

KAMU İÇ DENETİMİNDE PERFORMANS DENETİMİN YERİ¹

(THE PLACE OF PERFORMANCE AUDITING IN THE PUBLIC INTERNAL AUDITING)²

Ahmet KEBELİ*

ÖZ

Değişen yönetim anlayışının denetim alanındaki yansımalarını ifade eden “değer katan denetim” yaklaşımını çerçevesinde Türkiye’de öncelikle özel sektörde benimsenmeye başlayan iç denetim sisteminin kamu yönetiminde tercih edilmesi sürecinde, geleneksel denetimin bir türü olarak ortaya çıkmakla birlikte önemli bir fonksiyon icra edemeyen performans denetiminin dünyadaki değişime uygun şekilde ve risk odaklılık ekseninde geliştirilmesine duyulan ihtiyaç etkili olmuş ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile yapılandırılan kamu iç denetim sisteminde performans denetimi başlıca beş denetim yönteminden biri olarak uygulanmaya başlamıştır. Bununla birlikte, Türk kamu yönetimindeki ilk uygulamaları Sayıştay denetimleri ile başlamış olan performans denetiminin, 2007 yılından itibaren başlayan ve önemli mesafeler alınan kamu iç denetimi uygulama-

larında -diğer iç denetim yöntemlerine kıyasla- yeterince öncelik kazanamadığı görülmektedir. Bu çalışmada, söz konusu durumun anlaşılması/açıklanması bağlamında, dünyada gitgide önemi artan performans denetiminin Türkiye’de kamu iç denetim sistemi içindeki yeri, gelişimi, uygulanma/uygulanmama koşulları vb. hususlar, farklı çalışma ve kaynaklara dayanılarak ve özellikle kamu iç denetçileri nezdinde 2012 yılında yürütülen “Kamu İç Denetçilerinin Performans Denetimine Bakışı Araştırması”nın sonuçlarından yararlanılmak suretiyle ele alınmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Denetim, Kamu İç Denetçisi, Performans Denetimi, Performans Yönetimi.

JEL Kodları: H11, H83, M4

ABSTRACT

Expressing reflection of the changing management approach in the auditing “value-added audit” approach in Turkey, primarily in the process of choice in public administration of the starting internal auditing system to be adopted in the private sector, according to an important function of changes in the world of executive not the performance auditing, but emerged as a kind of traditional auditing and the need for improvement in the risk-oriented axis has been effective and performance auditing has started to be implemented as one of the five main audit methods in the public internal auditing system structured by the Public Financial Management and Control Law No. 5018. However, performance auditing, whose first practices in Turkish public administration started with the audits of the Turkish Court of Accounts, has not gained enough priority in public internal auditing practices, which have started since

2007 and have taken significant distances compared to other internal auditing methods. In this study, to understand / explain the situation in the context of growing importance of performance auditing in the world to go public internal auditing system in place in Turkey, development, implementation / non- implementation conditions etc. issues are addressed through different studies and resources, and in particular the results of the “the research of public internal auditors’ perspective on performance auditing” conducted in 2012 by public internal auditors.

Keywords: Audit, Internal Auditing, Public Internal Auditor, Performance Auditing, Performance Management.

JEL Classification: H11, H83, M4

1) Bu makale, yazar tarafından 2012 yılında Prof. Dr. Kamil Ufuk BİLGİN danışmanlığında hazırlanan “Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi” adlı TODAİE yüksek lisans bitirme projesinden yararlanılarak yazılmıştır.
2) Makalenin yayına hazırlanması aşamasında ve makaleye konu olan araştırma sırasında verilerin analizi ile ilgili sağladığı teknik destekler dolayısıyla Düzce Üniversitesi İç Denetçisi Sn. Ali Kasım ARKIN’a teşekkür ederim.
* İç Denetçi, CGAP, Gençlik ve Spor Bakanlığı İç Denetim Birimi Başkanlığı, Ankara, ahmet.kebeli@gsb.gov.tr, Orcid Id:0000-0002-1999-758X, Yazı Gönderim Tarihi: 05.09.2019, Yazı Kabul Tarihi: 23.09.2019

1. GİRİŞ

Kamu yönetimlerinin temel amaçlarından önde geleni, kamu kaynaklarını ekonomik ve verimli kullanarak vatandaşının ihtiyacına uygun, kaliteli kamu hizmeti sunabilmektir. Genel amaç bu olmakla birlikte ekonomik, sosyal ve siyasi konjonktüre bağlı olarak yönetim anlayışlarında dönem dönem değişim görülmekte, dünya ölçeğinde belirleyici role sahip ülkelerde benimsenen yönetim anlayışları genellikle diğer ülkelerde de yaygınlaşmaktadır.

Kamu yönetimi alanında gerçekleşen gelişmelere koşul olarak, yönetimin en önemli unsurlarından biri olarak kabul edilen denetimde de anlayış değişikliği görülmektedir. Özellikle hiyerarşinin gevşetilmesi, yönetimin basitleştirilmesi, hizmetlerin rekabet ortamına sunulması, sonuca odaklılık, etkinliğe dayalılık, çalışanların güvencesi ve esnek istihdam, stratejik yönetim, hesap verebilirlik ve performans dayalı yönetim gibi gelişmeler denetim anlayışında da dönüşüme yol açmıştır (Al, 2007). Denetim anlayışındaki dönüşümün bir yansıması olarak uluslararası literatürde “denetim” kavramı genellikle audit (duymak, haber almak) kelimesi ve “denetçi” tabiri auditor (dinleyen, denetleyen) kelimesi ile ifade edilir hale gelmiştir.

Türk kamu yönetiminde de özellikle 1990’lardan sonra ve özel sektördeki hızlı değişim dinamiklerinin etkisiyle bazı değişim yönetimi teknikleri kullanılmaya başlanmıştır (Karadağ, 2000). Kamu yönetimini etkinleştirme çalışmaları kapsamında, iç kontrol ve Toplam Kalite Yönetimi (TKY) gibi üzerinde çok durulan bir diğer yaklaşımda “performans yönetimi”dir. **Performans yönetimi**, özellikle 2000’li yıllardan sonra giderek yaygınlaşan bir kavram olarak, yönetimin planlama ve denetim faaliyetlerinin daha geniş sınırlarda ve performans kavramındaki gelişmeler doğrultusunda uygulanmasını öngören bir yönetim yaklaşımıdır (DPT ÖİK Raporu, 2000b). Performans yönetimi başlığı altında yer alan performans değerlendirilmesi ve performans denetimi ise kurum ve personel başarımının değerlendirilmesinde ön plana çıkan yönetim teknikleri olmuşlardır (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018).

Yönetimin etkinleştirilmesi arayışlarının bir yansıması ve Kamu Mali Yönetim Sistemindeki değişimin

bir ifadesi olan 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun özellikle bir sistem olarak kamu yönetimine yerleştirmeyi öngördüğü “stratejik yönetim anlayışı” ve “iç kontrol” kavramı da bir değişim ve etkinleştirme modeli anlamında kamu idareleri için büyük önem arz etmektedir. Avrupa Birliği müktesabatı ve uluslararası standartlarla uyumlu olarak hazırlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında; bütçe birliğinin, mali saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanması, kamu kaynaklarının stratejik yönetim anlayışına uygun olarak etkin, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılması ve çağdaş kamu mali yönetimi ilkelerinden biri olarak idarecilerle önceden serbesti tanıyıp harcama sonrası etkin bir denetim yapılması konusunda önemli değişiklikler yapılmıştır (Arı, 2012). Türkiye’deki kamu kurumlarında mali yönetim sistemi değişikliği ve iç kontrol sistemine geçilmesi kararı ile birlikte denetim sisteminde de buna paralel bir mentalite dönüşümü gerçekleşmiş ve iç kontrol sistemine entegre olan ve geleneksel denetime göre farklı bir yaklaşım olan **iç denetim** modeli hayata geçirilmiştir. 5018 sayılı Kanun’la “iç denetim” modelinin kamu kurumlarına girmesiyle beraber Türkiye’de 1995’lerden sonra (daha çok dış denetim yöntemi olarak) uygulanan bir denetim türü olan performans denetimi de iç denetim modeline monte edilerek denetimin etkinliği artırılmaya, performans yönetimi ile birlikte performans denetiminin de yasal altyapısı oluşturulmaya çalışılmıştır.

Türkiye’de 2007 yılından beri devam eden kamu iç denetim uygulamalarına bakıldığında, mevzuatta iç denetimin güvence sağlama yöntemlerinden biri olarak belirtilen performans denetiminin diğer denetim yöntemlerine göre daha az tercih edildiği gözlenmektedir ve bu durumun gerçek boyutlarının, sebeplerinin ve olası sonuçlarının ortaya konulması ihtiyacı bulunmaktadır. Bu ihtiyacın belli düzeyde karşılanması saikiyle tarafımızca “Kamu İç Denetçilerinin Performans Denetimine Bakışı” konulu saha araştırması yapılmış ve araştırma kapsamında 2012 yılında kamuda görev yapan iç denetçi sayısının yaklaşık % 14’üne tekabül eden kamu iç denetçisi ile bir anket çalışması yürütülmüştür. Araştırmanın tamamlanmasını takip eden yıllarda İç Denetim Koordinasyon Kurulunun (İDKK) performans denetimine özel önem vermesi ve bu kapsamda 2015 yılında Kamu İç Denetçileri

Eğitim Programı'nda temel eğitim konu olarak belirlenmesi sonrasında 2016 yılında Performans Denetimi Rehberini yayımlamasıyla, söz konusu denetim türünün kamu iç denetçilerince algılanma biçimi, uygulanma düzeyi ve uygulamadaki sorunların belirlenmesi daha da önem kazanmıştır.

Bu bakımdan, belirtilen hususa yoğunlaşarak, literatür ve saha araştırması içeren bu yazıda, yönetime “değer katma” potansiyeli yükselen performans denetiminin kamu iç denetim sistemi içindeki yerinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışmanın **birinci bölümünde**, dünyada ve Türkiye’de denetim anlayışının gelişimi ile iç denetimin ve performans denetiminin kamu yönetimine yerleşme süreci teorik düzlemde açıklanmakta, **ikinci bölümünde** ise konuyla ilgili yapılan farklı çalışmalardan ve özellikle yazar tarafından yapılan alan araştırması sonuçlarından yararlanılarak, Türkiye’de kamu idarelerinde fiilen görev yapan kamu iç denetçilerinin performans denetimine yaklaşımları, tercih etme/etmeme sebepleri ve Türkiye’de kamu performans denetiminin iç denetim birimleri tarafından uygulanabilme imkan ve koşulları üzerinde durulmaktadır.

2. İÇ DENETİM VE PERFORMANS DENETİMİ

Denetim, yönetimin olduğu her yerde ve onun evrensel bir unsuru olarak bulunmuş ve verimi arttırmada etkin bir rol oynamıştır. Yönetimin bir fonksiyonu olarak denetim, “bir faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesi” olarak tanımlanabilir (Sanal, 2002). Yaşadığımız yüzyılın kamu yönetimi/vatandaşa hizmet yaklaşımında; kurumsal yönetim, hesap verebilirlik, şeffaflık ve buna bağlı olarak değişen denetim anlayışı ön plana çıkmaktadır (Uzun, 2009). Yönetim alanındaki gelişmelere koşut olarak, yönetimin önemli unsurlarından biri olan denetim anlayışında da gelişmeler yaşanmakta, klasik denetim anlayışı yerine modern iç denetim ve performans denetimi giderek ağırlık kazanmaktadır. Söz konusu değişimin mahiyeti aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

2.1. Denetim Anlayışındaki Değişimler: İç Denetim ve Performans Denetiminin Önem Kazanması

Denetim genel anlamda murakebe etmek, kontrol etmek anlamlarını taşımaktadır (Aksoy, 2008). Denetim kavramı klasik anlamda, bir kuruluşun faaliyetlerinin ve işlemlerinin hedeflere, bütçelere, kurallara ve standartlara uygun olarak yürütülmesini ya da işlemlerini güvence altına almak üzere incelenmesi ve düzeltici önlem gerektiren sapmaların belirlenmesi olarak tanımlanmaktadır (Yörüker, 1999, s. 2). Farklı bir ifadeyle Fişek, denetimi örgütün amaçlarıyla işleyişi arasında uyum sürekliliğinin temel yaptırımı olarak tanımlamaktadır (Fişek, 2011, s. 281).

Denetim olgusu, dönüt (feedback) sağlama işleviyle doğrudan yönetimi yönlendirme aracıdır. Bu yönüyle, kamu yönetiminin kalitesinin bir anlamda denetimin kalitesine bağlı olduğu söylenebilir (Uluğ, 2004). Kurumların ve yönetimin başarısı yapılan denetim ve değerlendirmeler sonunda belirlenir (Taymaz, 1994).

Denetim ile ilgili ve günlük dilde birbiri yerine kullanılan, ancak anlam farklılıkları olan kavramlar, terimler bulunmaktadır. Bunların başlıcaları aşağıdaki gibi belirtilebilir (Akyel, 2012/Aktaran: Bozkurt, 2013):

- Denetim (Audit), - Kontrol (Control), - Teftiş (Inspection), - İnceleme (Examination), - İzleme (Monitoring), - Gözetim (Supervision).

Denetim, gücünü aldığı anayasal erk bakımından; Yasama Denetimi, Yargı Denetimi, ve İdari Denetim olarak üçlü sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Anayasal erklerin birbirini denetlemesinin temel sebebi, güçlerin birbirini denetlemesi yoluyla bireylerle devlet arasındaki ilişkilerde devlet gücünü sınırlayarak siyasal, sosyal ve bireysel hak ve özgürlükleri güvenceye almaktır (Atay, 1997).

Denetimi genel hatlarıyla İç Denetim ve Dış Denetim olarak iki grup altında toplayabiliriz (Bozkurt, 2013).

Denetçinin denetlenen kurumla bağı açısından yapılan bu sınıflandırmada, **iç denetim** genel anlamda kamu yönetimi sistemi içinde yer alan herhangi bir kurum veya kuruluşun, hiyerarşik olarak veya oluşturduğu denetim organları aracılığıyla kendi birimleri üzerinde denetimdir. **Dış denetim** ise denetlenen kuruluş dışında örgütlenmiş birimlerce yapılan dene-

timdir. Burada dış denetim işlevini gerçekleştiren denetim biriminin ya da denetçinin, denetlenen kurum dışından olması ya da denetlenen kurumun en üst yönetici sıfatına sahip kişinin emir ve kumandasına bağlı olmaması esastır. Bu da kendi içinde bağımsız dış denetim ve kamu kaynaklı dış denetim olarak ikiye ayrılabilir (Kartalcı, 2007). Denetimi iç ve dış denetim olarak ikiye ayırdığımızda, idarenin kendi iç denetim mekanizmaları ile yapmış olduğu denetimin dış denetime nazaran daha uzun süreli, ayrıntılı ve iç işleyişin daha bilinir olmasına bağlı olarak değer katıcı olacağını söylemek mümkün olacaktır (Alıcı, 2016).

Sayıştay denetimleri, “yüksek denetim” veya “yargı denetimi” kategorisine konulabilse de 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda “dış denetim” kapsamında sayılmış olup, çalışmamızda da bu şekilde ele alınacaktır.

Dünyada kamu yönetimindeki gelişmelere koşut olarak denetim, amaçlara ulaşmanın olmazsa olmaz bir aşaması olması olarak görülmüştür. Denetimin önemi asıl olarak, sınırlı olduğu kabul edilen kaynakların amaçlara uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını ortaya çıkarmada, bir başka ifadeyle kaynak israfını önlemede ön plana çıkmaktadır. Zira, kurumun amacına ulaşabilmesi için elindeki madde ve insan kaynaklarını en iyi şekilde kullanması zorunludur. Denetimin yönlendirici fonksiyonu ve bu fonksiyonunu yerine getirirken teknolojik, politik, toplumsal ve kültürel gelişmelerden etkilenmesi nedeniyle geçirdiği evrimin yönü önem taşımaktadır (Biberoğlu, 2003).

Yönetim anlayışı ve uygulamalarındaki değişime uygun şekilde genel denetim yaklaşımında ve kuruluşların iç denetim sistemlerinin gelişim sürecinde, mali hesapların incelenmesinden yönetim faaliyetlerinin değerlendirilmesine doğru bir geçiş yaşandığı ifade edilebilir (Acar ve Şahin, 2009). 1940’lı yıllardan sonra denetim anlayışında firmaların/kurumların faaliyetlerini verimlilik esasına dayalı olarak ölçmeyi öncelenmesi ile önemli bir dönüşüm yaşanmış, bu süreçte iç denetim ile performans denetimi öne çıkmaya başlamıştır (Kubalı, 1999). Çağdaş denetim anlayışı sorumlu arayan değil, risk ve sorun arayan ve bunları gidermeyi amaçlayan bir denetim anlayışıdır. Modern **iç denetim ve performans denetimi** bu anlayışa uygun denetim türleridir (Demirbaş, 2001). Bu

yaklaşımında iç denetim; kuruluşların operasyonlarını geliştirerek katma değer yaratmak amacıyla oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim aktivitesi olarak tanımlanmaktadır (Uzay, 2003).

Yukarıda bahsedilen değişim dinamiklerini kapsayacak şekilde iç denetim yaklaşımının standartları ile genel kabul görmüş uygulama metodlarıyla günümüzdeki çağdaş yönetim felsefesine uygun profesyonel bir meslek haline gelmesi süreci 1941 yılında ABD’de **Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA - Institute of Internal Auditors)** kurulması ile başlamış ve bu tarihten itibaren “iç denetim” kurumsal kimlik kazanmıştır (İç Denetim Koordinasyon Kurulu [İDKK], 2008). Bu süreçte **iç denetim modeli**, risklerin kontrol edilmesine, kaynakların ekonomik, verimli ve etkili kullanımına öncelik veren bir denetim anlayışı olarak, önce özel sektör kuruluşlarında daha sonra ise kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanmaya başlamıştır (Pehlivanlı, 2010). Özellikle 1980’lerden sonra iç denetim; AB Komisyonu, IMF, Dünya Bankası, Birleşmiş Milletler, NATO, OECD, Avrupa Merkez Bankası gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gerek uygulanan, gerekse üye ülkelere referans olarak gösterilen bir denetim sistemi olarak ön plana çıkmıştır.

İç denetim anlayışı kendi içinde de bazı evrimler geçirmiştir. Başlıca iç denetim yaklaşımları; risk odaklı, kontrol odaklı, süreç odaklı ve kurumsal risk yönetimi (KRY) odaklı olarak belirtilebilir. 1940’ların başında sadece muhasebe-finance faaliyetlerine odaklanan iç denetim günümüzde artık bütün olarak kurumun faaliyetleri ile ilgilenmektedir (Pehlivanlı, 2010). Son yıllarda dünya genelinde iç denetimin odak noktasında iç kontrol ve uyum denetimi eksenli iç denetim faaliyetlerinden kurumsal risk yönetimi, performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetimine doğru geçiş görülmektedir (Kıral, 2014). IIA’nın güncel iç denetim tanımı; “*iç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir.*” şeklindedir (IIA, 2007). IIA tarafından 2015 yılında yayımlanan yeni Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi -UMUÇ’ta iç denetimin misyonu; “*Risk bazlı, objektif güvence sağlayarak ve tavsiye ile öngörülerle organizasyonel değeri korumak ve geliştirmek*” olarak belirlenmiştir (TİDE, 2018).

Daha çok dış denetim yöntemi olarak algılanan ve iç denetimde sonraları önem kazanan **Performans Denetimi (PD)**, kamu kesimi literatürüne ilk defa INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu) Kongresinde benimsenerek bir deklarasyon ile üye ülke yüksek denetim kurumlarına gönderilmek suretiyle girmiştir. INTOSAI, performans denetimini; “*denetlenen kurumun sorumluluklarını yerine getirirken kendi kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu kullanımının denetimi*” şeklinde tanımlamaktadır (ASOSAI, 2002, s. 2). Denetim anlayışının gelişimine bağlı olarak denetim uygulamaları ve teknikleri de farklılaşmaktadır. Bu duruma performans denetimi iyi bir örnek teşkil etmektedir. 1980’li yıllardan itibaren verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (performans) denetimi öne çıkmış iken, daha sonra ortaya çıkan denetim tür ve alanları nedeniyle bu denetim türü kısmen geri planda kalmıştır (Kartalçı, 2007).

Belirtilen bu değişimlerle birlikte günümüzde denetim fonksiyonu için önemi artan amaçlar; *karar vericilere doğru, hızlı, güvenilir ve objektif bilgi sağlamak ile değerlendirme ve öneriler ile hesap verme sorumlğunun yerine getirilmesine katkı sağlamak* olarak belirtilebilir. Bu genel amaçların yanı sıra, her denetim türüne göre denetimin özel amacı olabilir. Örneğin, mali denetim ile performans denetiminin, uygunluk denetimi ile sistem denetiminin kendine özgü farklı amaçları olabilecektir (Demirbaş, 2001). Yeni yönetim anlayışında denetim artık yönetim için “bilgi toplayan” değil, bilgilerin analiz ve sentezini yaparak üst yönetime sunan yani yönetim sürecine “yorum katan” bir konumdadır (Bozkuş Kahyaoğlu, 2012). Bu anlayışın giderek yaygınlaşmasına paralel olarak “iç denetim”in ve (denetim yöntemi olarak) performans denetiminin daha da önem kazanması gündeme gelmektedir.

2.2. Türkiye’de İç Denetime Geçiş Süreci

Birçok gelişmiş/gelişen ülkede uygulama alanı bulan yeni yönetim felsefesi/anlayışı, kamu yönetimi kültüründe radikal bir dönüşüme yol açmış ve Türk kamu yönetimini de etkilemiştir. Yeni anlayış kamusal hizmetleri sayısallaştırarak ölçmeyi amaçlamaktadır. So-

nuçlar ölçülerek başarı ya da başarısızlık ortaya konulur ve sonuçlar sergilenerek kamuoyunun desteği alınır. Türkiye’de 1994 yılının Nisan ayında yaşanan ekonomik krizin hemen sonrasında, kamu mali yönetim sisteminde bir takım değişikliklere gidilmesi gerektiği sonucuna varılmış ve bu amaca yönelik olarak çeşitli kamu idaresi temsilcilerinden oluşan çalışma komisyonları oluşturulmuştur. Bunun diğer yansıması 1996 yılında Sayıştay Kanunu’na yapılan ek madde ile gerçekleşmiştir. Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu (VET) kullandıklarını incelemeye yetkilendirilmiş ve eğitime dönük pilot performans denetimi çalışmaları başlatılmıştır (Demirbaş, 2001).

Dünyada olduğu gibi Türkiye’de de iç denetim önce özel sektörde uygulanmaya başlamış ve gelişmiştir. İİA’nın Türkiye temsilcisi Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) 1995 yılında kurulmuştur (tide.org.tr). Türkiye mevzuatında kurumsal yönetim ve iç denetim alanında yapılan düzenlemeleri, 2000’li yılların başında yaşanan krizlerin ve AB müzakere sürecini yürüten bir ülkeden olan beklentilerin tetiklediğini söylemek mümkündür. Türkiye’de kamu kurum ve kuruluşlarında, uluslararası standartlara uygun olarak iç denetim birimlerinin kurulması konusu, AB müzakere sürecinde “Fasıl 32: Mali Kontrol” kapsamında yer almıştır. 27 Şubat 2003 tarihinde yayınlanan (“e-Dönüşüm Türkiye” Projesi konulu) 2003/12 Sayılı Başbakanlık Genelgesinin, kamu yönetimine bakış açısı ile ilgili bir dönüm noktası olarak algılanması doğru olacaktır. 5018 sayılı Kanun’dan önce kurulan ve halen görev yapmakta olan denetim birimleri **geleneksel denetim birimleri** olarak adlandırılmaktadır ve bunlar içinde en etkin ve yaygın olanı teftiş kurulları⁴dır (Sanal, 2002).

Kamu mali yönetim sisteminde en köklü değişiklik ise 2003 yılı sonunda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkarılması ile gerçekleştirilmiştir. 1927 yılından beri uygulanmakta olan ancak ortaya çıkan yeniliklerin gereklerini artık karşılayamaz hale gelen 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yürürlükten kaldırılarak, yeni kamu mali yönetim anlayışını yansıtan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiştir (Özkan, 2008).

3) Türkiye’de 5018 sayılı Kanun öncesi 1175 denetim birimi bulunmakta ve bunların 140 tanesi Teftiş Kurulu idi. 1175 denetim biriminde yaklaşık 14.000 dolayında denetim elemanı görev yapmaktaydı.

Böylelikle, riskler meydana geldikten sonra düzeltici tedbirleri almaya çalışan yönetim yerine önleyici kontrollerle risklerin meydana gelmesini durdurmaya çalışan bir yönetim anlayışı ön plana çıkmıştır (Anıl Keskin, 2009).

5018 sayılı Kanununun 01.01.2006 tarihinde tüm hükümleriyle birlikte yürürlüğe girmesinin ardından, Türk kamu mali yönetim ve kontrol sistemi, yeni kamu maliyesi yaklaşımı ve uluslararası standartlar paralelinde önemli değişimlere sahne olmuştur. 5018 sayılı Kanunla birlikte, düzenleyici ve denetleyici kurumlar hariç olmak üzere genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri bünyesinde iç denetim sisteminin kurulması öngörülmüştür. Anılan Kanununun 63-67 nci maddeleri iç denetim sistemi hakkında düzenlemeler içermekte olup, 63 üncü maddede iç denetimin tanımı, uygulanması ve iç denetim biriminin kurulması, 64 üncü maddede iç denetçinin görevleri, 65 inci maddede iç denetçinin nitelikleri ve atanması, 66 nci maddede İDKK ve 67 nci maddede ise İDKK'nın görevleri düzenlenmektedir (İDKK, 2008). Söz konusu Kanununun 63 üncü maddesinde iç denetim aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

“İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.” Belirtilen maddede ayrıca, iç denetimin iç denetçiler tarafından yapılacağı ve kamu idarelerinin yapısı ve personel sayısı dikkate alınmak suretiyle İDKK'nın uygun görüşü üzerine, doğrudan üst yöneticiye bağlı iç denetim birimi başkanlıkları kurulabileceği belirtilmektedir.

Bu hükümler doğrultusunda 2006 yılından itibaren kamu idarelerinde iç denetçi atamaları yapılmış ve iç denetim birimleri kurulmaya başlanılmıştır. İDKK'nın verilerine göre (24.12.2018 tarihi itibarıyla) 374 kamu idaresinde toplam 880 kamu iç denetçisi görev yapmaktadır. Ancak 1174 iç denetçi kadrosu da boş durumdadır (İDKK, 2018b). Bu süreçte ayrı-

ca İDKK tarafından iç denetimin mevzuat alt yapısı büyük ölçüde oluşturulmuş, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik başta olmak üzere Kamu İç Denetim Standartları, Kamu İç Denetim Genel Tebliği ve diğer tebliğler, yönetmelikler, genelgeler, esas ve usuller, iç denetim strateji belgeleri, Kamu İç Denetim Rehberi, Performans Denetimi Rehberi, Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi, İç Denetim Kalite Güvence ve Geliştirme Programı vb. ikincil ve üçüncül düzey düzenlemeler çıkarılmıştır. 2007 yılından itibaren iç denetçileri mesleki gelişimine yönelik İDKK tarafından düzenli eğitimler verilmesinin yanı sıra Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) gibi sivil toplum kuruluşları tarafından bu amaçla çok sayıda eğitim programı düzenlenmektedir.

Bilindiği üzere iç denetim yaklaşımında, kamu denetimi sistemimize yeni giren türleri de kapsamak üzere başlıca beş çeşit güvence sağlama (denetim) yöntemi bulunmaktadır.

1. Sistem Denetimi, 2. Uygunluk Denetimi, 3. Mali Denetim, 4. Bilgi Teknolojileri Denetimi, 5. Performans Denetimi (İDKK, 2013).

Uygulamaya konulan iç denetim modeli ile denetimin danışmanlık fonksiyonu da ön plana çıkmaya başlamış ayrıca kurumsal yönetim süreci ile ilgili üstlendiği görevler arasına kurumsal kültürün oluşturulmasına, kurumsal amaç ve hedeflerin çalışanlarca anlaşılmasına ve sahiplenilmesine yardımcı olmak da eklenmiştir. Ayrıca iç denetim, kurumların plan-bütçe ilişkisini sağlıklı şekilde kurabilmesindeki başarısını etkileyen bir faktör olarak da karşımıza çıkmaktadır (Acar ve Şahin, 2009).

Kamu iç denetçileri tarafından gerçekleştirilen denetim ve danışmanlık faaliyetleri ile diğer çalışmalara ilişkin bilgiler, 2006 yılından beri İDKK tarafından yayımlanan Kamu İç Denetim Raporlarında yer almaktadır. Söz konusu raporlar incelendiğinde kamu iç denetçilerinin görev yaptıkları kurumların tüm önemli süreçlerinde denetim ve danışmanlık faaliyeti yürüttükleri, kurumların risk-kontrol süreçleri için önemli veriler ürettikleri, her yıl düzenlenen ortalama 900 dolayındaki iç denetim raporunda yer verilen bulgu ve öneriler ile kurumsal yönetimin gelişmesine katkı sağladıkları görülmektedir.

Türkiye’de 2018 yılında Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçilmesiyle Anglo-Sakson modeline daha da yakınlaşan bir yönetim şekli uygulanmaya başlanmış ve denetim sistemi için yeni pencereler açılmıştır. Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi ile birlikte kamu idarelerinin iş süreçlerinin denetimi ve güvence hizmetleri ile her türlü inceleme ve araştırma çalışmalarını da kapsayacak danışmanlık faaliyetlerini de yeterince yürütülmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir (Saygın ve Yamak, 2018).

İç denetimin tanımında yer alan “katma değer” oluşturma kapasitesini yükseltebilmesi açısından, kamu iç denetçilerinin; Kamu İç Denetim Standartlarına, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve İDKK tarafından yayınlanan rehberlerde yer alan metodolojiye, uluslararası standartlara, temel etik ilkelere ve diğer hususlara uygun olarak iç denetim faaliyetinde bulunmaları, mesleki gelişimlerini sürdürmeleri, performans denetimi ve bilgi teknolojileri denetimine daha fazla yönelmeleri; kamu idarelerinin ise iç denetçilere olan desteklerini artırmaları, iç denetimin kurumsallaşmasını sağlamaları büyük önem taşımaktadır.

Kamu iç denetçilerinin idarelere katkılarını artırabilme potansiyeline sahip performans denetimine yaklaşımlarına geçmeden önce performans denetiminin uygulanma koşullarının sağlıklı şekilde değerlendirilebilmesi bakımından, Türkiye’de performans denetiminin alt yapısına kısaca değinmekte fayda görülmektedir.

2.3. Türkiye’de Performans Denetimi

Performans denetiminin Türkiye’de kamu kurumlarında iç denetim yöntemi olarak uygulama sürecine değinmeden önce bu denetimin çerçevesini oluşturan temel kavramlar ve hususlar üzerinde kısaca durmak uygun olacaktır.

2.3.1. Performans Kavramı ve Temel Unsurları

Köken olarak İngilizce performance kelimesinden gelen performans kavramının, Türkçe karşılığı “iş başarıımı” ve genel olarak herhangi bir işte gösterilen başarı derecesidir. (Bilgin, 2004a, s. 13) 6085 sayılı Sa-

yıştay Kanunu’nun 2 nci maddesinde; “*n*) Performans: Kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesini, ifade eder.” denilmiştir.

Performans, amaçlı ve planlanmış bir etkinlik sonucunda elde edileni, nicel ve/veya nitel olarak belirleyen bir kavramdır. Diğer bir deyişle belirlenmiş olan bir hedefe ulaşım seviyesinin ölçümüdür. Bu sonuç mutlak ya da nisbi olarak değerlendirilebilir. Performans seviyesinin belirlenebilmesi için, gerçekleştirilen etkinliğin sonucunun bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerlendirmeye esas alınan ölçünün de anlaşılabilir, anlatılabilir, somut ve objektif olması gerekir. Değerler ölçüm sistemi sonucunda belirlenir ve bu değerlerin her biri (iyi-kötü, yeterli-yetersiz, başarılı-başarısız, birinci-sonuncu gibi) performans göstergesidir. (DPT AK Raporu, 2000a).

Yönetimlerin performans anlayışları ve belirlenmiş olan ölçüm kriterleri tarih içerisinde sürekli bir değişime uğramıştır. İlk başlarda temel performans anlayışı en düşük maliyet, en yüksek üretim ve kâr iken, zamanla bu geleneksel anlayıştan günümüzün rekabetçi şartlarında müşterinin tatmini, kalite, yenilik vb. gibi çok değişik ölçülere ağırlık verilerek geleceğin yönetim anlayışına ve örgüt yapısına doğru geçiş yaşanmaktadır. Günümüz anlayışında, nasıl kârlılığı sağlayamamış bir işletme yok olursa, hizmette verimliliği ve fayda maliyet dengesini kuramamış bir kamu kurumu da başarı sağlayamayacaktır (DPT ÖİK Raporu, 2000b).

Performans kavramının yukarıda ifade ettiğimiz değişim süreci içerisinde çok fazla değişmeyen ve önemini yitirmeyen boyutu, **ekonomiklik**dir. Ekonomiklik; uygun düzeydeki kaliteyi de gözeterek, bir faaliyette kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir. Bir başka deyişle, en uygun girdinin en iyi fiyata temin edilmesidir (İDKK, 2009).

Performans anlayışının gelişim sürecinde, ikinci sırada yer alan **verimlilik**, eldeki kaynaklardan ne derecede iyi yararlandığını gösterir. Çıktı ile girdi arasındaki ilişki; eldeki kaynaklarla mümkün olan en çok ürünün elde edilmesi ya da aynı ürünün giderek daha az kaynaklarla elde edilmesini verimliliği göstermektedir. Özel kuruluşlarda çoğu kez verimliliğin ölçütü olarak kar kullanılmış ve kar çıktının bir ölçütü olarak ele alınmıştır. Kamu kuruluşlarında ise halka ucuz ve kaliteli hizmet götürmek, kar elde etmek

amacından önce gelir. Verimlilik yerine “etkinlik” kavramı da kullanılabilir (DPT ÖİK Raporu, 2000b).

Performans anlayışının gelişim sürecinde üçüncü sırada yer alan boyut etkililiktir. **Etkililik**, örgütün amaçlarına ulaşmada gösterdiği başarı ve sağlıklı derecesini gösteren bir kavram olup, amaçlar ve çıktılar ile sonuçlar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Örgütsel etkililiğin ölçümünde genellikle klasik amaç modeli kullanılır. Bu yaklaşımda etkililik örgütün amaçları ile ilgili bir kavram olarak ele alınmakta ve örgütün amaçlarına ne ölçüde ulaşabildiği değerlendirilmektedir. Örgütler amaçlarını gerçekleştirdikleri oranda etkili olacaktırlar. Toplumun ihtiyaçlarına, çevresel koşullara, gelişen teknolojiye ya da örgütü oluşturan bireylerin ihtiyaçlarına göre örgütsel amaçlar sürekli olarak değişime uğrayabilirler.

Geniş anlamda performans, üç temel soruya cevap verebilmenin bir aracı olarak görülebilir:

1. Şu anda hangi seviyedeyiz?
2. Daha iyi bir seviyeye ulaşılabilir mi?
3. İdeal olarak nerede olmalıyız?

Amaç, örgütün iç ve dış engellerinin kalktığı varsayımıyla ideal kapasiteye ulaşma durumunu değerlendirmektir (DPT ÖİK Raporu, 2000b).

Performans kavramının yönetim alanında kullanımı, performans ölçümünden daha kapsamlı ve bütüncül bir şekilde “performans yönetimi anlayışı”nın gelişmesiyle gerçekleşmiştir. Performans kavramının yönetim alanında kullanılması süreci yönetimin kontrol (denetim) işlevinin ön plana çıkması ve çıktılara önem veren kontrol anlayışının yaygınlaşmasıyla ilintilidir. Bu kavram çerçevesinde; performans yönetimi, performans değerlemesi, performans ölçümü, performans denetimi gibi alt kavramlar da türemiştir. **Performans yönetimi**, ilk olarak 1955’te Peter Drucker tarafından ortaya atılan, amaçlara göre yönetim ilkesine dayanmaktadır. Performans yönetimi; örgütün amaçlarını ve görevlerini mümkün olabilecek en iyi ve en başarılı biçimde gerçekleştirmek için, örgüt kaynaklarını performanslarına göre seçme ve değerlendirme sürecidir. **Kamu performans yönetimi** (KPY) ise; kamu kurumunun yetki, görev ve sorumluluğundaki mal ve hizmet üretiminde, kuruluş amaçları doğrultusunda iş başarımının sağlanması

süreç ve etkinlikleri olarak tanımlanabilir. KPY nin temel amacı, kamu kurum ve kuruluşlarının hedeflerine ulaşmasını sağlamaktır (Bilgin, 2004a).

Kurumsal performans yönetimine, stratejik performans yönetimi de denilmektedir. Performans yönetiminin sonuçlarına göre, ödüllendirme veya ceza sistemleri geliştirilebilir. Maaş ve terfi sistemleri performansa bağlanabilir (Coşkun, 2007). Performansa göre yönetim, performansın sürekli ölçülmesini gerektirmektedir. Performans yönetimi, kurumsal, iş süreçleri ve çalışanlar düzeyinde yapılabilir. Performans yönetimi anlayışının kurumda uygulanmasıyla bireysel performansın ve örgütsel etkililiğin birlikte sağlanacağı bir sistem oluşturulabilecektir (Barutçuğil, 2002, s. 127).

Stratejik yönetim süreci genel olarak, stratejik planlama, uygulama ve değerlendirme olmak üzere üç aşamadan ibarettir (Bozkurt, 2015). Performans yönetimi ile stratejik planlarda önce örgütün uzun dönemli hedefleri belirlenir, bu hedeflere yönelik amaçlar ortaya konur ve bu amaçlar ile hedeflere ulaşmak için gereken stratejiler tespit edilir; belirlenen stratejiler taktik ve eylem planlarına dönüştürülerek uygulamaya konur. Bu aşamadan sonra devreye performans ölçümleri ve denetimleri girer. Performans yönetimi sürecinin en önemli bölümlerinden biri denetimdir (DPT ÖİK Raporu, 2000b). Bu bakımdan, stratejik yönetim anlayışı ile performans yönetimi anlayışı birbirini destekleyen ve iç içe geçen yaklaşımlardır.

Genellikle performans yönetimi ile performans ölçümü, performans değerlemesi veya performans değerlendirmesi karıştırılmaktadır. Bunlar iç içe olmakla birlikte birbirinden farklı kavramlardır. Ancak performans yönetimini “bireysel performansın değerlendirilmesi” boyutuna indirgemek gerekir (Bilgin, 2004b). Performans yönetimi, performans yönetmek için kullanılan pek çok yöntemi kapsar ve performans değerlendirmesi de bunların içindedir (Akal, 2003).

Performans değerlemesi (değerlendirmesi) daha çok çalışanların bireysel performanslarının değerlendirilmesi ile ilgilidir. Bireysel performans değerlemesinde kurum çalışanlarının iş başarımları performans göstergelerine göre ölçülerek ortaya çıkan sonuçlardan hareketle, insan kaynakları politikaları hakkında karar verilmeye çalışılmaktadır (Bilgin, 2012). Türkiye’de sağlık, eğitim ve emniyet sektörleri bireysel ve

kurumsal performans değerlendirme uygulamalarının görüldüğü alanlar olarak öne çıkmaktadır (Övgün, Sayan ve Zengin, 2018).

Performans ölçümü, performans denetimi ile yakından ilgilidir. Performans ölçümü faaliyetlerin 3 E diye tabir edilen ekonomiklik, etkinlik ve etkililik ilkeleri yönünden değerlendirilerek başarı düzeylerinin tespitidir. Bu nedenle performans yönetiminin ve dolayısıyla performans denetiminin önemli bir parçasıdır (Demirbaş, 2001). Ayrıca, performans denetimi kapsamında denetlenen kurumun, faaliyetlerinde ekonomiklik, verimlilik ve etkililik ilkelerine riayet edip etmediğinin tespit edilebilmesi bu konuda çeşitli performans ölçümlerinin yapılmasını gerektirmektedir. “Performans standartları”, “performans göstergeleri” veya “**performans ölçütleri**” olarak da adlandırılan ölçüm kıstasları, yönetimin ve denetçilerin gerçekleşen/fiili performansın ölçülebildiği ve değerlendirilebildiği referans noktaları olarak kabul edilir. Denetim; performans yönetim sürecinde, geribildirim işlevini çalıştırarak, beklenen performansın gerçekleştirilmesini (verimlilik artışı, büyüme, uygun yapılanma vb.) sağlamaya çalışır. Faaliyet ve süreçleri kontrol ederek sistemi dinamik bir denge içinde tutmaya çalışır. Gerekli olduğunda hedeflerde ve stratejilerde düzeltme yapılabilmesini sağlayacak bilgileri/ önerileri yönetime sunar (DPT ÖİK Raporu, 2000b).

2.3.2. Genel Olarak Performans Denetimi

Performans Denetimi (PD), esas itibarıyla, kuruluş kaynaklarını ne derecede ekonomik, verimli ve etkin bir biçimde elde ettiği ve kullandığı hakkında görüş oluşturmak amacıyla elde edilebilen kanıtlardan yararlanan bir süreçtir. Performans denetimi özü itibarıyla verimlilik, tutumluluk ve etkinlik yönlerinden denetimi ifade eder; genel anlamda düşünüldüğünde bir kuruluşun programının, faaliyetinin veya fonksiyonlarının tarafsız bir gözle incelenerek etkinlik, verimlilik ve ekonomiklik derecesini belirlemeyi amaçlar; sermaye araçlarının, kullanılan fonların ve/veya insan kaynaklarının yönetiminde hesap verme sorumluluğu mekanizmasının işlerliğine yardım eder (Kartalcı, 2007, s. 51). PD'nin kapsamının yalnızca 3 E diye tabir edilen ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik (economy, efficiency, ve effectiveness) kavramlarıyla ifade edilemeyeceğini, örneğin adalet (equity),

eşitlik (equality), çevre (environment), etik (ethics) ve elektronik bilgi işlem (electronic data processing) gibi yeni E'lerle genişletilmesi gerektiği görüşü ağırlık kazanmaktadır (Demirbaş, 2001, s. 103). PD, siyaset alanla yönetsel alanın kesiştiği yerden başlayıp, geleneksel denetime göre görece geniş bir denetim alanını kapsar, yönetsel alanın tamamında yapılabilir (Okur, 2007, s. 115).

Literatürde performans denetimi ile ilgili; Paranın Karşılığı Denetimi, Etkinlik Denetimi, Program Denetimi, Verimlilik Denetimi, Faaliyet Denetimi, Yönetim Denetimi, Program Değerlendirilmesi gibi terimler de kullanılmaktadır. Bunun yanı sıra, PD'nin ayrı bir denetim türü olmadığını Teftiş (inspection) kapsamında olduğunu savunanlar da vardır (Demirbaş, 2001). Bu çalışmada PD, INTOSAI, ASOSAI, IAA gibi uluslararası denetim kuruluşlarının tanımına uygun şekilde bir “denetim yöntemi” olarak incelenmiştir.

Performans denetiminin ortaya çıkmasında ve önem kazanmasında etkili olan başlıca faktörleri;

- Geleneksel iktisat ve maliye anlayışındaki gelişmeler ve kamu harcamalarındaki artışlar (kamu maliyesinde ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik kavramlarının telaffuz edilmeye başlaması),
- Hesap verme sorumluluğu (accountability) alanındaki gelişmeler,
- Yönetim ve bütçe alanındaki gelişmeler,

olarak sıralamak mümkündür (Demirbaş, 2001).

Kamu idarelerinde yapılacak bir **performans denetiminin amaçları**;

- Kamusal kaynak kullanımı yönetim biçimlerinin gelişimini sağlamak,
- Kamuda mevcut ve olası savurganlıkları ve verimsizlikleri ortadan kaldıracak seçenekleri ortaya koymak,
- Kamu yöneticilerinin performanslarını ölçerek hesap verme sorumluluklarının gereğine yardımcı olmak,
- Kamu yöneticilerinin performanslarını geliştirmeye teşvik ederek kamu hizmetlerinin kalitesini arttırmak,

- Kamu yönetiminde verimliliği, tutumluluğu ve etkinliği hakim kılmak,
- Karar alma birimlerince oluşturulan program amaçlarına en iyi şekilde ulaşılması, bu programların performans ölçütleri çerçevesinde değerlendirilmesi,
- Yürütmenin toplum refahı açısından daha iyi sonuçlar doğuracak kurallar koymasına, düzenlemeler yapmasına ve uygulamalar içine girmesine yardımcı olmak, karar verme süreçlerini geliştirmek,
- Kurumların amaçlarına uyum sağlamayan unsurların tespitinin sağlanarak bu konularda alınacak kararlara zemin hazırlamak,
- Denetimi yürütecek denetçilere bağımsızlık çerçevesinde ve nesnel değerlendirme imkanı vermek,
- Yasamanın kontrol ve gözetim görevlerine yardımcı olmak,
- İdari/mali vb. konulardaki reformların gerçekleştirilmesine kolaylık sağlamak,
- Kamu kaynaklarının kullanımı konusunda halka, parlamentoya ve ilgili taraflara performans bilgisi sağlamak,

şeklinde sayılabilir (Kubalı, 1999; Demirbaş, 2001; Kartalcı, 2003).

INTOSAI denetim standartlarına göre **performans denetiminin kapsamına** şunlar girmektedir.

- "a) İdari faaliyetlerin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi;
- b) İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi;
- c) Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi" (INTOSAI, s. 40).

İDKK kararı ile uygulamaya konulan **Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberinde**,

performans denetiminin kapsamı (iç denetçilerin performans denetimi kapsamına alabileceği alanlar);

- Mali Kaynaklardan Kamusal Hedefler Çerçevesinde Yararlanma,
- İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliği,
- Bilgi Sistemleri ve Uygulamaları,
- İnsan Kaynakları Verimliliği,
- Maliyet Tasarrufu,
- İş Süreçleri,
- Dış Kaynak Kullanımı ve Sözleşmeler,
- Paydaş Memnuniyeti,

olarak belirtilmektedir (İDKK, 2016b).

Performans denetiminin etkin uygulanabilmesi için yalnızca yetkilendirme yeterli olmayıp, bu yetkilerin açık ve kapsamlı olmasından nitelikli personel yapısına kadar bir dizi koşulun bir arada bulunması gerekmektedir. Bu **koşulların en önemlileri** olarak;

1. Kurumlarda Performans Yönetimi Anlayışına Geçilmesi
2. Performans Ölçümüne Dayalı Bir Bütçe Sisteminin Oluşturulması
3. Tahakkuk Esaslı Muhasebe ve Raporlama Sisteminin Kurulması
4. Denetçilerin Bağımsızlığının Sağlanması
5. Açık Yasal Yetki
6. Yeterli Nitelik ve Niceliğe Sahip Personel
7. Diğer Koşullar
 - a. Yasama ve yürütme erklerinin ilgisi
 - b. Siyasal ve ekonomik çevrenin olumlu olması
 - c. Denetlenen kurumların tutumu
 - d. Performans değerlendirecek kriterlerin olabildiğince objektif olması
 - e. Demokratik geleneğin güçlü olması
 - f. Denetim birimlerinin güçlü yapılanması, hizmet içi eğitime önem verilmesi

vb. sayılmaktadır (Turan, 2010; Demirbaş, 2001).

Günümüzde performans denetimi birçok ülkede uygulanmaktadır. Örneğin, Kanada Sayıştay'ı 1978, İngiltere Sayıştay'ı 1983 ve Hollanda Sayıştay'ı 1976 yıllarında performans denetimine ilişkin yasal yet-

kilerini elde etmiştir (Okur, 2007, s. 54). Performans denetimi Türkiye’de 1996 yılında Sayıştay’la başlamış, 2006’dan itibaren kurumsal iç denetimde de uygulanmaya başlamıştır. Geleneksel kurumsal denetim birimleri de girdilerin ekonomik, verimli kullanılması üzerinde durmasına rağmen, sonuçların-çıktıların amaçlarla uyumu yönünden denetim yapmamaktadırlar (Gönülaçar, 2010).

**Performans denetiminin kamu yönetimine sağla-
yacağı katkılar** aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- PD, geleneksel denetimin zayıf yönlerini ve açıkta bıraktığı kısımları tamamlamaktadır. Denetime daha global bir bakış kazandırır. Kurumlara özgü özel denetim teknikleri geliştirilmesini gerektirir. Daha fazla uzmanlık ve disiplin bilgisi gerektirdiğinden denetim elemanlarının kalitesini artırır.
- PD, geleceğe yönelik olması, işlemler ve usullerin geliştirilmesi için önerilerde bulunması yönüyle, dinamik ve yol göstericidir. Geri bildirimci olması ile sorunların çözümüne yardımcı olur ve katılımcılığı artırır. Kamu kaynaklarının yönetiminin geliştirilmesi raporlarla beslenmiş olur.
- PD aynı zamanda kurumların uzun dönem hedeflerine uyum sağlamayan bölümlere ait amaçların yeniden gözden geçirilmesine ön ayak olabilir.
- PD, personel değerlendirme sisteminin kurulmasını sağlayarak, insan kaynaklarının motive edilmesine katkıda bulunabilir.
- PD, raporlarının gizli olmayıp kamuoyuna açık olması –Sayıştay’ın sitesinde yayınlanması, diğer denetim birimlerine ve yönetim uygulamalarına örnek olabilir.
- PD, denetimin piyasayla, bilimle, değişim ve gelişimle daha iç içe olmasını sağlayan bir denetim tarzıdır (Okur, 2007, ss. 116-118; Kubalı, 1999, s. 32).

Günümüzde performans denetimi farklı bir bakış açısı ile, “ne yapıldı, nasıl yapıldı” yerine “ne yapmaya çalışıyorsunuz, niçin yapıyorsunuz, ne kadar iyi yapıyorsunuz” ve bir adım daha ilerisini de gözeterek “başka ne yapmalı ve ne kadar daha yapmalısınız” sorularına göre yapılmaktadır. (Özer, 2010, s. 196/Aktaran: Bozkurt, 2015).

2.3.3. Kamuda Performans Denetiminin Alt Yapısı

Türkiye’de performans denetiminin alt yapısını oluşturan düzenlemeleri ve performans denetimi uygulamalarını, 5018 sayılı Kanunu milat olarak kabul ederek, bu Kanun’dan önceki ve sonraki gelişmeleri ayrı ayrı açıklamak yerinde olacaktır.

Performans denetimine ilişkin ilk hukuki düzenlemeler; 1927 yılında yürürlüğe giren 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu (MUK)’nun 22 ve 28 inci maddelerinde yer alan hükümler ile 832 sayılı Sayıştay Kanununda 1996 yılında yapılan değişiklikle Kanuna ilave edilen ek 10 uncu madde hükmü olarak ifade edilebilir (Candan, 2007/Aktaran: Koçak, 2018) Bunun yanı sıra 1938 yılından bu yana KİT’ler üzerinde Yüksek Denetleme Kurulu tarafından performans denetiminin yapılması esasının geçerli olduğu da bilinmektedir (Öztornacı, 2014/Aktaran: Koçak, 2018).

1996 yılında **832 sayılı Sayıştay Kanunu**’na eklenen (4149 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile eklenen Ek-10.) madde ile PD yapma görevi tanımlanan Türk Sayıştay, İngiliz Sayıştay’ının yardımlarını alarak ilk denetimlerini gerçekleştirmiştir. 1996 yılında *Raporlama Prosedürlerini Geliştirme Çalışma Grubunun*, 1999 yılında da *Performans Denetimi Grubunun* ve ardından *Eğitim Grubunun* oluşturulmasıyla performans denetimlerinin sayısı artmıştır (Demirbaş, 2001). Sayıştay tarafından 1996-2007 arasında 10 dolayında PD gerçekleştirilmiştir (Sarı, 2007). Sayıştay faaliyet raporları incelendiğinde, 2007-2012 yıllarında 8 PD yapıldığı görülmekte, 2012 sonraki süreçte PD raporlarına ilişkin bilgi bulunmamaktadır. Sayıştay’ın denetim alanının (14.01.2016 tarih ve 6661 sayılı Kanunla yapılan yasal düzenleme ile genişletilmiş olmakla birlikte yine de) kamu fonlarının bir kısmını kapsaması, PD’nin kamu iç denetiminde de etkinleştirilmesi gereğini ortaya koymaktadır. Bu açıdan 5018 sayılı Kanun’la başlayan süreç önem taşımaktadır.

2003 yılında kabul edilen **5018 sayılı Kanun’un 5 inci maddesi** hükmü, kamu kuruluşlarının performans analizlerini yapma gerekliliğini düzenlemektedir. Kanun’un **9 uncu maddesi** uyarınca kamu idareleri, kamu hizmetlerinin istenilen düzeyde ve kalitede sunulabilmesi için bütçeleri ile program ve proje bazında kaynak tahsislerini; stratejik planlarına, yıllık amaç ve hedefleri ile performans göstergelerine dayandırmak zorunda olup, bu amaçla yürütecekleri faaliyet

ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlarlar. Yine aynı madde uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir. **Kanun'un 41 inci maddesinde** kamuoyu denetiminin bir aracı olarak kabul edilen faaliyet raporları ile ilgili hükümler yer almakta olup, bu maddede; *“İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgilerle birlikte; kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, varlık ve yükümlülükleri ile yardım yapılan birlik, kurum ve kuruluşların faaliyetlerine ilişkin bilgileri de kapsayan mali bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.”* denilmiştir.

Söz konusu Kanunun **64 üncü maddesinde**; *“... b) Kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılması bakımından incelemeler yapmak ve önerilerde bulunmak.”* ve *“...d) İdarenin harcamalarının, mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek”* iç denetçilerin görevleri arasına sayılmıştır. Aynı Kanunun Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimle hükümlerin yer aldığı 68 inci maddesinde ise; *“Dış denetim, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak; ... b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi, suretiyle gerçekleştirilir.”* hükmüne yer verilmiştir.

5018 sayılı Kanun'a paralel olarak çıkartılan **6085 sayılı Sayıştay Kanunu**, performans denetimini önceki (832 sayılı) Kanun'dan farklı şekilde tanımlamıştır. Sayıştay denetiminin esas ve yöntemleri 6085 sayılı Kanun'un 35 ve 36 inci maddelerinde belirtilmiştir. 36 inci maddede; *“(1) Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar.*

... (3) Performans denetimi; hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir.” tanımlaması yapılmaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanununa dayanılarak hazırlanan ve 17.12.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan **Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin** “Tanımlar” başlıklı 4 üncü maddesinde Sayıştay denetiminin, düzenlilik ve performans denetimini ifade ettiği belirtilmiş ve performans denetimi; *“Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi”* olarak tanımlanmıştır. Yine 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (e) bendinde etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi ayrıca tanımlanmıştır.

6085 ve 832 sayılı Sayıştay Kanunlarının PD ile hükümleri incelendiğinde, yeni Kanun ile Sayıştay'ın performans yetkisinin kapsamının daraltıldığı, denetimde dikkate alınacak performans kıstaslarının yalnızca *idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle* ilgili olarak sınırlandırıldığı görülmektedir. Hatta 5018 ve 6085 sayılı Kanunlarda Sayıştay için belirlenen performans denetimi çerçevesinin (yetkisinin) tam anlamıyla performans denetimi değil “performans bilgisinin denetimi” olduğu ve bu yönüyle geleneksel denetim anlayışının bir devamı sayılması gerektiği savunulmaktadır (Şener, 2017). Söz konusu mevzuat değişiklikleri, yasa koyucunun performans denetiminin muhtevasına ilişkin isteksizliğini ortaya koyduğu ve bu isteksizliğin Sayıştay'ın performans denetimi yapma konusundaki motivasyonunu engellediği de ileri sürülmektedir. Nitekim, 2009 yılında başlatılan ve 2011 yılında sonuçlandırılan altı adet performans denetimi raporunun Sayıştay Genel Kurul Kararı ile TBMM'ye gönderilmesine gerek olmadığına karar verilmesi (Şahin İpek: 2018), Sayıştay'ın performans denetimi grubunu lağvetmesi, geniş anlamıyla performans denetiminin Sayıştay'ın gündeminden de fiili olarak çıktığını göstermektedir (Şener, 2017).

6085 sayılı Kanun'da çizilen perspektif çerçevesinde Sayıştay'ın Performans Bilgisi Denetimi Rehberinde değişiklik yapılmış ve yeni **Performans Denetimi Rehberi** 15.12.2014 tarihinde Sayıştay Başkanı tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Rehber, performans denetimine yönelik olarak mevcut kamu mali yönetim sistemi ve uluslararası iyi uygulama örnekleriyle tutarlı bir çerçeve ortaya koymakta ve denetim sürecini Planlama, Uygulama, Raporlama ve İzleme aşamaları şeklinde düzenlemektedir (Sayıştay Performans Denetimi Rehberi, 2014).

Devlet Denetleme Kurulu'nu düzenleyen 5 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi incelendiğinde (15.07.2019 tarihli Resmi Gazete), Kurulun görevleri arasında “her türlü idari soruşturma, inceleme, araştırma ve denetlemleri yapmak”, “Kamu yönetimi ve kamu hizmetlerinin sunumunda saydamlık, verimlilik, etkinlik ve iyi yönetim alanlarında çalışmalar yapmak” hükümlerinin bulunduğu görülmektedir. Bu hükümlerden, Kurulun PD nin etkinliğini artırmaya yönelik çalışmalar yürütülebileceği anlaşılmaktadır.

5393 sayılı Belediye Kanunu, stratejik yönetim, stratejik plan, performans programı, norm kadro, performans ölçütleri, kalite standartları gibi hususlara yer vermekte ve bu yönüyle yerel yönetimlerde PD'nin alt yapısını hazırlamaktadır. Kanun'da denetimin kapsamı “iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali ve performans denetimi” olarak ifade edilmektedir (Okur, 2007).

5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Etik Kurulunun kurulması ve bu Kurul'a kamu kurum ve kuruluşlarında etik davranış ilkelere aykırı uygulamalar için –en az Genel Müdür ve eşiti seviyedeki kamu görevlileri hakkında- başvurulabilmesi, kurumlarda performans değerlemesinin yapılmasına yardımcı olmaktadır. Keza, performans denetimleri kapsamında kalite, iletişim, etik, katılım gibi hususlar da göz önünde bulundurulmaktadır. Diğer yandan etik kurallar, kamu görevlilerinin hizmet anlayışlarının gelişmesine katkıda bulunmakta, kamu yararı genel çerçevesi içinde takdir yetkisinin kullanımına standartlar getirmekte ve keyfiliğin önüne geçilmesinde katkı sağlamaktadır (Okur, 2007).

Eski ismi Milli Prodüktivite Merkezi, yeni adıyla **Sanayi ve Verimlilik Genel Müdürlüğü**nün 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesininin 388 inci maddesinde sayılan görevlerinden bazıları, Genel Müdürlüğün PD'ye zemin hazırlayan ve destek sunan bir yapıda bulunduğunu göstermesi yönüyle dikkate değerdir.

PD'nin teorik alt yapısını besleyen diğer düzenlemeler arasında kalkınma planları, Orta Vadeli Plan (OVP) ve Orta Vadeli Mali Plan (OVMP), AB müzakere tutanak ve raporları gibi metinler sayılabilir. Ayrıca Türk Ticaret Kanunu'nda, Sermaye Piyasası

Kurulu düzenlemelerinde kaynak verimliliğini sağlamaya yönelik denetim anlayışına atıf yapan hükümler yer almaktadır (SPK, 2005).

Kamuda kurumsal performansın (iç) denetiminin esaslarını belirleyen ve denetim birimlerince performans denetiminin ne şekilde gerçekleştirileceğine ilişkin en kapsamlı, güncel ve düzenlemeler İDKK tarafından yapılmıştır. Öncelikle 12/7/2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 8 inci maddesinde ise iç denetim uygulamalarından birinin performans denetimi olduğu belirtilmiş ve performans denetimi; “Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir.” şeklinde tanımlanmıştır. Yönetmelikte iç denetçilere, üst yönetici tarafından gerekli görülen hallerde performans göstergelerini belirlemede yardımcı olma ve belirlenen performans göstergelerinin uygulanabilirliğini denetleme görevleri de verilmiş olup, performans denetimi ve performans göstergelerinin değerlendirilmesi konularında yeterli bilgiye sahip olma sorumluluğu getirilmiştir. İDKK'nın 22.01.2007 tarihinde kabul ettiği “Kamu İç Denetim Birim Yönergesi” isimli dokümanda -yeterli sayı ve sertifika derecesinde iç denetçi bulunması halinde- performans denetiminin A-2 sertifika düzeyindeki iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmesi öngörülmüştür (İDKK, 2007, s. 17). Yine İDKK tarafından 07.04.2008 tarihinde yürürlüğe konulan Kamu İç Denetimi Rehberinde performans denetimi ayrı bir bölüm olarak açıklanmıştır (İDKK, 2008, ss. 52-63).

İDKK tarafından hazırlanan ve 19/04/2013 tarihli ve 28623 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **Kamu İç Denetim Genel Tebliği**nde iç denetçilerin, çalışma süresince edindikleri tecrübe ile sertifika derecelerine uygun olarak görevlendirilecekleri ve performans denetimi faaliyetini A-3 ve A-4 sertifika düzeyine sahip iç denetçilerin yürütecekleri belirtilmiştir. Ayrıca yine İDKK tarafından yayımlanan **2014-2016 Kamu İç Denetim Strateji Belgesinde**, yeterli sertifika düzeyine sahip iç denetçilerin bulunduğu kurumlarda performans denetimi çalışmalarına başlanacağı ifade edilmiştir. 2013 Eylül ayında çıkarılan **Kamu İç Denetim Rehberinde** performans denetimi, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte yer aldığı şekliyle tanımlanmıştır (İDKK, 2013).

Dünyada ilk kez iç denetim bakış açısı ile kamu iç denetçileri için hazırlanan ve 18/02/2016 tarihli ve 2 sayılı İDKK kararı ile uygulamaya konulan rehber, **Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi** (KİD PD Rehberi) dir. Rehber, iç denetim birimlerinin performans denetimi faaliyetlerinde takip etmeleri gereken usul ve esaslar ile önerilen iyi uygulama yöntemlerinden oluşmaktadır (İDKK, 2016b). Rehber eki olarak “Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi Vaka Çalışmaları” ayrıca yayımlanmıştır (İDKK, 2016c).

Türkiye’de performans denetiminin mevzuat ve uygulama alt yapısına ilişkin yukarıda özet olarak verilen bilgiler değerlendirildiğinde; mevzuat alt yapısı olarak önemli bir eksikliğin bulunmadığı, hatırı sayılır düzeyde tecrübe birikimi olduğu, özellikle kamu iç denetçilerinin kamu kurumlarında performans denetimini uluslararası tanımına ve standartlara uygun şekilde gerçekleştirme yetkisine/potansiyeline haiz denetim grubu olduğu anlaşılabilmektedir.

2.4. Kamu Kurumlarının İç Denetiminde Performans Denetiminin Yeri

Kurumların yönetim sorumluluğu çerçevesinde yaptığı performans değerlendirmeleri (iç değerlendirmeler) ile performans denetimleri yukarıdaki bölümde de bahsedildiği üzere birbirinden ayrıdır. Performans denetimlerinde, performans değerlemesini de kapsayacak şekilde kurumun performans ölçüm sisteminin yeterliliği ve etkinliği de değerlendirilir. Bir anlamda kurumsal performansın çok yönlü değerlendirmesi yapılır (Bilgin, 2007).

İç denetim yöntemi olarak performans denetimi “Yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi” olarak tanımlanmaktadır (Yönetmelik, md.8-b). İlgili mevzuat uyarınca kamu idarelerinde iç denetim, İDKK’nın uygun görüşü ile doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak kurulacak iç denetim birimi başkanlıklarında görevli iç denetçiler tarafından yürütülmektedir (Koçak, 2018).

İç denetim sistemlerinin yapılması, işlevleri ve işleyiş tarzları, her ülkenin kurumsal kültürüne, geleneklerine göre farklılaşmaktadır. Adem-i Merkeziyet-

çi (Kuzey) modelin uygulandığı İngiltere, Hollanda, Finlandiya gibi ülkelerde idarenin sorumluluğu ön planda olup, hesap verme sorumluluğu üst seviyede uygulanmaktadır. Ayrıca yetkiler genel olarak yerel yönetimlere devredilmiştir. Merkezde bakanlıklar ve diğer kamu idareleri genel standartları belirler ve koordinasyonu sağlarlar. Merkeziyetçi (Güney) modelin uygulama alanı bulduğu Fransa, Portekiz, İtalya gibi ülkelerde ise merkezden yönetimi esas alan bir yapı bulunmaktadır. Bu tarz ülkelerde merkezde bulunan Maliye Bakanlıkları gelirlerin ve giderlerin harcama sonrası denetimlerini gerçekleştirir. Her harcamacı kamu idaresinde genel müfettişler yer almakta olup, bunlar aynı zamanda kendi idarelerinin de iç denetimini yapmaktadırlar (Mallı, 2014, s. 27).

Farklı şekillerde yapılmış olsa da iç denetim yaklaşımına göre PD’nin öne çıkan işlevi ve unsurları şu şekilde belirtilebilir:

- Kurumsal amaçlara maliyet-etkin yöntemlerle ulaşılması,
- Hizmetlerin daha iyi kalitede sunulması,
- Yönetim ve organizasyon süreçlerinin geliştirilmesi,
- Kaynak kullanımında tasarruf sağlanması.

Türkiye’de 2006 yılına kadar kamu kurumlarının iç denetimlerini gerçekleştiren denetim birimlerinde (teftiş kurulları, kontrollükler, murakıplıklar, denetmenlikler vb.) performans denetimi yapıldığına dair bir bilgi bulunmamaktadır. Kamu yönetimine 5018 sayılı Kanun’la giren ve fiilen 2007 yılından itibaren farklı türdeki kamu idarelerinde uygulanmaya başlayan iç denetim sistemi ile birlikte performans denetimi bir iç denetim yöntemi olarak belirlenmiştir. İç denetim sisteminin yürürlüğe girmesinden sonra bazı kamu kurumlarının iç denetim birimi dışındaki denetim birimlerinde çıkarılan yönetmelik, yönerge vb. düzenlemelerinde de performans denetiminin yapılacağı hususu görevler arasında sayılmaya başlamıştır. Ancak bu denetim birimlerinin PD yi hangi standartları/rehberi esas alarak yürüteceklerine dair açıklama bulunmadığı gibi PD raporu düzenlenip düzenlenmediği yönünde bir bilgi edinilememektedir.

Yukarıdaki bölümde bahsedildiği üzere Türkiye’de kamu iç denetçilerinin performans denetimini nasıl gerçekleştirecekleri, önce 2008 yılında çıkarılan Kamu İç Denetimi Rehberinde genel olarak, daha

sonra bu rehberin 2013 yılında güncellenen halinde kısmen ve nihayet 2016 yılında ayrı bir rehber olarak yayımlanan KİD PD Rehberinde tüm yönleriyle ve uygulama örnekleriyle açıklanmıştır. **KİD PD Rehberine göre** güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetleri kapsamında **kamu iç denetçilerinin performans denetimi kapsamına alabileceği alanlar**, aşağıda belirtilenlerle sınırlı olmamakla birlikte şu şekilde özetlenebilir;

- **Mali Kaynaklardan Kamusal Hedefler Çerçevesinde Yararlanma;** İdarelerin faaliyet ve uygulamalarına yönelik mali kaynaklarının kamusal hedefler çerçevesinde kullanılıp kullanılmadığına yönelik güvence ve danışmanlık faaliyetleri,
- **İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliği;** İdare içerisinde etkin bir iç kontrol sisteminin var olup olmadığına; kurumların risk yönetimi, iç kontrol sistem ve süreçlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine dair güvence ve danışmanlık faaliyetleri,
- **Bilgi Sistemleri ve Uygulamaları;** İdare tarafından yürütülen bilgi sistemleri ve uygulamaların kavramsal tasarımı, entegrasyonu ve uygulanması sonrası etki ve sonuçlarının idarenin belirlediği hedefler çerçevesinde gerçekleşip gerçekleşmediğine dair güvence ve danışmanlık faaliyetleri,
- **İnsan Kaynakları Verimliliği;** İdare tarafından yürütülen faaliyet, program, proje ve süreçlerdeki sorumlulukların belirlenen hedefler çerçevesinde etkili ve verimli şekilde yürütüldü-

ğüne dair güvence ve danışmanlık faaliyetleri

- **Maliyet Tasarrufu;** İdare tarafından yürütülen faaliyet, program, proje ve süreçlerin daha ekonomik şekilde yürütülebilmesi için gerekli maliyet tasarrufu unsurlarının belirlenmesine yönelik güvence ve danışmanlık faaliyetleri
- **İş Süreçleri;** İdareler tarafından yönelen süreçlerin etkin bir şekilde işleyip işlemediğine ve faaliyetlerin etkili, ekonomik, verimli ve kurum mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine dair güvence ve danışmanlık faaliyetleri,
- **Dış Kaynak Kullanımı ve Sözleşmeler;** İdareler tarafından alınan hizmet ve dış kaynak kullanımlarının sözleşmelerde belirtilen kapsam ve hedefler çerçevesinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine yönelik güvence ve danışmanlık faaliyetleri,
- **Paydaş Memnuniyeti;** İdare tarafından yürütülen faaliyet, program, proje ve süreçlerden etkilenen paydaşların beklentileri ve hedeflerinin ne seviyede gerçekleştiğine yönelik güvence ve danışmanlık faaliyetleri (İDKK, 2016, ss. 15-16).

Kamu iç denetçilerinin esas alacakları performans denetimi unsurları ve bu denetim unsurları çerçevesinde denetimlerin gerçekleştirilmesi için önerilen analiz yöntemleri Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberinde aşağıdaki tablo ile gösterilmiştir (İDKK, 2016).

Tablo 1. Performans Denetimi Unsurları ve Performans Denetimi Analiz Yöntemlerinin İlişkilendirilmesi

		Unsurlar					
		Ekonomiklik	Verimlilik	Etkililik/ Etkinlik	Tutarlılık	Sürdürülebilirlik	Uyumluluk
Analiz Yöntemleri	Kıyaslama	✓	✓	✓			
	Performansın Ölçümü ve Raporlanması	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Program ve Uygulama Sonuçları Değerlendirmesi	✓	✓	✓	✓	✓	✓
	Verimlilik Analizi		✓			✓	
	Zamanlılık Analizi	✓	✓	✓			✓
	Kalite Analizi	✓		✓			✓

(KİD PD Rehberi, s. 19)

Kamu iç denetiminde 2014 yılına kadar bir elin parmaklarıyla sınırlı sayıda (yılıda ortalama 2-3) PD gerçekleştirilmiş iken İDKK tarafından mevcut iç denetim uygulamalarının desteklenmesi ve iç denetçilerin teknik kapasitelerinin geliştirilmesi amacıyla, Dünya Bankası yönetimindeki Kurumsal Gelişim Fonundan sağlanan hibe ile gerçekleştirilen “Kamu İç Denetim Fonksiyonunun Güçlendirilmesi Projesi” kapsamında 2014 yılında üç kamu idaresinde (Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Anadolu Üniversitesi ile Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı) pilot performans denetimleri başlatılmış ve bu denetimler 2015 yılında tamamlanmıştır (İDKK, 2016).

Performans denetimi konusunda eğitim programları yapılması, pilot denetimler gerçekleştirilmesi ve KİD PD Rehberinin yayımlanmasından sonra kamu iç denetçilerinin PD'ne yönelimlerinde bir artış görülmekle birlikte halen düzenlenen PD Raporu sayısı diğer denetim yöntemlerine göre oldukça azdır. Dolayısıyla PD nin gerek yetkilendirme, kapsam ve gerekse mevzuat alt yapısı yönünden kamu iç denetim sisteminde güçlü bir yer edindiğini ancak kamu iç denetçilerinin PD ye yönelimlerinin, bu denetim türüne atfedilen önem derecesine nispeten düşük düzeyde olduğunu söylemek mümkündür. Bu durumun sebepleri ve sonuçları ilerleyen bölümlerde saha araştırmalarına dayalı olarak açıklanmaktadır.

3. KAMU İÇ DENETÇİLERİNİN PERFORMANS DENETİMİNE BAKIŞI İLE İLGİLİ ARAŞTIRMALAR

Türk kamu yönetiminde performans denetiminin gelişimi, önemi, içeriği ve amaçları ile ilgili kitap, tez vb. bir çok çalışma yapılmış olmakla birlikte bu çalışmalarda performans denetiminin uygulama boyutu daha çok Sayıştay denetçileri tarafından gerçekleştirilen denetimler esas alınarak incelenmiş olup, iç denetim açısından performans denetiminin incelenmesine yeterince yer verilmemiştir. Bu bakımdan, Türkiye'de kamu iç denetçilerince yapılacak performans denetiminin mahiyeti, Sayıştay (dış denetim) tarafından yapılacak performans denetimiyle içerik yönünden farklı ve benzer yönlerinin ortaya konulması ve kamu iç denetçilerince yapılacak performans denetiminin başarı faktörlerinin ve kamu iç denetçilerinin bu fak-

törlere ilişkin yaklaşımlarının araştırılması önemli ve gerekli bir konudur.

Dünyada iç denetimin ve performans denetiminin etkinliğinin artırılmasına yönelik bazı araştırmalar bulunmaktadır. Bunlardan biri olarak, Ernst & Young (EY) uluslararası denetim ve danışmanlık hizmetleri firması tarafından, 2015 yılında 60 ülkede, 1500'den fazla üst düzey yöneticinin katılımında gerçekleştirilen GRC (Küresel Yönetim, Risk ve Uyum) araştırmasında, üst yöneticilerin iç denetimin organizasyondaki stratejik risklerin yönetimine ilişkin gelişen rolü hakkındaki beklentileri değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme sonuçlarına göre iç denetim için öncelikli 5 fırsat;

- Gelişen risklerin belirlenmesi ve değerlendirilebilmesi için gerekli yetkinliklerin geliştirilmesi
- Hesap verebilirlik ve karar alma süreçlerinde etkin iç denetim faaliyetinin yürütülmesi
- Risklere ilişkin bulguların raporlanması ve sunumuna ilişkin yetkinliğin geliştirilmesi
- Teknolojinin etkin kullanımı
- Etkin veri analizlerinin gerçekleştirilmesi

olarak görülmektedir (Akmeşe, 2018).

Türkiye'de benzer bir araştırma ise İDKK'nın liderliğinde, 2017 yılı başında Dünya Bankası finansmanı ile başlatılan ve EY tarafından gerçekleştirilen “Kamu İç Denetim Reformlarının Derinleştirilmesi Projesi” kapsamında yapılmış olup, 506 iç denetçi ile yapılan ankette, performans denetiminin iç denetimin gelişen rolüne katkı sağlayacak öncelikli denetim türlerinden biri olduğu belirlenmiştir (İDKK, 2017; Akmeşe, 2018).

Bu araştırmalar, iç denetimin katma değer sağlama imkanı bulunan alanları ve bunun için etkili yöntemleri ortaya koymaktadır. Her iki araştırma sonuçlarından performans denetiminin önemini giderek artacağı anlaşılmakla birlikte, performans denetiminin gelişmesinin önündeki engellerin ve gelişime açık yönlerinin belirlenmesine tam olarak ışık tutmamaktadır. Bu boşluğu büyük ölçüde dolduracak bir çalışma olarak, performans denetiminin kamu iç denetiminde uygulanma koşulları ve iç denetçilerin performans denetimine yaklaşımıyla ilgili temel hu-

susları açıklığa kavuşturmak saikiyle 2012 yılında “anket” yöntemi kullanılarak tarafımızca yürütülen araştırma gösterilebilir. Bu anlamda, aşağıda ilgili kısımları açıklanan “Kamu İç Denetçilerinin Performans Denetimine Bakışı Araştırması”ndan elde edilen bilgilerin, iç denetim ve performans denetimi uygulamalarının geliştirilmesi çalışmalarına katkı sağlayabileceği düşünülmektedir.

3.1. Kamu İç Denetçilerinin Performans Denetimine Bakışı Araştırması

2012 yılında, “Kamu İç Denetiminde Kurumsal Performans Denetimi” adlı yüksek lisans bitirme projesi kapsamında yapılan araştırmanın ilgili kısımlarına aşağıda yer verilmiştir.

3.1.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı, Evreni ve Yöntemi

a. Araştırmanın amacı

Araştırmada, başlıca 2 amaca yönelinmiştir:

1. Türkiye’de 2007 yılından beri kamu idarelerinde görev yapan iç denetçilerin diğer denetim yöntemlerine nazaran performans denetimini tercih etme düzeylerinin, bu düzeyi belirleyen etkenlerin (ve bunlar arasında özellikle eğitimlerin etkililiğinin, tali mevzuatın yeterliliğinin, iç denetçilerin bağımsızlığının/bu denetim türünü gerçekleştirmek için yeterli güvenceye sahip olup olmadıklarının ne derece önemli olduğunun) belirlenmesi.
2. Türkiye’de kamu iç denetçilerince yapılacak performans denetimin içeriği ve niteliğinin, performans denetimini bağımsız şekilde gerçekleştirme yönünden dış denetçilere nazaran daha sınırlı olup olmayacağına yönelik yaklaşımların anlaşılması.

b. *Araştırmanın kapsamı*; yalnızca kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan iç denetçilerin, iç denetim yöntemlerinden “performans denetimine ilişkin görüşleri”nin alınmasıdır.

c. *Araştırmanın evreni*; kamu idarelerinde görev yapan iç denetçilerdir. İç Denetim Koordinasyon

Kurulu’ndan sağlanan bilgilere göre 2012 yılında Türkiye’de 210 kamu idaresinde toplam 774 adet iç denetçi görev yapmaktadır (İDKK, 2013). Bu evren içinden örneklem olarak ise; Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’nce 24 Mart–09 Nisan 2012 tarihlerinde Antalya’da düzenlenen ve tüm iç denetçilerin davetli olduğu “Kamu İç Denetçileri Eğitim Programı”na katılan Bakanlık ve bağlı/ilgili/ilişkili kuruluşlarda, özel bütçeli kuruluşlarda ve mahalli idarelerde görev yapan kamu iç denetçilerinden 120 kişi büyük oranda tesadüfi yöntemle seçilmiştir. Verdiği cevaplar değerlendirilmeye alınan katılımcı sayısı (106) ise evrenin (774) % 13,69’unu oluşturmaktadır.

- ç. *Yöntem olarak*; nitel ve nicel araştırma yöntemleri birlikte kullanılmıştır. Sonuçların kullanımı açısından bu çalışma, temel araştırma olarak nitelenebilir. Birinci bölümde konuyla ilgili akademik kaynakların taranmasıyla performans denetiminin genel kapsamı teorik olarak ele alınarak, Türk kamu yönetiminde performans denetimine ilişkin mevzuatın incelenmesi, performans denetimini gerçekleştirmekle görevli iç ve dış denetim birimlerinin hangileri olduğu ve bunların görevi kapsamına giren performans denetiminin mahiyetinin ortaya konulmasına yönelik **literatür taraması** yöntemi, ikinci bölümde ise Türkiye’de performans denetimi uygulamalarının ne durumda olduğu araştırılarak kamu iç denetçilerinin performans denetimine ne derece yöneldiklerine ve kurumsal performans denetiminin başarı faktörleri hakkındaki düşüncelerini ortaya koymaya yönelik **saha araştırması** yöntemi uygulanmıştır.

Araştırmada veri toplama aracı olarak “yapılandırılmış anket” kullanılmıştır. Söz konusu anket dört bölümden ve 40 sorudan oluşmaktadır. İlk bölümde katılımcılara ilişkin genel bilgiler (katılımcıların cinsiyeti, yaşı, görev süresi, iç denetçi olmadan önceki görevleri ve sahip olunan sertifikalara ilişkin bilgiler) yer almaktadır. İkinci bölümde, katılımcıların kurum bilgileri ve iç denetimin yerleşmesine/uygulama düzeyine ilişkin bilgiler, üçüncü bölümde kamu iç denetçilerinin iç denetime ve performans denetimine bakışları (Türk kamu yönetiminde performans de-

netiminin kamu iç denetçilerince uygulanabilirliği), dördüncü bölümde ise iç denetçilerin penceresinden

performans denetiminin etkinlik faktörlerini belirlemeye yönelik sorular yer almaktadır.

Tablo 2. Anketin Soru ve İçerik Dağılımı

Bölümler	Bölüm Başlıkları	Soru Sayısı
1. Bölüm	Katılımcı Bilgileri	6
2. Bölüm	Kurum ve İç Denetim Bilgileri	11
3. Bölüm	İç Denetim ve Performans Denetimine Bakış	11
4. Bölüm	Performans Denetiminin Etkinliğine İlişkin Faktörlerin Belirlenmesi ve Pd Hakkında Açık Uçlu Soru	12

Anketin 3. ve 4. bölümlerinde 5’li Likert Ölçeği kullanılmış, ankete katılan iç denetçilerin “kesinlikle katılıyorum”, “katılıyorum”, “kısmen katılıyorum”, “katılmıyorum”, “kesinlikle katılmıyorum” şeklinde fikirlerini belirtmeleri istenmiştir. Anket sorularının ve katılımcılarının cevabının tutarlılığını test edilmeye yönelik sorular karışık sıra ile yöneltilmiştir.

Anket, pilot olarak önce Spor Genel Müdürlüğü’nde görev yapan 5 iç denetçiye uygulanmış, bunlardan alınan geri bildirimler değerlendirilerek ankette düzeltmeler yapılmıştır. Eğitim semineri ortamında 120 kamu iç denetçisine dağıtılan ve doldurulan 110 anketten veri toplama imkanı görülen 106 adet anket formu (toplam iç denetçi sayısı olan 774’ün % 13,69’una tekabül eden katılımcının verdiği yanıtlar) değerlendirmeye alınmış, 4 anket ise önemli kısımları doldurulmadığı için değerlendirmeye alınmamıştır.

Araştırmadan elde edilen veriler yorumlanarak performans denetiminin kamu iç denetiminde uygulanma düzeyine ilişkin bulgular ile kamu iç denetçilerince yapılacak performans denetimlerinin nasıl daha yaygınlaşabileceği ve verimli/etkili hale getirilebileceği hususlarında bilgiler elde edilmeye çalışılmıştır. Araştırmada toplanan verilerin çözümlenmesinde Sosyal Bilimleri İçin İstatistik Paket Programından (SPSS) yararlanılmıştır. Araştırma kapsamında farklı soru tipleri ve ölçekler kullanılması sebebiyle anketin güvenilirliğinin belirlenmesinde, anketteki sorulara verilen cevapların standart (iç denetçilerin sertifika dağılımları, alınan eğitim sayıları, gerçekleştirilen

PD sayısı vb. resmi kaynaklardan doğrulanabilen) değerlerle karşılaştırılması ve önceden belirlenmiş bazı sorulara verilen cevapların karşılaştırılması suretiyle tutarlılık/samimiyet düzeylerinin test edilmesi yöntemi kullanılmıştır. Her bölümle ilgili güvenilirlik/tutarlık düzeyi, ilgili bölümden elde edilen bulgular değerlendirilirken belirtilmiştir.

3.1.2. Araştırmanın Katılımcılarına İlişkin Bilgiler

Araştırmaya katılan iç denetçilerin anketin 1. bölümündeki sorulara verdiği yanıtlardan katılımcıların ilgili aşağıdaki bilgiler edinilmiştir.

a. Cinsiyet, Yaş ve Mesleki Deneyimlerin Dağılımı

Değerlendirmeye alınan 106 adet anketi dolduran katılımcıların 13’ü (% 12,3) kadın, 93’ü (% 87,7) erkektir. Kamuda görev yapan iç denetçilerinin cinsiyet itibarıyla sayılarına ilişkin kesin bir veri bulunmamakla birlikte, genel hareketle, örneklem olarak seçilen iç denetçilerin cinsiyet yönünden araştırma evrenini büyük ölçüde temsil ettikleri düşünülmektedir.

Ankette katılımcıların yaş bilgileri 2. soru olarak sorulmuş ve değerlendirmeye alınan 106 adet anketi dolduran katılımcıların verdiği yanıtlara göre; % 25,5’inin 31-40 yaş grubunda, % 56,6’sının 41-50 yaş grubunda, % 17,9’u ise 50 ve üzeri yaş grubunda olduğu anlaşılmıştır. Değerlendirmeye alınan anketlerdeki yanıtlara göre katılımcıların % 52’sinin memuriyet süresi 20 yılın üzerinde olduğu görülmektedir.

b. Katılımcıların Önceki Görevlerine/Ünvanlarına Göre Dağılımı

Katılımcıların önceki görevleri PD'ye bakışlarını etkileyebilecek önemli bir husustur. Bu itibarla anketi yanıtlayan iç denetçilerin aşağıdaki tabloda belirtilen mesleki köken olarak dağılımları ileriki analizlerde kullanılacaktır.

Anketi değerlendirilen 106 iç denetçiden önceki görevleri içinde en büyük grubun (% 59,4) denetmenler (vergi, muhasebe ve milli emlak denetmeni), ikinci büyük grubun ise müfettişler olduğu görülmektedir.

Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından hazırlanan "2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu"⁴nda; fiilen görev yapmakta olan 774 iç denetçiden % 31'nin müfettiş, % 11'nin kontrolör, % 56'sının denetmen, % 3'nün uzman ve % 1'nin müdür ve üstü görevlerden geldiği bilgisi yer almaktadır. Bu bilgiler, değerlendirmeye alınan anketlerde denetmen kökenli iç denetçilerin görüşlerine biraz daha fazla ağırlık verildiğini göstermekle birlikte seçilen örneklemin ana kütleli büyük ölçüde temsil ettiğini göstermektedir.

c. Katılımcıların Mesleki Sertifikalarına Göre Dağılımı

Özellikle uluslararası mesleki sertifikalara sahip olma düzeyi, iç denetçilerin kendini geliştirme eğiliminin bir göstergesi ve tercih ettikleri denetim yönteminin bir gerekçesi olabilecektir. Bunun için katılımcıların sahip oldukları mesleki sertifikalar ankette 6. soru olarak sorulmuş olup, alınan yanıtlar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Değerlendirilen 106 adet ankete verilen yanıtlardan; katılımcıların büyük kısmının (% 55,70) A1 sertifikasına sahip olduğu, uluslararası iç denetçilik sertifikalarından birine (CIA, CCSA, CGAP, CISA) sahip olanların oranının % 2,8 dolayında olduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, katılımcıların önemli bir bölümü (% 41,50) iç denetçilik sertifikası yanında ikinci bir mesleki sertifikaya sahiptir.

3.1.3. Araştırmaya Katılanların Kurumlarına ve İç Denetim Faaliyetlerine İlişkin Elde Edilen Bilgiler

Araştırmaya katılan iç denetçilerin anketin 2. bölümündeki sorulara verdiği yanıtlardan katılımcıların

Tablo 3. Katılımcıların Önceki Görev Ünvanlarına Göre Dağılımı

Önceki Görev					
	Müfettiş	Kontrolör	Denetmen	Uzman	İdari Görevler
Sayı	29	3	63	8	2
Oran (%)	27,4	2,8	59,4	7,5	1,9

Tablo 4. Katılımcıların Sahip Oldukları Mesleki Sertifikalar

Mesleki Sertifika Dağılımı									
Türü	A1	CIA	CCSA	CGAP	CISA	SMMM	YMM	Diğer	Cevapsız
Sayı	59	2	0	1	0	27	6	10	1
Oran (%)	55,70	1,9	0	0,9	0	25,5	5,7	9,4	0,9

Tablo 5. Katılımcıların Çalıştıkları Kurumlar

Kurum Türü	Katılımcıların Çalıştıkları Kurumlar							
	Bakanlık	Bağlı / İlgili	İl Özel İdaresi	B.Şehir Bel.	Üniversite	İl/İlçe Belediyesi	Anayasal Kuruluş	Diğer
Sayı	23	26	12	13	18	13	0	1
Oran (%)	21,7	24,5	11,3	12,3	17	12,3	0	0,9

4) Araştırmanın yapıldığı tarihte 2011 Yılı Faaliyet Raporunun henüz yayınlanmaması sebebiyle 2010 yılı raporu baz alınmıştır.

çalıştığı kurumlar ve iç denetim faaliyetlerini ne düzeyde yürüttükleri ile ilgili aşağıdaki bilgiler edinilmiştir.

a. Katılımcıların Kurumlarına Göre Dağılımı

Kamu kurumlarının pek çoğunda iç denetçi kadrosu bulunmasına rağmen önemli kısmı bu kadroları doldurmamıştır. Ankete katılanların ne tür kurumlarda çalıştıklarının öğrenilmesi bu konuda bilgi verebileceği gibi anketin güvenilirliği hakkında veri teşkil edecektir. Katılımcıların çalıştıkları kurumlar ankette 7. soru olarak sorulmuş olup, alınan yanıtlar Tablo 5'de gösterilmiştir.

2010 Yılı Kamu İç Denetim Genel Raporu'nda yer alan bilgiler ile değerlendirmeye alınan anketlerdeki bilgiler karşılaştırıldığında; kamu iç denetçilerinin % 63'ünün Bakanlıklar, bağlı/ilgili/ilişkili kuruluşlar ve üniversitelerde görev yaptıkları, ankete katılanlardan bu kurumlarda çalıştıklarını ifade edenlerin oranları toplamının ise % 63,2 olduğu, mahalli idarelerde çalışan iç denetçilerin toplam iç denetçilere oranının % 35 olduğu ankete katılanların % 35,9'unun mahalli idarelerde çalıştıklarını ifade ettikleri anlaşılmakta ve bu yakın sonuçların anketin güvenilirliğini desteklediği söylenebilmektedir (İDKK, 2010, ss. 50-51).

b. Katılımcıların Kurumlarındaki Çalışan Sayıları

Katılımcıların çalıştıkları kurumların çalışan sayıları ankette 8. soru olarak sorulmuş olup, alınan yanıtlardan, iç denetçi ataması yapan kamu idarelerinin çok büyük kısmının (% 75,5) çalışan sayısı 1000'den fazla olan kurum ve kuruluşlarda görev yaptığı, bunların % 61'nin personel sayısı 1500'ü aşan kurumlarda çalıştığı dolayısıyla iç denetçi kadrolarının çoğunluğunun görece olarak büyük kurumlarda olduğu anlaşılmaktadır.

c. İç Denetim Birimlerine İlişkin Bilgiler

İç denetçi ataması yapılan kurumlarda Kanun'un imkan verdiği iç denetim birimlerinin ne ölçüde kurulduğu, iç denetimin kurumsallaşma düzeyi hakkında ipucu verebilecektir. Bu amaçla ankette 9 ve 10'uncu sıradaki sorular konulmuştur.

Söz konusu sorulara verilen yanıtlara göre; katılımcıların çalıştıkları kurumların % 74'ünde iç denetim birimi veya koordinatörlüğü kurulmuş, % 26'sında ise kurulmamış olup, bu durum kurumların önemli kısmında (%37,7) iç denetçi sayısının 3 veya daha az olmasından kaynaklanmaktadır. (5018 sayılı Kanun'un 63 üncü maddesinde ve İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 13 üncü maddesinde iç denetim biriminin kurulması kurumlarına yetkisine bırakılmıştır).

Bu sonuçlar, İDKK'nın verileriyle uyumlu olduğu gibi iç denetimin kurumsallaşma sürecinin belli bir seviyeye geldiğini ancak henüz tamamlanamadığına da işaret etmektedir.

ç. İç Denetim Faaliyetlerine İlişkin Bilgiler

İç denetimin geleneksel denetimden önemli farklarından birisi denetim faaliyetlerinin sistematik ve sürekli olması, arızı görevlendirmelere göre değil risk hesaplamaları dikkate alınarak hazırlanan yıllık programlara göre çalışmalarınıdır. Bunun düzeyi iç denetimin geleneksel denetimden ne ölçüde kopabildiğinin bilgisini verecektir. Anketteki bu soruya yanıt olarak, 106 katılımcının % 90,6'sı kurumlarındaki iç denetim faaliyetlerinin onaylanmış programlara göre yapıldığını ifade etmişlerdir. Bu oranın yüksekliği iç denetim birimlerinin büyük ölçüde iç denetim standartlarına uygun denetim yapabilecek düzeyde olduklarını göstermektedir.

Ankette 12. sırada yer alan "2011 yılında Denetçi Olarak Kaç Denetimde Görev Aldınız?" sorusuna yanıt veren 106 katılımcının 83'ü (% 78) iki ve daha fazla denetimde görev aldıklarını, 13'ü yalnızca bir denetimde görev aldıklarını ifade ederken, yalnızca 7 iç denetçi (% 6,6) hiç denetim yapmadıklarını ifade etmişlerdir. Ayrıca "Diğer" seçeneğini işaretleyen 3 iç denetçi başkanlık görevi, yeni başlama, danışmanlık faaliyetlerinde görevlendirilme gibi özel durumları sebebiyle denetim yapmadıklarını belirtmiştir.

Bu sonuçlar, atanan iç denetçilerin çok büyük bir kısmının kurumlarında denetim faaliyetlerini aktif olarak yürüttüklerini göstermektedir.

Tablo 6. Katılımcıları 2011 Yılında Gerçekleştirdikleri Denetim Sayıları

2011 Yılı Denetim Sayısı							
	0	1	2	3	4	5 +	Diğer
Sayı	7	13	33	21	16	13	3
Oran (%)	6,6	12,3	31,1	19,8	15,1	12,3	2,7

d. İç Denetçilerin Çalışma Koşullarına İlişkin Bilgiler

İç denetimin ve bu arada performans denetiminin başarılı olabilmesi için asgari çalışma koşullarının sağlanmış olması, Kanun'da yazılı iç denetçi bağımsızlığının hayatiyet kazanması ve kendisinin bağlı olduğu üst yöneticinin iç denetime yeterli desteği vermesi gerektiği düşünülmektedir.

Bu hususlarda iç denetçilerin ne durumda olduklarının öğrenilebilmesi amacıyla 15, 16 ve 17. sorular yöneltilmiştir. Ankette 15. sırada yer alan *Kurumunuzda İç Denetim Faaliyetleri İçin Yeterli İmkan ve Koşullar Sağlanmış mıdır?* sorusuna, 106 katılımcıdan 74'ü (% 69,8) "Evet", 22'si "Hayır" ve 10'u "Diğer" (kısmen) yanıtını vermiştir.

Ankette 16. sırada yer alan *Denetim Çalışmalarında Yeterince Bağımsız Hareket Edebiliyor musunuz?* sorusuna, 106 katılımcıdan 77'si (% 72,6) "Evet", 23'ü "Hayır" ve 6'sı "Diğer" (kısmen) yanıtını vermiştir.

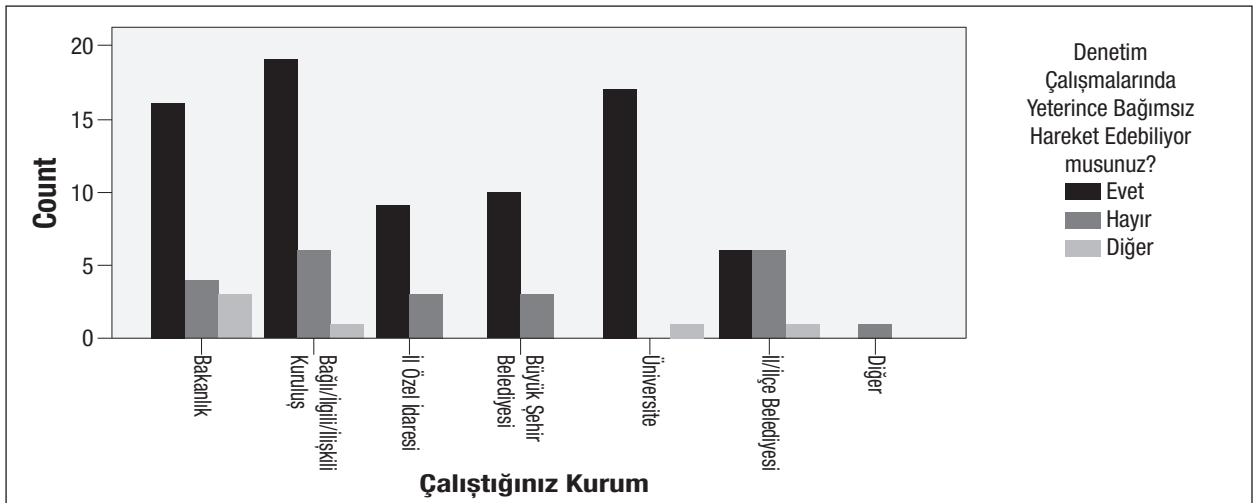
Ankette 17. sırada yer alan *Denetim Çalışmalarında Üst Yöneticiden Gerekli Desteği Alabiliyor musunuz?* sorusuna, 105 katılımcıdan 61'i "Evet", 29'u "Hayır" ve 15'i "Diğer" (kısmen) yanıtını vermiştir.

Bu sonuçlar, iç denetçilerin (2012 yılı itibariyle) en az % 30'unun kurumlarında yeterli çalışma koşullarına sahip olmadıklarını veya üst yönetici desteğinden yoksun olduklarını göstermektedir. Özellikle denetim faaliyetlerinde tam olarak bağımsız hareket edemediklerini ifade edenlerin oranının % 27'lerde olması dikkat çekicidir. Bu yanıtları veren iç denetçilerin çalıştıkları kurumlara göre dağılımı, hangi tür kurumlarda iç denetçilerin uygun çalışma imkanına sahip olduğunu veya olmadığını; önceki görev unvanlarına göre dağılımı ise hangi denetim grubundaki denetçilerin olumlu veya olumsuz algıya sahip olduklarını gösterebilecektir. Yukarıdaki tabloda yer alan sonuçlara göre, bağımsızlık konusunda en çok belediyelerde sıkıntı yaşandığı anlaşılmaktadır.

3.1.4. Kamu İç Denetçilerinin PD'ye Bakışına İlişkin Elde Edilen Bulgular

Kamu iç denetçilerinin performans denetimine nasıl baktığı, ne kadar yatkın/istekli oldukları, etkili bir denetim yöntemi olarak görüp görmedikleri, Sayıştay denetçilerince yapılacak performans denetiminden

Şekil 1. Bağımsızlık Konusundaki Yanıtların Kurumlara Göre Dağılımı



farklı görüp görmedikleri ve mevcut koşullarda performans denetimini uygulanabilir görüp görmedikleri gibi hususlar, anketin 3. bölümünde ve 4. bölümünde yer alan ve sırası karışık olarak yöneltilen sorularla anlaşılmaya çalışılmıştır. Anketin ilgili sorularına verilen yanıtlardan hareketle aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır.

3.1.4.1. İç Denetçilerin Performans Denetimine Genel Bakışına İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan iç denetçilerin anketin 3. bölümündeki sorulara verdiği yanıtlardan katılımcıların PD'ye bakışıyla ilgili aşağıdaki bilgiler edinilmiştir.

a. İç Denetçilerin Performans Denetimini Tercih Etme Oranı Diğer Denetim Yöntemlerine Göre Düşüktür.

Büyük kısmı müfettişlik, denetmenlik gibi denetim elemanlığından iç denetçiliğe geçen ve bu sebeple daha çok uygunluk denetimine yatkın olacağı düşünülen iç denetçilerin, hangi tür denetim yöntemlerini daha çok kullandıkları hususu, iç denetim anlayışını benimsemenin bir göstergesi sayılabilecektir.

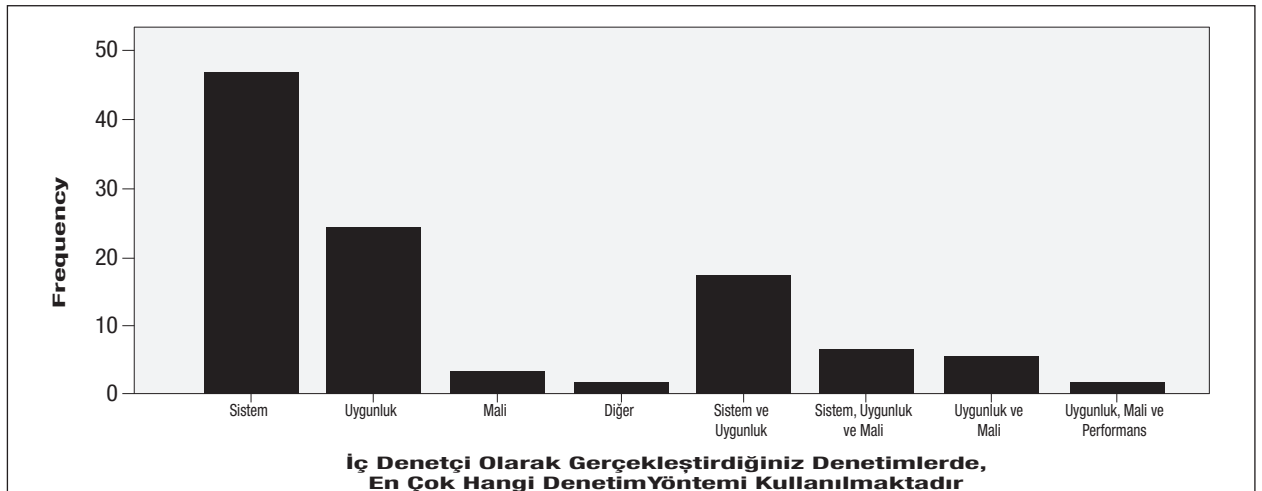
Ankette 13. sırada yer alan “İç Denetçi Olarak Gerçekleştirdiğiniz Denetimlerde, En Çok Hangi Denetim Yöntemi Kullanılmaktadır?” sorusuna yanıt veren 103 katılımcının verdiği yanıtlara göre, **en fazla tercih edilen denetim yöntemi sistem denetimi** (% 43,4) iken, bunu uygunluk denetimi (% 22,6) izlemektedir. “Sistem+Uygunluk” şeklinde yanıt verenler de dikkate alındığında denetim yöntemleri içinde sistem ve uygunluk denetiminin payı % 85'lere varmaktadır. Performans denetimi uygulamalarını kullandıklarını ifade eden iç denetçilerin oranı ise % 1'in altında görülmektedir.

Diğer yandan, ankette 14. sırada yer alan “İç Denetçi Olarak Performans Denetiminde Görev aldınız mı?” sorusuna, 106 katılımcıdan yalnızca 3'ü “Evet” yanıtını vermiştir (Söz konusu denetimlerden kaç tanesinin raporlandığı bilinmemektedir). PD sayısının azlığı, performans denetimi için A-2 düzeyinde sertifika olunmasını öngören düzenleme ile izah edilmeye çalışılabilir. Ancak 2007 ile 2013 yılları arasında geçerli olan söz konusu düzenlemenin (İDKK, 2007, s. 17) girişinde yer alan “yeterli sayı ve sertifika dercesinde iç denetçi bulunması halinde” ifadesi, iç denetim birimlerinin özellikle ilk yıllarında performans denetimi yapılabilmesinin önünü açmaktadır. Keza; aynı

Tablo 7. Katılımcıların En Çok Kullandıkları Denetim Yöntemi

Denetim Yöntemi									
	Sistem	Uygun.	Mali	Perf.	Sist+Uyg.	Sist+Uyg+mali	Uyg+Mali	Uyg+Mali+Perf.	Diğer
Sayı	46	24	3	0	17	6	5	1	1
Oran	43,4	22,6	2,8	0	16	5,7	4,7	0,9	0,9

Şekil 2. İç Denetçilerin Tercih Ettikleri Denetim Yöntemleri



düzenlemede sistem denetiminin A-3 sertifika düzeyindeki iç denetçiler tarafından gerçekleştirileceği hükmü yer almasına rağmen, ilgili düzenlemedeki ön şartın sağladığı esneklik kullanılarak A-1 düzeyindeki iç denetçilerce sistem denetiminin (yüksek oranda) gerçekleştirildiği görülmektedir. 19.04.2013 tarihinde yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliğinde ise performans denetimi faaliyetini A-3 ve A-4 sertifika düzeyine sahip iç denetçilerin yürütecekleri hükmüne yer verilmiştir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, kamu iç denetçilerinin en çok sistem denetimini uyguladıklarını, **PD'nin en az tercih edilen yöntemlerden olduğunu** ve ancak diğer denetim türleri ile birlikte uygulandığını söylemek mümkündür.

b. İç Denetçilere göre; PD'nin Esası Kaynakların Ekonomik, Verimli ve Etkili Kullanımına Yönelik İncelemelerdir.

Kamu iç denetçileri için performans denetimi denildiğinde ilk akla gelenin ne olduğunu öğrenebilmek için, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun iç denetimi tanımlayan 63'üncü maddesinde ve görevlerin sayıldığı 64'üncü maddesinde geçen "kaynakların ekonomik, verimli ve etkili kullanımına yönelik incelemeler yapmak", görevinin en etkili şekilde hangi denetim yöntemi ile yerine getirilebileceği, ankette 27'inci soru olarak sorulmuş ve aşağıdaki tabloda gösterilen yanıtlar alınmıştır.

Ankette bu soruya yanıt veren 106 katılımcıdan 10'u, iki veya daha fazla denetim yöntemini birlikte belirtmiştir. Bunların verdiği cevapların da ("diğer" cevabı) ilk dört seçeneğe dağıtılmasıyla katılımcıların %

56,6'sı performans denetimi, % 26,42'si sistem denetimi, % 10,38'i ise uygunluk denetimi yanıtını vermiş olmaktadır.

Bu yanıtlardan, iç denetçilerin büyük kısmının *kaynakların ekonomik, verimli ve etkili kullanımına yönelik incelemeler yapmak* ifadesinden performans denetimini anladıkları, ancak % 45 gibi önemli sayılabilecek bir kesimin farklı düşündüğü ortaya çıkmaktadır.

3.1.4.2. İç Denetçilerin Performans Denetimiyle İlgili Bilgi Düzeylerine İlişkin Bulgular

Kamu iç denetim uygulamalarının başladığı 2007 yılından 2012 yılına kadarki süreçte iç denetçilerin büyük kısmının ilk sertifika derecelendirmesi için gerekli 5 yıl doldurmaması dolayısıyla A-1 düzeyinde sertifikaya sahip oldukları ve ilgili düzenlemedeki esneklik uyarınca A-2 sertifika düzeyinde yeterli sayıda iç denetçi bulunmaması halinde performans denetimi yapma yetkilerinin bulunduğu göz önüne alındığında; iç denetçilerin performans denetimlerine ilgisinin büyük ölçüde bu denetim yöntemi hakkındaki bilgi düzeyleri ile bağlantılı olabileceği düşünülmektedir. İç denetçilerin performans denetimine ne kadar aşına ve yatkın oldukları hususunda fikir sahibi olabilmek için anketteki özellikle bu amaçla hazırlanmış olan 18, 19, 20, 25, 27, 29, 31, 34 ve 39'uncu sorulara verilen yanıtlara bakılarak bu yanıtların birlikte değerlendirilmesi gerekir.

Katılımcıların % 59,61'i, 18'inci sıradaki "İç Denetçi eğitimlerinde, performans denetimine ilişkin verilen bilgiler PD'yi gerçekleştirebilmek için yeterlidir." görüşüne katılmadığını belirtirken, katılanların % 26,92'si "kısmen" katıldığını belirtmiştir.

Tablo 8. Kaynakların Etkili, Ekonomi ve Verimli Kullanımına Yönelik En Etkili Denetim Yöntemi

Yanıt	Sistem	Uygunluk	Mali	Performans	Diğer
Sayı	25	8	5	58	10
Oran	23,58%	7,55%	4,72%	54,72%	9,43%

Tablo 9. İç Denetçi Eğitimlerinde PD Konusunda Verilen Bilgilerin Yeterliliği

Yanıt	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Sayı	5	9	28	48	14
Oran	4,81%	8,65%	26,92%	46,15%	13,46%

Aynı mahiyetteki bir diğer soru olan 31'inci sıradaki "PD'nin öneminin ve uygulanabilirliğinin anlaşılması için, iç denetçilere yönelik eğitimler artırılmalıdır." şeklinde görüşe iç denetçilerin % 97 gibi çok büyük bir oranı katıldıklarını ifade etmişlerdir. Bu yanıtlar ve 19. sırada yöneltilen "Kamu İç Denetim Rehberinde PD, yeterince açık şekilde ve uygulamaya yetecek düzeyde anlatılmaktadır." görüşüne katılanların yalnızca % 38,46'larda kalmasından (bunların % 25,96'sı kısmen katılıyor), iç denetçi eğitimlerinde performans denetiminin yeterince açık olarak anlatılmadığı gibi Kamu İç Denetim Rehberinin (2012 versiyonunun) de bu bilgiyi artırmak için yeterli olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

İç denetçilerin performans denetimini ne kadar gündemlerine aldıkları 20. sırada yöneltilen "PD'nin en önemli getirisi, iç kontrollerin etkinliği ve yerindeliğini değerlendirerek, iş süreçlerinde verimliliği sağlamak olacaktır." görüşüne katılanların toplam oranının % 81'lerde olması, 25. sırada yöneltilen "İç denetimin başarı faktörleri ile PD'nin başarı faktörleri, tamamen aynıdır." görüşüne katılanların toplam oranının % 73'lerde olması, kamu iç denetçilerinin PD'nin içeriğini spesifik olarak irdelemediklerinin ipuçlarını vermektedir. Özellikle 27. sıradaki "5018 sayılı Kanunu'nun 64 üncü maddesinde iç denetçilerin görevleri arasında sayılan, "kaynakların ekonomik, verimli ve etkili kullanımına yönelik incelemeler yapmak" size göre hangi denetim yöntemi ile en etkili şekilde sağlanabilir?" sorusuna, % 45 gibi önemli sayılabilecek bir kısmın performans

denetiminden farklı bir yanıt vermesi, iç denetçilerin PD'nin temel unsurları hakkında farklı düzeylerde bilgi sahibi olduklarına işaret edebilir.

Benzer şekilde, PD hakkında kafa karışıklığı bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla yöneltilen 34'üncü sıradaki "PD, ancak kurumlarda bireysel performans ölçümüne geçildikten sonra başarılı olabilir." görüşüne katılanların oranı (toplam % 79) aşağıdaki tablo 10'da görüleceği üzere gibi -olmaması gerektiği kadar- yüksek bir düzeydedir. Zira, kurumlarda bireysel performans ölçümüne geçilmesi önemli olmakla birlikte, PD'nin başarısını birincil düzeyde etkileyecek bir etmen olmaması gerekir.

Anketin 39'uncü sıradaki "İç denetçilerin yapacağı PD'de, etkinlik için aşağıdaki konulardan hangisine öncelik verilmelidir?" sorusuna verilen yanıtlar (soruda 1 den fazla seçeneği işaretleme imkanı vardır), bir yandan iç denetçilerin PD'ye bakışını ortaya koyarken, bir taraftan da PD hakkında edindikleri bilgilerin bir yansıması olarak değerlendirilebilir.

Tablo 11'de görüleceği üzere, iç denetçilerin çok büyük kısmının **PD'nin öncelikli konusu** olarak "Kurumsal amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesi"ni görmesi PD'nin temel işlevinin kavrandığını göstermekle birlikte, önemli bir kısmının da performans denetimi ile daha az ilişkili olan "Kurum çalışanların performansının ölçülmesi" "Performans göstergelerinin doğru belirlenip belirlenmediğinin tespiti" gibi hususları öncelikli gördükleri göze çarpmaktadır.

Tablo 10. Bireysel Performans Ölçümü ve PD İlişkisi

PD, ancak kurumlarda bireysel performans ölçümüne geçildikten sonra başarılı olabilir						
Yanıt	Kes.Katılıyor.	Katılıyorum	Kıs.Katılıyor.	Katılmıyor.	Kes.Katılmıyor	Toplam
Sayı	24	27	31	19	2	103
Oran	23,30%	26,21%	30,10%	18,45%	1,94%	

Tablo 11. İç Denetimde PD'nin Öncelik vermesi Gereken Konular

Sıra	Performans denetiminin önceliği ne olmalıdır?	Katılıyorum (3,4,5)	Katılmıyorum (1,2)
1	Kurumsal amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesi	94,06%	5,94%
2	Stratejik planın uygulanma başarısının saptanması	90,10%	9,90%
3	Kurum çalışanların performansının ölçülmesi	83,17%	16,83%
4	Performans ölçütlerinin doğru belirlenip belirlenmediğinin tespiti	82,18%	17,82%
5	Performans göstergelerinin doğru belirlenip belirlenmediğinin tespiti	79,00%	21,00%

Belirtilen bulgulardan hareketle; kamu iç denetçilerinin 2012 yılı itibarıyla PD hakkında genel bilgilere sahip oldukları ancak bu denetim türüne ve mahiyetine ilişkin bilgilendirilme düzeylerinin –diğer denetim yöntemlerine göre- daha sınırlı olduğu ve dolayısıyla işlevi, kapsamı ve uygulama süreci yeterince netleştirilememiş olan PD'ye ilgilerinin düşük düzeyde kaldığı anlaşılmaktadır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından bu husustaki eksikliklerin farkına varılarak 2015 yılında PD odaklı eğitimler düzenlenmiş ve 2016 yılında ise Performans Denetimi Rehberi yayımlanmıştır.

3.1.4.3. İç Denetçilerin Performans Denetiminin Etkinliğine Bakışlarına İlişkin Bulgular

Anketin 4. bölümünde, özellikle iç denetimde performans denetimi yönteminin daha fazla ve daha etkin şekilde kullanılması için neler yapılması gerektiği hususunda iç denetçilerin görüşlerinin öğrenilmesine yönelik sorular yöneltilmiştir. Anketten elde edilen sonuçlar sıralamaya tabi tutularak, 2012 yılında görev yapan kamu iç denetçilerine göre iç denetimde performans denetiminin etkili olarak uygulanabilmesi için gerekenler (**PD'nin başarı faktörleri**) aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

- PD'nin içeriği ve uygulanmasına ilişkin bilgi düzeyinin artırılması için, iç denetçilere yönelik eğitimler artırılmalıdır. (Araştırma tarihinden sonra İDKK tarafından başlatılan eğitimler belli periyotlarla ve düzenli şekilde sürdürülmelidir.)
- Kamu İç Denetim Rehberinde, PD daha geniş ve açık şekilde ve uygulama örnekleri ile anlatılmalı veya ayrı bir PD Rehberi hazırlanmalıdır. (Araştırma yılından sonra 2016 yılında Performans Denetimi Rehberi yürürlüğe konulmuştur.)
- İç denetçilerin, mesleki güvencesini ve bağımsızlığını tam olarak sağlayacak mekanizmalar kurularak, uygun çalışma ortam ve koşulları hazırlanmalıdır.
- Kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sisteminin kurulması süreci bir an önce tamamlanmalıdır.
- Kamu kurum ve kuruluşlarında performans yönetimine geçilmelidir.

- İç denetim plan ve programlarında (özellikle sistem denetimi ile birlikte) performans denetimi uygulamalarına da yer verilmelidir.
- İç denetçilerin yapacağı PD ile Sayıştay denetçilerinin yapacağı PD'nin kapsamı, mevzuat düzeyinde (yönetmelik, rehber vb.) netleştirilmelidir.
- Kamu kurumlarının iç denetiminde katma değer artırılabilmesi bakımından, PD öncelikle "Kurumsal amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesi" konusuna odaklanılarak gerçekleştirilmelidir.

4. SONUÇ ve ÖNERİLER

Tarihin her döneminde zaman zaman yaşanmakta olan ekonomik, siyasi ve sosyal değişimler ile hızla gelişen bilim ve teknoloji, birey ve toplumun yaşantısını büyük ölçüde etkilemekte, kurumların yapı ve işlevlerinde de dönüşüme yol açmaktadır. Bu değişim-dönüşüm ortamında, sistemlerin/kurumların yeni oluşan durumlara uyum sağlayabilmesi için yönetim fonksiyonunun bazı alt unsurlarının ve özellikle denetim unsurunun etkinliği daha fazla önem taşımaktadır. Yönetim anlayışının gelişmesi, sosyal devlet ve demokratikleşme eğilimleri ile küreselleşme gibi eğilimlere paralel olarak denetim de işlem denetiminden düzenlilik denetimine oradan da performans denetimine ve modern iç denetime doğru bir geçiş yaşanmıştır (Demirbaş, 2001).

Günümüzde bürokrasiye dayalı, hiyerarşiye önem veren yönetim yerine, vatandaşın ve sivil toplum kuruluşlarının karar sürecindeki etkisini artıran, daha çok yatay ve katılımcılığa dayanan esnek bir yönetim anlayışı giderek benimsenen bir yaklaşım olmakta, bu yaklaşım çerçevesinde denetim anlayışı da yönetim temelinde değişime yön vermek şeklinde bir misyon üstlenmektedir. Belirtilen bu yönetim anlayışında; kamu kurumlarının temel görevleriyle ilgili hedeflerin ve performans göstergelerinin istikrarlı bir şekilde izlenmesi ve belirli periyotlarda performans değerlendirme raporlarının hazırlanarak aksayan yönlerle ilgili önerilerde bulunulması önemli hale gelmiştir (Yaman, 2009). Türkiye'de 2000'li yıllardan sonra kamu yönetim sistemine ilişkin reform çalışmalarının aslında kamu kesiminin performansını artırmaya/geçistirmeye odaklandığını söylemek mümkündür.

Türkiye’de kamu kurumlarında yapılan performans denetimleri hakkında daha çok Sayıştay tarafından gerçekleştirilen denetimler bilinmektedir. Sayıştay performans denetimleri aynı zamanda, mikro (kurumsal) performansın genel düzeydeki performansa katkısının görülmesine yaramakta, bu sayede makro performansın geliştirilmesine hizmet edebilmektedir. Ancak 2010 yılından itibaren 6085 sayılı Kanun ve ilgili mevzuatta yapılan değişikliklerin T.C. Sayıştay Başkanlığının özellikle performans denetimi çerçevesini kısıtladığı ve bu denetimlerin mevcut haliyle kamu mali yönetim sisteminin beklentilerini karşılamayacağı ve INTOSAI tanımına uygun olamayacağı ileri sürülmektedir (Şahin İpek, 2018). Diğer yandan, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında yeni kamu mali yönetim sisteminin bir unsuru olarak iç denetim sisteminin kabul edilmesiyle kamu kurumlarının performans denetiminin (bir anlamda kurumsal performansın denetiminin) iç denetçilerce yapılabilmesinin önü açılmıştır. Bununla birlikte, 2007 yılından beri devam eden kamu iç denetim uygulamalarında, performans denetiminin diğer denetim yöntemlerine göre daha az tercih edildiği görülmektedir. Tespit edilen bu durumun gerçek boyutlarının, sebeplerinin ve olası sonuçlarının irdelenmesi ihtiyacı bulunmaktadır. Ancak konuyla ilgili araştırma sayısı oldukça sınırlıdır. Bu bakımdan, söz konusu hususlar araştırılırken büyük ölçüde, 2012 yılında gerçekleştirilen “Kamu İç Denetçilerinin Performans Denetimine Bakışı” konulu araştırmadan yararlanılmıştır.

Bu çalışmada ve yararlanılan “Kamu İç Denetçilerinin Performans Denetimine Bakışı” konulu araştırmamızda; performans denetiminin kamu iç denetim sistemi içindeki konumunun belirlenmesi ve kamu idarelerinde görev yapan iç denetçilerin performans denetimine diğer denetim türlerine göre daha az oranda yönelmelerindeki somut sebeplerin ortaya konulması hedeflenmiş ve bu suretle Türkiye’de kamu performans denetiminin iç denetim birimleri tarafından uygulanabilme imkan ve koşullarına yönelik gerçekçi değerlendirmelerde bulunulmasına uygun bir zemin hazırlanması amaçlanmıştır. İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından 2014 yılından sonra performans denetimi ile ilgili (eğitim programı düzenlenmesi, Rehber yayımlanması gibi) önemli çalışmalar yapılmış olmasına rağmen, kamu iç denetçilerince gerçekleştirilen performans denetimi sayısında

önemli bir artış olmamıştır. İç denetçi ataması yapan kamu idaresi sayısı ve iç denetçi sayısı da önemli bir değişim göstermemiştir. Bu yönüyle, 2012 yılında yapılan araştırmada baz alınan varsayım ve faktörler ile araştırmadan elde edilen verilerin büyük ölçüde güncelliğini koruduğunu söylemek mümkündür.

Konuyla ilgili yararlanılan alan araştırması sonucunda, kamu idarelerinde görev yapan 106 (kamu iç denetçi toplam sayısı olan 774’ün yaklaşık % 14’üne tekabül eden) katılımcının verdiği yanıtların değerlendirilmesi ile yukarıdaki bölümde ayrıntılarına yer verilen şu **bulgulara** ulaşılmıştır:

- Kamu iç denetçilerinin PD ni tercih etme oranı diğer denetim türlerine göre düşüktür.
- Kamu iç denetçilerine göre;
 - PD’nin esası, kaynakların ekonomik, verimli ve etkili kullanımına yönelik incelemeler yapmaktır.
 - PD’nin başarı faktörleri ile iç denetimin başarı faktörleri büyük ölçüde aynıdır.
 - PD aynı zamanda üst yönetimin/yöneticinin başarısını ölçen bir denetim türüdür.
 - PD’nin önceliği, kurumsal amaçlara ulaşıp ulaşılmadığının değerlendirilmesi olmalıdır.
 - PD diğer denetim yöntemleri ile birlikte uygulanması halinde daha faydalı olabilir.
 - PD ve iç kontrol sistemi arasında sıkı bir ilişki vardır.
 - İç denetimdeki PD ile Sayıştay denetimindeki PD arasında önemli bir fark bulunmamaktadır.
 - İç denetimin mevcut imkan ve koşullarıyla PD’nin uygulanma imkanı sınırlıdır.

Elde edilen bulgulardan hareketle, kamu iç denetçilerinin performans denetimine yönelimlerinin büyük ölçüde üst yönetimle ilişkilerine göre şekillendiği ve bu denetim yöntemi hakkındaki pratik bilgi düzeyleri ile bağlantılı oldukları düşünülmektedir. Zira, iç denetçilerin performans denetimine ne kadar aşına ve yatkın oldukları hakkında fikir sahibi olabilmek amacıyla yöneltilen sorulara verilen yanıtlara bakıldığında; kamu iç denetçilerinin büyük bir kısmının performans denetiminin özünü kavradıkları, ancak içerik ve uygulama pratiği olarak –sistem, uygunluk ve mali denetim yöntemlerine nazaran- daha az bilgiye sahip oldukları anlaşılmaktadır.

Araştırma sonuçları doğrultusunda, kamu iç denetçilerine göre performans denetiminin etkili olarak uygulanabilmesi için oluşması gereken koşullar veya **PD'nin başarı faktörleri** aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- İç denetçilerin, mesleki güvencesini ve bağımsızlığını tam olarak sağlayacak mekanizmalar kurularak, uygun çalışma ortam ve koşulları hazırlanmalıdır.
- Kamu kurum ve kuruluşlarında performans yönetimine geçilmeli, üst yönetimlerce PD talep edilmelidir.
- Kamu kurum ve kuruluşlarında iç kontrol sisteminin kurulması süreci bir an önce tamamlanmalıdır.
- PD'nin önemini ve uygulanabilirliğinin kabullenilmesi için, iç denetçilere yönelik eğitimler yaygınlaştırılmalı; İDKK tarafından sağlanan eğitimlerde PD daha geniş şekilde ve uygulama örnekleri ile işlenmelidir.
- Özellikle sistem denetimi ile birlikte performans denetimi uygulamalarına da yer verilmesi teşvik edilmelidir.
- İç denetçilerin yapacağı PD ile Sayıştay denetçilerinin yapacağı PD'nin kapsamı daha net şekilde belirlenmelidir.

Çalışma sonuçları çerçevesinde, -yazıda atıf yapılan veya aşağıda belirtilen araştırmacıların görüşleriyle birlikte toparlandığında- **kamu iç denetiminde performans denetiminin etkinliğinin artırılabilmesi için getirilen öneriler** şunlardır:

- Performans denetiminin başarısının yönetim sistemi ve kurum kültürünün uygunluğuna büyük ölçüde bağlı olduğu akılda tutularak, Türkiye'de yeni sistemin inşası sürecinde geleneksel yapıların kapalı, merkezîyetçi, hiyerarşik karakterlerinden sıyrılması yönünden adımlar atılmalıdır. Geleneksel kamu yönetiminden, yönetimin performansının ölçüldüğü, yöneticilerin hedeflere ulaşma derecesine göre sorumluluklarının/başarılarının belirlendiği bir anlayışa yönelimin hızlandırılması suretiyle PD nin etkinliğinin artırılmasına zemin hazırlanmalıdır.
- Denetim sisteminin kamu yönetimine katkısının üst seviyede olabilmesi için bütüncül yaklaşımla hareket edilmeli, kamu mali yönetim

sisteminin tüm unsurları ve aktörleri (iç kontrol, iç denetim ve dış denetim) etkin şekilde kullanılmalıdır.

- Türkiye'de kamu kurumlarında kısmen uygulanan performans değerlendirme sistemi ve performans denetimlerinin yaygınlaşabilmesi için yönetim sistemi içinde performans unsurlarının (etkililik, verimlilik, ekonomiklik, sürdürülebilirlik, kalite vb.) daha fazla ön plana çıkarılması gerekir.
- Performans denetimlerinin soruşturmacı bir yaklaşımla yürütülmesi gerektiği ya da yürütüldüğü yönündeki mevcut çift taraflı algının yıkılması ve performans denetimi önündeki bürokratik direncin kırılması gerekmektedir. Ancak bu başarıldığı takdirde hem performansın doğru şekilde değerlendirilebilmesi hem de yönetim kalitesinin artırılabilmesi mümkün olacaktır.
- Stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu gibi dokümanlar hazırlanırken performansla ilişkin göstergelerin mevzuata uygun, gerçekçi, doğru tespit edilmiş, ölçülebilir göstergeler olarak belirlenmesi, amaç ve hedeflerin açık bir şekilde tanımlanmış olması gerekmektedir.
- Yerel yönetimler dahil olmak üzere kurumsal ve bireysel olarak tüm yönetim kademelelerinde performans denetiminin işlevselliğine olan inancın artırılmasına yönelik adımlar da atılması, performansla bağlı beklenen başarıyı artıracak bir durum olarak kabul edilmelidir (Güven, 2018).
- Kamu üzerinde kamuoyu denetimi desteklenmeli, bilgi edinme hakkının kullanılması yaygınlaştırılmalıdır. Böylelikle halk, kendisine hizmet sunmakla yükümlü "kamu yönetimi"ni izleme ve değerlendirme fırsatı bulacak ve bu konuda bilinçlenecektir (Yaman, 2009).
- Performans denetimlerinde kullanılacak verilerin doğru, ulaşılabilir, güvenilir, uygun veriler olması denetimlerin etkin şekilde yürütülmesini sağlayacağından, idarelerin her bir birimini ve dolayısıyla idarenin tamamını kapsayacak yeterli bir veri kayıt sistemi olması da büyük önem taşımaktadır.

- Etkin bir kurumsal yönetim, etkin bir iç denetimi gerektirir. Etkin bir iç denetim ise, iç denetimin bağımsız bir faaliyet olarak yapılandırılması ve iç deneticilerin tarafsız görev yapmalarıyla mümkündür. Etkin bir iç denetim faaliyeti için 5018 sayılı Kanun'da yer alan hükümler, kamu idarelerindeki nesnel güvence faaliyetinin güvencesini sağlayacak şekilde geliştirilmelidir.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulunun idari yapısı, 5018 sayılı Kanun'un yerine getirmesini istediği görevleri yeterince etkin olarak yerine getiremeyecek şekilde teşekkül ettirilmiştir. Bu yüzden Kurul'un mesleki gereklilikler göz önüne alınarak daha güçlü şekilde yeniden yapılandırılması gerekmektedir.
- Kurumlardaki iç denetçilerin etkin, bağımsız ve objektif olarak çalışabilmelerini sağlamak için bir yasal düzenleme ile mevzuattaki belirsizlikler giderilip, bir bütçeye sahip tüm kurumlarda iç denetim birimleri başkanlıklarının kurulmasını sağlamak gerekir. Ayrıca İDKK'nın kamu kurumları nezdinde iç denetim sistemine ilişkin farkındalık sağlanması hususundaki rolü geliştirilmelidir. İç denetçilerin çalışmalarının standartlara uygun olarak yapılıp yapılmadığı, sistemin etkin işleyip işlemediğini izlemek, iyi uygulama örneklerini hızlıca yayılmasını sağlamak, uygulamayı sürekli izleyip tıkanan noktaları düzeltmek için İDKK ile tüm iç denetim birimleri arasındaki iletişim bağının güçlendirilmesi gerekir.
- Performans denetiminin etkin uygulanabilmesi için yalnızca yetkilendirme yeterli olmayıp, bu yetkilerin açık ve kapsamlı olmasından nitelikli personel yapısına kadar gerekli bir dizi koşulun sağlanması gerekmektedir.
- Kamu kesimi iç denetim birimleri öncelikle içe dönüklükten kurtulmalı, diyalog ve işbirliği ile bilgi ve deneyimlerini hem birbirleri ve denetlenenlerle hem de dış denetim kuruluşları ve yüksek denetim organlarıyla paylaşma yollarını araştırmalı, kamu yönetiminin yeniden yapılanma çalışmalarına da katkıda bulunmalıdır.
- İç denetim birimleri ile dış denetim birimi olan Sayıştay arasında dayanışma, işbirliği, güven sağlanarak denetimlerdeki mükerrerliğin

önlenmesi, etkin denetimin yapılması açısından koordinasyon sağlanması gerekir (Çıplak, 2009).

- Performans denetimleri kapsamında kalite, iletişim, etik, katılım gibi hususlar da değerlendirilmeye alınmalıdır.
- Performans denetimlerinin uygulanmasında bilişim teknolojisi olanaklarından daha fazla yararlanılmalıdır.
- Performans denetimleri, kurumlara ve yöneticilerine geleceğe yönelik şekilde ışık tutmak şeklinde anlaşılmalı, alınacak yeni kararların oluşturulmasında önemli bir bilgi kaynağı sağlayacak tarzda programlanmalı ve gerçekleştirilmelidir.

Sonuç olarak; denetim mekanizmalarının kamu kurumlarına daha fazla katkı sunabilmesi için yönetim anlayışının ve sisteminin geliştirilmesine öncelik verilmeli, yönetim yapısıyla uyumlu denetim sistemleri benimsenmelidir. Zira, kamudaki performans açığının giderilmesi için yönetimin ve yönetime değer katan denetimin geliştirilmesi önemli amaç olarak benimsendiğinde, performans odaklı uygulama ve denetimler ağırlık kazanabilecektir. Dünyada başarılı uygulama örnekleri bulunan performans denetimlerinin, Türkiye'de önemli mesafe kat eden iç denetim sistemi ile birlikte başlayan iyi uygulamalarının desteklenmesi, geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması halinde, denetim fonksiyonunun kamu idarelerinin yönetim yapılarının, iç kontrol ve risk yönetim sistemlerinin güçlendirilmesine ve kamu kaynaklarının etkili kullanımına yönelik katkı sunma potansiyeli beklenen düzeye çıkabilecektir.

Kaynakça

- Acar, İ. A. & Şahin E. A. (2009). Plan ve bütçe ilişkisi açısından iç denetim. *Maliye Dergisi*, (156), 83-103. <http://denetimakademisi.com/plan-butce-iliskisi-acisindan-ic-denetim.html>. (Erişim Tarihi: 04.09.2019).
- Akal Z. (2003). *Performans Kavramları ve Performans Yönetimi*. Ankara: Milli Produktivite Merkezi.
- Akmeşe S. (2018). Performans Denetimi: Hesap verebilirlik ve karar alma süreçlerinde kamu iç denetiminin gelişen rolü http://www.kidder.org.tr/wp-content/uploads/2018/05/Kidder-Performans-Denetimi-Uygulamaları_12_Mayıs-2018_İstanbul_EY.pdf adresinden alındı (Erişim Tarihi: 31.08.2019).

- Aksoy, M. (2008). *Kamuda iç kontrol, iç denetim*, Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Yayını.
- Al, H. (2007). Kamu kesiminde yeni denetim yaklaşımları. *Amme İdaresi Dergisi*, 40(4), 45-61.
- Alıcı O. V. (2016). Kamu yönetiminde iç denetim mekanizmasının reorganizasyonu. *Sosyal Bilimler Dergisi*, (5), 186-200.
- Anıl Keskin, D. (2009). Kamu ve özel sektör yönetiminde iç kontrol sistemi ve değerlendirmesi, *Denetisim Dergisi*, (3), 14-22.
- Arı, N. (2012). Uluslararası iç denetim standartları açısından Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun (KMYKK) incelenmesi, *Denetisim Dergisi*, (9), 12-23.
- ASOSAI, (2002). *ASOSAI Performans Denetimi Rehberi* (Yürüker S. & B. Özeren, Çev.). Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Atay, C. (1997). *Devlet, yönetim ve denetim*. Bursa: Marmara Kitabevi
- Barutçugil, İ. (2002). *Performans yönetimi*. İstanbul: Kariyer Yayıncılık.
- Biberoğlu, S (2003). *Eğitimde denetim* (Basılmamış Dönem Projesi). TODAİE Kamu Yönetimi YLP, Ankara.
- Bilgin, K.U. (2004a). *Kamu performans yönetimi*, Ankara: TODAİE yayınları. Yayın No:323.
- Bilgin, K.U. (2004b). Performans yönetiminde insan kaynağı planlaması. *Amme İdaresi Dergisi*, 37(2), 123-147.
- Bilgin, K.U. (2007). Kamuda ölçülebilir denetime hazırlık 'performans yönetimi'. *Sayıştay Dergisi*, (65), 53-87.
- Bilgin, K.U. (2012). *Kamu performans yönetimi* (Basılmamış ders notları). TODAİE Kamu Yönetimi YLP, Ankara.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim kavramı ve denetim anlayışındaki değişimler. *Denetisim Dergisi* (12), 56-62.
- Bozkurt, P. (2015). Stratejik yönetim ve Türk kamu yönetiminde uygulaması. *Denetisim Dergisi* (16), 77-85.
- Bozkuş Kahyaoğlu, S. (2012). Modern iç denetim ile değer yaratmak, *Denetisim Dergisi* (9), 9-11.
- Coşkun, A. (2007). *Stratejik performans yönetimi ve performans karnesi*, İstanbul: Literatür Yayınları.
- Çıplak, V. (2009). *Kamu kesiminde iç denetim: Türkiye uygulaması* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Sakarya Üniversitesi, Sakarya.
- Demirbaş, T. (2001). *Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri ve Türk Sayıştayı uygulaması*. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- DPT (2000a). 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı-Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Denetiminin Etkinliğinin Artırılması ve Performans Denetimine Geçiş Alt Komisyonu (AK) Raporu, Ankara: DPT, <http://plan8.dpt.gov.tr/kamumali/denetim.html>. (Erişim Tarihi: 02.07.2012).
- DPT (2000b). 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı- Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi ve Yeniden Yapılandırılması Özel İhtisas Komisyonu (ÖİK) Raporu, <http://ekutup.dpt.gov.tr/kamuyo-ne/oik527.pdf>, 61-78, (Erişim Tarihi:15.03.2012).
- Fişek, K. (2011). *Yönetim*, Ankara: Kilit Yayınları.
- Gönülaçar, Ş. (2010). Kamudaki iç denetçiler ile müfettişler arasındaki görev örtüşmesi sorununa bir çözüm önerisi: ingiltere eğitim sisteminde iç denetim ve teftişin rol ve sorumlulukları. *Mali Hukuk Dergisi*, (148), 25-32.
- Güven A. (2018). Türkiye'de yerel yönetimlerde performans denetimi ve hukuki altyapısı. *Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives*. 6 (2). <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/580308> adresinden alındı.
- IIA (2007). Uluslararası iç denetim standartları/meslekî uygulama çerçevesi, *Kırmızı Kitap*, (TİDE, Çev.), İstanbul.
- İç Denetçilerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik, T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr), 12.7.2006/26226.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) (2007). *Kamu İç Denetim Birim Yönergesi*, Ankara: İDKK Yayınları.
- İDKK (2008). *Kamu İç Denetim Rehberi*, Ankara: İDKK Yayınları.
- İDKK (2009). *Kamu İç Denetimi Genel Raporu-2008*, Ankara: İDKK Yayınları.
- İDKK (2010). *Kamu İç Denetimi Genel Raporu-2009*, Ankara: İDKK Yayınları.
- İDKK (2011). *Kamu İç Denetimi Genel Raporu-2010*, Ankara: İDKK Yayınları.
- İDKK (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*, Ankara: İDKK Yayınları.
- İDKK (2016a). *Kamu İç Denetimi Genel Raporu-2015*, Ankara: İDKK Yayınları.
- İDKK (2016b). *Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi*, Ankara: İDKK Yayınları.
- İDKK (2016c). *Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi Vaka Çalışmaları* Ankara: İDKK Yayınları.
- İDKK (2017). *Kamu İç Denetimi Genel Raporu-2016*, Ankara: İDKK Yayınları.
- İDKK (2018a). *Kamu İç Denetimi Genel Raporu-2017*, www.idkk.gov.tr.
- İDKK (2018b). İdareler itibarıyla güncel dolu-boş iç denetçi kadro sayıları. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/Dolu-BosKadroSayisi.pdf>. adresinden alındı.
- Karadağ, M. (2000). Devlet Personel Başkanlığı: Bir örgüt geliştirme örnek olayı. *Amme İdaresi Dergisi*, 33(1), 133-152.
- Kartalci, K. (2007). *Kamu mali yönetimi ve denetimi* (Yayınlanmamış doktora tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.

- Kebeli, A. (2012) *Kamu iç denetiminde kurumsal performans denetimi* (Yayınlanmamış yüksek lisans dönem projesi). TODAİE Kamu Yönetimi YLP, Ankara.
- Kıral H., (Ed.), (2014). *İç denetim - yönetime değer katmak*. Ankara: İç Denetim Koordinasyon Kurulu.
- Koçak, Ö. (2018). Performans denetiminde iç denetim ve Sayıştay yaklaşımı -Uluslararası uygulamalar ve Türkiye örneği. https://www.academia.edu/37514689/Performans_Denetimi-22.10.2018.docx adresinden alındı.
- Kubalı, D. (1999). Performans denetimi. *Amme İdaresi Dergisi*, 32(1), 31-62.
- Mallı, İ. (2014). İç denetimde farklı ülke modelleri, bu modellerin üstünlük ve zayıflıkları ile ülkemizin iç denetim sistemiyle karşılaştırılması. *Denetisim Dergisi*, (14), 27-41.
- Okur, Y. (2007). *Türkiye’de kamu denetimi, değişim süreci ve performans denetimi*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Övgün, B. & Özkal Sayan. İ. & Zengin, O. (2018). Türk kamu yönetiminde performans değerlendirmesi ve denetimi mümkün mü? *Sosyal Bilimler Metinleri*, (02). <https://dergi-park.org.tr/download/article-file/561390> adresinden alındı. (Erişim tarihi: 03.09.2019).
- Özer, H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Özkan, Y. (2008). *5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında iç denetimin değerlendirilmesi ve öneriler* (Yayınlanmamış doktora tezi). Marmara Üniversitesi SBE, İstanbul.
- Pehlivanlı D. (2010). *Modern iç denetim*. İstanbul: Beta Basım.
- Sarı, A. (2007) *Türk kamu yönetiminde yönetimin etkililiği açısından performans denetimine geçiş* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). TODAİE Kamu Yönetimi YLP, Ankara.
- Sanal, R. (2002). *Türkiye’de yönetsel denetim ve Devlet Denetleme Kurulu*. Ankara: TODAİE Yayın no:314.
- Saygın E. & Yamak, T. (2018). *Denetisim Dergisi*, (18), 05-18.
- Sayıştay Başkanlığı (2014). *Performans Denetimi Rehberi*. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- SPK (2005), *Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine Ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ*. Seri: IV, No:56, <http://www.spk.gov.tr/displayfile.aspx?action=displayfile&pageid=66&fn=> adresinden alındı.
- Şahin İpek E. A. (2018). 1996-2017 Döneminde sayıştay performans denetiminin kamu mali yönetim sistemindeki rolünün değerlendirilmesi, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(25). <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/545200> adresinden alındı.
- Şener H. E. (2017). Performans bilgisinin denetimi olarak Türk Sayıştay’ının performans denetimi, *Memleket, Siyaset, Yönetim (MSY) Dergisi*, <http://www.msydergi.com/uploads/dergi/240.pdf>, adresinden alındı.
- Taymaz, H. (1982). *TEFTİŞ kavramlar ilkeler yöntemler*. Ankara: Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Yayınları, Yayın No: 113.
- TİDE (2018). Standartlar ve Rehber-UMUÇ, <https://www.tide.org.tr/page/23/Ic-Denetim-Misyonu>.
- Turan, A. (2010). *Performans denetimi* (Basılmamış dönem projesi). TODAİE Kamu Yönetimi YLP, Ankara.
- Uluğ, F. (2004). Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısı ışığında kamu denetim sisteminde yeniden yapılanma. Ankara: *Amme İdaresi Dergisi*, 37(2), 97-122.
- Uzay, Ş. (2003). İç denetimin geleceği ve yeni eğilimler. *XXII. Türkiye muhasebe eğitimi sempozyumu bildirileri*. 205-231, Antalya.
- Uzun, A. K. (2009). Kamu yönetiminde iç kontrol ve iç denetim yaklaşımı. *Denetisim Dergisi*, (3), 59-66.
- Verimlilik Genel Müdürlüğü (2012). <http://vgm.sanayi.gov.tr/About.aspx?lng=tr>. (Erişim Tarihi: 04.07.2012).
- Yaman, A.sem (2018). Kamu yönetiminde performans denetiminin iş süreçlerine etkisi. *KAÜİBFD 9(17)*, 281-295. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/738024> adresinden alındı.
- Yaman, A. (2008). Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması sürecinde türk denetim sistemine genel bir bakış güncel sorunlara ilişkin değerlendirme ve öneriler. *Mali Hukuk Dergisi*, (133).
- Yaman, A. (2009), Yönetimin Kontrolünden Kontrolün Yönetimine: Paradigma Değişimi. *Denetisim Dergisi*, (3), 22-28.
- Yörüker, S. (1999). *Türkçe- İngilizce- Fransızca denetim terimleri* (Çeviri), Ankara: Sayıştay Yayınları
- 832 Sayılı Sayıştay Kanunu (1967). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 27.02.1967/12538.
- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.
- 5393 sayılı Belediyeler Kanunu (2005). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 13.07.2005/25874.
- 5411 sayılı Bankacılık Kanunu (2005). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 01.11.2005 / 25983.
- 5436 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Degisiklik Yapılması Hakkında Kanun, (2006). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 24.12.2005/26033.
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (2010). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 19.12.2010/27790.
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (2011). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 14.02.2011/ 27846.
- 6328 Sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanunu (2012). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 29.06.2012/28338.