



1996-2017 DÖNEMİNDE SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİMİNİN KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDEKİ ROLÜNÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF THE ROLE OF THE COURT OF ACCOUNTS PERFORMANCE AUDIT IN THE PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT SYSTEMS IN PERIOD OF 1996-2017

Elif Ayşe ŞAHİN İPEK¹

Öz

Bu çalışmada Sayıştay performans denetiminin ülkemiz kamu mali yönetim sistemindeki rolü tartışılmıştır. Uluslararası standartlar bakımından konu ele alındığında kamu mali yönetiminde Sayıştay performans denetiminin i) parlamentoya yürütme organı tarafından sunulan performansa ilişkin bilgilerin doğruluğu konusunda güvence verme ve ii) hükümet program ve faaliyetlerinin parlamento tarafından onaylanan politika hedeflerine pozitif katkı sağlayıp sağlamadığını raporlama şeklinde iki temel rol üstlenmesi beklenmektedir. Ülkemiz uygulamaları 1996-2017 dönemi itibarıyla değerlendirilmiş ve Sayıştay'ın kendisinden beklenen bu rolü, mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde, yerine getirmekte sıkıntılar yaşadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Sayıştay, Kamu Mali Yönetimi, Performans Denetimi

Abstract

In this study, the role of the Court of Accounts performance audit in or country's public financial management system is discussed. When the issue is addressed in terms of international standards the Court of Accounts performance auditing in the public financial management systems i) assuring that the information on performance provided by executive to parliamentary is correct, and ii) reporting that government programs and activities have contributed positively to the policy objectives approved by the parliament. The applications of our country were evaluated in the period of 1996-2017 and reached the result that the Court of Accounts could not fulfill this expected role due to the present legal regulations.

Keywords: Court of Accounts, Public Financial Management, Performance Audit

¹ Dr. Öğretim Üyesi, İzmir Katip Çelebi Üniversitesi, elifa.sahin.ipek@ikc.edu.tr

1. GİRİŞ

Devlet faaliyetlerinin zamanla büyümesi ve karmaşıklaşması kamu kesiminde denetimin kabuk değiştirmesine ve gelişmesine sebep olmuş böylece denetimin alanı uzun yıllar hüküm süren ve geleneksel denetim olarak da adlandırılan finansal denetim ya da uygunluk denetiminden politika yapıcılara destek olan performans denetimine doğru evrilmiş ve genişlemiştir (Demirbaş ve Engin, 2016: 29).

Performans denetimi ile Sayıştayların yürütme organı ve kamu idareleri tarafından yasama organına sunulan performans bilgilerinin doğruluğuna ilişkin güvence vermesi yanı sıra kullanılan kaynaklarla önceden mutabakata varılmış politika hedeflerine katkı sağlanıp sağlanmadığının raporlanmasıdır.

Bu bakımdan Sayıştay performans denetimi kendi içinde bir son değildir; yeni kararların oluşturulabilmesi için kamunun performansına ilişkin bağımsız değerlendirmeler sunan bir araçtır.

Ülkemizde Sayıştay performans denetimi gerçekleştirme yetkisini 1996 yılında elde etmiş ancak bu dönemde performans denetimleri 1050 sayılı Kanunun öngördüğü mali yönetim sistemi içerisinde sınırlı düzeyde uygulanabilmiştir. 5018 sayılı Kanunla mali yönetim sisteminde performans odaklı yönelimler gerçekleştirilmiş; bu bağlamda stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları kamu idarelerinin yürütmenin politika hedeflerine katkısını planlayan ve raporlayan araçlar olarak tasarlanmıştır.

Sayıştay, bu çerçevede hem Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin (TBMM) hem de yürütmenin kamu kurumlarının performansı hakkında objektif bilgi ihtiyacını karşılayacak, bağımsız bir yüksek denetim kurumudur (Bağlı, 2010: 115). Ancak gerek Sayıştay Kanununun yasalaşma süreci gerekse sonrasında ilgili Kanunda yapılan değişiklikler, Sayıştay'dan beklenen bu rol konusunda akademik yazında ve uygulamada tartışmaları beraberinde getirmiştir.

Ülkemizde Sayıştay'ın mali yönetim sisteminde rolünü tartışan bu çalışmanın ilk bölümünde performans denetiminin gelişimine yer verilmiş ardından takip eden bölümde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) denetim standartlarına göre performans denetiminin temel özellikleri ortaya koyulmuştur. Çalışmanın üçüncü bölümünde kamu mali yönetim sisteminde Sayıştay performans denetiminin önemine ilişkin değerlendirmelere yer verilmesinin ardından Türkiye'de Sayıştayın performans denetim tecrübesi 1996-2017 dönemi itibariyle ele alınmış ve son yasal düzenlemeler ve uygulamalar çerçevesinde mali yönetim sisteminde Sayıştayın rolü tartışılmıştır.

2. YÜKSEK DENETİM KURULUŞLARINDA PERFORMANS DENETİMİNİN GELİŞİMİ

Yüksek denetim, yürütme organının ve idarenin mali işlemlerinin parlamento adına en üst düzeyde denetimidir. Yüksek denetim kurumu, yasama, yürütme ve yargı erklerinin emir, talimat ve etki alanı dışında çalışan kurumsal, mali, mesleki ve diğer alanlarda bağımsız bir kuruluştur (Altuğ, 2000: 107). Tarihsel gelişimine bakıldığında yüksek denetim kuruluşlarının doğuşu ve gelişimi ile parlamenter demokrasinin gelişimi arasında bir paralellik olduğu görülür.

Parlamenter demokrasiler, önce vergilerin, daha sonra kamu harcamalarının halk temsilcilerinin oluşturduğu parlamentoların kontrolü altına alınması ile ortaya çıkmıştır. Parlamentoların vergiler konusunda yetkili olması, kamu hizmetlerini belirleyip kamu harcamalarına yetki vermesi ve bütçeyi

onaylayıp denetlemesi, genel siyasi kontrolün en önemli aracı olarak gelişmiştir. Zaman içinde mutlak iktidarların tasfiye edilmesiyle birlikte temsili demokrasilerde parlamentolar, kamu maliyesi ile ilgili yetkilerini demokratik yoldan seçilmiş yürütme organı ile paylaşmışlardır (Çağan, 1985: 199). Bu itibarla parlamento açısından milli egemenliğin en önemli aracı olan bütçe yetkisi ve gücünün kullanılmasında, parlamento adına, yürütme organının yaptığı bütçe uygulama sonuçlarını inceleyecek uzman bir kuruluşa ihtiyaç duyulmuş; bu ihtiyaç yüksek denetim kuruluşlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Feyzioğlu, 1987: 23).

Nitekim Magna Carta (1215) ile İngiltere’de kurulmuş olan parlamentonun öncelikli ve en önemli işlevi, halktan toplanan vergilerin kontrol altına alınmasını ve daha sonraki aşamada da, kamu giderlerinin sınırlandırılmasını sağlamak olmuştur (Önder ve Türkoğlu, 2012: 199). Bu değişimle birlikte çok geçmeden parlamentonun aldığı vergisel kararlara kralın uyup uymadığını denetleme ihtiyacı, Dünyada ilk yüksek denetim kuruluşu olarak kabul edilen İngiltere Sayıştayı’nın “auditor excequer” adıyla 1314 yılında kurulmasını sağlamıştır. Bununla birlikte İngiltere Sayıştayını, doğuşu ve kuruluşu açısından bir istisna teşkil etmektedir. Dünya genelinde Sayıştayların doğuşu, parlamenter demokrasinin yerleşmeye başlaması ve bütçe yetkisi ve gücünün tam olarak parlamentoya geçmesi ile 1750-1800’lü yıllarda gerçekleşmiştir (Demirbaş, 2001: 5).

Dünyada yüksek denetim kuruluşları yapılanmasının dört biçimde gerçekleştirildiği görülür. Bunlar; mahkeme tarzı, kurul tipi, yürütmeye bağlı denetim ofisi, bağımsız denetim ofisi şeklinde örgütlenen yüksek denetim kuruluşlarıdır. Mahkeme tipi yapılanmalarda denetim organı yargısal fonksiyona sahip olup, Fransa, Belçika, Portekiz, İspanya, İtalya ve Yunanistan tarafından kullanılmaktadır. İtalya, Yunanistan ve Portekiz’de yüksek denetim kurumu yargının bir parçası olup anayasal olarak diğer mahkemelerle eşit düzeydedir. Hollanda, Almanya ve Lüksemburg’ta ise kurul tipi yapılanma mevcut olup bu kurulun yargılama yetkisi bulunmamaktadır. Denetim ofisi şeklinde yapılanmanın Danimarka, İngiltere, İrlanda ve İsveç’te kullanıldığı görülmektedir. İsveç modelinde denetim ofisi yürütme organına bağlı faaliyet gösterirken, diğerlerinde yürütmeden bağımsız çalışmaktadır (Taytak ve Bahtiyar, 2015: 199). Organizasyonel yapılanmaları farklılık arz etse de ülke yüksek denetim kuruluşlarının bütçe yetkisi ve gücüne sahip parlamentolar adına denetim yetkisine sahip olduğu görülür.

Günümüzde parlamentoların bütçe sürecindeki yeni rolü kontrolden ziyade politika yapıcılığına dönüşmüştür. Bu değişim mali yönetime, kamu kaynak tahsisinde etkinliği arttırmak için program perspektifi ile yaklaşmayı, düşük öncelikli ve daha etkin faaliyet ve projelere kaynak yönlendirebilmeyi ve bütün bunları gerçekleştirebilmek için iyi bilgilendirmeyi içerir (Bağlı, 2011: 45). Yüksek denetim kuruluşlarının da bu değişim ve ihtiyaca paralel olarak geliştiği görülür.

Başlangıçta yüksek denetim kuruluşları kamu gelirleri ve harcamalarını kanunlara ve ilgili diğer mevzuata uygunluğunu denetlerken, günümüzde, geleneksel denetim olarak adlandırılan bu denetim türünün kapsamı genişlemiş, metot ve teknikleri yenilenmiş kamu kurumlarının finansal tabloları denetlenmeye ve yayınlanmaya başlanmış, kısacası geleneksel denetimden finansal denetime geçilmiştir (Coşkun, 1998: 87).

Kamuda performans denetimi adına, 1940’lı yıllarda Hoover Komisyonunda rastlanılmakla birlikte (Demirbaş, 2001: 54), 20. yüzyılın ilk yarısına kadar gerek hükümetler gerekse kamu maliyesi

teorileri ağırlıklı olarak kamu gelirlerini arttırma konusu ile ilgilenmişlerdir. Özellikle II. Dünya Savaşının dünya ekonomisi üzerindeki etkisi ve savaş sonrası kamu harcamalarındaki hızlı artış, kamu harcamalarının önemini arttırmıştır. 1950'lerde ülke Sayıştaylarının denetiminin yönü de değişmeye başlamış, önceleri üretken olmayan kamu harcamaları, daha sonraları kamu harcamalarında verimlilik, etkinlik, tutumluluk rapor edilmeye başlanmıştır. Ancak bu incelemeler herhangi bir metodoloji geliştirilmeksizin yapılmıştır. 1970'lerin ikinci yarısından itibaren performans denetimi öncelikle gelişmiş ülkelerde olmak üzere, pek çok ülkede yasallaşmaya başlamıştır (Coşkun, 1998: 87, 88).

Ülke yüksek denetim kuruluşlarında performans denetiminin yaygınlaşmasında INTOSAI'nin önemli etkisi olmuştur. 1977 yılında INTOSAI'nin önemli tavsiye kararlarının alındığı Lima Deklarasyonunda performans denetiminin türü ve niteliği tanımlanmış, 1986 yılında Sydney'de gerçekleştirilen 12. Kongrede ise performans denetiminin amaçları açıklanmıştır (Küçükaycan ve Tekin, 2017: 23, 24).

Performans denetimine geçilmesinde çeşitli faktörler etkili olmuştur. Kamu harcamalarındaki artışlar, denetim anlayışındaki gelişmeler, kamu yönetimi ve bütçe alanındaki yeni yaklaşımlar, hesap verme sorumluluğunun önem kazanması, sivil toplum kuruluşlarının, kamuoyunun ve vergi mükelleflerinin bir baskı unsuru olarak kamu denetiminin etkinliğinin arttırılmasına ve kapsamının genişletilmesine ilişkin talepleri, kamu idarelerince sunulan hizmetlerin sunumu konusundaki beklenti ve talepleri gibi hususlar bu faktörler arasında sayılabilir (Candan, 2007: 56).

Bununla birlikte performans denetimi, ortaya çıkışından günümüze kadar önemli ölçüde değişmiş ve gelişmiştir. İlk başlarda, maliyetlerin azaltılması ve tasarruf sağlanması konuları dikkat çekmişken, sonraları verimlilik arayışları kabul görmüştür. Bu dönemlerde performans denetiminin yapıcı bir yaklaşım yerine eleştirel bir tarzda icra edildiği görülmektedir. Eleştiri gayesiyle yapılan bu denetimlerde kurumların çevresel şartları, kurumların karşı karşıya kaldığı kısıtlar ve diğer hususlar göz önünde bulundurulmamış, raporlarda hatalar, eksiklikler ve performans düşüklükleri üzerinde durulmuştur (Candan, 2007: 62).

Sonraları, benimsenen yeni denetim yaklaşımı ise, ilk dönemde elde edilen tecrübelerin ve gelişen denetim araçlarının da katkısıyla, etkili, katma değer yaratan, denetlenen kurum ve birimlerin içinde buldukları durumu göz önüne alan, mevcut durumu veri alan bir yöntem yerine bu durumun arkasındaki nedenleri, sorunun kaynağını belirlemeye yönelik çalışmalar yapılmış ve makul ve uygulanabilir öneriler geliştirilmeye başlanmıştır. Bu dönemde, salt eleştiri yerine, yapıcı bir üslupla tavsiyeler içeren raporlar üretilmeye başlanmıştır. Bu yöndeki değişimde bilgi teknolojilerinin gelişmesi ve denetimlerde bu tekniklerin kullanılmasının da tesiri de olmuştur (Candan, 2007: 62).

3. INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA GÖRE PERFORMANS DENETİMİ

Literatüre ve ülke uygulamalarına bakıldığında, performans denetimi ile ilgili kullanılan birçok terim bulunmaktadır. Bunlar; verimlilik, etkinlik, tutumluluk denetimi; paranın karşılığı denetimi; etkinlik denetimi, etkenlik denetimi, program denetimi, program sonuçlarının değerlendirilmesi olarak sayılabilir. Kavramların kullanımı ve nitelendirilmesi ülkelere göre değişiklik gösterebilmekte, dolaylı olarak performans denetiminin içeriği de bu nitelendirme ve tanımlamalara göre değişebilmektedir (Candan, 2007: 55). Bu sebeple performans denetiminin anlam ve içeriği hakkında bir bakış açısı oluşturmak adına,

INTOSAI'a göre performans denetiminin açıklanması gereklidir.

1953 yılında kurulan INTOSAI, yüksek denetim kuruluşları için bilginin gelişimini ve transferini teşvik etmek, dünya genelinde devlet denetimini geliştirmek ve mesleki kapasiteleri, üye yüksek denetim kuruluşlarının kendi ülkelerindeki durumunu ve etkisini arttırmak için kurumsallaşmış bir çerçeve sağlayan uluslararası sivil toplum kuruluşudur (intosai.org).

INTOSAI tarafından 1977 yılında Peru/Lima'da düzenlenen 9. Kongrede kabul edilen ve bugün hala yararlanılmakta olan ilkeleri belirleyen "Lima Deklarasyonunun "Yasallık Denetimi, Düzenlilik Denetimi ve Performans Denetimi" başlıklı 4. bölümünde;

"Yüksek denetim kuruluşlarının geleneksel görevi, mali yönetim ve muhasebesinin yasallığının ve düzenliliğinin denetimidir. Önemini koruyan bu denetim türüne ek olarak, kamu idaresinin performansını, tutumluluğunu, verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmeye yönelik olarak bir başka denetim türü daha – performans denetimi – vardır. Performans denetimi sadece belirli mali işlemleri değil, aynı zamanda hem organizasyonel hem de idari sistemler dahil olmak üzere tüm kamu faaliyetlerini kapsamaktadır. Yüksek denetim kuruluşunun denetim hedefleri-mali yönetimin yasallığı, düzenliliği, tutumluluğu, verimliliği ve etkinliği- eşit öneme sahiptir. Bununla birlikte, her bir yüksek denetim kuruluşu kendi önceliklerine somut olaya göre karar verecektir" maddelerine yer verilerek yüksek denetim kuruluşlarının mali denetim, uygunluk denetimi yanı sıra bu denetim türleri ile eşit öneme sahip performans denetimi gerçekleştireceği ifade edilmiştir.

Performans denetimi ve geleneksel denetim arasındaki bazı farklılıklar Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Performans Denetimi ve Geleneksel Denetim Arasındaki Farklar

UNSURLAR	PERFORMANS DENETİMİ	GELENEKSEL DENETİM
Amaç	Kamusal müdahalelerin veya önlemlerin tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkelerine uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesi	Mali işlemlerin mevzuata ve yönetmeliklere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin ve hesapların ve mali tabloların gerçek ve güvenilir olup olmadığının değerlendirilmesi
Odak	Politika, program, kurum, faaliyetler ve yönetim sistemleri	Mali işlemler, muhasebe, mali tablolar ve temel yönetim prosedürleri
Akademik Temel	İktisat, siyaset bilimi, sosyoloji. Sosyal bilimlerde uygulanan yöntemler ve diğer yöntemler, uzman görüşleri.	Muhasebe ve hukuk. Profesyonel denetim becerileri.
Yöntem	Denetimden denetime farklılık gösterir.	Standart
Denetim Kriteri	Denetçi kanaatine daha açıktır. Somut olayın durumuna göre farklı kriterler belirlenebilir.	Denetçi kanaatine daha az açıktır. Yasa ve düzenlemelerle belirlenen kriterler esas alınır.
Raporlama	Değişen aralıklarla özel raporlar yayınlanır. Denetim hedeflerine göre değişen yapı ve içeriğe sahiptir.	Dönemlik standart raporlar hazırlanır.

Kaynak: (INTOSAI, 2004b: 4,5)

Tablo 1 göz önünde bulundurulduğunda, performans denetimi, yürütme organı programlarının veya kamu hizmetlerinin performansını analiz etmek ve değerlendirmekle ilgilidir. Analitik ve yaratıcı yetkinlikler gerektiren bilgi tabanlı bir faaliyettir. Geleneksel denetimin aksine, hesaplardan ziyade faaliyetlere odaklanır ve esas olarak kamusal müdahalelerin ardındaki niyetler ve tutumluluk, verimlilik ve etkinlik kavramları ile ilgilidir (INTOSAI).

INTOSAI (2013: 2) tarafından yayınlanan Performans Denetiminin Temel İlkelerinde performans

denetimi; “*kamu teşebbüslerinin, sistemlerinin, faaliyetlerinin, programlarının veya kuruluşlarının tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkeleri ile uyumlu olup olmadığı ve iyileştirme alanları olup olmadığı konusunda bağımsız, tarafsız ve güvenilir bir incelemedir*” şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımda geçen “tutumluluk, verimlilik ve etkinlik ilkeleri” (INTOSAI, 2013: 2);

i) Tutumluluk, kaynak maliyetlerini en aza indirmek anlamına gelir. Kullanılan kaynaklar zamanında erişilebilir olmalı ve ideal miktar ve kalite ile ideal fiyatta olmalıdır.

ii) Verimlilik, mevcut kaynaklardan en iyi şekilde yararlanmak demektir. Kullanılan kaynaklar ile nicelik, nitelik ve zamanlama açısından üretilen çıktılar arasındaki ilişki ile ilgilidir.

iii) Etkinlik, belirlenen hedeflerin karşılanması ve amaçlanan sonuçlara ulaşılmasıyla ilgilidir.

Tablo 2’de tutumluluk, verimlilik, etkinlik ilkelerinin anlamlarına ve bu ilkelerin denetimine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Tablo 2. Tutumluluk Verimlilik ve Etkinlik Denetimi

Tutumluluk-Maliyetlerin düşük tutulması. Tutumluluk, herhangi bir faaliyet için kullanılan, uygun kalitede, kaynakların maliyetini minimize etmek anlamına gelir.	Tutumluluk denetimleri şu gibi sorulara cevap verebilir: Seçilmiş olan araçlar veya elde edilen ekipmanlar - girdiler kamu fonlarının en ekonomik şekilde kullanılmasını sağlıyor mu? Beşeri, mali ve fiziksel kaynaklar ekonomik olarak kullanılıyor mu? Yönetim faaliyetleri, iyi yönetim ilkelerine ve iyi yönetim politikalarına uygun olarak gerçekleştiriliyor mu?
Verimlilik tutumluluk ile ilişkilidir. Burada, temel konu kullanılan kaynaklar ile ilgilidir. Asıl soru, bu kaynakların optimal ya da tatmin edici bir kullanıma mı konulduğu ya da daha az kaynak ile kalite ve üretim süreci açısından aynı veya benzer sonuçların elde edilip edilemeyeceğidir.	Verimlilik denetimi şu gibi sorulara cevap verebilir: Beşeri, mali ve fiziksel kaynaklar verimli bir şekilde kullanıldı mı? Hükümet programları, girişimleri ve faaliyetleri verimli bir şekilde yönetildi, düzenlendi, organize edildi, uygulandı, izlendi ve değerlendirildi mi? Kamu kuruluşlarının faaliyetleri öngörülen hedef ve gereksinimlerle uyumlu mudur? Kamu hizmetleri kaliteli, kullanıcı odaklı mıdır ve zamanında sunulmuş mudur? Hükümet programı hedeflerine maliyet-etkin bir şekilde ulaşılmış mıdır?
Etkinlik öngörülen amaç ve hedeflere ulaşılması ile ilgilidir. Etkinlik amaç odaklı bir kavramdır. Amaç veya hedefler ile çıktılar ve etkiler arasındaki ilişki ile ilgilidir. Buna göre etkinlik iki kısımdan oluşur: i) Politika hedeflerine ulaşıldı mı? ii) Bu başarı sürdürülen politikaya atfedilebilir mi?	Etkinlik denetimi şu gibi sorulara cevap verebilir: Hükümet programlarının etkin bir şekilde hazırlanıp tasarlanıp tasarlanmadığının açık ve tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesi, Yeni veya devam eden bir hükümet programı için tanımlanan hedeflerin ve araçların (yasal, mali, vb.) uygun, tutarlı veya ilgili olup olmadığının değerlendirilmesi, Program uygulamasında organizasyon yapısının, karar verme sürecinin ve yönetim sisteminin etkinliği, Programın diğer ilgili programları tamamlayıp destekleyip desteklemediği veya çakışma yaratıp yaratmadığının değerlendirilmesi, Kamu hizmetleri kalitesinin, insanların beklentilerini veya öngörülen hedefleri karşılayıp karşılamadığının değerlendirilmesi, Bir programın etkinliğini ölçmek, izlemek ve raporlamak için sistemin yeterliliğinin değerlendirilmesi, Hükümet yatırımlarının ve programlarının ve/veya

	<p>bireysel bileşenlerinin etkinliğini değerlendirmek, yani hedeflerin ve amaçların yerine getirilip getirilmediğini belirlemek, Bir politikanın doğrudan veya dolaylı sosyal, ekonomik ve çevresel etkilerinin politikaya veya başka nedenlere bağlı olup olmadığını değerlendirmek, Tatminkar bir performansı ya da amaçlara ulaşmayı engelleyen faktörleri değerlendirmek, Bulguların nedenlerini ve hükümet faaliyetlerini ve programlarını daha etkili bir şekilde işlemenin yollarını belirlemede gözlenen problemleri analiz etmek, Daha iyi performans elde etmek için alternatif yaklaşımların görece faydasının tanımlanması veya program etkinliğini etkileyen faktörlerin ortadan kaldırılması.</p>
--	---

INTOSAI, 2004a: 18, 19.

Tablo 2’de yer verilen açıklamalara göre performans denetimi tutumluluk, verimlilik ve etkinliğin denetimi ile ilgilidir ve şunları kapsar (INTOSAI, 2004a: 11);

i) Tutumluluk denetimi; idari faaliyetlerin iyi yönetim ilke ve uygulamaları ile yönetim politikaları açısından denetlenmesidir.

ii) Verimlilik denetimi; beşeri, mali ve diğer kaynakların kullanımının, bilgi sistemleri de dahil olmak üzere, performans ölçüm ve izleme sistemlerinin ve belirlenen eksikliklerin giderilmesi için denetlenen birim tarafından izlenen prosedürlerin denetlenmesidir.

iii) Etkinlik denetimi; denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performans etkinliğini ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesidir.

Performans denetiminin temel amacı, tutumlu, verimli ve etkin yönetişimin yapıcı olarak sağlanmasıdır. Aynı zamanda hesapverebilirlik ve şeffaflığa katkıda bulunur (INTOSAI, 2013a: 3).

Performans denetimi, yönetişim ve gözetim sorumluluklarına sahip birimlere, performansın iyileştirilmesi konusunda yardımcı olarak hesapverebilirliği teşvik eder. Bunu, yasama organı veya yürütme organı tarafından verilen kararların verimli ve etkin bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı ve vergi mükelleflerinin ya da vatandaşların paranın karşılığı değerini alıp almadıklarını değerlendirerek gerçekleştirir. Yasama organının niyet ve kararlarını sorgulamamaktadır, ancak yasa ve yönetmeliklerdeki eksikliklerin veya uygulama biçimlerinin, belirlenen hedeflere ulaşılmasını engelleyip engellemediğini incelemektedir. Performans denetimi vatandaşlar için değer yaratabilecek ve iyileştirme potansiyeline sahip olan alanlara odaklanmaktadır. Sorumlu tarafların uygun eylemde bulunması için yapıcı teşvikler sağlar.

Performans denetimi, hükümet politikaları ve medya tarafından hedeflenen, parlamento, vergi mükellefleri ve diğer finansman kaynaklarına, farklı hükümet faaliyetlerinin yönetimi ve sonuçlarına ilişkin bir bakış açısı sunarak şeffaflığı teşvik etmektedir. Böylelikle, öğrenme ve iyileştirmelere hizmet ederken, vatandaşa yararlı bilgiler sağlamaya doğrudan katkıda bulunur. Performans denetiminde, yüksek denetim kuruluşları neyi, ne zaman ve nasıl denetleyeceğine karar verme serbestisine sahiptir ve bulgularını yayınlamaları sınırlandırılmamalıdır (INTOSAI, 2013a: 3).

Performans denetimi yasama organı tarafından belirlenen kararlara veya hedeflere dayanır ve tüm kamu sektöründe gerçekleştirilebilir (INTOSAI, 2004a: 11). Bu çerçevede Performans denetimi, genellikle

iki temel soruyu cevaplamaya çalışılarak yapılır: i) İşler doğru şekilde yapıldı mı? ve ii) Doğru işler yapıldı mı?

İlk soru öncelikle bürokrasiye (üreticiye) yöneliktir ve politika kararlarının uygun şekilde yürütülüp yürütülmediği ile ilgilidir. Bu soru genellikle normatif bakış açısıyla ilişkilendirilir, yani denetçi yöneticinin kurallara veya şartlara uyup uymadığını bilmek ister. Analizin genişletilmesi için, doğru faaliyetlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesi gereklidir. Süreçteki bu aşamaya kadar, performans denetimi temel olarak tutumluluğun farklı yönleri ve faaliyetlerin verimliliği ile ilgilidir.

Analizin kapsamı, ikinci soru- doğru işlerin yapılıp yapılmadığı- sorulduğunda daha da genişler. Başka bir deyişle, burada sorulan, benimsenen politikaların uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığı veya yeterli araçların işe yarayıp yaramadığıdır. Bu tür bir soru, toplum üzerindeki etkiyi ifade eder. Aslında, bu soru, bir hükümetin taahhüt ettiği veya belirli bir hedefe ulaşmak için seçtiği bir önlemin, itiraz edilme riski taşıdığı anlamına da gelebilir (INTOSAI, 2004a: 14).

Buna göre performans denetiminde etkinliğin denetimi; politika hedeflerinin başarıyla başılamadığı ve bu başarının izlenen politikanın bir sonucu olup olmadığı şeklinde gerçekleştirilen iki bölümden oluşmaktadır. Denetim, politikalarla değil, politika araçlarının seçimi ve bunların uygulanması ile ilgilidir (Mutluer ve diğerleri, 2015: 117).

INTOSAI tarafından ortaya koyulan söz konusu standart ve yaklaşımlar, kuşkusuz günlük dilde yaygın olarak kullanılan performans denetimi tanımlarının ötesine geçmekte; bir başka deyişle, performans denetiminin, harcanmış olan kamu kaynaklarının basit bir girdi-çıkıtı kıyaslaması yoluyla incelemeye tabi tutularak ne kadarının israf edildiğinin, ne kadarının verimsiz veya amacı dışında kullanıldığının ya da mali yıl için belirlenmiş performans göstergelerine yılsonunda ulaşıp ulaşılmadığının tespitine yönelik bir değerlendirme yapmaktan daha ileri bir anlam içermektedir (Akyel ve Köse, 2010: 20). Bu husus aşağıda yer verilen bölümde tartışılmıştır.

4. KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİNDE SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİMİNİN ÖNEMİ

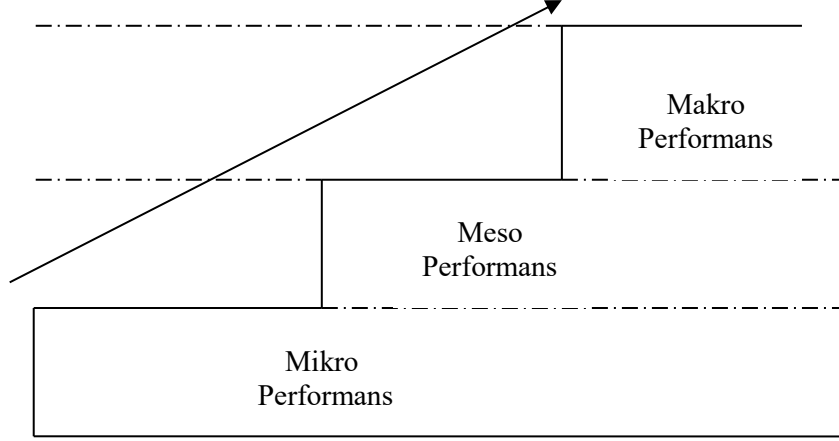
Kamu mali yönetimi, ekonomide kamusal ihtiyaçları tatmin etmek üzere kamu kesimi tarafından kullanılan mali kaynakların hangi araçlar ve kurumlar kullanılarak nasıl değerlendirileceğine yön veren sistem ve süreçleri ifade etmektedir. Özellikle 20. yüzyılın başlarından itibaren gelişen performans odaklı yaklaşımlar ülkelerin mali yönetimlerini oluşturan süreçleri tekrar ele almalarını ve yeniden yapılandırmalarını gerekli kılmıştır (Sakal ve Şahin, 2008: 4). Burada performans odaklı yaklaşımdan ne kastedildiği önem arz etmektedir.

Performans, herhangi bir kişi ya da kuruluşun yahut grubun, kendilerinden belirli koşullarda, belirli olanaklarla, belirli zamanlarda, belirli biçimlerde yapmaları beklenen ya da istenen iş ve işlemleri gerçekleştirme düzeyi olarak tanımlanabilir (Milli Prodüktivite Merkezi, 2006: 44).

Kamu mali yönetiminde performans odaklı anlayış mikro, mezo ve makro düzeyleri kapsamaktadır. Mikro düzey (kamu kesiminde operasyonel karar düzeyi) kamu kesiminin, geniş anlamda devletin, vatandaşla ve diğer organizasyonlarla asıl ilişki kurduğu alan olarak ortaya çıkan kamu kurumlarını ifade etmektedir. Mezo düzey ise kamu politikalarının oluşturulduğu seviyeyi (kamu kesiminde politik karar düzeyi) ifade etmektedir. Bu seviye özel politika alanlarında oluşturulmuş kamu girişimlerini

de kapsamaktadır. Makro düzey ise ülke genelini ifade etmektedir (Bouckaert ve Halligan, 2008: 18).

Şekil 1. Kamu Kesiminde Performans Düzeyleri



Makro düzeyde daha iyi performansa olan ilgi, diğer ülke yönetimleri ve özel sektörle rekabet edebilen bir kamu kesimi ihtiyacından ileri gelmiştir. Öte yandan devletin meşruiyetini geri kazanması hususunda hizmet sunumu anahtar alan haline gelmiştir. Buna göre kamu kesiminde performans yönetimi, genel anlamda, politika yönetimi ve hizmet sunumunda performansın geliştirilmesi ile ilgilidir (OECD, 1997: 7, 8). Bu sebeple, makro düzey ile mezo ve mikro düzeylerin eşgüdümleştirilmesi, bir başka deyişle, operasyonel performansın politik/stratejik amaçlara katkısının belirlenmesi gerekli görülmektedir (Bouckaert ve Halligan, 2008: 25).

Geleneksel kamu yönetimi anlayışı, iyi yönetilen hükümetin sonuçta iyi bir performans gösteren bir kamu kesimi ile sonuçlanacağı fikrine dayanmaktadır. Ancak, 20. yüzyılın sonlarına doğru, kamu kesiminin performansının artırılmasında vurgu, hizmet sunan kurumların ve hizmet programlarının performansının ölçülmesine doğru kaydırılmıştır (Frederickson ve Frederickson, 2006: 1). Ölçümdeki temel amaç, hizmet sunan kurum ve programların üst politikalara katkı sağlayıp sağlayamadığının belirlenmesidir. Bu yeni anlayıştaki temel mantık, kamu kurumlarının bilgi ürettiği ve bilgilerin karar alma süreçlerinde kullanılması gerektiği fikridir (Moynihan, 2008: 3). Öte yandan, kamu kurumlarında performansa ilişkin yetersizlikler, hükümete gerekli bilgileri sağlayamayacağı ve politika kararlarının uygulama aşamasını zaafa uğratılmayacağını garanti etmeyeceği için iyi bir politikanın izlenmesini zorlaştıracaktır (Tanzi, 2002: 208).

Kamu kesiminde performansın yönetilmesi açısından bu bütüncül anlayışın benimsenmesi ile mezo ve mikro düzeyler açısından kamu kesiminde faaliyette bulunan tüm politik ve idari kurumların tıpkı bir orkestra gibi koordineli bir şekilde çalışabileceği ve bu sayede makro düzeye hizmet edeceği beklentisi ortaya çıkmaktadır. Sayıştay performans denetiminin de rolü tam bu noktada ortaya çıkmaktadır. Buna göre Sayıştay performans denetimi ile mikro performansın mezo düzeydeki performansa katkısı ortaya koyulmaya çalışılmakta, bu sayede makro performansın geliştirilmesine hizmet edilmesi beklenmektedir.

Buna göre, demokratik ülkelerde hükümetin görevi, toplumdaki grup ve bireylerin tercihlerini

bütünleştirerek, vatandaşların beklentilerine uygun kamu politikalarını üretmektir. Üretilen politikaları hayata geçirmek ise; büyük ölçüde kamu idaresinin, yani bürokrasinin işidir. Burada bürokrasiden beklenen, üretilen politikaların en etkin şekilde hayata geçirilmesidir. Yasama organının görevi ise, hükümetin ürettiği politikaların ve bunların uygulamasının yarattığı sonuçları izleyerek hükümeti denetlemektedir. Bu süreçte yasama organı ülke yönetiminden; hükümet ürettiği politikaların sonuçlarından, kamu yöneticileri bu politikaları hayata geçirirken yaptıkları faaliyetlerden sorumludur (Coşkun, 1998: 85). Siyasal ve yönetsel sorumluluğun ayrıştırılması ve etkinlik üzerine bir hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi performans denetiminin de çıkış noktalarından bir tanesi olmuştur. Bu anlamda, parlamentonun bütçe yetkisi ve gücünü etkin kullanımı; amaç ve hedeflerin sonuçlarla ilişkilendirilmesi ve buna göre bir denetim sisteminin kurulmasının da altyapısını oluşturur (Yılmaz, 2014: 356).

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 sağlamak ve kamusal kaynakların hileleri önleyip, kanunlara uygun yönetimini sağlamak için bağımsız ve profesyonel bir sigorta sağlamak niteliğindeki, bu görev performans denetimi kavramı çerçevesinde kamu kesiminin performansını raporlayan verimliliğini ve etkinliğini değerlendiren kapsamda genişlemiştir. 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 gereklere uygunluğundan, hükümet program ve faaliyetlerinin performansını kapsayacak şekilde genişlemiştir (Çevik, 2002: 119).

Bu çerçevede Sayıştay performans denetimi sonucunda kamu mali yönetimine, şu iki temel katkı beklenmektedir. Bunlardan birincisi parlamentoya yürütme organı tarafından sunulan performansa ilişkin bilgilerin doğruluğuna ilişkin güvence verilmesi; ikincisi ise hükümet program ve faaliyetlerinin parlamento tarafından onaylanan politika hedeflerine pozitif katkı sağlayıp sağlamadığının raporlanmasıdır. Bu raporlamadan sonra parlamento, programın bütçeden tamamen çıkarılmasına, program başarısızlığının sebebi ödenek yetersizliğinden kaynaklanıyorsa ödeneğinin arttırılmasına, hükümet aracılığıyla programı yürütmekten sorumlu kurum ve kuruluşlarının uygulama etkinliklerinin arttırılmasına ilişkin teşvik ve önlemlerin alınmasına karar verebilir.

Bu amacın gerçekleşmesi, Sayıştayların performans denetimlerinde kamu hizmetlerinde performans yetersizliklerinin sebeplerini ve etkilerini belirlemesi, gelişme yollarını göstermesi, denetlenen kurumlar için maliyet etkinliği olan öneriler geliştirmesi, parlamentoya güvenilir, dengeli ve etkili raporlar sunmasına bağlıdır (Mutluer ve diğerleri, 2015: 115).

5. TÜRKİYE'DE SAYIŞTAY PERFORMANS DENETİMİ VE KAMU MALİ YÖNETİM SİSTEMİ

Sayıştay, Türkiye Cumhuriyeti kurulmadan önce, Osmanlı İmparatorluğu döneminde de var olan ve devlet gelir-gider denetimini yapan kamu kurumu sıfatını taşımıştır. Ayrıca Osmanlı İmparatorluğunun ilk anayasası olarak kabul edilen 1876 Kanuni Esasiden günümüze kadar bütün anayasalarda yer almıştır

(Özekicioğlu, 2017: 603).

1982 Anayasası'nın 160. maddesine göre “*Sayıştay, ... bütün gelir ve giderleri ile mallarını TBMM adına denetlemek ve sorumluların hesap ve işlemlerini kesin hükme bağlamak ve kanunlarla verilen inceleme, denetleme ve hükme bağlama işlerini yapmakla görevlidir....*” Buna göre, 1862 yılında, Fransız modeli esas alınarak kurulan Sayıştay, kurulduğu günden bugüne denetim fonksiyonu yanı sıra yargı fonksiyonuna sahip “kurul tipi” örgütlenme modeli içerisinde yer almaktadır (Çalışkan, 2015: 69). Ülkemizde Anayasal bir kurum olan Sayıştay'ın kuruluş, işleyişi ve denetim usulleri kanunla düzenlenmektedir.

II. Dünya Savaşı sonrasında batı ülkelerinde performans denetimi yöntemleri uygulanmaya başlanmışken Türkiye’de mali denetimin uygulanması ve performans denetiminin yeterince geliştirilememesinin yarattığı sorunlara rağmen uzun yıllar, hazırlanan araştırmaların önerileri göz ardı edilmiştir. 1971’de İdari Danışma Kurulu’nun hazırladığı raporda Sayıştay’ın etkinlik denetimi yapabilecek şekilde geliştirilmesi gerektiği ifadelerine yer verilmiş, benzer ifadeler 1982 Anayasası’na da konmak istenmiş ancak Danışma Meclisi tarafından madde metninden çıkarılmıştır (Balyemez, 2018: 283). Nihayet, “Kamu Yönetiminde ve Harcamalarında Etkinlik ve Verimliliği Sağlamak ve Savurganlığı Önlemek Amacıyla Alınacak Ekonomik ve Mali Önlemler Hakkındaki 2171 sayılı Yetki Kanunu”na² dayanılarak hazırlanan kanun hükmünde kararname (KHK) ile performans denetimi Türkiye’de de sisteme girmiştir (Altuğ, 2000: 103).

27.02.1979 gün ve 24 sayılı KHK ile 1050 sayılı Kanunda yapılan bazı değişikliklerle, kamu hesapları ve ilgililerin denetlenmesinde verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kavramlarından yararlanmak mümkün olmuştur (Altuğ, 2000: 103). Söz konusu KHK’den sonra “26.5.1927 Tarihli ve 1050 Sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bu Kanunun Bir Maddesinin Yürürlükten Kaldırılmasına İlişkin 27.2.1979 Tarihli ve 24 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulüne Dair 3483 sayılı Kanun”³ yayınlanmıştır. Söz konusu düzenleme ile 1050 sayılı Kanunun 22 nci maddesinde, bütçe ödeneklerinin verimli ve tutumlu olarak kullanılmasını sağlamak amacıyla tahakkuk memurlarının ödeneklerin zamanında ve yerinde kullanılmasından, giderin gerçek gereksinme karşılığı olmasından, programlanmış hizmetlerin zamanında yerine getirilmesinden sorumlu oldukları, ita amirlerinin de bu hususları gözeteceği öngörülmüştür. Kanunun, 28 inci maddesiyle de, bütçelerin kalkınma plan ve programlarının gerekleri ile fayda ve maliyet unsurları göz önünde tutularak verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre hazırlanacağı ve uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak Sayıştay’a açıkça performans denetimi yetkisi veren 1996 yılındaki düzenlemeye kadar, ülkemizde Sayıştay’ın performans denetimi gerçekleştirdiğinden söz etmek mümkün olmamıştır. Nitekim 1050 sayılı Kanuna tabi kurum ve kuruluşlarda söz konusu düzenlemeler çerçevesinde performans denetimi yapıldığı söylenemez. Esasında, bu düzenlemeler, denetim kuruluşlarına ilişkin yetkiyi değil, harcama sürecindeki görevlilerin sorumluluğunu içermektedir (Candan, 2007: 209).

2003 yılına gelindiğinde 1050 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran ve mali yönetim ve denetim sisteminde köklü değişiklikler getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK)

² 29.9.1978 tarihli ve 16419 sayılı Resmi Gazete.

³ 5.11.1988 tarihli ve 19980 sayılı Resmi Gazete.

yürürlüğe girmiştir. 5018 sayılı KMYKK'nun öngördüğü yeni mali yönetim ve denetim anlayışına uygun olarak 832 sayılı Sayıştay Kanununun da değiştirilmesi gerekmiş, bu amaçla 2005 yılında yeni Sayıştay Kanunu hazırlanmış ve TBMM'ne sunulmuştur. Ancak Kanunun yasalaşma süreci 2010 yılında tamamlanabilmiştir.

Takip eden kısımda öncelikle mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde Türkiye'de Sayıştayın performans denetimi faaliyetlerine yer verilmiş, ardından mali yönetim sistemi içerisinde Sayıştayın performans denetimi rolü tartışılmıştır.

5.1. Türkiye'de Sayıştay Performans Denetiminin Gelişimi

5.1.1. 1996-2006 Döneminde Sayıştay Performans Denetimi

Sayıştay açık bir yasal düzenlemeyle performans denetimi yapma yetkisini 1996 yılında yapılan bir kanun değişikliği ile edinmiştir. 832 sayılı Sayıştay Kanununa 26.6.1996 tarih ve 4149 sayılı Kanunla bir ek madde ilavesi yapılarak Sayıştay'ın denetime tabi kurum ve kuruluşlarda verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yönünden inceleme yapabilmesine ilişkin yasal dayanak oluşturulmuştur (Candan, 2007: 214; Demirbaş, 2001: 194, 195).

Kanunun ek 10 uncu madde hükmü şöyledir: “*Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulur.*

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

Sayıştay'a 4149 sayılı Kanunla performans denetimi görev ve yetkisinin verilmesinden sonra, 1996 yılında İngiltere Ulusal Denetim Ofisi ile ikili işbirliği projesi geliştirilmiştir. Bu ortak proje kapsamında Türkiye'de teorik eğitim düzenlenmiştir ve iki pilot denetim projesi uygulamaya koyulmuştur (Sayıştay, 2004: 23). İngiltere Ulusal Denetim Ofisi ile gerçekleştirilen proje kapsamında, Karayolları Genel Müdürlüğü'nün devlet yollarındaki yol bakım, onarım ve bakım faaliyetleri ile Kültür Bakanlığına bağlı müzelerin eser elde etme, sergileme, depolama, bakım ve koruma, güvenlik, kayıt, envanter ve sayım faaliyetleri incelenmiştir. Karayollarında faaliyetlerin verimlilik ve etkinliği değerlendirilirken, müzelerde mevzuatın, uygulamanın ve kontrollerin yeterliliğine ilişkin risk değerlendirmesi yapılmıştır. Bundan başka, Denizde ve Limanlarda Gemilerin Yarattığı Kirlilikle Mücadele ve Korunma konulu uluslararası bir performans denetimi projesi de uygulanmıştır (Candan, 2007: 216).

Pilot çalışmalardan elde edilen deneyimler ışığında, performans ve risk denetimi çalışmalarının planlı, düzenli ve koordineli biçimde yürütülmesini sağlamak üzere 1 Mart 1999 tarihinde Performans Denetim Grubu kurulmuştur. Hizmet içi eğitim çalışmasını tamamlayan Performans Denetim Grubu, yürütülecek çalışmaların ilke ve prosedürlerini “Performans Denetimi Grubu Çalışma Rehberi”nde belirlemiş ve performans denetimi çalışmalarına başlamıştır (Sayıştay, 1999: 12, 13).

Performans Denetim Grubu tarafından yapılan ilk performans denetimi çalışmaları “Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın Marmara ve Düzce Depremi Sonrası Faaliyetleri”, “İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?” ve “Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirlenmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele” başlıklı

denetimler 2002 yılında raporlar halinde TBMM'ne sunulmuştur (Sayıştay, 2003: 23).

Bu ilk denetimlerden sonra Sayıştay tarafından yürütülen ve 2006 yılı itibariyle TBMM'ne rapor olarak sunulan performans denetimleri şu şekilde sıralanabilir (Sayıştay, 2005: 25; Sayıştay, Sayıştay, 2006: 13; Sayıştay, 2007: 46);

- i) Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç ve Tedavi Malzemeleri Tedariki ve Kullanımı
- ii) Vakıflar Genel Müdürlüğü Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Bakım, Onarım ve Güvenliği,
- iii) Ormanların Korunmasına Yönelik Faaliyetler
- iv) Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi
- v) E-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetlerin Performansı
- vi) E- Devlete Geçişte Kamu Kurumları İnternet Siteleri
- vii) Trafik Güvenliğinin Sağlanmasına Yönelik Faaliyetlerin Performansı.

Buna göre Sayıştay, 1996-2006 yılları arasında pilot uygulamalarla birlikte on bir adet performans denetimi çalışmasını tamamlamıştır (Sayıştay, 2006: 38).

Sayıştay'ın 1996 yılında başlayan ve KMYKK'nın tamamıyla yürürlüğe girdiği 2006 yılına kadar devam eden performans denetimleri sadece, 1050 sayılı ve 832 sayılı Kanunun öngördüğü Sayıştay denetimine tabi kuruluşlarla sınırlı kalmıştır. Denetime tabi kuruluşların da yalnızca bazılarında, yani sadece belli alanlarda performans denetimi yapılmıştır (Candan, 2007: 221).

2006 yılına gelindiğinde 5018 sayılı KMYKK tüm hükümleri ile uygulanmaya başlanmıştır. Bununla birlikte, tüm kamu fonlarının, kaynaklarının ve faaliyetlerinin Sayıştay denetimi kapsamına alınması ve bunların düzenlilik ve performans denetimleri yoluyla denetlenmesinin sağlanması için gerekli yasal düzenlemelerin yapılması gerekliliği Sayıştay tarafından da vurgulanmıştır. Ayrıca, bunun için Sayıştay'ın organizasyonel yapısının da yeniden düzenlenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede hazırlanan Sayıştay Kanunu Taslağı kamuoyunun bilgisine sunulmuş ve bu Taslağın TBMM'ye sunulması öngörülmüştür.

Ancak, Sayıştay tarafından hazırlanan Sayıştay Kanun Tasarısı TBMM'ye sunulmamış, daha sonra hazırlanan "Sayıştay Kanun Teklifi" TBMM Başkanlığına sunulmuştur (Candan, 2007: 222).

5.1.2. 2006-2010 Döneminde Sayıştay Performans Denetimi

2006 yılından itibaren Sayıştay denetimleri 5018 sayılı KMYKK'na göre yürütülmeye başlanmıştır. 5018 sayılı KMYKK, Sayıştay'ın görev alanını kurumsal ve fonksiyonel açıdan genişletmiştir. Buna göre genel yönetim kapsamındaki i) Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, ii) Özel bütçeli idareler, iii) Düzenleyici ve denetleyici kurumlar, iv) Sosyal güvenlik kurumları ve v) Mahalli idareler Sayıştay denetimine tabidir. Genel yönetim kapsamında yer almayan kamu iktisadi teşebbüsleri ve diğer kuruluş ve teşekküller ise Sayıştay denetimi dışında tutulmuştur (Candan, 2007: 229). Sonraki yıllarda kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi de 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüslerinin TBMM Tarafından Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun gereğince Sayıştay'a verilmiştir.

5018 sayılı KMYKK'nun 68. maddesine göre "Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının TBMM'ne raporlanmasıdır.

Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,

b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

(....)

Denetimler sonucunda; ikinci fıkranın (a) ve (b) bentlerinde belirtilen hususlarda düzenlenen raporlar, idareler itibarıyla konsolide edilir ve bir örneği ilgili kamu idaresine verilerek üst yönetici tarafından cevaplandırılır. Sayıştay, denetim raporları ve bunlara verilen cevapları dikkate alarak düzenleyeceği dış denetim genel raporunu TBMM'ne sunar.

Dış denetime ilişkin diğer hususlar ilgili kanununda düzenlenir”.

5018 sayılı KMYKK'nun bu düzenlemesine göre Sayıştay'ın mali denetim ve uygunluk denetimi yanı sıra performans denetimi yapacağı hüküm altına alınmış ve bu düzenleme ile mali yönetim sisteminde performans denetiminin gelişiminin hızlanacağı beklentisi ortaya çıkmıştır. Ancak Kanunun 68. maddesinin (b) fıkrasında kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesinde faaliyet sonuçlarının ölçüleceği ve performans bakımından değerlendirileceği hususu düzenlemiştir. Nitekim 5018 sayılı KMYKK'nın 9. maddesine göre performans denetimleri Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı (Kalkınma Bakanlığı) ve ilgili kamu idaresi tarafından tespit edilen performans göstergeleri çerçevesinde yürütülecektir.

5018 sayılı Kanununda yer verilen bu düzenlemeler performans denetimini performans ölçümü düzeyine indirilmesi sebebiyle eleştirilmiştir. Öte yandan performans denetim raporlarının düzenlilik denetimi ile konsolide edilerek TBMM'ne sunulacağı hükmü de eleştirilmiştir.

Sayıştay'ın görevleri TBMM'ye sunulan Sayıştay Kanun Teklifinde de 5018 sayılı KMYKK'na paralel olarak düzenlenmiştir. Teklifte iki tür denetim türü öngörülmüştür. Birincisi, mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşan düzenlilik denetimi, ikincisi ise performans denetimidir. Sayıştay denetiminin amacı, genel esasları ve denetim süreci, düzenlenecek raporlar ve diğer hususlar söz konusu Teklifte Sayıştay'ın görev kapsamı çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir. Bu teklifin Plan Bütçe Komisyonundaki görüşmelerine 2005 yılında başlanmış, Komisyon bünyesinde teşkil edilen alt komisyon Kanun Teklifini inceleyerek Raporunu Komisyona sunmuştur. Ancak, Teklifin Plan Bütçe Komisyonundaki görüşmelerinin tamamlanması ve kanunlaşması oldukça uzun sürmüş (Candan, 2007: 231, 223), 2010 yılına kadar mümkün olmamıştır.

Bu belirsizlik ortamında, 2006-2010 döneminde gerçekleştirilen performans denetimleri de 832 sayılı Kanunda öngörülen performans denetimi hükümlerine göre yürütülmüştür. 2006-2009 yılları arasında Sayıştay tarafından yürütülen ve TBMM'ne raporları sunulan performans denetimleri (Sayıştay, 2006: 38; Sayıştay, 2008: 46-47);

- i) Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele Faaliyetlerinin Yeterliliği
- ii) Trafik Güvenliğinin Sağlanmasına Yönelik Faaliyetlerin Yeterliliği
- iii) Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu

iv) Yurtdışı Kredili Projeler şeklinde sıralanabilir.

2009 yılında i) İçme Suyu Yönetimi, ii) Gıda Denetim Faaliyetleri, iii) TÜBİTAK'IN Akademik Çevrelere Uyguladığı Ar-Ge Destekleri, iv) Deriner Barajı ve Hidroelektrik Santrali, v) Hafif Raylı Taşıma Sistemleri, vi) Doğu Karadeniz Sahil Yolu Projesi konulu altı adet performans denetimi çalışmasına başlanmıştır (Sayıştay, 2010: 45-46).

5.1.3. 2010-2017 Döneminde Sayıştay Performans Denetimi

5018 sayılı KMYKK'nun öngördüğü yeni mali yönetim sisteminin gerektirdiği yeni Sayıştay Kanununun 2010 yılında yasalaşması mümkün olmuştur. Ancak kanun teklifinin plan ve bütçe komisyonundaki görüşmelerinin ardından, TBMM Genel Kurulunda görüşülmesi esnasında uğradığı değişiklikler, daha yasalaşma sürecinde Türkiye'de Sayıştayın performans denetimini tartışmalı hale getirmiştir (Balyemez, 2018: 284).

Buna göre kanun teklifinin komisyonda kabul edilen halinde, 2. maddesinde, performans denetimi, “... idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi ile kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi” şeklinde tanımlanırken genel kurul görüşmeleri neticesinde “...idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi” ifadesine dönüştürülmüştür.

36. maddenin 3. fıkrası ise komisyon görüşmelerinde, “performans denetimi; hesapverme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, değerlendirilmesi, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi suretiyle gerçekleştirilir” şeklinde kabul edilmişken; genel kurul görüşmelerinde, “performans denetimi, hesapverme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir” haline dönüştürülmüştür.

Genel kuruldaki bu değişikliklerle yasalaşan 6085 sayılı Sayıştay Kanunu yürürlüğe girdikten bir yıl sonra Sayıştay Başkanlığınca yayınlanan Sayıştay Denetim Yönetmeliği ile Sayıştay bürokrasisinin verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun denetimi ile ilgili idaresi ortaya koyulmuştur (Balyemez, 2018: 285).

Buna göre Sayıştay Denetim Yönetmeliği ile düzenlilik denetimi ve performans denetiminin yanı sıra üçüncü bir denetim türü olarak “etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi”ne yer verilmiştir. Yönetmeliğin 4. maddesinde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi; “Kamu idarelerinin faaliyetlerini yerine getirirken kaynaklarını etkililik, ekonomiklik ve verimlilik esasları çerçevesinde yönetip yönetmediklerine ilişkin sistematik denetimi ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır.

Sayıştay'ın bu gayretine rağmen, 2012 yılında, 6353 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun⁴ 45. maddesi ile 6085 sayılı Kanunun 35. maddesine, performans denetimi ile ilgili olarak, aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

“(b) Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin mali nitelikteki tüm hesap ve işlemlerinin denetiminde; yetkili merci ve organlar tarafından usulüne uygun olarak alınan karar veya yapılan iş ve işlemlerin mevzuata ve idarece belirlenen hedef ve göstergelere uygun olmasına rağmen,

⁴ Resmi Gazete Tarih ve Sayı: 12/7/2012-28351.

yönetmelik bakımından gerekliliği, ölçülülükü, etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle uygun bulunmadığı yönünde görüş ve öneri içeren yerindelik denetimi sayılabilecek denetim raporu düzenlenemez. Denetim raporlarında, kamu idaresinin yerine geçerek belirli bir iş ve işlemin yapılmasını veya belirli bir politikanın uygulanmasını zorunlu kılacak, kamu idaresinin takdir yetkisini sınırlayacak veya ortadan kaldıracak görüş ve talep içeren rapor düzenlenemez”.

Bu düzenleme karşısında, Anayasa Mahkemesi Kararı ile “etkililiği, ekonomikliği, verimliliği ve benzeri gerekçelerle” ibaresi metinden çıkarılmış, bu ibarenin dışında kalan bölümü, Anayasanın 2. ve 160. maddelerine aykırılık oluşturmadığı gerekçesi ile iptal edilmemiş, iptal isteminin reddine karar verilmiştir.

Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi, Sayıştay’ın yerindelik denetimi yapamayacağına hükmetmiş fakat raporlarda verimlilik, etkinlik ve tutumluluk konusunda görüş bildirilmesini yasaklayan hükmü iptal etmiştir. Buna göre, mevcut Anayasa Mahkemesi kararı, 5018 sayılı KMYKK, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ve Sayıştay Denetim Yönetmeliği hükümleri çerçevesinde Sayıştay’ın kamu harcamaları ile varlık ve kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasını verimlilik, etkinlik ve tutumluluk yönünden incelemesi, değerlendirmesi ve raporlandırması önünde yasal bir engel bulunmamaktadır (Balyemez, 2018: 286). Ancak bu türden değerlendirmelerini, söz konusu yasal düzenlemelerde performans denetiminin uluslararası standartlarından farklı olarak tanımlanması sebebiyle performans denetimi çerçevesinde gerçekleştirememektedir. Bununla birlikte verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ile ilgili değerlendirmelerini denetlenen kamu idaresince belirlenen performans göstergeleri vasıtası ile gerçekleştirebilecektir. Bu durum bir yandan yasa koyucunun performans denetiminin muhtevasına ilişkin isteksizliğini de ortaya koymaktadır. Son dönemdeki gelişmeler bu isteksizliğin Sayıştay’ın performans denetimi yapma konusundaki motivasyonunu engellediğini göstermektedir.

Nitekim, bu gelişmelerden sonra 2009 yılında başlatılan ve 2011 yılında sonuçlandırılan altı adet performans denetimi raporunun Sayıştay Genel Kurul Kararı ile TBMM’ne gönderilmesine gerek olmadığına karar verilmiştir (Sayıştay, 2012: 29).

Sayıştay tarafından 2013 yılında “Performans Bilgisi Denetim Rehberi” yayınlanması tercih edilmiştir. Nitekim rehberde, performans denetiminin temelini idarelerin ürettiği performans bilgilerinin oluşturacağı, bu nedenle 6085 sayılı Kanunun 2. maddesinde tanımlanan performans denetimi için “performans bilgisinin denetimi” ifadesinin tercih edildiği ifade edilmiştir. 2014 yılında ikinci versiyonu yayınlanan rehberde “performans denetimi” terimi tercih edilse de temel yaklaşımda bir değişiklik yaratmamıştır. Rehberde kamu idarelerinin ilgili raporlarında yer alan performans bilgisinin kalitesini değerlendirerek yerine getirdiği belirtilmekte ve hedefleri; “Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin 5018’e uygun olarak performans bilgilerini faaliyet raporlarında göstermelerini sağlamak; raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak; kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak üzere hazırladıkları faaliyet raporlarında yer alan bilginin doğruluğu konusunda TBMM’ne ve kamuoyuna bilgi vermek” şeklinde sıralanmaktadır (Demirbaş ve Engin, 2016: 34, 35).

Bunun yanı sıra, Sayıştayın performans denetimi grubunu lağvetmesi, Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin 25(b). maddesinde yazmasında rağmen etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi ile ilgili bir rehber çıkarmaması ve performans bilgisinin denetimi görevini bütün denetçilere vermesi de

göstermektedir ki, geniş anlamıyla performans denetimi Sayıştay'ın gündeminden de fiili olarak çıkmıştır (Şener, 2017: 7, 8).

5.2. Mali Yönetim Sisteminde Sayıştay Performans Denetiminin Yeri

Ülkemizde mali yönetim sistemimizi düzenleyen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun (KMYKK) amacı 1. maddesinde *“Bu Kanunun amacı, kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını, hesapverebilirlik ve mali saydamlığı sağlamak üzere, kamu mali yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm mali işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve kontrolünü düzenlemektedir”* şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre mali yönetim sisteminin işletilmesinde verimlilik, tutumluluk ve etkinlik ilkelerine yer verilerek performans odaklı anlayışın altı çizilmiş ve kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedeflere ulaşılması amacı şeklinde makro düzeydeki performansın çerçevesi belirlenmiştir.

5018 sayılı KMYKK'nun 9. maddesine göre kamu idareleri; kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmak, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamak, performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak üzere stratejik plan ve performans programı hazırlamakla yükümlüdürler.

5018 sayılı KMYKK'nun 10. maddesine göre *“Bakanlar, hükümet politikasının uygulanması ile bakanlıklarının ve bakanlıklarına bağlı, ilgili ve ilişkili kuruluşların stratejik planları ile bütçelerinin kalkınma planlarına, yıllık programlara uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, bu çerçevede diğer bakanlıklarla koordinasyon ve işbirliğini sağlamaktan sorumludur. Bu sorumluluk, Yükseköğretim Kurulu, Ölçme, Seçme ve Yerleştirme Merkezi Başkanlığı, üniversite ve yüksek teknoloji enstitüleri için Milli Eğitim Bakanına, mahalli idareler için İçişleri Bakanına aittir.*

Bakanlar, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli kullanılması ile hukuki ve mali konularda Başbakana ve TBMM'ne karşı sorumludur”.

5018 sayılı KMYKK'nun 11. maddesine göre ise *“Üst yöneticiler, idarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanmasından, sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımını sağlamaktan, kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesinden, mali yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinden Bakana; mahalli idarelerde ise meclislerine karşı sorumludur”.*

5018 sayılı KMYKK'nun 1. maddesinde makro düzeydeki performansın çerçevesi belirlenirken, 10. ve 11. maddeleri mikro ve meso düzeydeki performansın çerçevesini belirlemektedir. Buna göre mikro düzeydeki performanstan kamu idarelerinin üst yöneticileri ve meso düzeydeki performanstan da bakanlar sorumludur. Söz konusu madde düzenlemelerine göre bakanların sorumluluğu Başbakana ve TBMM'ne karşı bir sorumluluk olarak ele alınmış, üst yöneticilerin sorumluluğu ise bağlı veya ilgili olduğu bakana karşı olarak belirlenmiştir.

Buna göre denilebilir ki 5018 sayılı KMYKK'nın öngördüğü mali yönetim sistemi kurgusu ile

mikro performansın meso düzeydeki performansına katkısı ve dolayısıyla makro düzeydeki performansa katkısı önem arz etmektedir. Bu çerçevede Sayıştay performans denetiminden beklenen, mali yönetim sisteminde performans düzeyleri arasında kurgulanan ilişkinin mevcut olup olmadığının, nedenleri ve ortaya çıkardığı etkiler ile birlikte parlamentoya raporlanmasıdır.

Nitekim performans denetiminde esas olan, denetim yapılan konuda makro sonuçlara ulaşabilmek ve bu sonuçları bir yargı kararına bağlamaksızın parlamentoya raporlar halinde sunmaktır. Kuşkusuz Sayıştay açısından kalkınma planları ve programlar, bütçe uygulamasının denetimiyle ilişkili olarak ele alınmalıdır. Politika-plan-bütçe ilişkisini dikkate alan böyle bir denetimde, kalkınma planları ve programlar, bir yönüyle denetim için hukuki bir taban oluştururken, diğer yönüyle de performans denetimini kolaylaştırıcı ve hatta bu tarz denetimi gerekli kılan bir unsurdur (Özdemir, : 54, 55).

Ancak 6085 sayılı Sayıştay Kanununun 2. maddesinin (n) fıkrasında performans; “kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi” şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre Sayıştay Kanununda tanımına yer verilen performans kavramı mikro performans düzeyini ihtiva etmekte, mikro performansın mezo performans düzeyine katkısı ve dolayısıyla makro performans düzeyine katkısını ihtiva etmemektedir.

Bununla birlikte 5018 sayılı Kanununun 9. maddesine göre performans denetimleri Maliye Bakanlığı, DPT Müsteşarlığı (Kalkınma Bakanlığı) ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri çerçevesinde gerçekleştirilir.

Oysa 5018 sayılı KMYKK'nun 63. maddesinde vurgulandığı gibi, kamu idareleri hedef ve göstergelerini kullanarak faaliyet sonuçları ölçerek yıllık idare faaliyet raporları aracılığıyla raporlamaktadır. Halihazırda, Sayıştay, faaliyet raporlarına ilişkin değerlendirmesini de TBMM'ne sunmaktadır. Dolayısıyla Sayıştayın performans denetimi adı altında tekrar aynı hedef ve göstergeleri kullanarak performans ölçümüne gitmesi, performans denetiminin uluslararası standartlarındaki tanımından uzaklaştırdığı gibi mükerrerliğe yol açacak niteliktedir.

Öte yandan performans ölçümü ve yönetimi kapsamındaki raporlama, kamu idarelerine özgü bir faaliyettir. Sayıştayların üstlenmesi beklenen performans denetimi ise, bu değildir. 5018 sayılı KMYKK Sayıştay'dan kamu idarelerinin yapmış olduğu performans ölçüm ve değerlendirmesini tekrarlamasını istemektedir. Dolayısıyla bu denetim türü performans denetimi değil, performans bilgisinin denetimi şeklinde tanımlanmaktadır (Altuğ, 2013: 293).

Performans bilgisinin denetimi bir bakıma Sayıştay'ın mali yönetim sisteminde parlamentoya sunulan performans bilgilerinin doğruluğunu güvence altına alma rolünü karşılamaktadır. Ancak performans denetiminin salt performans bilgisinin denetimine indirgenmesi, planlanan makro sonuçlara ulaşmak üzere doğru işlerin yapılıp yapılmadığının değerlendirmesine imkan vermemektedir. Doğru işi yapmak, yalnızca yeni yönetim anlayışının değil, aynı zamanda eski yönetim anlayışının da istediği bir şeydir. Ancak eski yönetim anlayışında bir işin doğru yapılması, o işin hukuka uygun bir şekilde yapılmasını ifade eder. Oysa performans yönetimi temelinde sonuç odaklı yeni yönetim anlayışına göre işin doğru yapılmasının temel kriteri, hedeflere ulaşmaktır. Ancak, bir kurum, hedeflerine ulaşmış olsa bile doğru işi kötü de yapabilir ya da riskten kaçınma davranışı sergileyerek hedeflerini düşük tutmuş da olabilir. Böyle durumların tespitinin ve iyileştirmeye dönük çözüm önerilerinin performans bilgisinin denetimi ile ortaya

konması pek olası değildir. Performans bilgisi ölçülebilirse, hedefle ilgiliyse, doğru hesaplanmışsa ve hedeften sapma yoksa, Sayıştay denetçisinin performans denetim raporu boş kalacaktır. Bu durumda, kurum, her ne kadar “doğru işi, kötü yapsa da; doğru çıktıyı fazla maliyetle üretse de” başarılı sayılacaktır. Oysa performans denetimi sonucunda beklenen başarı, “doğru işi, iyi yapmak; doğru çıktıyı en az maliyetle üretmektir” (Şener, 2017: 17, 18).

Bununla birlikte Sayıştay’dan performans denetim raporlarını düzenlilik denetimi ile birlikte raporlaması beklenmektedir. Düzenlilik denetimi doğası gereği her yıl tekrarlanabilen ve performans denetimine göre standart yöntemlerden oluşan bir denetim olması dolayısıyla kurum bazında yıllık olarak raporlama yapılmasına uygun bir denetim iken performans denetimi, doğası gereği her yıl her kurumda rutin, standart formlarla gerçekleştirilebilecek bir denetim olmaması dolayısıyla kurum bazında düzenlilik denetimi ile konsolide edilerek raporlanabilecek bir denetim değildir. Ancak uygulamada, yasal düzenlemelerin öngördüğü şekilde, Sayıştay denetim raporlarını iki bölüm halinde TBMM’ye sunmaktadır.

Bununla birlikte 5018 sayılı Kanunun yasalaştığı 2003 yılından bu yana, mali yönetim sisteminin gerektirdiği ve bütçe uygulama sonuçları ile Sayıştay raporlarını ve bu raporlar sonucunda TBMM tarafından alınan kararların uygulamasını izleme konusunda ihtisaslaşmış bir komisyon kurulmasına ilişkin olarak TBMM İç tüzüğünde öngörülen değişiklikler gerçekleştirilememiştir.

6. SONUÇ

Ülkemizde Sayıştay’ın mali yönetim sisteminde rolünü tartışan bu çalışmada öncelikle performans denetiminin yüksek denetim kuruluşlarında tarihsel gelişimine yer verilmiştir. Performans denetiminin literatürde farklı isimlerle anılması dolayısıyla, performans denetiminin içeriği hakkında bakış açısı oluşturmak üzere INTOSAI denetim standartlarına göre performans denetimi konusuna yer verilmiş ve bu çerçevede performans denetiminin özellikleri ve amaçları ortaya koyulmuştur. Buna göre performans denetimini verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun da değerlendirilmesini kapsayan, idare, program, faaliyet veya sektör düzeyinde gerçekleştirilebilecek; kullandığı yöntem bakımından düzenlilik denetimden önemli ölçüde farklılık gösteren bir denetim türü olarak ortaya koyulmuştur. Performans denetiminin temel amacı da performansla yönelik hesap verebilirliğin gelişmesine katkıda bulunularak, alınacak yeni kararların oluşturulmasında önemli bir bilgi kaynağı olarak ortaya çıkmıştır.

Bu kapsamda mali yönetim sisteminde Sayıştay performans denetiminin üstlenmesi beklenen rol kamuda performansın düzeyleri ve uluslararası standartlara göre performans denetiminin temel amacı göz önünde bulundurularak parlamentoya yürütme organı tarafından sunulan performansla ilişkin bilgilerin doğruluğuna ilişkin güvence verilmesi ve hükümet program ve faaliyetlerinin parlamento tarafından onaylanan politika hedeflerine pozitif katkı sağlayıp sağlamadığının, nedenleri ile birlikte raporlanması olarak ortaya koyulmuştur. Bu raporlama çerçevesinde alınacak önlem ve yaptırımlara parlamento karar verecektir.

Ülkemizde Sayıştay performans denetiminin kamu mali yönetim sistemimizde, beklenen bu rolünü karşılayıp karşılamadığını değerlendirmek üzere, Sayıştayın performans denetimine başladığı 1996 yılından bugüne kadar geçirdiği süreçler, bu çerçevede gerçekleştirilen yasal düzenlemeler çerçevesinde ele alınmıştır.

Konu Sayıştay performans denetiminin mali yönetim sistemimizdeki rolü bakımından tartışıldığında, performans denetiminin kurum düzeyinde, performans bilgisinin denetimi şeklinde gerçekleştirilmesinin, Sayıştay'dan asıl olarak beklenen, kamu idaresi faaliyetlerinin üst politikalara katkı sağlayıp sağlayamadığının, diğer bir işle doğru işlerin yapılıp yapılmadığını raporlama fonksiyonunu etkili bir şekilde yerine getiremediği değerlendirilmesinde bulunulmuştur.

Performans denetiminin kurum düzeyinde yapılmasının gerekçesi 6085 sayılı Sayıştay Kanununda yer alan performans tanımından kaynaklanmaktadır. Buna göre Kanunda performans, geniş anlamda düşünülmemiş, kurumsal performans ile ilişkilendirilmiştir. Bu tanımda Sayıştayın performans denetimi yetki alanını sınırlandıran bir durum olarak uygulamada kendini göstermiştir. Performans denetiminin kurum düzeyinde yapılması, fonksiyonel anlamda kamu programlarının başarısı hakkında fikir edinmeyi, parlamenterlerin program başarısını tartışmasını engelleyen, kısıtlayan bir durumdur.

Performans denetimlerinin düzenlilik denetimi ile birlikte yürütülmesi fonksiyonel olarak anlamsız değerlendirilmiştir. Çünkü düzenlilik denetimi ve performans denetimleri kullandıkları yöntemler, süreler ve araçlar bakımından birbirinden farklılık gösteren denetim türleridir. Uluslararası standartlar kapsamında anladığımız performans denetiminin düzenlilik denetimi ile birlikte yürütülmesi ve konsolide edilerek sonuçlarının birlikte raporlanması teknik olarak ve söz konusu denetim türlerinin amaçları bakımından da kullanışlı değildir. Ancak performans bilgisinin denetimi şeklinde yürütülen performans denetiminin düzenlilik denetimi ile birlikte gerçekleştirilmesi makul değerlendirilmektedir.

Bu sebeplerle Sayıştay performans denetiminin kendisinden beklenen etkin role sahip olabilmesi için 6085 sayılı Sayıştay Kanununun, mali yönetim sisteminin bu beklentilerine ve INTOSAI performans denetim standartlarına uygun şekilde yeniden ele alınması bu çalışmanın önerisi olarak ortaya çıkmıştır.

KAYNAKÇA

- Akyel, Recai ve H. Ömer Köse (2010), “Kamu Yönetiminde Etkinlik Arayışı: Etkin Kamu Yönetimi İçin Etkin Denetimin Gerekliliği”, *Türk İdare Dergisi*, S. 466, Mart, 9-24.
- Akyel, Recai ve Hasan Baş (2010), “Kamu Yönetimi ve Denetimi Bağlamında Sayıştayın Anayasal ve Yargısal Konumu”, *Maliye Dergisi*, S. 158, Ocak-Haziran, 374-387.
- Altuğ, Figen (2000), *Mali Denetim*, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2. Baskı, Bursa.
- Altuğ, Figen (2013), “Türkiye’de Sayıştay ve Performans Denetimi” içinde: Kamu Bütçesinde Yeni Yaklaşımlar, (ed.) Figen Altuğ, Ahmet Kesik, Murat Şeker, Seçkin Yayınları, Ankara, 285-298.
- Bağlı, Mehmet Selim (2011), “Parlamento-Bütçe İlişkilerinde Stratejik Plan ve Faaliyet Raporlarının Önemi”, *Yasama Dergisi*, S. 17, 39-80.
- Bağlı, Mehmet Selim (2010), “TBMM’nin Bütçe Sonuçlarını Denetleme Süreci”, *Yasama Dergisi*, S. 16, 103-143.
- Balyemez, Ahmet Sinan (2018), “Sayıştay Performans Denetimlerinin Uygulama ve Sonuçları Üzerine Bir Tartışma”, *Journal of Business Research Turk*, 10(2), 276-311.
- Batmaz, Yavuz (2015), “Denetim Üzerinden Kamu Yönetimindeki Değişimi Anlamak”, *Sayıştay Dergisi*, S. 98, Temmuz-Eylül, 5-18.
- Bouckaert, Geert ve John Halligan (2008), *Managing Performance: International Comparisons*,

Routledge, USA: New York.

Candan, Ekrem (2007), *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayını, Ankara, 2007.

Coşkun, Arife (1998), “Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi”, Cumhuriyetin 75inci Yılında Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu, Sayıştay Başkanlığı, Ankara, 85-106.

Çağan, Nami (1985), “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, Anayasa Yargısı Dergisi, 199-204.

Çalışkan, Recep (2015), “Osmanlı Devletinden Cumhuriyet Dönemine Yüksek Denetim Olgusu ve Gelişim Süreci”, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 12, S. 32, 57-75.

Çevik, Savaş (2002), “Türk Bütçe Sisteminde Denetim: Geleneksel Denetimden Performans Denetimine”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 10, S. 1-2, 104-129.

Demirbaş, Tolga (2001), *Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması*, Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi, İnceleme, Ankara.

Demirbaş, Tolga ve Rıdvan Engin (2016), “Sayıştayın Belediyeler Üzerindeki Performans Denetimlerinde Ulaştığı Bulguların Analizi”, *Sayıştay Dergisi*, S. 100, Ocak-Mart, 27-60.

Feyzioğlu, Bedii (1987), “Sayıştay ve Parlamento”, *Çağdaş Sayıştay Denetimi Sempozyumu*, Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 23-35.

Frederickson, David G. ve H. George Frederickson (2006), *Measuring the Performance of the Hollow State*, Georgetown University Press, USA: Washington D.C.

Gülen, Fikret (1999), *Performans Denetimi Temel Kavramlar, Yöntemler, Teknikler ve Yaklaşımlar*, Sayıştay Başkanlığı Hizmetiçi Eğitim Yayınları, No: 2, Nisan, Ankara.

INTOSAI (2018), www.intosai.org

INTOSAI (1977), *ISSAI 1: The Lima Declaration*, Austria.

INTOSAI (2004a), *Appendix to ISSAI 3100*, Austria.

INTOSAI (2004b), *ISSAI 3000: Standards and Guidelines for Performance Auditing Based on INTOSAI's Auditing Standards and Practical Experience*, Austria.

INTOSAI (2013), *ISSAI 300: Fundamental Principles of Performance Auditing*.

Küçükaycan, Dürdane ve Rabia Ceren Tekin (2017), “Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinin Tamamlayıcı Unsuru Olarak Performans Denetimi”, *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, Vol. 2, No. 2, 19-30.

Moynihan, Donald P. (2008), *The Dynamics of Performance Management: Constructing Information and Reform*, Georgetown University Press, USA: Washington D.C.

Mutluer, M. Kamil ve Erdoğan Öner ve Arife Coşkun (2015), *Sayıştay Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

OECD (1997), *In Search of Results Performance Management Practices*, France: Paris.

Önder, Özgür ve İrfan Türkoğlu (2012), “Denetim Anlayışının Değişimi: Yeni Sayıştay Kanunu Üzerine Değerlendirmeler”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C. 8, S. 17, 197-214.

Özdemir, Ahmet (), “Performans Denetiminin Türk Sayıştayı Açısından Uygulanabilirliği”, 47-56.

Özekicioğlu, Seda (2017), “Türkiye’de Dış Denetim Mevzuatı ve Kamu Mali Yönetimine Yansımaları”,

Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 39, S. 2, Aralık, 601-618.

Sakal, Mustafa ve Elif Ayşe Şahin (2008), “Kamu Kurumlarında Performans Ölçümü ve Sayıştay Denetimi İlişkisi: Türkiye’deki Uygulamalar Bakımından Bir Değerlendirme”, *Sayıştay Dergisi*, S. 68, Ocak-Mart, 3-28.

Şener, Hasan Engin (2017), “Performans Bilgisinin Denetimi Olarak Türk Sayıştayının Performans Denetimi”, *Memleket Siyaset Yönetim*, C. 12, S. 28, Aralık, 1-26.

Tanzi, Vito (çev. Özgür Saraç) (2002), “Devletin Rolü ve Kamu Sektörünün Kalitesi”, *Türk İdare Dergisi*, S. 434.

Taytak, Mustafa ve Ercan Bahtiyar (2015), “Hesapverme Sorumluluğu Çerçevesinde Türk Sayıştayının Rolü”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 20, S. 4, 261-284.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (1999), *Sayıştayın 2000 Yılı Bütçesi Dolayısıyla Hazırlanan Faaliyet Raporu*, Kasım, Ankara.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2005), *Sayıştay Başkanlığı 2005 Yılı Faaliyet Raporu*, Ekim, Ankara.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2006), *Sayıştay Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu*, Ekim, Ankara.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2007), *Sayıştay Başkanlığı 2006 Yılı İdare Faaliyet Raporu*, Nisan, Ankara.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2008), *Sayıştay Başkanlığı 2007 Yılı İdare Faaliyet Raporu*, Nisan, Ankara.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2010), *Sayıştay Başkanlığı 2009 Yılı İdare Faaliyet Raporu*, Nisan, Ankara.

T.C. Sayıştay Başkanlığı (2012), *Sayıştay Başkanlığı 2011 Yılı İdare Faaliyet Raporu*, Nisan, Ankara.

Yılmaz, Hakkı Hakan (2014), “Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetim Sistemi ve Sayıştay’ın Değişen Rolü”, *29. Türkiye Maliye Sempozyumu (16-20 Mayıs 2014) Bildiriler Kitabı*, Sakarya Üniversitesi Yayını, 351-368.