

PERFORMANS DENETİMİ (*)

Hüseyin Özer

Sayıştay Uzman Denetçisi

1- GİRİŞ

Denetim çok eski bir meslektir. İnsanın sayı saymayı öğrendiği andan itibaren başladığını söyleyebiliriz. İşlemlerin az ve basit olduğu başlangıçta günlük hesapların kontrolü ile görevlendirilmiş bir kişi akşamları gün boyunca harcamada bulunan kişiye (Munshi) her bir işlemi miktar ve mahiyet itibariyle okuturdu. Hesapları dinleyerek görüş veren ve düzeltilmesi gereken hususları belirten bu kişiye "dinleme" kavramından hareket edilerek "Denetçi" (Auditor) denmiştir.

Zamanla denetçi her bir hesabı kelimesi kelimesine dinleme yerine bütün işlemleri fiziki olarak doğrulama usulüne geçmiştir. Eğer varsa hataları, eksikleri, suistimalleri de belirtmektedir. Sanayi Devriminden sonra kurulan işletmeler hesap hileleri, hata ve suistimaller yapılmasını önleyecek yöntemler önermeleri için denetçiler istihdam ettiler. Bu aşamada denetimin hükümet kademesindeki yeri ve dünyanın çeşitli yerlerinde özellikle İngiltere ve Amerika'da yasama organlarınınca tanınmaya başlandı.

Denetim kapsam ve derecesi gelişimini yıllar boyu sürdürdü. Yirminci yüzyılda işletmelerde işlem artışıyla birlikte işlemlerdeki karmaşıklık da arttıkça denetçinin işlev alanı da genişledi. Denetçiden ayrıca bilançoların ve kar ve zarar tablolarının doğru olarak düzenlenip düzenlenmediğini ve işletmenin ilişkilerini tam olarak gösterip göstermediğini belirterek mali durum hakkında görüşünü açıklaması da istendi. Bu toplu denetim yolunda ilk adım olmuştur. Diğer taraftan hükümet denetiminin kapsamı ve rolü de genişlemeye devam etmekteydi. Hükümet denetçileri sadece hesapların doğruluğu ve denkliği üzerine rapor sunmakla kalmayıp, harcamaların kanun, tüzük, yönetmelik ve mali uygunluk kriterlerine uygunluğu durumunu da araştırmaktaydılar.

Denetim faaliyet alanının genişletilmesiyle birlikte kaynakların yönetiminde odak noktası tutumluluk, verimlilik ve etkinlik üzerine yönelmiştir.

2- DENETİMİN TÜRLERİ

Bu şekilde gelişen denetimin çeşitli türleri vardır :

A- Düzenlilik Denetimi (Regularity Audit-Geleneksel Denetim) :

Bu denetim türü, denetime tabi kuruluşların muhasebe kayıtları ve mali tablolarının incelenmesi ve değerlendirilmesi ile işlemlerin mevzuata uygunluğunun denetimi olup mali denetim ve uygunluk denetimlerini kapsamaktadır.

(*) 4.3.1992 tarihinde yapılan Performans Denetimi Konferansı konuşma metni.

a) Mali denetim (Financial Audit)

İdare hesabı ile diğer mali verilerin doğru olup olmadığının, muhasebe kayıtları ve diğer destekleyici kanıtların incelenmesi suretiyle ortaya çıkarılmasıdır.

b) Uygunluk denetimi (Compliance Audit)

Kurumun işlemlerinin mevzuata uygunluğunun denetlenmesidir.

Mali ve uygunluk denetimlerini kapsayan düzenlilik denetimi sadece harcamaların yasaya uygunluğunu ve muhasebe kayıtlarının tutulmasını incelediğinden harcamaların sonuçlarını değerlendirmede ve dolayısıyla kamu fonlarının kullanımını hakkında bilgi vermede yetersiz kalmaktadır.

Bu gereği karşılamak için performans denetimi denilen yeni bir denetim türü geliştirilmiştir.

B- Performans Denetimi :

Denetlenen kurumun kaynaklarını (işgücü, para, malzeme ve makinalar) verimli, etkin ve iktisadi (tutumlu) bir biçimde yönetmede ve kullanmada gerekli özen gösterip göstermediğinin denetlenmesidir.

Klasik denetimle (yani düzenlilik denetimi ile) Performans denetimi arasındaki farkı şu şekilde açıklayabiliriz :

1- Düzenlilik denetiminde; mali durum ve mevzuata uygunluk hakkındaki kanaati açıklamak için sadece mali veriler kullanılabilirken performans denetiminde kurumun başarısı ve gerçek performansı üzerine değerlendirme yapmak için hem mali hem de mali olmayan veriler kullanılır.

2- Düzenlilik denetimi sadece harcamaların meşruluğu, uygunluğu ve düzenliliği yönlerinden inceleme yaptığından kapsamı dardır. Performans denetimi ise verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun gerçekleşme derecesini saptamak için çeşitli yönetim işlerini incelediğinden kapsamı geniştir.

3- Düzenlilik denetiminin süreci ve kriterleri gelişmiş olmasına karşın performans denetiminin belirli kriteri yoktur. Bu denetim tipi için gerekli olan teknikler kurumun tipi ve niteliğine göre hazırlanır.

4- Düzenlilik denetiminde işlemler üzerinde durularak hata, atlama, yolsuzluk ve uygunsuzluklar belirlenirken performans denetiminde bir kuruluş, bir program veya projenin genel işleyişi hakkında rapor vermek asıldır. Bu genel işleyiş hakkında fikir verirken tabii ki hata, atlama ve yolsuzluk konuları da incelenir.

5- Performans denetimi kurumların hedef ve amaçlarını gerçekleştirme derecesini değerlendirir. Ancak düzenlilik denetiminde bu tür yorumlara girilmez.

6- Düzenlilik denetimi işlemler bittikten sonra onlar üzerinde yapılan denetimdir. Performans denetimi ise geleceğe yöneliktir. Geçmiş ve şu andaki durumu gelecekteki projeler açısından inceler.

7- Düzenlilik denetiminde alışılmış mesleki kurallar ve denetim teknikleri kullanılırken performans denetimi için uzmanlık bilgisi gerekmektedir.

8-Düzenlilik denetimi sadece düşünceleri açıkladığından statiktir ancak performans denetimi sistemler, işlemler ve usullerin geliştirilmesi için genel yorumlarda bulunduğundan dinamiktir.

9- Düzenlilik denetimi yönetimi sınırlayan etkenleri gözönüne almaz fakat performans denetimi rapora yönetimin başarısızlıkları yanında başarılarını ve onu sınırlayan etkenleri de alarak mümkün olduğunca tarafsız olmaya çalışır.

C- Geniş Kapsamlı Denetim (Comprehensive Audit) :

Bu terim Kanada Yüksek Denetim Kurumunca Mali denetim, Uygunluk denetimi ve Performans denetiminin bir arada yürütüldüğü denetim türünü ifade eder.

D- Program Değerlendirmesi (Program Evaluation) :

Bir programın mevcut şartlar ışığında hedeflerinin yeterliliği, planlanması, tasarlanmış olan veya olmayan sonuçları açısından periyodik, bağımsız ve objektif olarak değerlendirilmesidir.

3- PERFORMANS DENETİMİ

A) Performans Denetimi Kavramının Oluşumu

Son yıllarda hükümet denetiminin geleneksel kavramı bir değişim geçirmiştir. Bu değişimde;

a) Hükümetlerin, ülkelerin sosyo-ekonomik gelişiminde aktif bir rol üstlenmesinin ve bu nedenle hükümet faaliyetlerinin hacminin genişlemesinin;

b) Kamu kaynaklarının kıtlığı nedeniyle harcanan paralardan tam verim sağlama ve bu nedenle rasyonel karar verme gereğinin ortaya çıkışının,

c) Demokratik kurumların gelişmesiyle halkın ve temsilcilerinin bilincinin artması, dolayısıyla da kamu kaynaklarını kullananlardan hesap verme sorumluluğuna sahip olmasının beklenmesinin büyük rolü vardır.

Bu gelişmelere paralel olarak 1977 yılında Lima'da toplanan INTO-SAI IX. Kongresi sonucunda bir Deklarasyon yayınlanmış ve sözkonusu Deklarasyonda performans denetimine yer verilerek; "Yüksek Denetim Kurumlarının denetim amaçlarının mali yönetimin yasallığını, düzenliliğini, verimliliğini, etkinliğini ve iktisadiliğini belirlemek olduğu, bunların tümü-

nün eşit önemde bulunduğu ve bu amaçlardan herbirine verilecek nisbi önemin Yüksek Denetim Kuruluşunun kararına bırakıldığı" açıklanmıştır.

Bunu takiben başta A.B.D., Kanada, İsveç gibi birçok gelişmiş ülkenin ve Filipinler, Malezya, Kore gibi birçok gelişmekte olan ülkenin denetim kanunlarında performans denetimini içerecek şekilde değişiklik yapılmış, böylece denetim düşünce ve yaklaşımı yeni bir boyut kazanmıştır.

B- Performans Denetiminin Tanımı

Yukarıda denetim türlerini belirtirken kısa bir biçimde tanımını verdiğimiz performans denetimi kavramını tekrar ele alıp bu tanımda geçen sözcükleri açıklamak istiyorum :

"Performans denetimi kaynakların verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkeleri açısından yönetilip yönetilmediğini ve mali sorumluluğun gereklerinin makul ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için bir kurumun faaliyetlerinin değerlendirilmesidir" demiştik.

Bu tanımda geçen sözcüklerden,

Değerlendirme : Denetçinin geçerli ve güvenilir kanıtlara dayanarak bir yargıya varması anlamındadır. Denetçi kurumun performansına ilişkin yargısını genel kabul görmüş denetim usullerine başvurarak oluşturur.

Faaliyetler : Performans denetimi bir kurumun mali faaliyetlerinin yanı sıra mali olmayan faaliyetlerini de içerir. Bu nedenle denetçilerin denetlenen kurumun teknik işlemlerini anlamaları gerekir. Bu durum, denetçilerin sosyal ve fen bilimcileri ve diğer uzmanlarla ilişki kurmalarını zorunlu kılar.

Kurum : Performans denetimi bir kurumun faaliyetlerini bir bütün olarak inceler. Genel bir sonuca varabilmek için kurumun işletme çevresiyle birlikte bir bütün olarak incelenmesi zorunludur.

Kaynaklar : Bir kurumun kaynakları para, insan, araç, gereç ve makinanalardan oluşur. Performans denetimi bütün bu kaynakları denetler.

Yönetim : Yönetim; planlama, örgütlendirme, finansman, yönlendirme ve kontrol etme gibi işlevleri içerir. Performans denetimi yönetimin bütün bu aşamalarını denetler; sadece kaynak kullanımı ile ilgilenmez.

Tutumluluk : Performans denetiminde tutumluluk temel bir unsurdur. Kurum hedeflerinin gerçekleştirilmesinde kaynakların en düşük maliyetle kullanımı asıldır.

Verimlilik : Girdi ve çıktı ilişkilerini gösterir. Kaynaklardan yararlanma ile ilgilidir.

Etkinlik : Bir kurumun hedeflerini ne ölçüde gerçekleştirdiğini ifade eder.

Mali sorumluluğun (hesap verme sorumluluğunun) Gereklere :

Kamu yöneticileri yasama organının tayin ettiği politikaları uygun programlara dönüştürerek yerine getirmekle yükümlüdür. Bu programları uygulayabilmek için kendilerine belirli kaynaklar tahsis edilir. Programlarının sonucunu bir raporla yasama organına iletmeleri beklenir. Kamu harcamalarındaki savurganlığın azaltılmasındaki önemin giderek daha çok fark edilmesi sonucu yasama organı Bakanlıklar ve kamu kuruluşlarının işlemleri hakkında daha fazla rapor istemeye başlamıştır. Sayıştaylar birçok ülkede hükümet işlemlerinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu konusunda rapor verme yetkisiyle donatılmıştır. Sayıştay raporu hesap verme sorumluluğu açısından yürütme raporlarının yeterliliği üzerine yorumlar içerir. Yasama organına yürütme organının raporlarının ulaşılan sonuçların tam ve tatmin edici bir açıklamasını sağlayıp sağlamadığını bildirir. Yürütme organı raporları eksik, şüpheli ve yetersiz olduğunda bu husus denetçi raporunda yer alır. Böylece performans denetimi sonucu oluşan Sayıştay raporları kamu yöneticileri arasında hesap verme sorumluluğunu artırıcı bir fonksiyon üstlenir.

Makul Olma : Denetçi performans denetimi sonucunda rapor yazarken ideallerle hareket etmez. Bazı bilgilerin maliyeti zahmetine değmeyecek kadar yüksek olabilir. Denetçi bu tip bilgiler üzerinde ısrar etmez. Makul ölçüde mümkün olan ile tatmin olur.

C- Tanımını verdiğimiz Performans Denetiminin Unsurları :

Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk

Gelir ve gidere ilişkin olarak kullanılan bu üç kavram birçok denetim organının faaliyetinde yer almakta ve bu denetimlere (management auditing, operational auditing ve value for money gibi) çeşitli isimler verilmektedir. Bunlar aralarında ayırım yapılmayacak derecede ufak tefek farklılıklarla hemen aynı anlama gelmektedir.

a) Tutumluluk

Tutumluluk 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 anlamda 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 sonuca ulaşmaması sonucunu doğurur.

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

Ancak tutumluluk diğer amaçlarla birlikte değerlendirilmeli ve amaçları gerçekleştirmede gerekli olandan fazlasını harcamamak anlamında düşünülmelidir. Örneğin belirli malları en düşük teklifi verenden satın almak en ekonomik yol olabilir fakat kurum amaçlarını gerçekleştirmede bu en düşük maliyetli mallar yetersiz kalabilir. Onun için denetçi tutumluluk üzerine rapor düzenlerken amaçları gerçekleştirmede kurum etkinliğini gözönünde tutmalıdır.

Tutumlu olmayan uygulamalara bazı örnekler verirsek bunları :

- Bir işi yaparken gereğinden fazla yöntem kullanılması
- Gereğinden fazla çaba harcanması
- Amaca hizmet etmeyen işlerin yapılması
- Sürekli bozulan ve onarıma gereğinden fazla ihtiyaç gösteren eski teçhizat kullanılması
- Yetersiz hizmet veren malzeme üzerinde kalite kontrol eksikliği şeklinde sıralayabiliriz.

b) Verimlilik

Bir kurumun 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 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 en aza indirmeyi amaçlayacaktır.

Verimlilik iki ögenin birleşmesidir. Bunlardan birisi organizasyona ilişkin öge, diğeri ise faaliyetlere ilişkin ögedir. Organizasyona ilişkin öge iç çalışma yöntemlerine ilişkin 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 olur. 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 faaliyete ilişkin verimsizlik sorunu ortaya çıkar.

Sonuç olarak bir yönetim en uygun kaynak kullanımı sağladığı ölçüde verimlidir.

Verimsizlik kaynakları şöyle sıralanabilir :

- Yönetim ve işletme sistemlerini tasarlama, inceleme ve değerlendirilmede gerekli özenin gösterilmemesi
- Teçhizatların etkisiz kullanımı
- Belirsiz ve etkisiz işletme idaresi nedeniyle fazla stokların veya sermaye aktiflerinin birikimi
- Kadro fazlasının bulunması

c) Etkinlik

Etkinlik, bir kurumun tespit ettiği politika, proje ve aldığı tedbirlerle önceden saptanan amacını ne ölçüde gerçekleştirdiğini ifade eder. Amaca ulaşıldığı ölçüde bir yönetim etkinidir.

i) Etkinlik Ölçümünün Önkoşulları

- Çıktılar bir örnek ve tekrarlanabilir olmalıdır. Örneğin : Bir hastanede reçetelerin belli bir eczacı tarafından doldurulması gibi.

- Çıktının ölçülme zorluğunu giderebilmek için performans denetiminin kabul görmüş bir standardı olmalıdır. Örneğin bir öğretmenin bir haftada belli bir sınıfa olan ders saati sayısı bir standart olarak konulabilir.

- Standartların yokluğu halinde halihazırdaki çıktı önceki yılların çıktıları ile karşılaştırılabilir. Bazen bu karşılaştırma özel sektör ile yapılabilir. Bu durumlarda geçmiş yılların verileri ya da özel sektör verileri standart olarak kabul edilir.

ii) Etkinlik Ölçümünün Avantajları

Etkinlik ölçülebildiği takdirde;

- a) Nitelik ve niceliği kontrol etmeye yardım eder,
- b) Başarıyı göstermeye yardım eder,
- c) Bütçe ve planların hazırlanmasına yarar,
- d) Mal ve hizmetleri fiyatlandırmada rasyonel bir temel sağlar,
- e) Hizmetin ne düzeyde sağlanacağı konusunda karar vermeye yarar,
- f) Personel üzerinde performans tahminlerine yardım eder.

Etkinlik denetimi belki de performans denetimindeki en önemli alandır. Kaynak kullanımında tutumluluk ve verimlilik sağlanmış olmasına karşın denetlenen kurum hedeflerine ulaşamamış olabilir. Etkinlik ölçümünde denetçi;

- a) Denetlenen kurumca hedeflerin ölçülebilir nitelikte tanımlanıp tanımlanmadığını,

b) Hedeflerin gerçekçi olup olmadığını (Bu hedefler hükümete ekstra kaynak sağlamak için konulmuş olabilir)

c) Hedeflerin ne ölçüde gerçekleştirildiğini

d) Hedeflerin başarılması için seçilen araçların

ayrıntılı alternatif analizlerine dayandırılmış olup olmadığını

e) Eğer sağlanan bir gelişme varsa bunun ne ölçüde denetlenen kurum faaliyeti ve politikalarına atfedilebileceğini

f) Denetlenen kurumun hedeflerin gerçekleşmesi için seçilen araçların etkinliğini temsil edecek tatminkar bir düzenlemeye sahip olup olmadığını,

gözönünde tutacaktır.

Etkinlik ölçümünde çıktı ve sonuç arasında bir ayırım yapılması gerekmektedir. "Çıktı" kelimesi kurum içindeki belli girdilerin sonuçları ile ilgiliyken "Sonuç" kelimesi bu çıktının yan etkilerini ifade etmektedir. Bunu bir örnekle açıklarsak ve belli bir maliyetle belli sayıda drenaj kanalı yapımı işini düşünürsek; kanallar bu projenin çıktıları, kanalların yeraltı suyunu ne ölçüde azalttığı da projenin sonucunu gösterir.

Her projenin sonuçlarını belirlemek o kadar kolay olmayabilir. Bunu projenin planından çıkarmak her zaman mümkün değildir. Sonuçlar planda belirtilse bile muhtemel negatif sonuçlar gözardı edilmiş olabilir. Bu nedenle denetçinin bir projenin sonuçlarını tanımlarken kendi yaratıcılığını kullanması şarttır.

iii) Etkinlik Denetiminde Sorunlar

Projelerin veya programların etkinliğini değerlendirecek uygun performans ölçümleri saptamada üç sorun vardır. Bunlar :

1- Bir ihtiyacın giderilmesinde iç içe girmiş çok sayıda faktör rol oynayabilir. Örneğin eğitimde; sınıfın büyüklüğünden ve öğretmenlerin kalitesinden teçhizat arzına kadar kurumun etkinliğini etkileyecek çok sayıda faktör vardır. Bunlar içinde salt kurumsal faaliyetlerin etkisini analiz etmek çok güç olabilir.

2- Kurum dışından kaynaklanan faktörler bir program veya projenin sonucunu etkileyebilir. Örneğin tüketicilerin gelirleri ve sosyal statüleri gibi. Bu durumda kurumun başarı veya başarısızlığını bu faktörlerden soyutlayarak analiz etmek mümkün olmayabilir.

3- Bazen etkin olmanın maliyeti çok yüksek olabilir. Örneğin öğretmen sayısını artırmak, kaynak kitap sayısını artırmaktan daha etkili olacağı halde öğretmen sayısını artırmak çok daha pahalıya malolacağından etkinlik istenilen ölçüde sağlanamayabilir.

Etkinlik ölçümündeki bu güçlüklerden dolayı denetçi ihtiyatla hareket etmeli ve performans göstergelerini idareye danışarak belirlemelidir. Program hedeflerinin ölçülebilir ifadeleri olan bu performans göstergelerini belirlerken denetçi ulusal ve uluslararası standartları gözönünde tutmalıdır.

Denetçinin planda yer alan hedeflerin gerçekleşme derecesini tespiti gerekli olmakla birlikte denetim kriterini sadece orijinal planla sınırlandırma zorunluluğu yoktur.

iv) Etkinlik Ölçümü Kaynakları

Etkinlik ölçümünde denetçiler kamuoyu yoklamaları, uzman gözlemcilerin görüşleri, endüstri standartları ve iç kayıtlardan yararlanabilirler. Bunlardan;

a) Kamuoyu yoklamaları genellikle sosyal hizmetler alanında buşvurulan bir yöntemdir. Ancak sağlıklı bir netice elde edilebilmesi için anket formunun hazırlanışına ve örnek büyüklüğünü saptamaya gerekli özen gösterilmelidir.

b) Uzman gözlemci görüşleri : Uzman kişilerin önceden belirlenmiş bir takdir kriterini kullanarak belirli bir alandaki şartları değerlendirmesidir.

c) Endüstri Standartları : Bir programın sonuçlarının o alandaki geçerli standartlar veya diğer benzer programlarla karşılaştırılmasıdır.

d) İç kayıtlar ise yerleşim yerlerinin kullanımı ve kullanıcıların şikayetleri gibi iç kayıtların incelenmesidir.

Denetçi, etkinlik denetimini yaparken yukarıdaki kaynakları kullanarak kurumun öngörülen amaçlara ulaşmada ne derecede başarılı olduğunu değerlendirir.

Bunu yaparken de öncelikle kurumun görevini amacına uygun bir biçimde yapmasını sağlayacak ve etkinliğini geliştirecek bir mekanizmaya sahip olup olmadığını araştırır. Denetlenen kurumun böyle bir sistemi varsa bundan yararlanan denetçi raporunda bu sistemin etkinliği konusundaki görüşünü de belirtir. Eğer kurumun bir etkinlik ölçüm sistemi yoksa denetçi kendi sistemini kurar.

Etkinlik denetimi yaparken denetçinin programın dış etkilerini gözönünde tutmaya ve veri toplama maliyetinin denetimi ekonomik olmaktan çıkarmasına özen göstermesi gerekir.

v) Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk İlişkisi

Bir kuruluşun verimlilik, etkinlik ve tutumluluk durumları birbirine sıkı sıkıya bağlıdır. Hatta bunlar bazen birbirlerine ters düşerler. Örneğin : Bir postanenin tutumluluğu mektupların haftada birkez topluca gönderilmesiyle artırılabilir halde böyle bir uygulama kurumun etkinliğini engelleyebilir. Dolayısıyla performans denetiminde denetçi birbirleriyle çok ilişkili bu kavramları kısımlara ayırmak yerine kurumun tam performans sağlama-sında yönetimi engelleyen bir zayıflığın var olup olmadığı noktasını araştırmalı ve verimlilik veya tutumluluk arayışı içinde performans kalitesinden ödün vermemelidir.

SONUÇ

Yukarıda genel hatlarıyla sözünü ettiğimiz performans denetimi konusu son 15-20 yıldır dünya Sayıştaylarının gündeminde bulunmaktadır. Değişen dünya, demokratikleşme, kamu harcamalarının hacminin genişlemesi, halkın giderek kamu harcamaları hakkında daha çok bilgi sahibi olma isteği tüm Sayıştaylarda bu değişime uygun bir denetim türü olan performans denetimine geçme eğilimini güçlendirmektedir.

Sözkonusu yeni denetim türü beraberinde bazı zorluklar getirmekle beraber, değişen dünya ile bütünleşmek için bir an önce uygulamaya konulmalıdır. Nitekim Asya ve Afrikanın az gelişmiş ülkeleri ile gelişmiş batı ülkelerinin birçoğunda zaman kaybedilmeden bu denetime geçilmiştir.

Bu konuda zamanın önemini vurgulamak için Robert Kennedy'den alınma kısa bir öykü ile sözümü bitirmek istiyorum.

Büyük Fransız Meraşali Lyautey bir gün bahçıvanından bahçesine bir ağaç dikmesini ister. Bahçıvan bu ağacın büyümesinin yüz yıl alacağından söz ederek itiraz eder. Bunun üzerine Mareşal : "Öyleyse yitirecek zamanımız yok ağacı hemen bugün öğleden sonra dik" diye emir verir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Abid Naimatullah " Performance Evaluation and Performance Audit" Director General (PAW) Pakistan 1990,
 - Bokhari Riaz "Pakistan'da Performans Hesap Kontrolünün Uygulanması" Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu 125. Kuruluş Yıldönümü Kutlamaları, Ankara 1987,
 - GOVERNMENT AUDITING STANDARDS GAO, WASHINGTON D.C. 1988,
 - Khan Muhammed Akram "A Beginner's Introduction to Auditing" Director - General of Research. Development Department of the Auditor - General of Pakistan,
 - Khan Muhammed Akram "Executing Performance Audit" Audit Programme
 - Khan Muhammed Akram "Planning for Performance Audit"
 - Khan Muhammed Akram "Performance Auditing the Three Es"
 - Operational Auditing GAO, 1985,
 - Policy, Project, Communications Manual GAO, 1989.
 - Undertaking Performance Audit Volume II, Department of the Auditor General of Pakistan 1985,
 - Qureshi Wazir Ahmad "Evaluation and Practice of Comprehensive Auditing in Canada, Should Pakistan Follow the Example," Department of the Auditor - General of Pakistan,
-
- Development Department of the Auditor - General of Pakistan (Pakistan Sayıştay'ı) tarafından 14 Eylül - 17 Ekim 1991 tarihleri arasında düzenlenen "Performance Audit" konulu "Intensive Training Programme" çerçevesinde edinilen bilgiler ve sağlanan dokümanlar,