkezden taşraya ne şekilde dağıtıldığına ilişkin kamu politikalarının analizinde de kullanılır.

Yerel yönetimlerden sorumlu Sayıştay Dairesi tüm kamu maliyesine ilişkin olarak Sayıştayca yürütülen raporlama faaliyetinden bağımsız düşünülemez çünkü, herhangi bir yerel veya sektörel değerlendirme genel yapıdan bağımsız yapıldığında hiçbir anlam ifade etmez.

Yıllık raporuna ilaveten Daire, her iki Meclise de ya onların talebi üzerine ya da kendi inisiyatifle yerel yönetimlere ilişkin olarak Meclisleri ilgilendireceğini düşündüğü çeşitli konular hakkında ara raporlar sunabilir.

#### SONUÇ

Kısaca performans denetimi denilen denetim tarzına ilişkin görüşlerimin sonunda bu denetim tarzının etkinliği hakkında birkaç şey söylemek istiyorum.

Bir performans denetimi kesinlikle eleştiriye dayalı bir analizden ibarettir. Özel bir şirkette bu olay sadece maliyet ve kar kıyaslamasıyla sınırlı olabilir. Şunu da unutmamak gerekir ki özel şirkette kâr, normal veya geçici piyasa şartlarına ve ileriye dönük olarak öngörülebilir değişikliklere bağlıdır. Şirket kavramı geniş anlamda kullanıldığında ve kamu kuruluşları aynı sermayeyi kullanan bir kamu şirketi olarak düşünüldüğünde, performans denetimi, değerlendirmede kullanılacak standartlar ve göstergeler üzerinde görüş birliğine varılmasının zorluğu nedeniyle güçleşmektedir.

Politik ve sosyal faktörler eğilimlere bağlı olarak çeşitli baskılar yaratmakta ve bu nedenle de denetime tabi tutulan yönetim dönemi içinde çeşitli programlar ve buna ilişkin kaynak tahsisinde bazı değişiklikler olabilmektedir.

Ayrıca incelemeye tabi yönetim faaliyetine temel teşkil eden gerçek standardın tespitinin güçlüğü de bu değerlendirmeyi zorlaştırmaktadır. Denetçinin her zaman somut verimliliğin tespitine ilişkin olarak idarenin kendi değerlendirmelerinde kullandığı göstergeleri belli ölçülerde aşan göstergeler geliştirme riski vardır. Diğer taraftan performans denetimi sadece yönetim faaliyetinin gözden geçirilmesi ve belirli bazı göstergelere dayanarak bu faaliyetin değerlendirilmesi ile sınırlı tutulmalıdır. Değerlendirmeye esas göstergeler çok soyut olmamalı ve kontrol edene kendi yargısını kullanabileceği bir alan bırakmalıdır. Faaliyette bulunan ve bu faaliyetlerinden ötürü tüm dünyaya karşı sorumlu olan idarenin yetkilerini elinden almamak için, performans denetimi, değerlendirmeye dayalı düzeltici bir fonksiyon üstlenmeli ve bu fonksiyonunu idarece kabul edilebilecek açıklamaları içeren gözlemlere dayandırmalıdır.

Bildiğiniz gibi Sayıştaylar performans denetimi yaparken yanlış buldukları şeyleri düzeltme yetkisine sahip olmayıp sadece Parlatmentonun ve idarenin üst yöneticilerinin dikkatini bu yanlış veya eksik buldukları şeyler üzerine çekme amacı gütmektedirler.

Bu nedenle denetimin gerçek etkinliği sadece denetim raporunun en iyi şekilde hazırlanıp sunulmasına bağlı olmamakta ayrıca bu raporun muhataplarının raporda yer alan tavsiye ve talepler doğrultusunda gerekli tavrı almalarını da gerektirmektedir.

Denetimin hiçbir yaptırımının olmadığı yerde muhatabın gerekli tavrı alması ancak onun, denetçi tavsiyelerinin tamamen bağımsız, tarafsız, analitik ve eleştirel bir incelemeye dayalı ve daha iyi bir yönetim için yapıcı olduğuna inanması ile mümkündür. Ancak bu şartla bir denetim ve özellikle de performans denetimi amacına ulaşabilir ve etkili olabilir.