

Performans Yönetimi ve Denetimi

Kamu İç Denetiminde Performans Denetiminin Yeri

Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Aracı Olarak: Türk Sayıştay'ının Performans Denetimi

İç Denetçi Performansının Ölçümüne Yönelik Bir Model Önerisi

Türkiye'de Üniversite Yönetiminin Performans Saydamlığının Sağlanmasında
Denetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi

Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında Risk Odaklı İç Denetim Analizi;
Marmara Bölgesindeki Devlet Üniversitelerine Yönelik Bir Araştırma

İç Denetim Sisteminin Etkinliği ve Verimliliğe Etkisi:
Özel Sağlık Kuruluşu Personeli Üzerine Bir Uygulama

Kamuda Dijital Dönüşümün Siber Güvenlik ve Dijital Güvence Boyutları ve İç Denetimin Rolü



MİSYONUMUZ

Denetim fonksiyonunun tüm argümanlarıyla geliştirilmesini desteklemek suretiyle kamu yönetiminde şeffaflık, hesap verebilirlik, katılımçılık, öngörülebilirlik gibi iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesine ve kurumsallaşmaya katkı sağlamaktır.



VİZYONUMUZ

Kendi alanında ulusal ve uluslararası sınıflama çerçevesinde başvurulan bir referans kaynağı olmaktır.

Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) Yayınıdır

Sahibi

Kamu İç Denetçileri Derneği Adına
Bahadır TOPAL

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü
Ahmet KEBELİ

Abone İşleri

Ömer GEÇGİL, Serpil CEYLAN

Yönetim Merkezi

Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak
No: 36/6 Kızılay - ANKARA
Tel: 0.312 424 06 20

Yazışma Adresi

Kamu İç Denetçileri Derneği
Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak
No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr
denetisim@kidder.org.tr

Grafik Tasarım & Baskı

İsmail Aygül Ofset Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti.
Büyük Sanayi 1. Cadde No: 95/6
İskitler - ANKARA
Tel: 0.312 310 59 95

Basım Tarihi / Yeri

28 Ocak 2020 / ANKARA

Abonelik Şartları

Yıllık KDV dahil 100 TL, iki yıllık KDV dahil 180 TL
olan abonelik bedelinin,
Ziraat Bankası Başkent Şubesi nezdindeki
TR 82 0001 0016 8358 7849 3750 01 No'lu
IBAN hesabına yatırıldığını gösterir dekontun ve
derginin gönderilmesi istenen posta adresinin
iletilmesi gerekmektedir.
Perakende satış fiyatı 35 TL'dir.

ISSN 1308-8335

Altı ayda bir yayımlanan hakemli dergidir.
Kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.

Yazıların sorumluluğu yazarlarına,
reklamların sorumluluğu ilan sahiplerine aittir.
Yazım dili Türkçe'dir.

Yazıların Araştırma ve Yayın Etiğine uygunluğunda
COPE (Committee on Publication Ethics)
standartları gözetilir.

Yerel Süreli Yayın • 2020/20

Danışma ve Hakem Kurulu

Prof. Dr. Ercan Nurcan YILMAZ	Gazi Üniversitesi Teknoloji Fakültesi
Prof. Dr. Fatma PAMUKÇU	Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi
Prof. Dr. Gökhan ÖZER	Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü İşletme Fakültesi
Prof. Dr. İbrahim Atilla ACAR	İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Prof. Dr. İrem NUHOĞLU	Boğaziçi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Prof. Dr. Kıymet TUNCA ÇALİYURT	Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Prof. Dr. Metin BİLGİN	Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Prof. Dr. Mehmet Akif ÖZER	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Prof. Dr. Mehmet BARCA	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi
Prof. Dr. Mert ERER	Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi
Prof. Dr. Muhittin ACAR	Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Prof. Dr. Nuran CÖMERT	Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Prof. Dr. Özgür ÇATIKKAŞ	Marmara Üniversitesi Bankacılık Sigortacılık Yüksek Okulu
Prof. Dr. Selahattin KARABINAR	İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Prof. Dr. Seriyeye SEZEN	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
Prof. Dr. Servet ÖZDEMİR	Başkent Üniversitesi Eğitim Fakültesi
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU	Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Prof. Dr. Şaban UZAY	Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Prof. Dr. Tamer AKSOY	İbn-i Haldun Üniversitesi Yönetim Bilimleri Fakültesi
Prof. Dr. Tarkan OKTAY	İstanbul Medeniyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi
Prof. Dr. Ümmühan ASLAN	Bilecik Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Yüksek Okulu
Doç. Dr. Ayla Zehra ÖNCER	Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi
Doç. Dr. Arzu ÖZSÖZGÜN	Yıldız Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Doç. Dr. Davut PEHLİVANLI	İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
Doç. Dr. Duygu Anıl KESKİN	İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN	İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi
Doç. Dr. Rasim AKPINAR	Manisa Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Adem YAMAN	Çanakkale 18 Mart Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Elif Ayşe ŞAHİN İPEK	İzmir Katip Çelebi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Elçin ŞİŞMANOĞLU	İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Esin Nesrin CAN	İstanbul Aydın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Halis KIRAL	Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
Dr. Öğr. Üyesi Paşa BOZKURT	Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Dr. Öğr. Gör. Ayşe Hande EROL BİNGÜLER	Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi
Dr. Aslıhan TÜFEKÇİ	Gazi Üniversitesi Bilişim Enstitüsü
Dr. Emre SAYGIN	Beykoz Belediyesi
Dr. Tahsin YAMAK	Bayrampaşa Belediyesi
Arş. Gör. Gencay KARAKAYA	İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesi

Yayın Kurulu

Ahmet KEBELİ	İç Denetim Birimi Başkanı, Gençlik ve Spor Bakanlığı
Ali Fatih UYSAL	İç Denetçi, İstanbul Büyükşehir Belediyesi
Ali Kasım ARKIN	İç Denetçi, Düzce Üniversitesi
Dr. Cem ÇETİN	İç Denetim Birimi Başkanı, Marmara Üniversitesi
Fatih ÜNAL	İç Denetçi, Necmettin Erbakan Üniversitesi
Dr. Hakan VELİOĞLU	İç Denetçi, Tarım ve Orman Bakanlığı
Mustafa IŞIK	İç Denetim Birimi Başkanı, Ticaret Bakanlığı
Doç. Dr. Sezer BOZKUŞ KAHYAĞLU	Öğretim Üyesi, İzmir Bakırçay Üniversitesi
Şerif OLGUN ÖZEN	İç Denetçi, Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı
Yaşar OKUR	Müfettiş, İller Bankası



Yayın Kurulundan

Değerli Okurlarımız,

Öncelikle yeni yılınızı kutluyor, 2020 yılının size, ailenize, aziz milletimize ve bütün insanlığa huzur getirmesini diliyoruz.

Yeni bir sayıyı sizlerle buluşturmanın mutluluğunu birlikte yaşıyoruz. Temalı bir akademik dergi çıkarmanın ciddi çaba, zaman ve birikim gerektirdiğini elbette takdir ederseniz. Dergimizle ilgili çıtanın yükseltilmesindeki kararlılığımız, ülkemizde iç denetimin geldiği yeri ve iç denetim camiasının beklentilerini göstermesi bakımından da çarpıcı görülmeli. Son Yayın Kurulu toplantısında aldığımız karar uyarınca ULAKBİM kriterlerini karşılayıp “uluslararası literatürde taranma vizyonuna” ulaşma adına, Dergimiz artık Ocak ve Temmuz olmak üzere yılda iki sayı olarak yoluna devam edecek. Bu yolda bize desteğinizi sürdüreceğinizi umuyoruz.

“Performans Yönetimi ve Denetimi” temalı bu sayıdaki;

Birinci yazımızda; dünyada gitgide önemi artan performans denetiminin Türkiye’de kamu iç denetim sistemi içindeki yeri, gelişimi, uygulanma koşulları vb. hususlar, farklı araştırma ve kaynakların yanı sıra kamu iç denetçileri nezdinde 2012 yılında yürütülen Kamu İç Denetçilerinin Performans Denetimine Bakışı Araştırmasının sonuçlarından da yararlanılmak suretiyle ele alınmıştır.

İkinci yazımızda; Sayıştay’ın yapmış olduğu performans denetimi, tüm aşamalarıyla incelenerek kamu idareleri için mali saydamlık ve hesap verebilirlik aracı olarak değerlendirilmesi yapılmıştır.

Üçüncü yazımızda; iç denetçilerin performansının ölçümüne yönelik bir model önerisi ve uygulamaya yönelik açıklamalarda bulunulmuştur.

Dördüncü yazımızda; üniversitelerde performans yönetiminin önemi ve iyi bir performans yönetim modelinin tesisi ve uygulanabilmesine yönelik denetim faaliyetlerinin etkisine ilişkin bilgiler verilmiştir.

Beşinci yazımızda; risk odaklı iç denetim sistemi ile kurumsal risk yönetimi sistemlerinin Marmara Bölgesindeki devlet üniversitelerinde varlığının ve işleyiş etkinliğinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Altıncı yazımızda; özel sağlık kuruluşlarında iç denetim sisteminin etkinliği ve verimliliğe etkisini tespit etmeye yönelik bir çalışmanın sonuçları aktarılmıştır. Yedinci yazımızda; kamu sektörünün içerisinde olduğu dijital dönüşüm yolculuğunun temel bileşenleri çerçevesinde iç denetimin siber güvenlik ve dijital güvence alanında organizasyona nasıl katkı sağlayabileceği değerlendirilmiştir.

Önümüzdeki sayınının (21. sayı) temasını “Sürekli Denetim” olarak belirledik. Bu temanın alt açılımı olan; sürekli veri güvencesi (CDA), sürekli kontrol izleme (CCM), sürekli izleme ve değerlendirme (CRMA), bilgisayar destekli denetim teknikleri (CAAT), veri analizi, sürekli raporlama, denetimde dijital raporlama/yapay zeka, derin öğrenme vs. ile ilgili çalışmalarınızı bekliyoruz.

2020 yılının iç denetim farkındalığının daha da arttığı bir yıl olması dileğiyle zatınıza hoşça bakınız...

İÇİNDEKİLER

Araştırma

Ahmet KEBELİ

5

Kamu İç Denetiminde Performans Denetiminin Yeri

(The Place Of Performance Auditing In The Public Internal Auditing)

78

Araştırma

Melek Damla MANDALAS/
Esin Nesrin CAN

Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında Risk Odaklı İç Denetim Analizi; Marmara Bölgesindeki Devlet Üniversitelerine Yönelik Bir Araştırma

(Risk-Based Internal Audit Analysis Within The Scope Of Corporate Risk Management; A Research For State Universities In Marmara Region)

Derleme

Durdane KÜÇÜKAYCAN

35

Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Aracı Olarak: Türk Sayıştay'ının Performans Denetimi

(As A Tool For Fiscal Transparency And Accountability: Performance Audit Of The Turkish Court Of Accounts-Tca)

96

Araştırma

Neşegül PARLAK

İç Denetim Sisteminin Etkinliği ve Verimliliğe Etkisi: Özel Sağlık Kuruluşu Personeli Üzerine Bir Uygulama

(Efficiency Of The Internal Audit System And Its Effect On Efficiency: An Application On Private Health Organization Staff)

Derleme

Murat GÖRMEN

55

İç Denetçi Performansının Ölçümüne Yönelik Bir Model Önerisi

(A Model Proposal For Measurement Of Internal Auditor Performance)

108

Derleme

Serhat AKMEŞE

Kamuda Dijital Dönüşümün Siber Güvenlik ve Dijital Güvence Boyutları Ve İç Denetimin Rolü

The Digital Transformation In Public Sector With The Dimensions Of Cyber Security And Digital Trust And The Role Of Internal Audit The Insurance Sector)

Derleme

Adem YAMAN

69

Türkiye'de Üniversite Yönetiminin Performans Saydamlığının Sağlanmasında Denetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi

(Evaluation Of Auditing Practices In Performance Management In Ensuring Transparency In University Administration For Turkey)

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 sorumluluğunun 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. IIA’in 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 çıkartılmıştır. 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 arasında 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 başarımı” ve genel olarak herhangi bir işte gösterilen başarı derecesidir. (Bilgin, 2004a, s. 13) 6085 sayılı Sa-

yaştay 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 göstergelerle 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 birimlerince (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 birimlerince çıkartılan 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 çıkartılan 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 (yılda 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.

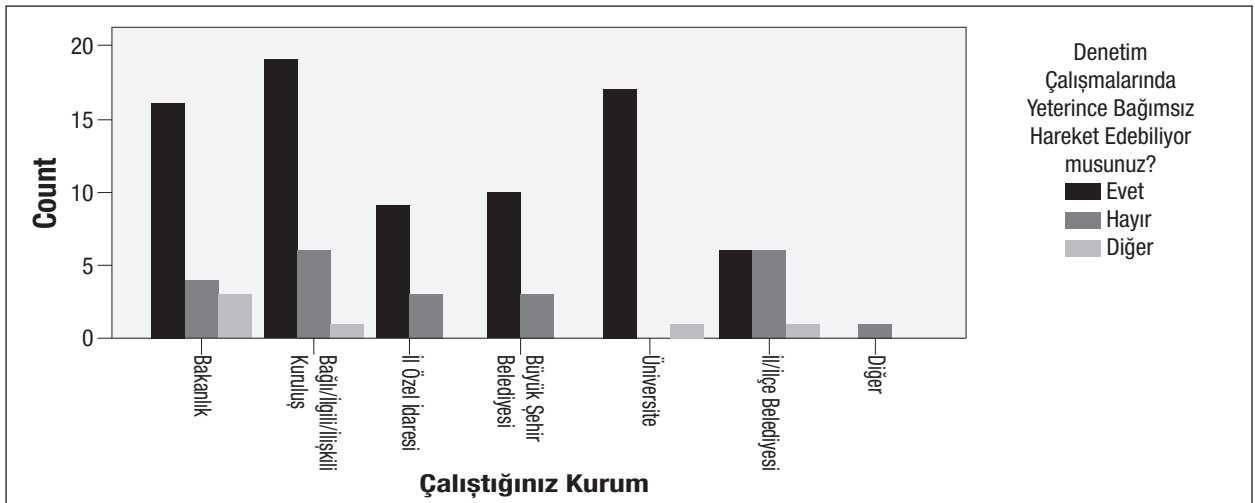
Ankette 17. sırada yer alan *Denetim Çalışmalarında Üst Yöneticiden Gerekli Desteği Alabiliyor musunuz?* sorusuna, 105 katılımcıdan 61'i "Evet", 29'u "Hayır" ve 15'i "Diğer" (kısmen) yanıtını vermiştir.

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.

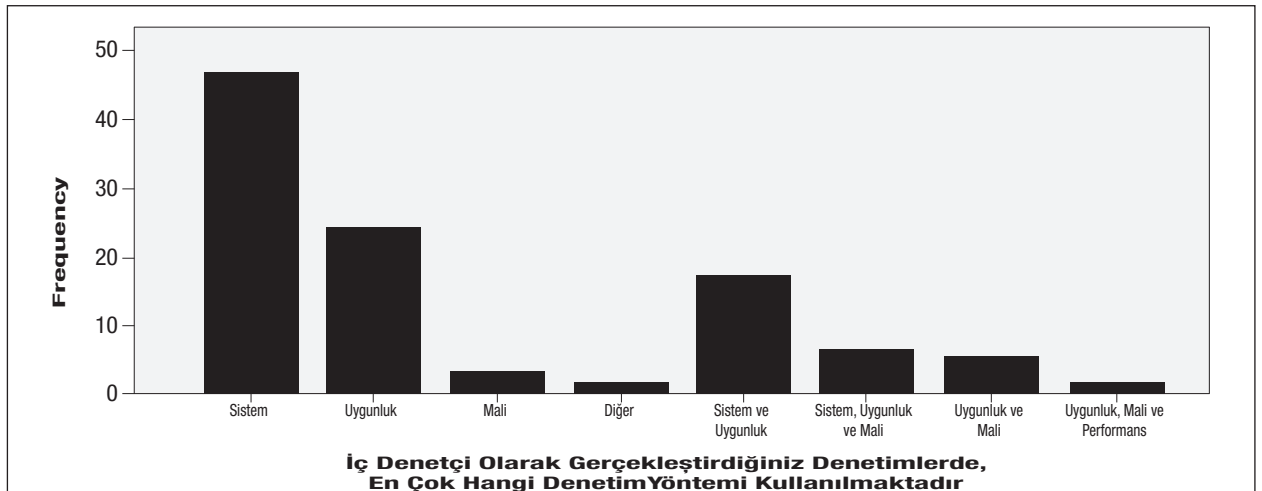
Ankette 13. sırada yer alan “İç Denetçi Olarak Gerçekleştirdiğiniz Denetimlerde, En Çok Hangi Denetim Yöntemi Kullanılmaktadır?” sorusuna yanıt veren 103 katılımcının verdiği yanıtlara göre, **en fazla tercih edilen denetim yöntemi sistem denetimi** (% 43,4) iken, bunu uygunluk denetimi (% 22,6) izlemektedir. “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 yansımaları 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, performansa 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 Sayıştay 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. *Denetişim 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). *Denetişim 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. *Denetişim 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. *Denetişim 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.

MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK ARACI OLARAK: TÜRK SAYIŞTAY'IN PERFORMANS DENETİMİ¹

(AS A TOOL FOR FISCAL TRANSPARENCY AND ACCOUNTABILITY:
PERFORMANCE AUDIT OF THE TURKISH COURT OF ACCOUNTS-TCA)

*Durdane KÜÇÜKAYCAN**

ÖZ

Ülkemizde kamu idarelerinin dış denetimi, Sayıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa göre Sayıştay tarafından yapılan harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması” olarak açıklanmaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsamaktadır. Bu çalışmada Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi incelenmiştir. Çalışmanın amacı Sayıştay'ın yapmış olduğu performans denetimini,

tüm aşamalarıyla inceleyerek kamu idareleri için mali saydamlık ve hesap verebilirlik aracı olarak değerlendirilmesini yapmaktır. Sayıştay'ın gerçekleştirdiği performans denetimi; performans esaslı bütçeleme sisteminin tamamlayıcı unsuru olarak kamu idareleri açısından önem arz etmekle beraber performans hesap verebilirliğinin göz ardı edilerek performans bilgisinin denetimi olarak mali saydamlığın sağlanmasına katkı sağladığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hesap Verme Sorumluluğu, Mali Saydamlık, Performans Denetimi, Performans Denetim Raporları, Performans Esaslı Bütçeleme.

JEL Kodları: H11, H83

ABSTRACT

The external audit of public administrations in Turkey is carried out by the Court of Accounts. According to the Public Financial Management and Control Law no. 5018, institutional objectives and the terms of their compliance plans and reporting the results of the Grand National Assembly of Turkey “is described as. According to the Law No. 6085, the Court of Accounts audit includes regularity audit and performance audit.

In this study, the performance audit performed by the Court of Accounts is examined. The purpose of this study is to examine the performance audit performed by the Court of Accounts in all stages and to evaluate it as a tool of financial transparency and accountabil-

ity for public administrations. The performance audit performed by the Court of Accounts; although it is important for public administrations as a complementary element of performance based budgeting system, it has been determined that performance accountability contributes to ensuring financial transparency by ignoring performance accountability.

Keywords: Accountability, Fiscal Transparency, Performance Auditing, Performance Auditing Reports, Performance-based Budgeting.

JEL Classification: H11, H83

1) Bu çalışma Doç. Dr. Ahmet TEKİN danışmanlığında Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde “Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesinde Belediyelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sürecinin Performans Denetim Kriterleri Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği” adlı tamamlanmış tez çalışmasına dayanmaktadır.

* Dr. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Eskişehir, Orcid: 0000-0001-5515-2616, durdane@ogu.edu.tr, Yazı Gönderim Tarihi: 20.08.2019, Yazı Kabul Tarihi: 02.09.2019.

1. GİRİŞ

Kamu kesiminde yaşanan dönüşüm sonucunda ortaya çıkan yeni kamu yönetimi anlayışıyla beraber ülkeler; mali saydamlığı, hesap verebilirliği ve performans yönetiminin uygulanabilirliğini sağlamak için kamu mali yönetimlerinde düzenlemeler yapmıştır. Bu düzenlemelerden birisi de modern bir bütçeleme sistemi olan “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi”dir. Bu bütçeleme sistemine geçen ülkeler bütçeleme süreçlerinde kendi yapısal koşullarına göre yasal düzenlemeler yapmıştır. Ülkemizde de 24.12.2003 tarihinde yürürlüğe giren “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” çerçevesinde Türk kamu mali yönetiminde stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme modeli benimsenmiştir (Egeli, Akdeniz, Aksaraylı, Tüğen ve Özen, 2007, ss. 28-29). Bu bütçeleme modeli Kanunun uygulanmaya başlanmasıyla beraber fiili olarak 2008 yılından itibaren genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanmaya başlanmıştır. 2008 yılından itibaren kamu idarelerinin çoğunluğu bütçelerini performans esaslı bütçeleme sistemine göre yapmaya çalışmışlardır. Girdiye dayalı yaklaşımla hazırlanan bütçelerle mali saydamlığın ve hesap verebilirliğin sağlanamaması sonucunda kamu mali yönetiminde performans esaslı bütçeleme sistemi kullanılmaya başlanmıştır.

Ülkemizde benimsenen stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sisteminin temel unsurlarını; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu oluşturmaktadır. Bu bütçeleme sistemine göre kamu idareleri mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu yerine getirebilmek için stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu hazırlamaları gerekmektedir. Üç temel belgenin yanı sıra kamu idarelerinin performans esaslı bütçeleme sistemi, performans denetimi ile tamamlanmaktadır.

Çalışmada öncelikle mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun kavramsal çerçevesi ortaya koyulmuştur. Sonrasında Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi açıklanmıştır. Sayıştay'ın yapmış olduğu performans denetimi tüm aşamalarıyla incelenerek kamu idareleri için mali saydamlık ve hesap verebilirlik aracı olarak değerlendirilmesi yapılmıştır.

2. MALİ SAYDAMLIK

Yeni kamu yönetimi anlayışı kapsamında önem kazanan ilkedden birisi mali saydamlıktır. Saydamlık, genel kabul gören anlamıyla, herhangi bir konuda bilginin var olması ve bu var olan bilgiye paydaşların ulaşabilir olması olarak ifade edilmekle beraber saydamlığın çok çeşitli boyutları vardır. Mali saydamlık ise hükümetin yapısının ve fonksiyonlarının, mali politika planlarının, kamu sektörü hesaplarının ve mali hedeflerinin kamuoyuna açık olması olarak tanımlanmaktadır (DPT-ÖİK, 2000, 83). Saydamlık sayesinde devletin hedefleri, bu hedeflere ulaşmak için hayata geçirdiği politikaları ve bu politikaların yarattığı sonuçları izlemek için gerekli olan bilginin düzenli, anlaşılabilir, tutarlı ve güvenilir bir biçimde sunumu sağlanmış olmaktadır. Bu açıdan mali saydamlık, kamu kaynaklarının kim tarafından, nasıl ve hangi amaçla kullanıldığının bilgisinin var olması olarak açıklanmaktadır (Atiyas ve Sayın, 2000, 28).

Mali saydamlık; hükümetin, geçmiş, gelecek ve şimdiki faaliyetleri ile ilgili olarak kapsamlı ve anlaşılabilir bilginin vatandaşlara sunumunu gerektirmektedir. Bu açıdan mali saydamlık; kapsayıcılık, açıklık, güvenilirlik, zamanlılık, kamu maliyesinin düne, bugünü ve geleceğine ilişkin kamu raporlamasının bağıntılı olması, etkin bir mali yönetim ve hesap verebilirlik için kritik bir öneme sahiptir (IMF, 2016). Kısacası mali saydamlık, “devletin yaptığı mali işlemlerle ilgili gerçeklerden tasarruf etmediği” durum olarak ifade edilmektedir (Emil ve Yılmaz, 2004,15).

5018 sayılı Kanunun üçüncü bölümü olan kamu kaynaklarının kullanımının genel esaslarının yer aldığı kısımda mali saydamlık anlatılmaktadır. Kanunun 7. maddesine göre mali saydamlık “Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyu zamanında bilgilendirilir.” olarak ifade edilmektedir. İlgili Kanun maddesindeki tanımda da yer verildiği üzere temel amaç kamu kaynaklarının elde edilmesinde ve kullanılmasında denetimin sağlanmasıdır. Ayrıca Kanunun ilgili maddesinde kamu idarelerinin mali saydamlığın sağlanabilmesi için;

- Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanmasının,

- ii. Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olmasının,
- iii. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanmasının,
- iv. Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulmasının,

zorunlu olduğu belirtilmektedir. Kanunun yedinci maddesinde yer alan bu hususlar IMF'nin 1998 yılında yayımladığı ve 2007 yılında güncellenen Mali Saydamlık İyi Uygulamalar Tüzüğünde yer almakta olan dört temel ilke ile de örtüşmektedir. Bu ilkeler: rollerin ve sorumlulukların açık olması, bütçe sürecinin açık olması, bilginin kamuya açık olması ve dürüstlüğü güvencesidir².

Mali saydamlık olarak bilinen bu kavramın kamu mali yönetiminde gerçekleşebilmesi için her türlü kaynağın elde edilmesi ve kullanılmasında denetimin sağlanması amacıyla kamuoyunun zamanında bilgilendirilmesi; yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması; bütçeye ilişkin tüm belge ve raporların kamuoyuna açık ve anlaşılabilir olması gerektiğini Altuğ (2019, 25) ifade etmiştir. Edizdoğan ve Çetinkaya (2017, s. 54) da 5018 sayılı Kanun kapsamında hazırlanması gereken stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunun mali saydamlığı sağlamaya yönelik araçlar olabileceğini ifade etmiştir.

3. HESAP VEREBİLİRLİK

Yeni kamu yönetimi anlayışı kapsamında önem kazanan bir diğer önemli ilke hesap verebilirliktir. Türk Dil Kurumu'nun Türkçe sözlüğüne baktığımızda, "hesap verebilirlik" kavramı sözlükte yer almamaktadır. Türkçede tam karşılığı olmadığı için çalışmalarda

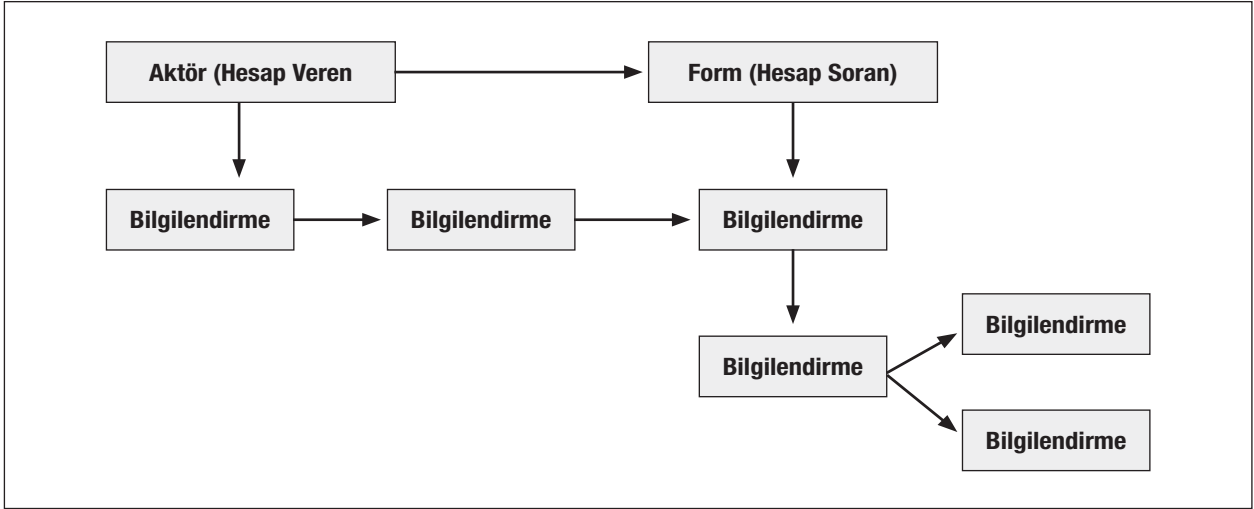
hesap verebilirlik kavramı hesap verme sorumluluğu olarak da adlandırılmaktadır. 5018 sayılı Kanunda her iki kavram da kullanılmıştır. Hesap verme sorumluluğu, Kanunun 8. maddesinde yer almaktadır. Kanunda "*Her türlü kamu kaynağının elde edilmesi ve kullanılmasında görevli ve yetkili olanlar, kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak elde edilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması için gerekli önlemlerin alınmasından sorumludur ve yetkili kılınmış mercilere hesap vermek zorundadır.*" ifadesine yer verilmektedir. Modern bütçe ilkelerinden olan hesap verme sorumluluğu, kişinin görevini yerine getirip getirmediğinin hesabını verme sorumluluğu olarak açıklanmaktadır (Edizdoğan ve Çetinkaya, 2017, s. 64). Hesap verme sorumluluğu olarak da adlandırılan hesap verebilirlik, cevap verme ve açıklamada bulunma yükümlüğünü ifade etmektedir (Taktak ve Bahtiyar, 2015, s. 264).

Kaya (2003, s. 1) kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğunu; "üzerinde mutabakata varılmış hedefler çerçevesinde belirli bir performansın gerçekleştirilmesine yönelik sorumluluğun üstlenilmesine ve bunun açıklanması yükümlülüğüne dayanan bir ilişki" şeklinde tanımlamıştır. Bu bağlamda artık hesap verme sorumluluğu sadece cevap verme ve açıklamada bulunma yükümlüğünü ifade etmemektedir. Kamu gücünü kullanma görev ve yetkisi verilen kamu görevlisinin yasal sınırlar içerisinde bu yetkiyi kullanmakla beraber kamu kaynaklarını etkili, verimli ve ekonomik bir şekilde kullanıp kullanmadığının da hesabını vermesi beklenmektedir.

Hesap verebilirlik kavramı genellikle diğer kavramlarla (sorumluluk, denetim, saydamlık) olan ilişkisi ortaya konularak da açıklanmaktadır. Hesap veren tarafa kamu gücü kullanma görev ve yetkisi yasal sınırlar içerisinde verilmektedir. Bu açıdan hesap verebilirliğin olabilmesi için hesap verenin sorumluluğun bilincinde olması ve sorumluluğunu yerine getirmesi gerekmektedir. Hesap veren tarafa kamu gücü kullanma görev ve yetkisi yasal sınırlar içerisinde verildiği için hesap soran tarafın da hesap veren tarafı denetlemesi beklenmektedir.

2) Bu ilkelerle ilgili 2014 ve 2018 yılında güncellemeler yapılmış olup ayrıntılı bilgiler IMF'in resmi internet sitesinde yer almaktadır. (<https://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>).

Şekil 1. Hesap Verebilirlik İlişkisi



(Bovens, 2007, 454)

Yukarıdaki şekil incelendiğinde hesap verme ilişkisinde iki tarafın bulunduğu gözükmektedir. Bir tarafta aktör (hesap veren kişi) diğer tarafta da form (hesap soran kişi) yer almaktadır. Hesap vereni değerlendirmek için hesap veren tarafın hesap soranı bilgilendirmesi gerekmektedir. Hesap verenin bilgilendirme yöntemi ise hesap sorma yetkisine sahip kişiye raporlama yapmasıdır. Bu bağlamda uygulamada hesap verebilirlik raporlama faaliyeti olarak kabul edilmektedir.

Hesap verebilirlik sadece bilginin var olması değil, ayrıca mevcut olan bilginin güvenilir, doyurucu nitelikte, anlaşılabilir ve ulaşılabilir olmasını gerektirir. Çünkü Steccolini'nin (2004, s. 330) de ifade ettiği üzere hesap verebilirlik hem bilgi verilmesini hem de hesap vereni muhakeme etmek için elde edilen bilgilerin değerlendirilmesini de içine alan bir süreçtir. Bu bağlamda raporlardaki bilginin düzeyi ve kalitesiyle kamu idarelerinin hesap verebilirliği değerlendirilmektedir. Dolayısıyla kamu idareleri, yıllık raporlar hazırlayarak hedeflerini, faaliyetlerini ve performanslarını kamuoyuna sunmaktadırlar. Bu durum hem kamu hesap verebilirliğinin hem de performans hesap verebilirliğinin yerine getirilmesi açısından önem arz etmektedir. Kamu idareleri için yıllık raporlar hesap verme araçları olarak görülmektedir. Bu bağlamda raporlardaki bilginin içeriği ve yeterliğinin sağlanması ilgili kamu idaresinin kamuoyuna hesap verme sorumluluğunun yerine getirip getirmediğinin de bir göstergesidir.

4. MALİ SAYDAMLIK VE HESAP VEREBİLİRLİK ARACI OLARAK TÜRK SAYIŞTAY'ININ PERFORMANS DENETİMİ

Mali anayasamız olarak kabul edilen 5018 sayılı Kanun'un üçüncü bölümü olan Kamu Kaynağının Kullanılmasının Genel Esasları başlığı altındaki madde 7'de mali saydamlık tanımlanırken, madde 8'de hesap verebilirlik tanımlanmıştır. Mali saydamlık ve hesap verebilirlik, 5018 sayılı Kanunda da yer verildiği üzere birbirine hem yakın maddelerde hem de yakın ilişkili ve birbirlerini tamamlamasıyla kamu mali yönetimi için anlam ifade eden kavramlardır.

Hesap verebilirlik ve mali saydamlık birbirine bağlı ve ilişkili olmakla birlikte farklı kavramlardır. Her ikisi de modern bütçe ilkelerindedir. Mali saydamlık ilkesi hükümetin, geçmiş, gelecek ve şimdiki faaliyetleri ile ilgili olarak kapsamlı ve anlaşılabilir bilginin vatandaşlara sunumunu gerektirmektedir. Saydamlık ilkesi bir kamu faaliyetinin öncesinde, sonrasında ve faaliyet esnasında paydaşlara geri bildirim gerektirmektedir. Hesap verebilirlik ise bir kamu faaliyetinin gerçekleşmesi sonrasında karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan bu iki kavramdan biri olmadan diğerinin çok fazla bir anlam ifade ettiğini söyleyemeyiz. Kamu mali yönetiminde saydamlığın sağlanabilmesi için hesap verebilirlik önemli bir araç, hesap verebilirliğin sağlanabilmesi için de saydam politikaların uygulanması

gerekmektedir. Kısacası her iki kavramın bir madalyonun iki yüzünü oluşturduğunu söyleyebiliriz. Madalyonun iki yüzünü oluşturan bu iki kavramın kamu mali yönetiminde işlerlik kazanabilmesi ise denetim aracılığıyla gerçekleşmektedir.

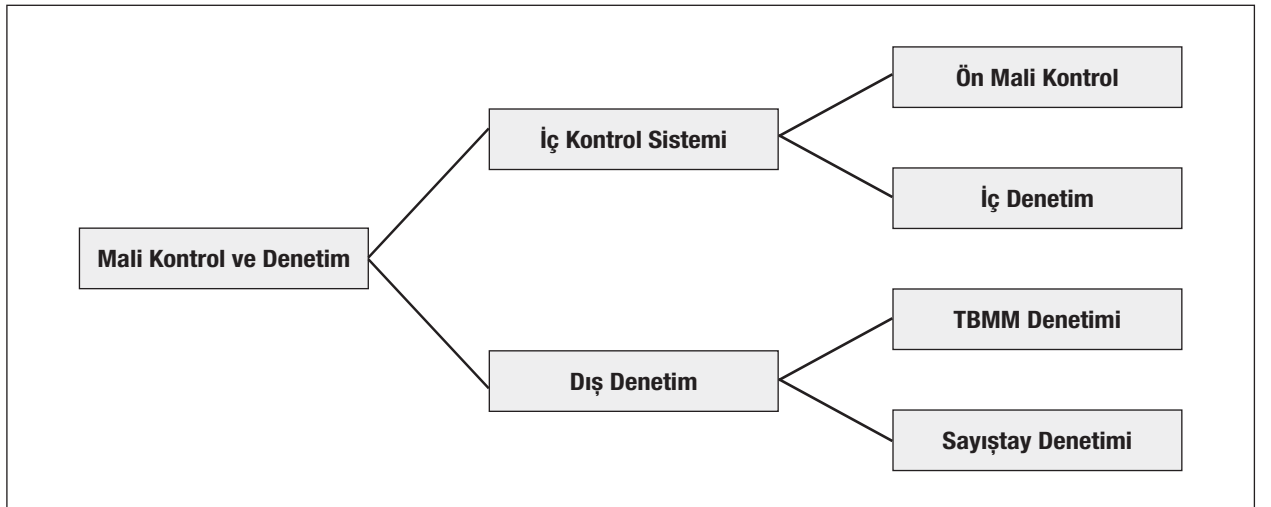
4.1. Performans Denetiminin Türk Mevzuatındaki Yeri

Denetim; kamu sektöründe kaynak kullanımını açınsından yasallığın ve etkinliğin sağlanması hedefiyle süreç takibi gerektiren hem kamu kurumlarının kendileri tarafından gerçekleştirilen hem de kurum dışı bağımsız bir organ tarafından yürütülen zorunlu bir faaliyet olarak görülmektedir (Özen ve Öztornacı, 2015, s. 1). Bu tanım içerisinde denetimin türleriyle (iç ve dış denetim ile performans ve düzenlilik denetimi) beraber denetimin zorunlu bir faaliyet olduğu yer almaktadır. 5018 sayılı Kanunda hem denetim hem de kontrol kavramlarına yer verilmiştir. Mali kontrol ve denetim iki başlık altında toplanmıştır. Bunlar; iç kontrol sistemi ve dış denetimdir. Kamu kurumlarının kendileri tarafından yapmış oldukları denetim, iç kontrol sistemi içerisinde, ön mali kontrol ve iç denetim şeklinde yapılmaktadır. Edizdoğan ve Çetinkaya (2017, s. 364) tarafından 5018 sayılı KMYKK ile 6085 sayılı Sayıştay Kanuna göre hazırlanan ülkemizde uygulanmakta olan mali kontrol ve denetime ilişkin şekle aşağıda yer verilmiştir.

5018 sayılı Kanunun beşinci kısmında iç kontrol sistemi başlığı altında iç kontrol sisteminin amacı, yapısı, işleyişi ve kapsamı açıklanmıştır. Kanunda iç kontrol; “*idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, mali bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan mali ve diğer kontroller bütünü*” olarak tanımlanmıştır (5018 sayılı Kanun, md. 55). Tanımdan da anlaşılacağı üzere kamu kaynaklarının kullanımının mevzuata uygun bir şekilde yapılmasını ve faaliyetlerin verimli, etkili ve tutumlu (Efficiency, Effectiveness, Economy -3E) bir şekilde yürütülmesinden kamu idaresi tarafından oluşturulan iç kontrol sistemi sorumlu tutulmaktadır.

İç kontrol sistemi içerisinde hedeflenen amaca ulaşabilmek için kamu kaynaklarının kullanımının denetimi ön mali kontrolün ve iç denetimin gerçekleştirilmesiyle sağlanmaktadır. Ön mali kontrol, harcama birimlerinde işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında yapılan kontroller ile mali hizmetler birimi tarafından yapılan kontrolleri kapsamaktadır. Harcama öncesinde/işlemlerin gerçekleşmesi aşamasında kamu kaynak kullanımının mevzuata uygunluğunun tespiti açısından ön mali kontrol işleminin yürütülmesi gerektiği için bu denetim kamu idaresinin mali hizmetler birimi tarafından gerçekleştirilmektedir.

Şekil 2. Türkiye’de Mali Kontrol ve Denetim



(Edizdoğan ve Çetinkaya, 2017: 364)

İç kontrol sistemi ön mali kontrolün yanında kamu kaynaklarının kullanımı öncesi/sonrası aşamasında yapılan iç denetim ile tamamlanmaktadır. Kanunda iç 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 faaliyeti*” olarak ifade edilmiştir (5018 sayılı Kanun, md. 63). İç denetim faaliyeti kamu kurumunun faaliyetlerine değer katmak amacıyla yapılan performans denetimini de içine alan bir danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyet kamu idarelerine atanan iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. İç denetçiler 5018 sayılı Kanuna göre doğrudan üst yöneticiye bağlı olarak çalışmaktadırlar. Ön mali kontrol gibi iç denetim de kurumun kendi personeli tarafından yapılmaktadır.

Dış denetimi, Edizdoğan ve Çetinkaya (2017, s. 364), parlamentoya bağlı ve işlevsel bağımsızlığı olan, yürütmenin dışında en üst denetim kuruluşu tarafından yapılan denetim faaliyeti olarak ifade etmiştir. Bu denetim türü kamu kaynaklarının kullanımı sonrasında (harcama sonrası) yapılan ve kamu idaresinin Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) ve Sayıştay tarafından dışarıdan denetlenmesi faaliyetlerini içermektedir. Dış denetim; bağımsız bir kurum tarafından, kamu idaresinin harcama yaptıktan sonra, gerçekleştirilen ve öngörülenler (hedeflenenler) ile ulaşılan sonuçların karşılaştırılması ve yasalara uygunluğu açısından denetlenmesidir (Çakar, 2008, s. 2).

Kanunda “*Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin malî faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması*” olarak açıklanmaktadır (5018 sayılı Kanun, md. 68). Ayrıca Kanunda Sayıştay tarafından gerçekleştirilecek olan dış denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak yapılacağı ifade edilmiştir. Sayıştay Yüksek Denetim Kurumlarının denetim uygulamalarını dikkate alarak kamu idarelerini denetlemektedir. Sayıştay gerçekleştirdiği denetimlerin sonuçlarını da TBMM’ye raporlayarak kamuoyu ile paylaşmaktadır.

Yukarıda kamu kaynaklarının kullanımının mevzuata uygun bir şekilde yapılması ve faaliyetlerin verimli, etkili ve tutumlu bir şekilde yürütülmesinden kamu idaresi tarafından oluşturulan iç kontrol sisteminin sorumlu tutulduğu ifade edilmiştir. Aynı ifadelerin 5018 sayılı Kanunda dış denetim için de geçerli olduğu görülmektedir. Atay (2016, s. 109) Sayıştay denetimi olarak da bilinen dış denetimin ve kamu idarelerinde kurulan iç denetim birimleri tarafından gerçekleştirilen iç denetimin, temelde aynı amaca hizmet eden ve birbirini tamamlayan iki uygulama olarak yürütüldüğünü ifade etmiştir. Bu iki denetim faaliyeti, birbiri ile sürekli etkileşim içindedir. Dış denetim sonuçlarından iç denetim birimleri, iç denetim sonuçlarından da dış denetimi gerçekleştiren Sayıştay denetçileri faydalanmaktadırlar.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu’nun 7. maddesinde yer alan “*Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri mali ve hukuki sorumluluk doğurmaz.*” hükmü ile performans denetimlerinin sonuçlarının idareler açısından bağlayıcı olmadığı ifade edilmektedir. Bu bağlamda hem iç denetim hem de dış denetim hukuki bir sorumluluk doğurmamaktadır. Her iki denetim türü de idarenin faaliyetlerine değer katmak amacıyla yapılmaktadır. Çalışmada Sayıştay tarafından yapılan dış denetim üzerinde durulmaktadır (iç kontrol sistemi ve türleri çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur).

4.1.1. Sayıştay Denetimi

Kamu gelir ve giderlerinin parlamento adına denetlenmesi yüksek denetim olarak adlandırılır. Yüksek denetim, yürütme organının ve idarenin mali işlemlerinin parlamento adına en üst düzeyde denetimi olarak bilinmektedir. Yüksek denetim kurumları ise yasama, yürütme ve yargı erkerlerinin emir, talimat ve etki alanı dışında çalışan kurumsal, mali, mesleki ve diğer alanlarda bağımsız kuruluşlardır. Uluslararası Sayıştaylar Birliğinin (INTOSAI-International Organization of Supreme Audit Institutions) ülkelerin yüksek denetim standartlarının gelişmesinde önemli katkıları olmuştur. Özellikle denetimin çerçevesinin belirginleşmesinde ve uluslararası standartların içleştirilmesinde önemli deklarasyonlar ve üst belgeler yayımlayarak üye ülkelerin denetim standartları geliştirmesine yardımcı olmuştur (Kılıçaslan v.dğr., 2018, s. 15).

Ülkemizde ise yüksek denetim görevi 1982 Anayasamıza göre Sayıştay'a verilmiştir. Yüksek denetim ya da Sayıştay denetimini, Önder ve Türkoğlu (2012, s. 201), kamu yönetiminin parlamento adına bağımsız denetim elemanlarınca denetlenmesi ve ilgili örgütün mali tabloları ile hesap işlemlerinin doğruluğunun, uygunluğunun araştırılması; yönetimin verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu hakkında görüş belirtmesine yönelik faaliyetler olarak ifade etmiştir. Bu denetimde kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesinin yanında mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetim ile mali işlemlerin hukukiliği denetlenmektedir.

4.1.2. Sayıştay'ın Denetim Türleri

6085 sayılı Sayıştay Kanununa göre Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsamaktadır. Sayıştay denetiminin türleri şematik olarak aşağıdaki gibi gösterilebilir:

Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun tespit edilmesi ile bu idarelerin mali rapor ve tablolarının, güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirdiği denetim türüdür (6085 sayılı Kanun, md. 36). Yukarıdaki şekilde görüldüğü üzere düzenlilik denetimi kendi içinde "mali denetim" ve "uygunluk denetimi" olmak üzere iki denetimden oluşmaktadır.

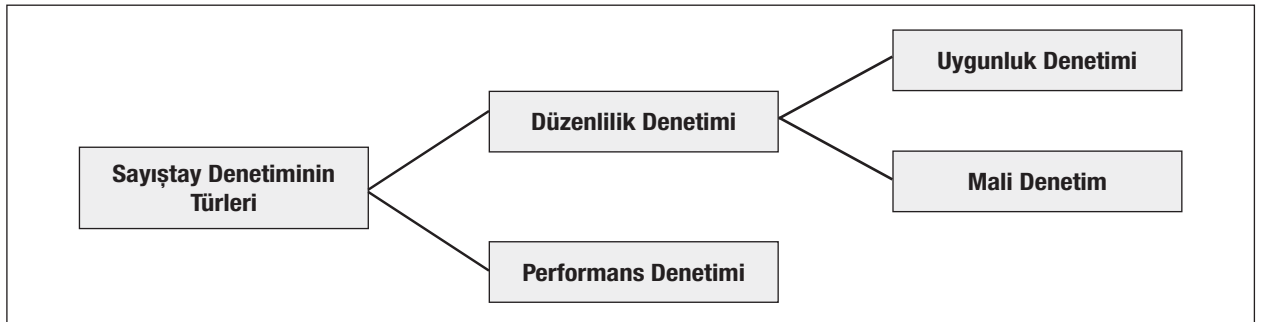
Mali denetim; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemleri-

nin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimini(6085 sayılı Kanun, md. 36/c), uygunluk denetimi ise kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimini (6085 sayılı Kanun, md. 36/ç) ifade etmektedir.

Performans denetimi ise hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilen denetimdir (6085 sayılı Kanun, md. 2/d). Candan (2007: 53) tarafından da ifade edildiği üzere performans denetimi, denetlenen kurumun verimlilik, etkinlik ve tutumluluk esasları çerçevesinde kaynak kullanımını gerçekleştirip/gerçekleştirmedeğini anlamak için faaliyetlerin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesidir.

INTOSAI Denetim Standartlarına göre düzenlilik denetiminin aksine performans denetimi tabiatı itibariyle daha kapsamlı olup yoruma ve yargıya daha açıktır. Kapsamı daha geniş olması itibariyle bir mali yıldan ziyade bir kaç yıllık veya bir devreyi kapsar niteliktedir. Ayrıca bu denetim belirli finansal tablolara veya diğer nitelikteki tablolara ilişkin yapılmaktadır. Performans denetimi raporları çeşitli olup daha çok tartışma ve mantıksal argüman içermektedir (Sayıştay Başkanlığı, 2002, s. 125). Çalışmanın kapsamını Sayıştay tarafından yapılan dış denetim türü olan performans denetimi oluşturmaktadır (Düzenlilik denetimi ve türleri çalışmanın kapsamı dışındadır).

Şekil 3. Türkiye'de Sayıştay Denetiminin Türleri



(6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, md. 36)

4.1.3. Performans Denetimindeki Aşamalar

Sayıştay performans denetimini, kamu idareleri için esas olarak düzenlilik denetimiyle eş zamanlı ve yıllık olarak gerçekleştirmektedir. Performans denetimi; “Planlama, Uygulama, Raporlama ve İzleme” aşamaları olarak dört aşamada yürütülmektedir. Performans denetiminin planlama aşamasında, denetim ekibi oluşturularak denetlenecek kamu idaresiyle iletişim kurulmaktadır. Denetim ekibi denetlenecek idareyi tanıyarak denetim planını hazırlamaktadır. Uygulama aşamasında denetim ekibi; kamu idaresinin stratejik planını, performans programını ve faaliyet raporunu (üç temel belge) değerlendirmektedir. Denetim ekibi kamu idaresinin her bir belgesini değerlendirirken performans denetim kriterlerine uygunluğuna göre denetimi gerçekleştirmektedir.

Performans denetiminin uygulama aşamasından sonra raporlama aşamasında denetim ekibi performans denetim raporunu hazırlamaktadır. Her bir performans denetim raporunda standart bir şekilde; “Performans Denetiminin Amacı, Dayanağı, Kapsamı ve Yöntemi, Genel Değerlendirme, Denetim Bulguları, İzleme Sonuçları ve Ekler” başlıkları yer almaktadır. Aşağıdaki tabloda bir performans raporunda olması gerekli olan başlıklara yer verilmiştir.

Tablo 1. Performans Denetim Raporu Standart İçerik

Başlıklar
1.Özet
2.Denetlenen Kamu İdaresi Yönetiminin Sorumluluğu
3.Sayıştayın Sorumluluğu
4.Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı
5.Genel Değerlendirme
6.Denetim Bulguları

(Sayıştay Performans Denetim Raporlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Performans raporunda olması gerekli olan başlıkların yer verildiği yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere altı tane başlık bulunmaktadır. Başlangıçta performans raporunun kısa bir özeti yapılmaktadır. Özet başlığından sonra denetlenen kamu idaresinin ve Sayıştay'ın mevzuat gereği sorumlulukları açıklanmaktadır. Dördüncü başlıkta performans denetiminin dayanağını, amacı, yöntemi ve kapsamına yer verilmektedir. Performans denetiminin dayanağını; 5018 sayılı KMYKK ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Uluslararası

denetim standartları ve Sayıştay'ın ikincil mevzuatı oluşturmaktadır. Denetimin amacı; bütçe hakkının gereği olarak kamu idarelerinin performansının değerlendirilmesi suretiyle hesap verme sorumluluğu ve saydamlık açısından kamu idarelerinin faaliyet sonuçları hakkında TBMM ve kamuoyuna güvenilir ve yeterli bilgi sunulması olarak açıklanmaktadır.

Dördüncü başlık içerisinde yer alan performans denetiminin yöntemine ilişkin olarak kamu idaresinin faaliyet raporlarında yer alan performans bilgilerinin ve bunları oluşturan kayıt ve belgelerin doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin denetim kanıtı elde etmeye; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması suretiyle denetimlerin gerçekleştirildiği ifade edilmektedir (Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 43). Sayıştay tarafından yapılan performans denetimi, kamu idaresinin performans bilgilerinin ve performans belgelerin doğruluğuna ve güvenilirliğine yönelik yapılmaktadır. Performans raporunun üçüncü başlığının son bölümünde ise denetimin kapsamında kamu idaresinin denetlenen belgelerinin ismine yer verilmektedir.

Performans raporunun beşinci başlığı genel değerlendirme bölümüdür. Bu başlık altında denetim ekibi, performans denetim rehberinde yer alan kriterlere göre kamu idaresinin hazırlamış olduğu belgelere ilişkin yaptığı değerlendirmelere yer vermektedir. Bu değerlendirmelerin kapsamında kamu idaresi için hem olumlu hem de olumsuz tespitler yer alabilmektedir. Genel değerlendirme bölümü olması dolayısıyla kamu idaresinin performans yönetim sistemi hakkında bilgi verecek şekilde hazırlanmaktadır. Değerlendirmeler stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu ve faaliyet sonuçlarının ölçülmesi sıralamasıyla sunulmaktadır. Bu bölümde performans denetim kriterlerine ilişkin olarak değerlendirmeler (kamu idaresi için hem olumlu hem de olumsuz tespitler) yapılarak okuyucuya kamu idaresinin performans yönetimindeki başarı/başarısızlık durumuna ilişkin fikir vermektedir.

Kamu idaresinin performans denetim raporunun son bölümü olan denetim bulguları başlığı altında ise stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporuna ilişkin bulgulara sırasıyla yer verilmektedir. Örneğin “Stratejik Planın Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular” başlığında idarenin stratejik planının de-

netim kriterlerinin karşılanmaması durumunda ilgili kriterle ilgili bulguya (tespit edilmişse) yer verilmektedir. İdarenin stratejik planında (örneğin) ölçülebilirlik kriterini yerine getirmemişse “Stratejik Planda Ölçülebilir Olmayan Hedefler ile ilgili Göstergelere Yer Verilmemesi” başlığıyla idarenin yapmış olduğu hatalı uygulamaya yer verilmektedir. Tespit edilen hatalı uygulamanın altında kamu idaresinin cevabına da yer verilerek (idarenin yapmış olduğu savunma) kamuoyunun bilgisine sunulmaktadır. Ayrıca kamu idaresinin cevabının altına “sonuç olarak” ifadesiyle idarenin performans denetim raporunda yer verilen önerilerin bir sonraki denetimde uygulanıp/uygulanmayacağına denetleneceği vurgulanmaktadır³.

Sayıştay'ın performans denetiminin son aşaması olan izleme aşamasıyla beraber denetim tamamlanmaktadır. Denetim sonuçlarının izlenmesi aşamasında ise Sayıştay raporlarının TBMM'de görüşülmesinden sonra; denetim raporlarında belirtilen bulgulara ilişkin önerilerin denetlenen kamu idaresi tarafından ne ölçüde yerine getirildiği değerlendirilmektedir. INTOSAI Denetim Standartlarında da yer verildiği üzere performans denetimi birkaç yıllık zamanı aldığı görülmektedir. Sayıştay'ın performans denetiminin süreçleri ve zaman planı aşağıdaki tabloda özetlenmiştir⁴.

Yukarıdaki tablo incelendiğinde performans denetiminin planlama aşaması Haziran ayında başlamak-

tadır. Uygulama aşamasında denetim ekibi, kamu idaresinin stratejik planını ve performans programını Temmuz ile Eylül aylarında ve faaliyet raporunu Şubat ayında (belediyelerde Mayıs) değerlendirmektedir. Raporlama aşamasında denetim ekibi, kamu idaresinin her bir belgesine ilişkin olarak performans denetim kriterlerine uygunluğuna göre denetim sonuçlarının yer aldığı raporu Mart ayında (belediyelerde Mayıs) hazırlamaktadır. İzleme aşaması ise izleyen yıldaki denetimlerde yapılmaktadır.

4.1.4. Performans Denetim Raporları

Denetim ekibi tarafından gerçekleştirilen performans denetim sonuçlarına Sayıştay'ın resmi internet sayfasında yer alan raporlar başlığı altından ulaşılmaktadır. Kamu İdareleri Denetim Raporları adı altında kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Raporlar kamuoyuna 2012 mali yılından itibaren sunulmaya başlanmıştır. Bu raporlarda her bir kamu idaresinin hem düzenlilik denetimi hem de performans denetim sonuçlarına ulaşılabilmektedir. Bu bağlamda raporlar iki bölümden oluşmaktadır: İlk bölümde kamu idarelerinin düzenlilik denetimi, ikinci bölümde ise aynı idarenin performans denetimi sonuçlarına yer verilmektedir. Aşağıdaki tabloda yıllar itibarıyla Sayıştay tarafından hazırlanan kamu idareleri denetim raporları yer almaktadır.

Tablo 2. Performans Denetimi Süreçleri ve Zaman Planı

Denetim aşaması	Denetim Kapsamı	Denetim Zamanı
Planlama	-	Haziran
Uygulama	Stratejik Plan Performans Programı	Temmuz – Eylül
Uygulama	Faaliyet Raporu	Şubat (Belediyeler için Nisan)
Raporlama		Mart (Belediyeler için Mayıs)
İzleme	Stratejik Plan Performans Programı Faaliyet Raporu	(İzleyen Yıllar)

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 9)

3) Performans denetim raporlarında “Konunun izleyen Stratejik Plan denetimlerinde takip edilmesi yerinde olacaktır.” ifadesine yer verilmektedir.
4) Denetimin yürütülmesine ilişkin sunulan zaman planı Sayıştay denetim ekibinin kapasitesine ve iş planına göre değişiklik gösterebilir.

Tablo 3. Kamu İdareleri Denetim Raporları

Kamu İdareleri	Yıllar					
	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Özel Bütçeli İdareler - A	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Özel Bütçeli İdareler - B	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Sosyal Güvenlik Kurumları	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Özel İdareler	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Belediyeler - Bağlı İdareler	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıkları	-	-	-	-	-	2017
Kalkınma Ajansları	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Diğer Kamu İdareleri	2012	2013	2014	2015	2016	2017

(T.C. Sayıştay Başkanlığı, Kamu İdareleri Denetim Raporları, <http://www.w.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=103>, Erişim tarihi: 26 Kasım 2019)

Sayıştay gerçekleştirdiği performans denetimi sonuçlarına internet sayfasında yayımlayarak denetlediği kamu idarelerinin performans bilgisinin kalitesini kamuoyu ile paylaşmaktadır. Bu durum kamu idareleri için kamu vicdanının rahatlatması bakımından önem arz etmektedir. Yüksek denetim kurumu görevini yerine getiren Sayıştay'ın denetim raporlarını paylaşması, kamu idarelerinin mali yıla ilişkin uygulama sonuçlarının vatandaş tarafından görülmesi açısından hem hesap verebilirliğe hem de saydamlığa hizmet etmektedir.

4.1.5. Performans Denetim Kriterleri

Sayıştay'ın performans denetim rehberinde (2014, s. 6) performans denetimi görevini kamu idarelerinin üç temel dokümanında yer alan performans bilgisinin kalitesini değerlendirerek yerine getirildiği ifade edilmiştir. Rehberde yer verilen performans bilgisi ise devletin hizmet sunumunu konu alan, mali olmayan bilgi olarak tanımlanmıştır. Sayıştay denetçileri kamu idarelerinin mali olmayan bilgisini denetlerken performans denetim kriterlerini dikkate alarak perfor-

Tablo 4. Performans Denetim Kriterleri

Raporlama Gerekliklerine Uygunluk Kriterleri		
Stratejik Plan	Mevcudiyet	Denetlenen idarenin, yasal düzenlemelere göre ilgili dokümanları hazırlaması
Performans Programı	Zamanlılık	Performans bilgisinin yasal süre içinde raporlanması
Faaliyet Raporu	Sunum	Performans bilgisinin düzenleyici esaslara uygun şekilde raporlanması
Performans Bilgisinin İçeriğine Yönelik Kriterler		
Stratejik Plan	İlgililik	Amaç, hedef, gösterge ve faaliyetler arasında mantıksal bağlantı olması
	Ölçülebilirlik	Hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması
Performans Programı	İyi tanımlanma	Hedeflerin ve göstergelerin açık ve net bir tanımının olması
Faaliyet Raporu	Tutarlılık	Hedeflerin (göstergeler dâhil), denetlenen idarenin planlama ve raporlama dokümanlarında tutarlı olarak kullanılması
	Doğrulanabilirlik	Raporlanan performans bilgisinin kaynağına kadar izlenebiliyor olması
	İkna edicilik/ Geçerlilik	Planlanan ve raporlanan performans arasındaki her tür sapmanın denetlenen idare tarafından ele alınıyor olması ve sapmayı açıklayan nedenlerin inandırıcı ve ikna edici olması

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s.7)

mans denetimini gerçekleştirmektedir. Performans denetim kriterleri ise diğer Yüksek Denetim Kurumlarının denetim uygulamaları da dikkate alınarak ilgili belgelerin hazırlama rehberleri ile yönetmelikler uyarınca oluşturulmuştur. Bu kriterler⁵ aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Denetim ekibi, kamu idaresinin stratejik planını, performans programını ve faaliyet raporunu (üç temel belge) değerlendirirken yukarıdaki tablolarda yer verilen performans denetim kriterlerine uygunluğuna göre denetimini gerçekleştirmektedir. Tablonun ilk bölümünü raporlama gerekliliklerine uygunluğuna yönelik denetim kriterleri oluşturmaktadır. Raporlama kriterleri denetlenen idarenin ilgili raporu yasal düzenlemelere göre yasal süreç içerisinde ve yönetmeliklerdeki sunum şartlarına uygun bir şekilde hazırlanıp/hazırlanmadığına yönelik kriterlerdir. Tablonun ikinci bölümünü ise kamu idarelerinin performans raporlarındaki performans bilgisinin içeriğine yönelik denetim kriterlerinden oluşmaktadır. Kamu idarelerinin kamuoyuna sundukları raporlardaki bilgilerin kalitesi bu kriterlere göre değerlendirilmektedir. Performans denetim kriterleri iyi bir raporlamanın na-

sıl yapılması gerektiğine ilişkin kamu idarelerine yol göstermektedir.

Raporlama gerekliliklerine uygunluk kriterleri stratejik plan, performans raporu ve faaliyet raporu için ortak olmakla birlikte, performans bilgisinin içeriğine yönelik kriterler faaliyet raporu için farklılık arz etmektedir. Denetlenen kamu idaresinin stratejik planı ve performans raporu Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "Mevcudiyet, Zamanlılık, Sunum, İlgililik, Ölçülebilirlik, İyi tanımlanma" performans denetim kriterleri açısından denetlenmektedir. Bu denetim kriterlerine idarelerin stratejik planında ve performans raporunda uyulup uyulmadığına Sayıştay denetim ekibi tarafından idare için hazırlanan performans denetim raporunda yer verilmektedir.

Denetlenen kamu idaresinin faaliyet raporu ise Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "Mevcudiyet, Zamanlılık, Sunum, Tutarlılık, Doğrulanabilirlik, Geçerlilik/ İkna edicilik" performans denetim kriterleri açısından denetlenmektedir. Sayıştay denetim ekibi tarafından bu kriterleri idarelerin faaliyet raporunda karşılama düzeyi tespit edilerek idare için hazırlanan performans denetim raporunda yer verilmektedir.

Tablo 5. Stratejik Plan Değerlendirme Kriterleri

Değerlendirme Kriterleri
✓ Mevcudiyet: Kamu idaresi stratejik planı yayımlanmış olmalıdır.
✓ Zamanlılık: Kamu idaresi stratejik planını yasal süreler içerisinde hazırlanmalıdır.
✓ Sunum: Kamu idaresinin stratejik planının şekil ve içeriğinin mevzuata uygun olarak hazırlanması gerekmektedir.
✓ İlgililik: Kamu idaresinin stratejik planında amaçlar ve hedefler arasında mantıksal bağlantı olmalıdır.
✓ Ölçülebilirlik: Kamu idaresinin stratejik planında hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması gerekmektedir.
✓ İyi Tanımlanma: Kamu idaresinin stratejik planında hedeflerin açık ve net tanımı olmalıdır.

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 17)

Tablo 6. Performans Raporu Değerlendirme Kriterleri

Değerlendirme Kriterleri
✓ Mevcudiyet: Kamu idaresi performans programını yayımlanmış olmalıdır.
✓ Zamanlılık: Kamu idaresi performans programını yasal süreler içerisinde hazırlanmalıdır.
✓ Sunum: Kamu idaresinin performans programının şekil ve içeriğinin mevzuata uygun olarak hazırlanması gerekmektedir.
✓ İlgililik: Kamu idaresinin performans programında amaçlar ve hedefler arasında mantıksal bağlantı olmalıdır.
✓ Ölçülebilirlik: Kamu idaresinin performans programında hedeflerin veya göstergelerin ölçülebilir olması gerekmektedir.
✓ İyi Tanımlanma: Kamu idaresinin performans programında hedeflerin açık ve net tanımı olmalıdır.

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 17)

5) Performans denetim kriterleri, performans raporlarının değerlendirilmesine yönelik hazırlanan kriterler olup INTOSAI standartları ve kamu mali mevzuatımız dikkate alınarak Sayıştay tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 7. Faaliyet Raporu Değerlendirme Kriterleri

Değerlendirme Kriterleri
✓ Mevcudiyet: Kamu idaresi faaliyet raporunu yayımlanmış olmalıdır.
✓ Zamanlılık: Kamu idaresi faaliyet raporunu yasal süreler içerisinde hazırlanmalıdır.
✓ Sunum: Kamu idaresinin faaliyet raporunun şekil ve içerik açısından mevzuata uygun olarak hazırlanması gerekmektedir.
✓ Tutarlılık: Kamu idaresi faaliyet raporundaki performans hedef ve göstergeleri idarenin stratejik plan ve performans raporuyla tutarlı olması gerekmektedir.
✓ Doğrulanabilirlik: Kamu idaresi faaliyet raporunda performans bilgisinin kaynağına kadar izlenebiliyor olmalıdır.
✓ Geçerlilik/ İkna Edicilik: Kamu idaresi faaliyet raporunda, planlanan ve raporlanan performans arasındaki her tür sapmanın denetlenen idare tarafından ele alınmalı ve sapmayı açıklayan nedenlerin inandırıcı ve ikna edici bir şekilde raporlanması gerekmektedir.

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 35)

Raporlama gerekliliklerine uygunluk kriterleri stratejik plan, performans raporu ve faaliyet raporu için ortak olmakla birlikte, performans bilgisinin içeriğine yönelik kriterler faaliyet raporu için farklılık arz etmektedir. Aşağıdaki tabloda stratejik planın değerlendirmesinde kullanılan kriterler ile bu kriterlerin (kısaca) neyi ifade ettiklerine ilişkin bilgiler bulunmaktadır.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere denetlenen kamu idaresinin stratejik planı, Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "Mevcudiyet, Zamanlılık, Sunum, İlgililik, Ölçülebilirlik, İyi Tanımlanma" değerlendirme kriterleri açısından denetlenmektedir. Sayıştay denetim ekibi, bu kriterleri idarelerin stratejik planında uyup/uyumadığına idare için hazırladığı performans denetim raporunda değerlendirerek yer vermektedir. Aşağıdaki tabloda performans programının değerlendirmesinde kullanılan kriterler ile bu kriterlerin (kısaca) neyi ifade ettiklerine ilişkin bilgiler bulunmaktadır.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere denetlenen kamu idaresinin performans programı, Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "Mevcudiyet, Zamanlılık, Sunum, İlgililik, Ölçülebilirlik, İyi Tanımlanma" değerlendirme kriterleri açısından denetlenmektedir. Sayıştay denetim ekibi, bu kriterleri idarelerin performans programında uyup/uyumadığını idare için hazırladığı performans denetim raporunda tespit ederek raporlamaktadır. Aşağıdaki tabloda faaliyet raporunun değerlendirmesinde kullanılan kriterler ile bu kriterlerin (kısaca) neyi ifade ettiklerine ilişkin bilgiler bulunmaktadır.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere denetlenen kamu idaresinin faaliyet raporu, Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "Mevcudiyet, Zamanlılık, Sunum, Tutarlılık, Doğrulanabilirlik, Geçerlilik/İkna edicilik" değerlendirme kriterleri açısından denetlenmektedir. Sayıştay denetim ekibi, bu kriterleri idarelerin faaliyet raporunda uyup/uyumadığını idare için hazırladığı performans denetim raporunda tespit ederek raporlamaktadır.

4.1.6. Performans Bilgisinin Raporlama Gerekliliğine Yönelik Kriterlerin Değerlendirilmesinde Kullanılan Formlar

Performans denetiminin ilk üç kriterini "Mevcudiyet, Zamanlılık ve Sunum" oluşturmaktadır. Bu kriterler raporlama gerekliliklerine yönelik kriterlerdir. Sayıştay'ın denetim ekibi bu kriterlerinin değerlendirmesini yaparken Form 3, 5 ve 7'den yararlanmaktadır. Denetlenen kamu idaresinin ilgili dokümanına (stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu) göre doldurulan formlar değişmektedir.

Performans denetiminin ilk kriteri "Mevcudiyet" kriteridir. Denetlenen kamu idaresi, ilgili dokümanı (stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu) hazırlamış ve yayımlamışsa performans denetiminde "mevcudiyet" kriterini yerine getirmiş olmaktadır. Bu kriteri tam olarak yerine getirebilmek için sadece ilgili dokümanı hazırlamak yeterli değildir. Yasal olarak hazırlanması zorunlu olan dokümanı hazırladıktan sonra yayımlanmış olmasıyla bu kriter yerine geti-

rilmiş olmaktadır. Mevcudiyet kriteri gereğince kamu idaresinin ilgili dokümanı hazırlamış ve yayımlanmış olup/olmadığına bakılmaktadır. İlgili idare dokümanı hazırlaması ve sonrasında yönetmelik gereği idarenin internet sitesinde yayımlaması gerekmektedir. İnternet sitesi olmayan idarelerin kamuoyunun erişimini sağlamak üzere gerekli tedbirleri alması gerekmektedir.

Raporlama gerekliliklerine yönelik olan ikinci kriter “zamanlılık” kriteridir. Denetlenen kamu idaresi hazırlamış olduğu ilgili dokümanın, yayımlanma tarihi mevzuat gerekliliklerine uygun olarak yayımlanmışsa performans denetimde “zamanlılık” kriterini yerine getirmiş sayılmaktadır. Stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu denetlenirken “mevcudiyet ve zamanlılık” kriterleri için farklı formlar doldurulmaktadır. Fakat performans denetiminde benzer şekilde değerlendirilerek raporlanmaktadır.

Raporlama gerekliliklerine yönelik olan üçüncü ve son kriter “sunum” kriteridir. Raporlama gerekliliklerine yönelik son kriter olan “sunum” kriterinin denetlenmesinde birçok soruya cevap verilmesi bakımından diğer raporlama kriterlerine (mevcudiyet ve zamanlılık) kıyasla daha kapsamlıdır. Ayrıca bu kriterin denetlenmesinde, her üç dokümanın farklı şekil ve içeriğe sahip olması dolayısıyla, denetim ekibi tarafından farklı şekilde değerlendirilmektedir.

Denetim ekibi stratejik planın “sunum” kriterine göre şekil ve içerik olarak değerlendirilmesinde Performans Denetim Rehberinde yer alan Form 3’ten yararlanmaktadır. Stratejik planın “sunum” kriterine göre değerlendirilmesinde kamu idaresi tarafından belirlenen misyonun kuruluş amacıyla ve stratejik amaç ve hedeflerin ulusal politika ve plan belgeleriyle uyumlu olup/olmadığına bakılmaktadır. Ayrıca denetlenen ilgili idarenin amaç, hedef ve faaliyetlerini belirlerken kuruluş kanunlarını, yetki ve sorumluluklarını göz önünde bulundurup/bulundurmadağı dikkate alınarak değerlendirmelere ve bulgulara raporda yer verilmektedir. Denetim ekibi, aşağıdaki tabloda yer verilen Form 3’te yer alan 3.,4.,5.,6.,7.,8. ve 9. sorulara, denetlenen idarenin stratejik planını inceleyerek tespit edip raporlamaktadır.

Denetim ekibi, denetlenen idarenin performans programının “sunum” kriterine göre şekil ve içerik olarak değerlendirilmesinde, Performans Denetim Rehberinde yer alan ve aşağıdaki tabloda yer verilen Form 5’ten yararlanmaktadır. Performans programının “sunum” kriterine göre değerlendirilmesinde bu formda yer alan 3.,4.,5.,6.,7.,8. ve 9. sorulara denetim ekibi cevap aramaktadır. Sayıştay’ın denetim ekibi, bu sorulara denetlenen idarenin performans programında karşılama düzeyine bakarak “sunum” kriterini ilgili idarenin yerine getirip/getirmediğini raporlamaktadır.

Tablo 8. Form 3

(Stratejik planın mevcudiyet, zamanlılık ve sunum kriterlerine göre değerlendirilmesi)		
Soru		İlgili Denetim Kriteri
1	Kamu idaresi, ilgili dokümanı hazırlamış ve yayımlamış mı?	Mevcudiyet
2	Dokümanın yayımlanma tarihi mevzuat gerekliliklerine uygun mu?	Zamanlılık
3	Kamu idaresinin misyon ve vizyonu kuruluş kanunları, yetki ve sorumluluklarıyla uyumlu mu?	Sunum
4	Stratejik planda belirlenen misyon ve vizyon üst politika belgeleriyle uyumlu mu?	Sunum
5	Kamu idaresi amaçlarını belirlemiş mi?	Sunum
6	Kamu idaresi hedeflerini belirlemiş mi?	Sunum
7	Kamu idaresinin amaç ve hedefleri kurumun yetki ve sorumluluklarıyla uyumlu mu?	Sunum
8	Eğer gerekiyorsa kamu idaresi göstergelerini belirlemiş mi?	Sunum
9	Stratejik plan, ilgili mevzuatta belirtilen tüm başlıkları kapsıyor mu?	Sunum

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 50)

Tablo 9. Form 5

(Performans Programının mevcudiyet, zamanlılık ve sunum kriterlerine göre değerlendirilmesi)		
Soru		İlgili Denetim Kriteri
1	Kamu idaresi, ilgili dokümanı hazırlamış ve yayımlamış mı?	Mevcudiyet
2	Dokümanın yayımlanma tarihi mevzuat gerekliliklerine uygun mu?	Zamanlılık
3	Amaçlara yer verilmiş mi?	Sunum
4	Hedeflere ve/ veya performans hedeflerine yer verilmiş mi?	Sunum
5	Eğer gerekiyorsa göstergeler belirlenmiş mi?	Sunum
6	Performans hedefleri stratejik planda yer alan hedeflerin yıllık dilimlerini oluşturuyor mu?	Sunum
7	Kullanılan tablolar açısından performans programı mevzuata uygun mu?	Sunum
8	Performans hedefleri ve bunlara ilişkin faaliyetler kaynaklar ile ilişkilendirilmiş mi?	Sunum
9	Faaliyet maliyetleri Maliye Bakanlığının öngördüğü yöntemeye uygun hesaplanmış mı?	Sunum

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014: 52)

Tablo 10. Form 7

(Faaliyet raporunun mevcudiyet, zamanlılık ve sunum kriterlerine göre değerlendirilmesi)		
Soru		İlgili Denetim Kriteri
1	Kamu idaresi, ilgili dokümanı hazırlamış ve yayımlamış mı?	Mevcudiyet
2	Dokümanın yayımlanma tarihi mevzuat gerekliliklerine uygun mu?	Zamanlılık
3	Birim faaliyet raporları hazırlanmış mı?	Sunum
4	Faaliyet raporu ilgili mevzuatta belirtilen tüm başlıkları (genel bilgiler, amaç ve hedefler, faaliyetlere ilişkin bilgi ve değerlendirmeler vb.) kapsıyor mu?	Sunum

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 53)

Denetim ekibi faaliyet raporunun “sunum” kriterine göre şekil ve içerik olarak değerlendirilmesinde Performans Denetim Rehberinde yer alan ve aşağıdaki tabloda yer verilen Form 7’den yararlanmaktadır. Faaliyet raporunun “sunum” kriterine göre değerlendirilmesinde bu formda yer alan 3. ve 4. sorulara cevap aranmaktadır. Sayıştay’ın denetim ekibi bu soruların denetlenen idarenin faaliyet raporunun karşılama düzeyine bakarak “sunum” kriterini ilgili idarenin yerine getirip/getirmediğini raporlamaktadır.

4.1.7. Performans Bilgisinin İçeriğine Yönelik Kriterlerin Değerlendirilmesinde Kullanılan Formlar

Performans denetiminde denetlenen kamu idarelerinin stratejik planı, performans raporu ve faaliyet

raporu için raporlama gerekliliklerinin uygunluğuna yönelik kriterler (mevcudiyet, zamanlılık ve sunum) aynıdır. Performans bilgisinin içeriğine yönelik kriterler ise stratejik plan ve performans programı için benzer kriterler iken faaliyet raporu için farklılık arz etmektedir. Denetlenen idarenin stratejik planı ve performans raporu Sayıştay’ın denetim ekibi tarafından “İlgililik, Ölçülebilirlik ve İyi tanımlanma” performans denetim kriterleri açısından denetlenmektedir. İdarenin faaliyet raporu ise Sayıştay’ın denetim ekibi tarafından “Tutarlılık, Doğrulanabilirlik ve Geçerlilik/ İkna edicilik” performans denetim kriterleri açısından denetlenmektedir. Bu performans denetim kriterleri, idarenin performans bilgisinin içeriğini değerlendirmeye yönelik kriterlerdir. Sayıştay’ın denetim ekibi her bir dokümanın performans bilgisinin içeriğinin değerlendirilmesinde farklı formlar doldurarak denetimi gerçekleştirmektedir.

Tablo 11. Form 4

(Stratejik planın ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma kriterlerine göre değerlendirilmesi)					
	Gösterge	İlgililik		Ölçülebilirlik	İyi Tanımlama
		Hedef	Gösterge		
Amaç 1					
Hedef 1.1. Hedef girin	Hedefle ilgili 1. göstergeyi girin	Evet/ Hayır (Hedef amaçla ilgiliyse evet, değilse açıklayın)	Evet/ Hayır (Gösterge hedefle ilgiliyse evet, değilse açıklayın)	Evet/ Hayır (Hayır ise açıklayın)	Evet/ Hayır (Hayır ise açıklayın)

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 51)

Tablo 12. Form 6

(Performans programının ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma kriterlerine göre değerlendirilmesi)						
Performans hedefi	Gösterge	Çıktı/ Sonuç Odaklılık	İlgililik		Ölçülebilirlik	İyi tanımlama
			Hedef	Gösterge		
Hedef 1.1 Hedef girin	Hedefle ilgili 1.göstergeyi girin	Değerlendirme	Evet/ Hayır (Hayır ise açıklayınız)	Evet/ Hayır (Hayır ise açıklayınız)	Evet/ Hayır (Hayır ise açıklayın)	Evet/ Hayır (Hayır ise açıklayın)

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 53)

Stratejik planın “İlgililik, Ölçülebilirlik ve İyi Tanımlanma” kriterlerine göre değerlendirilmesinde Performans Denetim Rehberinde yer alan ve aşağıdaki tabloda da yer verilen Form 4’ten yararlanılmaktadır. Stratejik plandaki her bir amaç için belirlenen hedefler tek tek bu kriterlere göre değerlendirilmektedir. Denetlenen idarenin stratejik planındaki hedeflerin amaçlarla ilgili olması durumunda ilgili idarenin planı “ilgililik” kriterini sağlamış sayılmaktadır. Eğer amacın altındaki hedefin amaçla ilgisiz olduğu tespit edilirse bir sonraki kriterler olan “ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma” kriterleri açısından ilgili hedef değerlendirme dışında kalmaktadır. Ayrıca bazı hedefler amaçla ilgili bazıları amaçla ilgisiz olabilmektedir. Böyle bir durumda denetim ekibi, bu kriteri denetlenen idarenin kısmi olarak yerine getirdiğini raporlamaktadır.

Stratejik planın denetlenmesine benzerlik göstermekle beraber performans programının “ilgililik, ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma” kriterlerine göre değerlendirilmesinde Performans Denetim Rehberinde yer verilen ve aşağıdaki tabloda da yer verilen Form 6’dan yararlanılmaktadır. Performans programındaki her bir amaç için belirlenen hedefler tek tek bu kriterlere göre değerlendirilmektedir. Stratejik plandan farklı olarak her bir performans hedefinin çıktı veya sonuç odaklı olup/olmadığına bakıldıktan sonra “ilgililik” kriterleri açısından denetim gerçekleştirilmektedir. Denetlenen idarenin performans programındaki hedeflerin amaçlarla ilgili olması durumunda ilgili idarenin programı “ilgililik” kriterini sağlamış sayılmaktadır. Eğer amacın altındaki hedefin amaçla ilgisiz olduğu tespit edilirse bir sonraki kriterler olan “ölçülebilirlik ve iyi tanımlanma” kriterleri açısından ilgili hedef değerlendirme dışında kalmaktadır. Ay-

rica bazı hedefler amaçla ilgili bazıları amaçla ilgisiz olabilmektedir. Böyle bir durumda bu kriteri ilgili idarenin kısmi olarak yerine getirdiği denetim ekibi tarafından raporlanmaktadır.

Performans programı hazırlama rehberinde performans hedeflerinin çıktı ve sonuç odaklı olmasının gerekliliği ifade edilmiştir. Yukarıdaki tablo incelendiğinde “İlgililik” kriterinin değerlendirilmesi öncesinde performans hedeflerinin çıktı veya sonuç odaklı olup/olmadığının değerlendirildiği görülmektedir. Çıktı odaklı performans hedefi; idare tarafından üretilen mal veya hizmetleri, sonuç odaklı performans hedefi ise; idare tarafından üretilen mal ve hizmetlerin bireyler ve toplum üzerindeki etkisini ifade etmektedir.

Stratejik plan ve performans raporu denetlenirken kullanılan her iki formda (Forum 4 ve 6) da -yukarıdaki tablolarda görüldüğü üzere- kriterler arasında bağlantı olması nedeniyle herhangi bir kriterin karşı-

lanmaması dolayısıyla diğer kriter için denetim gerçekleştirilememektedir. Performans hedefi, “ilgililik” kriterini karşılayabilirse “ölçülebilirlik” kriterine tabi tutulmaktadır. Aynı hedef “ölçülebilirlik” kriterini de karşılayabiliyorsa “iyi tanımlanma” kriterine göre değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır.

Performans denetimindeki “iyi tanımlanma” kriteri, açık ve net hedefler hazırlama gerekliliği ile ilgili olan bir kriterdir. Bu kritere göre idarelerin, neyi başarmak istediklerini açıkça tanımlamaları gerekmektedir. Sayıştay’ın denetim ekibi, idarelerin belirlediği hedef ve performans göstergesinin iyi tanımlanıp/tanımlanmadığını raporlamaktadır. Çünkü göstergelerin iyi tanımlanmamış olması durumunda, idarelerin hedeflere yönelik başarıyı yanlış raporlama riski ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu riskin oluşmaması için idarelerin hedeflerini açık ve anlaşılır bir şekilde belirlemeleri gerekmektedir.

Tablo 13. Form 8

(Faaliyet raporunun tutarlılık, doğrulanabilirlik ve geçerlilik/ ikna edicilik kriterlerine göre değerlendirilmesi)							
	Tutarlılık	Doğrulanabilirlik			Geçerlilik/ İkna Edicilik		
		Performans programında öngörülen hedef	Faaliyet raporunda raporlanan gerçekleştirme	Raporlanan gerçekleştirme	Gerçekleşme hedefin altında mı?	Evetse Faaliyet raporu performans düşüklüğü için neden sunuyor mu?	Nedenler ikna edici ve geçerli mi?
Performans hedefi 1.1	Evet/ Hayır	Girin	Girin	Evet/ Hayır	Evet/ Hayır	Evet/ Hayır (Evet ise nedenlerini belirtin)	Evet/ Hayır (Hayır ise kanıtını girin)
Gösterge 1	Evet/ Hayır	Girin	Girin	Evet/ Hayır	Evet/ Hayır	Evet/ Hayır (Evet ise nedenlerini belirtin)	Evet/ Hayır (Hayır ise kanıtını girin)

(Sayıştay Başkanlığı, Performans Denetim Rehberi, 2014, s. 54)

İdarenin faaliyet raporu Sayıştay'ın denetim ekibi tarafından "Tutarlılık, Doğrulanabilirlik ve Geçerlilik/İkna edicilik" performans denetim kriterleri açısından denetlenmektedir. Faaliyet raporunun bu kriterlerine göre değerlendirilmesinde Performans Denetim Rehberinde yer alan ve aşağıdaki tabloda da yer verilen Form 8'den yararlanılmaktadır. Stratejik plan ve performans raporunun denetlenirken ilgili ve ölçülebilir olduğu kanaatine ulaşılan hedef ve göstergeler için "tutarlılık ve doğrulanabilirlik" kriterine göre değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Denetim ekibi (stratejik plan ve performans programı değerlendirmesi sonucunda ilgili ve ölçülebilir olduğu kanaatine vardığı hedef, performans hedefi ve göstergeleri için) yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere öncelikle "tutarlılık" kriterine göre değerlendirmesini yapmaktadır. "Tutarlılık" kriteri değerlendirmesinde hedef, performans hedefi ve göstergeleri iyi tanımlanma kriterini sağlayıp/sağlamadığına bakılmamaktadır. Ancak hedef, performans hedefi ve göstergeler ilgili ve ölçülebilir olmalıdır.

Performans denetimindeki "tutarlılık" kriteri, performans programında gerçekleştirilmesi planlanan performans hedeflerinin gerçekleşme sonuçlarının faaliyet raporunda gösterilmesinin gerekliliği ile ilgilidir. Kamu idarelerinin, performans programlarındaki göstergeler aracılığıyla faaliyet raporlarındaki başarılarını raporlaması gerekmektedir. Performans göstergelerinin sonucu bilinirse verimlilik ölçümü yapılabilmektedir. Denetim ekibi idarelerin faaliyet raporunda raporladıkları performans göstergelerinin performans raporundaki göstergelerle uyumuna bakarak tutarlılığı değerlendirmektedir.

"Tutarlılık" kriteri performans programı ile faaliyet raporunda yer verilen performans hedef ve göstergeleri arasındaki tutarlılığa bakılarak gerçekleştirilmektedir. Performans raporundaki performans hedeflerinin gerçekleşme sonuçlarına faaliyet raporunda yer verilmesi gerekmektedir. Faaliyet raporunda idarenin başarı düzeyinin tespiti performans raporundaki performans göstergeleriyle mümkün olmaktadır.

"Geçerlilik/ İkna Edicilik" kriteriyle (performans raporunda) planlanan performans ile gerçekleşen per-

formans arasındaki sapmaların nedenlerinin inandırıcı ve geçerli olup/olmadığı değerlendirilmektedir. Performans hedeflerinin gerçekleşme durumlarıyla oluşan sapmalara yönelik gerekçelerine faaliyet raporunda yer vermesi gerekmektedir.

4.2. Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirlik Aracı Olarak Sayıştay'ın Performans Denetiminin Değerlendirilmesi

Yeni kamu yönetimi anlayışıyla performans yönetiminin uygulanabilirliğini sağlamak için kamu mali yönetimlerinde performans denetimi önem kazanmıştır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı-INTOSAI denetim standartlarına göre performans denetimi, kamusal faaliyetlerin değerlendirilmesinde, kamu kaynaklarını verimli, ekonomik ve etkin (Efficiency, Effectiveness, Economy -3E) kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymak amacıyla yapılan bir faaliyet olarak ifade edilmektedir. Tanımda da yer verildiği üzere performans denetiminde verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun değerlendirilmesinin yapılması gerekmektedir. Tüm bu değerlendirmelerden sonra performans denetimi gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla kamu kaynaklarının kullanımında verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun ölçülmesi (değerlendirilmesi) sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılmasıyla performans denetimi yerine getirilmiş sayılmaktadır.

Mali saydamlık ve hesap verebilirlik popüler bir kavramlar olmasına rağmen soyut kavramlardır. Bu kavramların kamu mali yönetimi için işlevsellik kazanması için denetim gereklidir. Bunun için de kamu mali yönetiminde iyi işleyen bir denetim sisteminin olması gerekmektedir. Sonuçların denetlenmesi, kamu idarelerinin amaçlarına ulaşma derecesini ve kamu kaynaklarının kullanımındaki etkinlik düzeyini göstermesi açısından mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğunun yerine getirilip getirilmediğinin de görülmesini sağlamaktadır.

Ülkemizde Sayıştay performans denetimde; yönetsel

sorumluluk bağlamında kamu idarelerinin hazırladığı plan ve programları (amaç ve hedefler, faaliyetler ve performans hedefleri bağlamında) değerlendirmektedir. Performans denetiminde idarelerin amaç ve hedeflerine ulaşma performansı ile faaliyetlerinin yarattığı etkinin amaçlanan etkiyle karşılaştırılması yapılmaktadır.

Performans denetim rehberinde (2014, s. 1) kurumsal düzeyde performans denetimi, idarenin plan ve program belgelerinin ışığında izleyeceği yolu ortaya koyan amaç ve hedefleri ile bütçe uygulaması sonucunda ortaya çıkan faaliyet sonuçlarının performans göstergeleri çerçevesinde ölçülmesi şeklinde yapıldığı ifade edilmiştir. Burada da ifade edildiği üzere Sayıştay'ın performans denetiminin temel unsurunu, performans göstergeleri oluşturmaktadır. Ayrıca performans denetiminde faaliyet sonuçlarının göstergeler aracılığıyla ölçülmesi hedeflenmektedir. Zaten 6085 sayılı Sayıştay Kanunu da performans denetimini, hedef ve göstergelerle ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçümü olarak tanımlamaktadır. Fakat Sayıştay'ın performans denetiminde kullandığı kriterler, performans ölçümüne yönelik kriterler değildir. Kamu idarelerinin performans raporlarını değerlendirmeye yönelik kriterlerdir.

Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimi idarenin faaliyet sonuçlarını ölçmemektedir. Performans raporlarındaki bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğine ilişkin kamuoyuna Sayıştay tarafından güvence verilmektedir. Performans denetim rehberi yürürlüğe girmeden önce Performans Bilgisi Denetimi Rehberi, Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunun 05.02.2013 tarih ve 2013/5 sayılı toplantısında görüşülerek kabul edilmiş ve 01.04.2013 tarihinde Sayıştay Başkanı tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiştir. Rehberin isminde de yer verildiği üzere performans bilgisinin denetimi yapılmaktadır. Performans Bilgisi Denetimi Rehberinde değişiklik yapma ihtiyacı üzerine, performans denetim rehberi, Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunun 02.12.2014 tarih ve 2014/14 sayılı toplantısında görüşülerek kabul edilmiş ve 15.12.2014 tarihinde Sayıştay

Başkanı tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiştir. Ayrıca performans denetim rehberinde (2014, s. 6) performans bilgisini denetlerken Sayıştay'ın üç temel hedefi olduğu ifade edilmiştir:

- i. *Kamu mali yönetiminde hesap verebilirliğin ve saydamlığın sağlanmasını temin etmek üzere kamu idarelerinin, 5018 sayılı Kanuna uygun olarak performans bilgilerini faaliyet raporlarında göstermelerini sağlamak,*
- ii. *Raporlanan bilgilerin yararlılığına ve kalitesine katkıda bulunmak,*
- iii. *Kamu idarelerinin performans hedefleri ve göstergeleri açısından kaydettikleri ilerlemeyi izlemek ve raporlamak üzere hazırladıkları faaliyet raporlarında yer alan bilginin doğruluğu konusunda TBMM'ye ve kamuoyuna bilgi vermek.*

Rehberde yer verilen hedeflerden anlaşıldığı üzere performans denetimde elde edilen faaliyet sonuçlarıyla hedeflenen faaliyet sonuçları bakılarak hedeflere ulaşılma ya da ulaşılmama durumu değerlendirilmektedir. Performans denetiminde kamu idarelerinin performans bilgisini oluştururken mevzuata uygun davranıp davranmadığına bakılmaktadır. İdareler 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre denetlenmektedir. Ayrıca idareler, performans esaslı bütçeleme sürecinde hazırlamış oldukları stratejik planı, performans programını ve faaliyet raporunu yürürlükteki yönetmelikler ve rehberlere uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı değerlendirilmektedir.

5. SONUÇ

Dünyada 1980'li yıllardan itibaren hâkim olmaya başlayan Yeni Kamu Yönetimi anlayışıyla birlikte kamu mali yönetiminde etkinliğe, verimliliğe ve performansa verilen değerlerde artış yaşanmıştır. Mali saydamlık, hesap verebilirlik ve performans yönetimine yönelik olarak ülkeler, kamu mali yönetim sistemle-

rinde düzenlemeler yapmışlardır. Ülkemizde de bu yeni anlayış doğrultusunda düzenlemeler yapılmıştır. 5018 sayılı Kanun ile beraber 2006 yılından bu yana kamu mali yönetimimizde performans esaslı bütçeleme sistemi uygulanmaktadır.

Mali saydamlık ve hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kamu idarelerinin stratejik planını, performans raporunu ve faaliyet raporlarını yayımlaması gerekmektedir. Performans denetim kriterlerinin ilk değerlendirme kriteri mevcudiyet kriteridir. Kamu idarelerinin ilgili dokümanı hazırlamış ve de yayımlamış mı sorusuna cevap aranmaktadır. Dolayısıyla mevcudiyet kriteriyle aslında mali saydamlık ve hesap verme için gerekli olan raporlamanın yapıp yapılmadığı sorgulanmaktadır. Sayıştay performans denetiminde kullandığı diğer kriterlerle de idarenin faaliyet sonuçlarını ölçmemektedir. Performans raporlarındaki bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğine ilişkin kamuoyuna Sayıştay tarafından güvence verilmektedir. Sayıştay, kamu idarelerinin performans denetimi sonuçlarının kamuoyu ile paylaşılması performans denetiminin mali saydamlık boyutunu oluşturmaktadır.

Mali saydamlık var olan mali bilginin raporlanması için gerekli alt yapının oluşmasını sağlayarak denetim için önem arz etmektedir. Denetim öncesi gerçekleştirilen doğru raporlama için mali saydamlık gereklidir. Hesap verme sorumluluğu ise denetim sonuçlarından elde edilen veriler aracılığıyla gerçekleşmektedir. Dolayısıyla Sayıştay'ın gerçekleştirmiş olduğu performans denetimi, bir mali saydamlık ve hesap verebilirlik aracı olabilir. Fakat performans denetiminde kullanılan kriterler performans bilgisinin denetimi olarak mali saydamlığa hizmet etmektedir. Sayıştay'ın gerçekleştirdiği performans denetiminde, performans değerlendirilmesi yapılmadığı için performans hesap verebilirliği göz ardı edilmektedir. Gerçekleştirilen denetimler iyi işleyen bir kamu mali yönetimi için önemli fakat yeterli değildir.

Kaynakça

Altuğ, F. (2019). *Kamu bütçesi*. Beta Yayınevi, 1. Baskı, İstanbul.

Atay, H. (2016). İl özel idarelerinde gerçekleştirilen düzenlilik ve performans denetimlerine ait bulguların analizi, *Sayıştay Dergisi*, 102, 107-119.

Atıyas, İ., & Sayın, Ş. (2000). "Devletin mali ve performans saydamlığı" Kamu maliyesinde saydamlık. TESEV'in Devlet Reformu Projesi Yayınları, İstanbul.

Bovens, M. (2007). Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. *European Law Journal*, 13(4), 447-468.

Candan, E., (2007). *Türk bütçe sisteminde performans denetimi*. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara.

Çakar, E. (2008). Bütçenin dış denetimi: Türkiye ve yabancı ülke uygulamalarının karşılaştırılması ve değerlendirilmesi, *Mevzuat Dergisi*, 128.

Demirbaş, T. & Engin, R. (2016). Sayıştay'ın belediyeler üzerindeki performans denetimlerinde ulaştığı bulguların analizi. *Sayıştay Dergisi*, 100, 27-60.

DPT-ÖİK. (2000). Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması ve mali saydamlık. 8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayını, Ankara.

Edizdoğan, N., & Çetinkaya, Ö. (2017). *Kamu bütçesi*. Ekin Yayınevi, 8. Baskı, Bursa.

Egeli, H., Akdeniz, H. Ahmet, Aksaraylı, M., Tügen, K., & Özen, A. (2007). Stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sisteminin kritik kontrol noktaları analizi: Türkiye'deki kamu kurumları uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(1), 27-47.

Emil, M.F. & Yılmaz, H.H. (2004). *Mali saydamlık izleme raporu I*. TESEV Yayınları, İstanbul.

IMF, (International Monetary Fund); (2007). *Manual on fiscal transparency (2007)*, Washington DC. International Monetary Fund (Çevrimiçi) <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/> (10 Eylül 2016).

Kaya, S. (2003). *Hesap verme sorumluluğu parlamento ve Sayıştay*. (2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası Konuşma Metni).

Kılıçaslan, A. Telek, C. Şit, A., & Telek, A. (2018). *Türkiye'de kamu kaynaklarının kullanımında Sayıştay denetimi etkisi: üniversiteler örneği*. (1st International Economics and Business Symposium), Gaziantep.

- Önder, Ö., & Türkoğlu, İ. (2012). Denetim anlayışının değişimi: yeni Sayıştay Kanunu üzerine değerlendirmeler. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 8(17), 197-214.
- Özen, A. & Öztornacı, E. (2015). Çeşitli ülkelerde iç denetim-performans denetimi ilişkisi ve türkiye uygulamasının değerlendirilmesi, *Celal Bayar Üniversitesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 22(1).
- Sayıştay Başkanlığı, (2002). *INTOSAI denetim standartlarına ilişkin Avrupa uygulama rehberleri*, (S. Yörüker & B. Özeren, Çeviri), Ankara.
- Sayıştay Başkanlığı, (2014). *Performans denetim rehberi*, Ankara.
- Steccolini, I. (2004). Is the annual report an accountability medium? Empirical investigation into italian local governments, *Financial accountability & Management*, 20(3), 327-350.
- Taytak, M. & Bahtiyar, E. (2015). Hesap verme sorumluluğu çerçevesinde Türk Sayıştay'ının rolü, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(20), 261-284.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003). Resmi Gazete Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.
- 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu (2010). Resmi Gazete, Tarih/Sayı: 19.12.2010/27790.

İÇ DENETÇİ PERFORMANSININ ÖLÇÜMÜNE YÖNELİK BİR MODEL ÖNERİSİ

(A MODEL PROPOSAL FOR MEASUREMENT OF INTERNAL AUDITOR PERFORMANCE)

Murat GÖRMEN*

ÖZ

Bu çalışma, kurum faaliyetlerinin geliştirilmesi ve hesap verme konusunda sorumluluk üstlenen iç denetçilerin kendi performanslarının ölçümüne yönelik olarak hazırlanmıştır. İç denetçiler kurumlarına sağladıkları katma değer kadar örgütlerinde yer edinirler. Kurum süreçlerine değer katmayı ve geliştirmeyi hedefleyen iç denetçiler çalışmalarında monotonluğa kapılmamalı ve sürekli gelişim göstermelidir. Üst yönetimin iç denetimden beklentilerinin artması, iç denetimin mali ve mali olmayan tüm alanlarda çalışması ve denetimlerde artık çağdaş denetim araç, yöntem ve yaklaşımlarının uygulanma ihtiyacı, iç denetçi

yetkinliğini ve performansını akıllara getirmektedir. Bu kapsamda iç denetçilerin performansının ölçümü için çeşitli yöntemlerin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu makalede de iç denetçilerin performansının ölçümüne yönelik bir model geliştirilerek uygulamaya yönelik açıklamalarda bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İç Denetçi, Performans, Uygulama Rehberi, Ölçek, Aşama.

JEL Kodları: M14,M40

ABSTRACT

This study is designed to measure the performance of the internal auditors who take responsibility for the development of corporate activities and accountability. Internal auditors take place in their organizations as much as the value added they provide to their institutions. Internal auditors aiming to add and improve the processes of the institution should not be monotonous in their work and should show continuous improvement. Increasing the expectations of senior management from internal audit, the need for the implementation of internal audit in all financial and non-financial areas and the necessity of applying contemporary audit tools, methods and approaches in audits now brings to mind

the internal auditor competence and performance. In this context, it is necessary to determine various methods for measuring the performance of internal auditors. In this article, a model for measuring the performance of internal auditors is developed and explanations are made for implementation.

Keywords: Internal Auditor, Performance, Implementation Guide, Scale, Stage.

JEL Classification: M14,M40

* İç Denetçi, Milli Savunma Bakanlığı, İç Denetim Birimi Başkanlığı, Ankara, Orcid Id: 0000-0002-8120-1562, murat.gormen.2014@hotmail.com, Yazı Gönderim Tarihi: 20.02.2019, Yazı Kabul Tarihi: 24.04.2019.

1. GİRİŞ

Uluslararası İç Denetim Enstitüsünün tanımına göre İç Denetim; organizasyonun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir (IIA, 2004). İç Denetim Enstitüsü, değer katma kavramını, kurumun risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirmek olarak tanımlamaktadır (IIA, 2017). Uluslararası İç Denetim Enstitüsü tarafından yukarıda ifade edilen İç Denetim tanımından da anlaşılacağı üzere İç Denetim rutin çalışmaları içermemeli, sürekli gelişim göstermelidir. Bu kapsamda iç denetçiler, dinamik bir çalışma ve gelişim temposu içerisinde sürekli olarak gelişime açık, yenilikçi ve hesap verebilir bir misyonla görevlerini ifa etme bilincinde olmalıdır.

21. Yüzyılda bilgi teknolojilerinin gelişmesi ile birlikte insanlar tarafından sistemler sorgulanır hale gelmiş ve katılımcı, şeffaf, hesap verilebilir bir yönetim anlayışına geçilmiştir. Hesap verme konusunda üst yönetimin etkili bir aracı olan iç denetimden kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olması beklenmektedir. (Görmen, 2017, s. 978)

İç denetçiler, iş süreçlerini optimize etmek, iyileştirmek ve daha iyi iş performansı elde etmek amacıyla kurumun risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmeye, geliştirmeye ve tavsiyeler sunmaya yönelik denetim ve danışmanlık hizmetlerini gerçekleştirmekte ve bu sayede iç denetim faaliyeti kuruma değer katmaktadır. Bununla birlikte kurum faaliyetlerine değer katılması için öncelikle iç denetim faaliyetinin ve iç denetçilerin güvenilirliğinin sağlanması gerekmektedir. İç denetçilerin güvenilirliklerinin sağlanması ise istenilen kalite düzeyinde iş yapmaları ile gerçekleşir ki bunun da sürekli ölçülmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, kuruma değer katabilmek için yapılan işlerin ve iç denetçilerin kalitesi önemli bir faktördür. İç denetçilerin performansını ölçecek bir modelin geliştirilmesi, gerek iç denetim faaliyetlerinin ve gerekse iç denetçilerin gelişimini sağlayacaktır. Yöneticilerin çoğunun, karar alma sürecinde iç denetimin verdiği tavsiyelerden faydalanmak istemesi iç denetimin değerini daha belirgin hale getirmektedir. İşlerin daha etkin ve verimli yürütülmesi ya da iç kontrol sistemine işlerlik sağlama kapsamında iç denetim tarafından yapılan tavsiyeler yöneticilerin daha doğru kararlar

alabilmesine yardımcı olacaktır. Kurumda bir risk kültürü oluşturmak ve risk yönetim sürecini işler hale getirmek yöneticilerin üzerinde durması gereken önceliklerindedir ve iç denetimin katkısı bu noktada başlamaktadır. Bu açıklamalardan hareketle İç denetçilerin kurum kültürüne risk yönetiminin yerleşmesi için çaba sarf etmeleri gerekmektedir.

Üst yönetimin iç denetimden daha fazla sorumluluk almasını beklemesi ile denetimin çalışma alanının genişlemesi ve beraberinde çağdaş denetim yaklaşımlarının uygulanma ihtiyacı, iç denetçi yetkinliğini ön plana çıkarmaktadır. İç denetim standartları da iç denetim yöneticisinin iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayacak bir kalite güvence geliştirme programı hazırlama görevi olduğunu ve iç denetimin etkinliğini de değerlendirmek zorunda olduğunu belirtmektedir. İç denetim yöneticisi, tipik olarak iç denetim faaliyetinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla yönelik ölçütler geliştirir. İç denetim yöneticisinin bu amaçla kullanabileceği araçlar arasında münferit olarak iç denetçilerin yıllık performans değerlendirmelerini yapmak da vardır.

Performans gelişimi ve hesap verme konusunda sorumluluk üstlenen İç Denetim Birimleri iç denetçi performanslarının ölçülmesini de sağlamalıdır. Türkçe yazın incelendiğinde iç denetçilerin performanslarını ölçmeye yönelik bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışmanın, iç denetçi performansının nasıl ölçülebileceğine ilişkin bir model önerisi sunarak literatüre katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Araştırma metodolojisi konu ile ilgili literatürün taranması ve temel hususların irdelenmesini içermektedir. Bu çalışma, İç Denetçilerin performansının değerlendirilmesi ile ilgili literatürün taranarak bir modelin geliştirilmesine odaklanmıştır. İlk kısımda İç Denetçilerin performans ölçümünün önemi vurgulanmış, konuyla ilgili literatür taramasına ve detaylı bilgiye yer verilmiş, diğer bölümde ise bir model önerisi yapılmıştır.

2. PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Türkçe yazında iç denetçilerin performansının ölçümüne yönelik yapılmış bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Yabancı yazın incelendiğinde ise bu konuyla ilgili yapılmış çalışmalar mevcuttur ve müteakip maddelerde bu çalışmalara değinilecektir.

2.1. Performans Değerlendirme ve İç Denetçi Performansı

İç denetim, geçmişte yaşanan büyük usulsüzlüklerin neticesinde bir finansal denetim görevi ile başlamakla birlikte, zaman içerisinde risk yönetimi, hedeflerin önceliklendirilmesi, operasyonların basitleştirilmesi, hissedar değerinin korunması gibi birçok fonksiyonu barındıran bir göreve dönüşmüş ve iç denetimden beklenen rol ve sorumluluklar artmıştır (Emby, Etherington, 1996). Bu beklentileri karşılamak için, güçlendirilmiş ve etkili iç denetim departmanlarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu noktada sorgulanması gereken husus “iç denetim fonksiyonunun, ortaya çıkan değişim ve risk ortamına cevap verebilecek yetenek ve araçlara sahip iç denetçilere sahip” olup olmadığıdır. İç denetçiler, kurumun risk yönetimi ve kontrol çerçevesinin yeterliliği ve etkinliği konusunda objektif bir güvence sağlamak için performans sergilemeli ve iç denetim yöneticisi de iç denetçilerin bu konudaki verimliliğini ve etkinliğini tespit etmelidir. Performans değerlendirmelerinin tarafsız ve etkili bir şekilde yapılması, verimli bir çalışma ortamı oluşturulması için gereklidir.

Hizmet kalitesi, her başarılı kurumun en önemli hedeflerinden biridir ve kalitede en önemli paydaş çalışanlardır. Çalışanların ne kadar iyi performans gösterdiğini belirlemek için ise çalışmalarını ve başarılarını değerlendirmek gerekir. İç denetçiler de buna dâhildir. Denetim kalitesi büyük ölçüde denetimi yapan kişilere bağlı olduğu için, iç denetim birim başkanını (İDY) ve denetim gözetim sorumlusu (DGS) denetim ekibinin kurumun riskli alanlarını ele almak için gerekli beceri ve deneyimi gösterip göstermediğini ve suiistimal risklerini de içerecek şekilde denetimin başında detaylı bir risk analizi yapıp yapmadıklarını değerlendirmelidir.

İç denetim birimi, etik ilkelere saygı duyan, mesleki standartlara ve yasal gerekliliklere uygun denetim faaliyetlerini gerçekleştirebilecek ve kaliteli raporlar yayınlayabilecek yeteri kadar yetkin eğitimli personele sahip olmalı ve bunu garanti edecek kurallar, politikalar ve prosedürler belirlemelidir. Bu prosedürler çalışanların performansını, yeteneklerini, mesleki gelişimlerini ve ihtiyaç değerlendirmesini içermelidir. Bu, iç denetim birimince çalışma kalitesinin etkin bir şekilde kontrol edilmesini sağlayacaktır.

Kalite, hiç kimse bakmadığında da işini doğru yapmaktır. Profesyonel kişiler olarak, iç denetçiler, kaliteli hizmetler sunmayı hedeflemelidirler. Kalite, denetim görevi esnasında azami mesleki özen ve dikkati göstermek suretiyle denetim ekibi tarafından sağlanmalı ayrıca kalite kontrolleri ve denetim gözetimi, İç Denetim Tanımına, Etik Kurallarına, Standartlara ve düzenlenmiş prosedürlere uyumu sağlamak amacıyla, denetim görevleri esnasında sürekli olarak yürütülmelidir.

Denetime hazırlık kapsamında iç denetçi denetim konusunu tüm yönleriyle detaylı olarak analiz etmelidir. Dahası, denetçi kurum mevzuatına, denetim konusyla ilgili mevzuata ve var ise son değişikliklere hâkim olmalıdır.

Denetlenen ile iç denetçi arasındaki sık ve açık iletişim, denetçilerin denetim kapsamında sorumluluklarını yerine getirmesi için ihtiyaç duyacağı bilgileri edinmesi için esastır. Ayrıca iç denetçi, önemli hususlar ortaya çıktıkça denetim yöneticileriyle (iç denetim birim başkanı, denetim gözetim sorumlusu) iletişim kursa da, iç denetim birim başkanı ve denetim gözetim sorumlusunun denetim döngüsünün aşamaları hakkında tam bir anlayışa sahip olmasını sağlamak için bunlar ile yeterince sık görüşmelidir. Denetim sonucu hazırlanacak olan rapor da etkin iletişimin bir ölçüsüdür. Sonuç olarak iletişim kalitesi iç denetçinin performansını değerlendirmek için fırsatlar sağlar.

Performans, görev çerçevesinde önceden belirlenen ölçütleri karşılayacak biçimde, görevin yerine getirilmesi ve amacın gerçekleştirilmesi yönünde ortaya konan mal, hizmet ya da düşünce (Pugh, 1991). Aldakhilallah ve Parante (2002, s. 40)'ye göre performans değerlendirme, bir işgörenin yapmakla yükümlü olduğu görevindeki etkinliği ve yeterliliği hakkında bilgi veren ve bu doğrultuda gösterdiği performansını ölçmeye imkân sağlayan bir süreç olarak tanımlanabilir.

Örgüt amaçlarını gerçekleştirmede ve amaçlara bireysel katkıların neler olduğunu belirlemede performans değerlendirmesi son derece önemlidir (Ludeman, 2000, s. 46). Yapılan değerlendirme sayesinde, örgütler içerisinde çok yönlü iletişim tesis edilerek kişisel gelişim sağlanmakta ve örgütsel gelişime katkıda bulunmaktadır (Bayram, 2006: 48). Kurumlar performans değerlendirme ölçütlerini hedeflerine ulaşıp

ulaşmadıklarını kontrol etmek ve değerlendirmek için kullanılmaktadırlar (Ghalayani ve Noble, 1996, s. 63).

Performans değerlendirmenin iki temel amacı vardır. Bunlardan ilki personelin iş performansı hakkında bilgi edinmektir. Bu bilgi yönetsel kararların alınmasında etkili olacaktır. İkinci amaç ise personele geri beslemenin yapılarak gelişiminin sağlanmasıdır. (Palmer, 1993, s. 9)

2.2. İç Denetçi Performansının Ölçüm Çalışmaları ve Literatür İncelemesi

İç denetçilerin performansının sürekli izlenmesi ve değerlendirilmesi denetim bazında kaliteli sonuçların elde edilmesini sağlar. Performansın ölçülmesi, görevlerin planlanması, yürütülmesi ve raporların hazırlanmasında uygulanan iş adımlarının oluşturulacak belli kriterlere göre değerlendirilmesini içerir.

Standartlara uygun bir iç denetim için iyi eğitilmiş ve yetenekli iç denetçilerin olması gerekir. İç denetçilerin verimliliklerini belirlemek ve kendi gelişimlerini sağlamak amacıyla değerlendirilmeleri gerekir. İç denetçilerin değerlendirilmesi için çeşitli yöntemler kullanılabilir ve bu kurumdan kuruma değişebilir. Bu noktada en büyük sorun, adil ve tarafsız değerlendirmenin başarılmasıdır.

İç denetçilerin performansının ölçümü Türkçe yazında araştırmacılar tarafından ele alınmış bir konu değildir ve bu alan iç denetçileri değerlendirmeye yönelik bir yapı oluşturmak için daha fazla çaba beklemektedir. (Görmen, 2017, s. 983) Yabancı yazın incelendiğinde ise bu konuyla ilgili yapılan çalışmalardan biri IIA Research Foundation tarafından yayımlanan Essentials: An Internal Audit Operations Manual isimli kaynakta yer almakta ve iç denetim biriminin kendi hedeflerine ulaşmasını sağlamanın koşullarından birinin iç denetçilerin performanslarının değerlendirilmesi olduğu belirtilmektedir. (Thomas, 2008). Larkin ve Schweikart (1992), iç denetimde başarılı denetçi performansı ile ilişkili önemli faktörleri belirlemiştir. Bir başka çalışmada I. Karnet ve V. Rajkovic (2007) bilgisayar destekli çok amaçlı hiyerarşik model kullanarak iç denetçilerin performanslarını değerlendirmiştir. CBOK (2015) araştırmasında İç Denetim

Yöneticisinin performans değerlendirmesinin kim tarafından yapılması üzerinde durulmaktadır.

Sawyer'ın (2003) iç denetim kitabında iç denetim birimlerinin kalitesi için iç denetçilerin değerlendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Bir başka çalışmada ise iç denetçi seçiminde kullanılması tavsiye edilen çok aşamalı karar destek modelinden bahsedilmektedir. (Seol ve Sarkis, 2005). Bamber ve arkadaşları (2014) çalışmalarında iç denetçilerin performansını ölçmeye yönelik araştırmaların sınırlı sayıda yapıldığını ve son zamanlarda yapılan çalışmaların daha çok inceleme ve değerlendirme yöntemlerinin etkilerini ölçmeye yönelik olduğunu belirtmişlerdir.

Kaplan ve Reckers çalışmalarında iç denetim yöneticilerinin birçok kontrol sorunuyla karşı karşıya olduğunu ve bunlardan en önemlisinin iç denetçi davranışlarıyla ilgili kararlar vermek olduğunu belirtmiştir (Kaplan ve Reckers, 1985, s. 480). Miller v.dğr. (2006, s. 138) çalışmalarında iç denetçi performansının, denetçilerin deneyim düzeyiyle büyük ölçüde ilgili olduğunu ve iç denetçilerin performans değerlendirmelerini yaparken deneyimli denetçilerin (DGS), demoralizasyona yol açabilecek adil olmayan değerlendirme süreçlerine dikkat etmeleri gerektiğini belirtmişlerdir. Nehme de (2017, s. 221) çalışmasında denetim firmalarında kullanılan performans değerlendirmelerinin etkisini araştırmakta ve mesleki niteliklerin büyük denetim firmalarında terfi için fazla bir ağırlığa sahip olduğunu vurgulamaktadır.

İç denetim standartları ve etik kuralları da mesleki yeterlilik kriterlerinden bahsetmektedir. İç denetçilerin temel görevlerden biri, sürekli mesleki gelişim ve düzenli denetim faaliyetleriyle kendi yetkinliklerini geliştirmek ve iyileştirmektir. Kalıcı gelişme, bilgi, beceri ve kişisel özelliklerin sürdürülmesi ve artırılması ile ilgilidir. Gelişim daha fazla iş deneyimi ya da eğitim gibi yollarla sağlanabilir. İç denetçiler mesleki gelişimlerini ve yetkinliklerini kanıtlamalıdır. Bunu sağlamak için de performanslarının sürekli ölçülmesi gerekmektedir.

İç denetçilerin performansının ölçülmesine ilişkin hususlara Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi denetim standartlarında yer verilmemesine rağmen uygulama rehberi içerisinde değinilmektedir (IIA, 2018):

Standart 1100 – Bağımsızlık ve Objektiflik

Bu sebeple, İDY'nin iç denetim performans değerlendirme ve ücretlendirme sistemini tasarlariken ayrıntılı düşünmesi ve kullanılan ölçümlerin iç denetçilerin objektifliğine zarar verme ihtimalinin olup olmadığını dikkate alması gerekir. İdeal olarak, değerlendirme süreci iç denetçinin performansını, denetim sonuçlarını ve müşteri geribildirim ölçümlerini dengeler.

Standart 1120 – Bireysel Objektiflik

Performans ve ücretlendirme uygulamalarının bir kişinin objektifliğini önemli ölçüde ve olumsuz yönde etkileyebileceği yaygın şekilde anlaşılmaktadır. Örneğin, bir iç denetçinin performans değerlendirmesi, maaşı veya ikramiyesi müşteri memnuniyet anketlerine bağlı olarak belirleniyorsa, bu iç denetçi müşterinin düşük bir memnuniyet notu vermesine neden olabilecek olumsuz sonuçları raporlamak konusunda tereddüt edebilir.

Standart 1210 – Yeterlilik

İDY, iç denetim faaliyetinin yetkinliğini artırmak amacıyla iç denetçilerin mesleki gelişimini teşvik edecektir; bu teşvik, görev başı eğitim, mesleki konferanslara ve seminerlere katılım ya da mesleki sertifikaları almaya teşvik etmek şeklinde olabilir. İDY, iç denetçilerin performansını düzenli olarak gözden geçirerek eğitim ihtiyaçlarını daha iyi anlayabilir ve bireyleri geliştirmek üzere geribildirimde bulunabilir.

Standart 1230 – Sürekli Mesleki Gelişim

Tipik olarak, iç denetçi bu planı iç denetim yöneticisiyle (İDY) tartışabilir ve ikisi mesleki gelişim planını iç denetçinin performansına ilişkin olarak yönetici değerlendirmeleri, müşteri anketleri ve yıllık performans gözden geçirme çalışmalarının bünyesine dâhil edilebilecek ölçütler (yani, temel performans göstergeleri) geliştirmek için temel alma konusunda anlaşabilirler.

Standart 2000 – İç Denetim Faaliyetinin Yönetimi

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin Standart 2000'e uyumu sağlama konusundaki etkinliğini de değerlendirmek zorundadır. İç denetim yöneticisi, tipik olarak iç denetim faaliyetinin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek amacıyla yönelik ölçütler geliştirir. İç denetim yöneticisinin bu amaçla kullanabileceği araçlar arasında, denetim-sonrası anket

çalışmaları yoluyla geribildirim toplamak, münferit iç denetçilerin yıllık performans değerlendirmelerini yapmak, kalite güvence ve iyileştirme programını uygulamak ve kurumun iç denetim faaliyetini sektördeki çağdaş iç denetim gruplarıyla kıyaslamak (benchmarking) gibi araçlar da sayılabilir.

Standart 2030 – Kaynak Yönetimi

Verimli çalışma saatleri kavramı, genellikle, ücretli izin, eğitimde geçirilen süre ve idari görevlerde geçirilen süre gibi faktörleri kapsamaz. İç denetim faaliyetinin kolektif bilgi birikimi, becerileri ve diğer yetkinlikleri hakkında bilgi edinmek için, İDY, varsa detaylı beceri değerlendirmesini gözden geçirebilir ya da çalışanların performans değerlendirmelerinden veya denetim-sonrası anketlerinden elde ettiği bilgileri toplayabilir.

2.3. Performans Ölçüm Modelleri

Literatürde, insan kaynaklarını değerlendirmek ve yönetmek için geliştirilmiş birçok farklı model vardır. Alternatif Sıralama Yöntemi, Adam Adama Kıyaslama Yöntemi, Grafik Değerlendirme Ölçekleri Yöntemi, Kritik Olay Değerlendirmesi Yöntemi, Kompozisyon (Essay) Yöntemi, Doğrudan İndeks Yöntemi, 360 Derece Performans Değerlendirme Yöntemi, Öz değerlendirme Yöntemi, Yerde İnceleme ve Gözlem Yöntemi kullanılan modellerden bazılarıdır. Bazı modeller belirli mesleklere uygulanan bağımsız modellerdir; örneğin, öğretmenlerin kalitesini değerlendiren modeller gibi (Oblak, and Jereb, 2007). Başka bir model grubu içinde, kişilerin iş performansını etkileyen davranışları ölçmeye yönelik taksonomiler geliştirilmiştir (Carpenter v.dğr., 2005). Harris (1994), puanlama sisteminin performans üzerindeki etkisini tanımlamıştır. Her kurumun kullandığı yöntem, o organizasyonun kültürüne ve gereksinimlerine bağlı olarak farklılıklar gösterebilir (Palmer, 1993, s. 52). Bu çalışmada grafik değerlendirme ölçekleri yöntemi temel alınmıştır.

2.3.1. Grafik Değerlendirme Ölçekleri Yöntemi

En eski ve en çok kullanılan performans değerlendirme yöntemidir. Değerlendirmeciye, değerlendirmesini yapacağı her ast için birer form verilir. Değerlendi-

rici formda yer alan kriterlere göre değerlendirmesini yapar (Aldemir v.dğr., 2004, s. 305). Grafik değerlendirme ölçekleri yöntemi, belirli bir işin başarı ile yürütülmesi bakımından en önemli görülen niteliklerin bir ölçek üzerinde, en kötünden en iyiye veya en iyiden en kötüye doğru derecelenmesi esasına dayanır (Bingöl, 1996, s. 225).

Bu ölçekler, ölçtükleri performans boyutlarına göre değişiklik göstermektedir. Grafik derecelendirme ölçekleri geliştirilirken ilk önce iş analizi yoluyla önemli bulunan performans boyutlarında, işin kalitesi, işin miktarı, iş bilgisi, işe devam, disiplin veya kişilik özellikleri, güvenilirlik, çalışkanlık, iletişim, dürüstlük biçiminde belirlenir ve daha sonra boyutlar kendi içinde “yetersiz” “yeterli”, ve “mükemmel” gibi bir derecelendirmeyle belirtilir. Değerleyiciler, ölçekte belirlenen boyutlar açısından işgörenin nitelik ve davranışlarının hangi derece içine girdiğini saptayarak değerlendirmeyi yapar. Ayrıca her derecenin bir puan değeri bulunduğundan, değerlendirme sonucu işaretlenen derece puanlarının toplanmasıyla başarı puanı bulunur (Helvacı, 2002, s. 163).

Grafik değerlendirme ölçekleri iş performansı hakkında değerlendirmeler yaparak, terfi, tayin, teşvik primi gibi yönetsel kararların süratli bir şekilde alınmasını sağlar. Bu yöntemde eksik yönler ise performansla ilgili yapıcı katkıları ve derinlemesine değerlendirmeyi içermemesi, değerlendiricinin yargılarına bağlı kalınması olarak ifade edilmiştir (Palmer, 1993, s. 41).

Performans değerlendirmenin iki temel amacı vardır. Bunlardan ilki personelin bilgi edinmektir. Bu bilgi yönetsel kararların alınmasında etkili olacaktır. İkinci amaç ise personele geri beslemenin yapılarak gelişiminin sağlanmasıdır (Palmer, 1993, s. 9).

3. İÇ DENETÇİLERİN PERFORMANSLARININ DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK MODEL ÖNERİSİ

Kişisel performans değerlendirmesi üzerine yapılan çalışmaların kapsamlı bir literatürü olmasına rağmen, iç denetçi performansını değerlendirecek uygulanabilir bir model Türkçe yazında bulunamamıştır. Böyle

bir modelin, kişisel ve mesleki hedefleri olan geniş bir yetkinlik, bilgi ve tecrübe sahibi olma ile karakterize edilen iç denetçiler içinde düşünülmesi gerekir.

Gerçekleştirilen iç denetimlere yönelik değerlendirmeler, gelecekte yapılacak denetimlerin daha kaliteli olması ve iç denetçi gelişimini sağlamak için son derece önemlidir. Her iç denetçinin performansı kurum kültürüne uygun olarak değişen periyotlarda ölçülmelidir. Değerlendirme iç denetçilerin güçlü ve zayıf yönleri ile geliştirilmesi gereken alanları ortaya koymalı, kendilerini geliştirme fırsatı yaratmalıdır. Ayrıca değerlendirme; terfi, ödül, ceza veya sertifika derecelendirmesi için de bir referans olacaktır.

İç denetçilerin performans değerlendirmesindeki performans faktörleri; kişisel özellikler, teknik bilgi ve donanım, denetim uygulama becerileri, yönetim becerileri, iletişim becerileri ve talimatları uygulama olarak sıralanabilir. Değerlendirme kapsamına dürüstlük, yetkinlik, profesyonel özen, titizlik, objektiflik, bağımsızlık, tarafsızlık, kalite, sürekli gelişim, etkili iletişim, öngörü, proaktiflik gibi kişisel özellikler de dâhil edilmelidir. Bu model ve modeldeki tüm kriterler konuyla ilgili yabancı yazındaki makalelerden esinlenerek tamamen iç denetim tecrübesi çerçevesinde oluşturulmuştur.

İç denetçilerin değerlendirilmesinin denetim programındaki prosedürlere uygun olarak planlanması, oluşturulması ve kaydedilmesi gerekir ve böylece değerlendirmenin nesneliği, tutarlılığı ve dürüstlüğü kanıtlanır. Değerlendirme süreci, denetçilerin becerilerinin daha fazla iyileştirilmesine yönelik olmalıdır. İç denetçilerin değerlendirmesi **iki aşamalıdır**:

- *Her bir denetim sonunda değerlendirme*: Bu aşamada o denetimle ilgili kriterlere uyuma yönelik değerlendirme yapılarak bir sonraki denetimde bu hususlara dikkat edip etmediğinin alt yapısı hazırlanır.
- *Yıl sonunda genel değerlendirme*: Her denetim sonunda yapılan denetimler konsolide edilerek denetçilerin performansı incelenir ve böylece denetçilerin bilgi ve becerilerini geliştirip geliştirmedikleri tespit edilir. Kişisel özellikler de bu değerlendirmede dikkate alınır.

Gerek yıl sonu gerekse de her denetim sonrası yapılan performans değerlendirmeleri iç denetçilerle pay-

laşılır ve gerekli geri beslemeyi yapması sağlanır. Tek taraflı yapılan değerlendirmelerin hiçbir geliştirici etkisi yoktur. Her bölümde yer alan sorular denetim gözetim sorumlusu tarafından her bir iç denetçi için ayrı ayrı cevaplandırılır, kendileriyle ve iç denetim birim başkanı ile paylaşılır. Denetim birim başkanı denetim gözetim sorumlusunun her bir iç denetçi için oluşturduğu cevaplara aynen katılabilir ya da kendisi ayrı bir değerlendirmede bulunabilir. Birim başkanı denetim gözetim sorumluları için de ayrıca bu değerlendirmeleri yapar.

Her denetim sonrasında yapılan değerlendirmeler yıl sonu yapılacak değerlendirmeler için bir alt yapı oluşturur. İç denetçinin ve denetim gözetim sorumlularının değerlendirilmesi 5'li ölçek üzerinden (1- Geliştirilmeli 2- Normal 3- İyi 4- Çok İyi 5- Örnek Seviyede) iç denetim birimi başkanı (İBB) ve denetim gözetim sorumlusu (DGS) tarafından yapılır. Tüm sorular eşit ağırlıkta değerlendirilir ve 1 en düşük notu 5 en yüksek notu temsil eder. Sorulara verilen tüm cevapların aritmetik ortalaması alınarak söz konusu denetim görevi için bir değerlendirme notuna ulaşılır. Birim başkanı ve DGS'nin değerlendirmeleri farklı ise bu notlarında aritmetik ortalaması alınır. Yıl sonunda yapılan değerlendirmelerde her bir denetim eşit ağırlıkta olacak şekilde bu denetim sonu notlarının aritmetik ortalamasının %70'i ile yıllık performans değerlendirmesi aritmetik ortalamasının %30'unun toplamı o denetçinin yıllık genel performans değerlendirme puanını oluşturur. Kusuratlara tam sayıya yuvarlanarak değerlendirme yapılır. Örneğin bu yıl sonu toplam 4, 52 ise bu 5 olarak 4,48 ise 4 olarak değerlendirilir. 5 puanlı bir derecelendirme sisteminde 1 puan söz konusu iç denetçinin performansının beklenenin çok altında olduğunu, 3 puan beklenen seviyede olduğunu, 5 puan ise beklenen seviyenin çok üzerinde olduğunu ifade eder. 1 ve 5 puanların verilmesi durumlarında bu notun neden verildiğini kanıtlayacak yazılı belge zorunlu olmalıdır. Tablo 1'de örnek bir iç denetçi Tablo 2'de örnek bir denetim gözetim sorumlusu değerlendirme formuna yer verilmiştir. Denetim sonrası yapılacak bu performans değerlendirmelerinin psikolojik ve teknik avantaj ve dezavantajları göz önünde tutulmalıdır. Performans değerlendirmelerinde yer alacak bölümler:

1. Bölüm: Denetim gereksinimlerinin karşılanması için gerekli kişisel özelliklerin tanımlanması.

Bu adımda IIA'nın belirlediği Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesinde yer alan "İç Denetimde Mesleki Uygulamalar için Ana Prensipler" madde başlıklarının bir kısmı uyarlanarak kullanılmıştır. Uyarlanan madde başlıkları: Dürüstlük, yetkinlik, profesyonel özen, titizlik, objektiflik, bağımsızlık, tarafsızlık, kalite, sürekli gelişim, etkili iletişim, öngörü, proaktifliktir. Bu bölüm sadece yılsonu değerlendirmesinde doldurulur.

2. Bölüm: Teknik bilgi ve donanımın tanımlanması.

Bu adımda İç denetim ile ilgili, çalışılan kurumun tabii olduğu, denetim konusu ile ilgili mevzuatın bilinmesine ve iç denetime yönelik yapılan kurum içi ve kurum dışı çalışmalara katkıda bulunma ya da makale yazmaya yönelik başlıklar kullanılmıştır.

3. Bölüm: Denetim uygulama becerilerinin tanımlanması.

Bu adımda o dönemde icra edilen iç denetim konusuna yönelik ön çalışmadan denetim raporunun hazırlanması ve yayımlanmasına kadar olan sürecin hedeflendiği gibi gerçekleşip gerçekleşmediğine yönelik başlıklar kullanılmıştır.

4. Bölüm: Denetim yönetimi becerilerinin tanımlanması.

Bu adımda saha çalışmasında denetlenen birimleri yönlendirebilmeye, etkin bir şekilde iletişim ve müzakere yapabilmeye ve disiplinli çalışabilmeye yönelik başlıklar kullanılmıştır.

5. Bölüm: İletişim becerilerinin tanımlanması.

Bu adımda denetlenenlerle, ekip içi ve denetim gözetim sorumlusu ile uyumlu çalışabilmeye yönelik başlıklar kullanılmıştır.

6. Bölüm: Bireysel değerlendirmenin yapılması.

Bu adımda performansı değerlendirilen iç denetçiyle yukarıda bahsedilen hususlar paylaşılarak, kendisini geliştirmesi ya da eğitimini alması gereken alanlar tespit edilir.

Performans değerlendirmeleri sadece icra edilmekte olan iç denetim faaliyetine yönelik ve o faaliyet ile ilgili olur. Denetim Gözetim Sorumlusu olarak görevlendirilen iç denetçi tarafından her bir iç denetçi için ayrı

ayrı, tarafsız, adil ve yeterli bir değerlendirme yapılıır. Beklenen düzeyin altında/üstünde performans gösteren iç denetçilerin farklılıkları da değerlendirmeye yansıtılır ve “Bireysel Değerlendirme Konuları” bölümünde açıklanır. Gerektiğinde yapılan değerlendirmeyi kanıtlayacak bilgi/belgeler formlara eklenir ve İç Denetim Birimi Başkanına iletilir. İç Denetim Birimi Başkanı, değerlendirmeleri inceledikten sonra kendi değerlendirmesini yapar ve bu değerlendirmeler ilgili iç denetçi ile paylaşılır. Değerlendirilen iç denetçide kendi görüşünü belirterek bu kayıt altına alınır.

Denetim Gözetim Sorumlusu olarak görevlendirilen iç denetçinin performans değerlendirmesi İç Denetim Birimi Başkanı tarafından yapılır ve benzer yol izlenir (Tablo 2). Bu değerlendirmede iç denetçi değerlendirmesinden farklı olarak “denetim birimi yöneticilik becerileri” adı altında ilave bir bölüm daha vardır. Bu bölümde liderlik yapabilme, motive edebilme, teknik ve idari yardım sağlama ve birim başkanlığına hazır

olmaya, üst yöneticilerle iletişim kurabilmeyi değerlendirmeye yönelik sorular vardır.

Değerlendirmede; ilgili tüm iç denetim mevzuatına aynen uyan, faaliyetlerini tam zamanında tamamlayan, kendinden beklenen görevleri beklediği gibi yerine getiren, asgari nitelikleri taşıyan bir iç denetçinin alması gereken puan”3” olur. Denetim testlerinin zamanında ve gerektiği gibi gerçekleştirilememesi, gerçekleştirilemeyen/etkin bir şekilde uygulanamayan testlerin olması, bu testlerin Denetim Gözetim Sorumlusunun yönlendirmesi ile tamamlanması gibi durumlarda “Çalışma planı ve görev iş programını gerektiği gibi gerçekleştirebilme becerisi” puanı 3’ün altına iner. Söz konusu testlerin planlanandan daha etkin, detaylı ve geniş kapsamlı bir şekilde gerçekleştirilmesi halinde puan 3’ün üzerine çıkar. Değerlendirme puanlarının beklenenden yüksek/düşük verilmesi halinde (1 ve 5 puan için) bunun nedenleri dokümanite edilir.

Tablo 1. İç Denetçi Performans Değerlendirme Formu Örneği

Değerlendirilenin Adı Soyadı:			
Değerlendirilenin Unvanı:			
Değerlendirme Tarihi:			
DEĞERLENDİRME KRİTERİ		DEĞERLENDİRME PUANI (1-5) 1- Geliştirilmeli 2- Normal 3- İyi 4- Çok İyi 5- Örnek Seviyede	AÇIKLAMALAR
A. KİŞİSEL ÖZELLİKLER (BİRİNCİ BÖLÜM) BU BÖLÜM SADECE YIL SONU DEĞERLENDİRMESİNDE DOLDURULACAKTIR.			
1.	Dürüstlük, güvenilirlik		
2.	Profesyonel özen gösterebilme		
3.	Titizlik ve çalışkanlık		
4.	Objektiflik		
5.	Bağımsızlık, tarafsızlık		
6.	Grup çalışmasına yatkın, uyumlu olabilme		
7.	Öngörülü		
8.	Kararlı ve tutarlı olabilme		
9.	Talimatları yerine getirme ve kurallara uyum.		

B. TEKNİK BİLGİ VE DONANIM (İKİNCİ BÖLÜM)			
TAM NOT ALMAYAN PERSONELE EKSİK OLAN HUSUSLAR TEBLİĞ EDİLEREK PLANLI OLARAK KENDİSİNİ GELİŞTİRMESİ SAĞLANACAKTIR.			
10.	İç denetim standartlarını bilme ve uygulama becerisi		İç Denetçi tarafından hazırlanan Rapor'un incelenmesi
11.	Kendi unvanına yönelik iş tanımı da dahil olmak üzere iç denetim yönetmeliği, iç denetim rehberleri ve iç denetim birimini ilgilendiren diğer düzenlemeleri bilme ve çalışmalarında uygulayabilme becerisi		
12.	Yaptığı denetim/danışmanlık kapsamında kurumun ana politikalarını, göreve yönelik prosedürleri ve diğer önemli kurum içi mevzuat ve düzenlemeleri bilme ve çalışmalarında uygulayabilme becerisi		
13.	İç denetime yönelik yapılan kurum içi ve kurum dışı çalışmalara katkıda bulunma		
14.	Ulusal/uluslararası hakemli/hakemsiz dergilerde ve kurum içinde yayımlanan basılı yayımda iç denetime yönelik makale/yazı yayınlama becerisi		
C. DENETİM UYGULAMA BECERİLERİ (ÜÇÜNCÜ BÖLÜM)			
15.	Görev Süre Planına uyum		
16.	Denetim için gerekli ön incelemeleri öngörülen kalitede yapabilme becerisi		*İlgili birim/kişiler ile mülakat *Denetim konusuna yönelik mevzuat/ yayınlara incelenmesi *Kurum içi ve kurum dışı paydaşların belirlenmesi, * Denetlenen birimden alınan bilgi ve belgelerin incelenmesi
17.	Risk ve kontrol değerlendirmesini gerektiği gibi yapabilme becerisi		
18.	Testleri uygulayabilme		
19.	Çalışma kâğıtlarını eksiksiz ve yeterli hazırlayabilme ve denetim bulgusunu destekleme becerisi.		
20.	Bulgularda yazdığı önerilerle belirlenmiş olan nedenleri karşılayabilme becerisi		
21.	Bulguların hazırlanmasında; doğruluk, tarafsızlık, açıklık, kısalık (özlülük), yapıcılık ve tamlik ilkelerine uyum becerisi		
22.	Denetim sonuçlarını yeterli denetim bulguları ile destekleme becerisi		
23.	Raporları, tam, doğru, yapıcı, zamanında ve tarafsız hazırlama becerisi		
24.	Hazırladığı önerilerle kuruma kaynak tasarrufu, arttırılan gelir miktarı ve hizmet kalitesi vb. hususları kazandırma becerisi		
25.	Eylem planlarının uygulanmasını (İzleme) takip etme ve İç denetim bulgularının izleme becerisi		

Ç. DENETİM YÖNETİMİ BECERİLERİ (DÖRDÜNCÜ BÖLÜM)			
26.	Organize olabilme ve disiplinli çalışabilme becerisi		
27.	Saha çalışmasında denetlenen birimleri yönlendirebilme becerisi		
28.	Açılış ve kapanış toplantılarını etkin bir şekilde (iletişim ve müzakere) yapabilme becerisi		
29.	Denetim bulgularına yönelik geliştirilen önerileri ilgili yöneticilerle tartışabilme becerisi		
30.	Denetim sürecinin akışı hakkında DGS yi doğru ve tam bilgi ile bilgilendirme becerisi		
D. İLETİŞİM BECERİLERİ (BEŞİNCİ BÖLÜM)			
31.	Denetim sırasında denetlenen birim yönetici ve çalışanları ile etkili bir iletişim oluşturabilme becerisi		
32.	Denetim ekibi içinde etkili bir iletişim oluşturabilme becerisi		
33.	DGS dahil olmak üzere, ve iç denetim birimi başkanı ile etkili bir iletişimi kurabilme becerisi		
34.	Etkili sunum hazırlayabilme ve bunu açık, öz ve anlaşılır bir şekilde sunabilme becerisi		
BİREYSEL DEĞERLENDİRME KONULARI (ALTINCI BÖLÜM)		BU BÖLÜMDE PUANLAMA YAPILMAYACAKTIR. Yukarıda bahsi geçen değerlendirme konuları kapsamında eksik görüldüğü değerlendirilen hususlar iç denetçi ile paylaşılacak ve kendini geliştirmesi yönünde planlama yapılacaktır.	
35.	Değerlendirilenin en kuvvetli yanları nelerdir?		
36.	Değerlendirilenin kendisini geliştirmesi gereken alanlar hangileridir?		
37.	İç denetçinin mesleki gelişimini sürdürmesi ve performansını artırması için hangi ilave deneyim ve eğitime ihtiyaçları vardır?		
38.	Gerek teknik bilgi ve donanım gerekse nitelikler yönüyle değerlendirilen bir sonraki sertifikasyon derecesine terfi ettirmeye hazır mıdır?		
DGS Değerlendirmesi:			
Değerlendirme Notu:			
Birim Başkanı Değerlendirmesi:			
Değerlendirme Notu:			
DEĞERLENDİRİLENİN GÖRÜŞÜ:			

Tablo 2. DGS Performans Değerlendirme Formu Örneği

Değerlendirilenin Adı Soyadı:			
Değerlendirilenin Unvanı:			
Değerlendirme Tarihi:			
DEĞERLENDİRME KRİTERİ		DEĞERLENDİRME PUANI (1-5) 1- Geliştirilmeli 2- Normal 3- İyi 4- Çok İyi 5- Örnek Seviyede	AÇIKLAMALAR
A. KİŞİSEL ÖZELLİKLER (BİRİNCİ BÖLÜM) BU BÖLÜM SADECE YIL SONU DEĞERLENDİRMESİNDE DOLDURULACAKTIR.			
1.	Dürüstlük, Güvenilirlik		
2.	Profesyonel özen gösterebilme		
3.	Titizlik ve çalışkanlık		
4.	Objektiflik		
5.	Bağımsızlık, tarafsızlık		
6.	Grup çalışmasına yatkın, Uyumlu olabilme		
7.	Öngörülü		
8.	Kararlı ve tutarlı olabilme		
9.	Talimatları yerine getirme ve kurallara uyum.		
B. TEKNİK BİLGİ VE DONANIM (İKİNCİ BÖLÜM) TAM NOT ALMAYAN PERSONELE EKSİK OLAN HUSUSLAR TEBLİĞ EDİLEREK PLANLI OLARAK KENDİSİNİ GELİŞTİRMESİ SAĞLANACAKTIR.			
10.	İç denetim standartlarını bilme ve uygulama becerisi		
11.	Kendi unvanına yönelik iş tanımı da dahil olmak üzere iç denetim yönetmeliği, iç denetim rehberleri ve iç denetim birimini ilgilendiren diğer düzenlemeleri bilme ve çalışmalarında uygulayabilme becerisi		
12.	Yaptığı denetim/danışmanlık kapsamında kurumun ana politikalarını, göreve yönelik prosedürleri ve diğer önemli kurum içi mevzuat ve düzenlemeleri bilme ve çalışmalarında uygulayabilme becerisi		
13.	İç denetime yönelik yapılan kurum içi ve kurum dışı çalışmalara katkıda bulunma		
14.	Ulusal/uluslararası hakemli/hakemsiz dergilerde ve kurum içinde yayımlanan basılı yayımda iç denetime yönelik makale/yazı yayımlatma becerisi		
C. DENETİM YÖNETİMİ BECERİLERİ (ÜÇÜNCÜ BÖLÜM)			
15.	Görev iş programında belirlenen denetim testlerinin denetim amaçlarının gerçekleştirilmesi için yeterli olmasını sağlama becerisi		
16.	Görev iş programında yer alan testlerin uygulanıp uygulanmadığı ve denetim sonuçlarına dayanak teşkil eden bilgilerin kayıtlı hale getirilip getirilmediğini kontrol becerisi		
17.	Uygun test tekniklerinin kullanılıp kullanılmadığını kontrol becerisi		
18.	Denetim sonucunda ortaya konulan tespit ilgili kanıtların yeterli olup olmadığını kontrol ve yetersiz ise bunlarla ilgili olarak ilave inceleme yaptırtma becerisi		
19.	Görev süre planını zamanında hazırlama becerisi		

20.	İcra edilen faaliyetlerin süre planına uygunluğunu takip ve düzeltme becerisi		
21.	Çalışma planında mevcut testlere ilişkin zamanında görevlendirme yapma becerisi		
22.	Denetim ekibi ile birlikte denetim bulgularına yönelik önerileri değerlendirme		
23.	Çalışma kağıtlarını(bulgu formları dahil) eksiksiz ve yeterli kontrol edebilme becerisi		
24.	Açılış, Kapanış toplantı yazıları gibi bildirimleri zamanında ve doğru yazabilme becerisi		
25.	Raporları, zamanında, tam, doğru, yapıcı ve tarafsız hazırlandığının kontrolü becerisi		
26.	Tüm verilerin zamanında İÇDEN e girilmesini sağlama becerisi		
27.	Eylem planlarının uygulanmasını (İzleme) takip etme ve İç denetim bulgularının izleme becerisi		
28.	Organize etme ve disiplinli çalıştırabilme becerisi		
D. İLETİŞİM BECERİLERİ (DÖRDÜNCÜ BÖLÜM)			
29.	Denetim sırasında denetlenen birim yönetici ve çalışanları ile etkili bir iletişim oluşturabilme becerisi		
30.	Denetim ekibi içinde etkili bir iletişim oluşturabilme becerisi		
31.	İç denetim birimi başkanı ile etkili bir iletişimi kurabilme becerisi		
E. LİDERLİK VE YÖNETİCİLİK BECERİLERİ (BEŞİNCİ BÖLÜM)			
32.	Ekibini ve etrafındakileri motive edebilme becerisi		
33.	Kısa zamanda doğru karar alabilme ve uygulayabilme becerisi		
34.	Ast ve üstlerinin beğeni ve takdirini kazanabilme becerisi		
35.	Görevli iç denetçilerin ihtiyaç duyduğu teknik ve idari desteği sağlayabilme becerisi		
36.	Üst yönetici ve üst düzey yöneticiler ile iletişim kurabilme becerisi		
BİREYSEL DEĞERLENDİRME KONULARI (ALTINCI BÖLÜM)		BU BÖLÜMDE PUANLAMA YAPILMAYACAKTIR. Yukarıda bahsi geçen değerlendirme konuları kapsamında eksik görüldüğü değerlendirilen hususlar iç denetçi ile paylaşılacak ve kendini geliştirmesi yönünde planlama yapılacaktır.	
37.	Değerlendirilenin en kuvvetli yanları nelerdir?		
38.	Değerlendirilenin kendisini geliştirmesi gereken alanlar hangileridir?		
39.	DGS'nin mesleki gelişimini sürdürmesi ve performansını artırması için hangi ilave deneyim ve eğitime ihtiyaçları vardır?		
40.	Gerek teknik bilgi ve donanım gerekse nitelikler yönüyle değerlendirilen bir sonraki göreve terfi ettirilmeye hazır mıdır?		
Birim Başkanı Değerlendirmesi:			
Değerlendirme Notu:			
DEĞERLENDİRİLENİN GÖRÜŞÜ:			

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bu çalışmanın amacı, iç denetçilerin performansının nasıl ölçülebileceğine ilişkin bir model önerisi sunarak literatüre katkı sağlamaktır. Bu çalışma sonucunda iç denetçilerin performansını ölçmeye yönelik çeşitli kriterleri içeren bir model ortaya koyulmuştur.

Çalışanların yenilikleri takip etmeleri, kendilerini geliştirmeleri ve kaliteli hizmet sunabilmeleri açısından performansları değerlendirilmelidir. Bu kapsamda iç denetçiler için değer yaratma konusundaki çalışmalarının ölçümü ve hedeflerini ne ölçüde gerçekleştirdiklerinin tespiti için metotların bulunması önemli bir konudur. Bu çalışma ile iç denetçi performansını ölçmeye yönelik çeşitli kriterleri içeren bir model ortaya koyulmuştur.

Bu modeli kullanarak iç denetçilerin, tespit edilen kriterlere göre performansları ölçülebilecek ve geliştirilmesi gereken alanlara ağırlık verilebilecektir. Ancak bu gösterge ve kriterlerin her kurumunun örgüt kültürü ve yönetsel amaçlarına göre revize edilmesi gerekebileceği de bir gerçektir. Bu çalışma, iç denetçilerin etkililiğini, etkinliğini artırma ve geliştirilmesi gereken yanlarını ortaya koyması ve karar alma süreçlerini iyileştirmesi gibi nedenlerle önemli katkılar sunmaktadır.

Bu çalışma sonuçlarının, performansın gelişimi ve hesap verme konusunda sorumluluk üstlenen iç denetçilerin kendi performanslarının ölçümünü ele alan ulusal yazındaki ilk çalışma olması sebebiyle yazına katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir. Gelecekte yapılacak çalışmalarda, iç denetçilerin performanslarının ölçülmesine yönelik farklı modellerin kullanılmasının veya bu modele ilave performans kriterlerinin tespitinin alana katkı sağlayacağı, daha gerçekçi ve objektif performans ölçümlerine fırsat sağlayacağı değerlendirilmektedir.

İç denetçilerin değerlendirilmesi, denetçinin kendini geliştirmesi, ödüllendirilmesi ya da başarısızlığının kanıtlanması için önemlidir. İç denetçilerin etkinlik değerlendirmesi için çeşitli modeller olabilir. Bu makalede örnek bir model geliştirilmiştir. Her model gibi bu model de yaşayan bir organizma gibi gelişmeye ve değişmeye açıktır. Her kurum kendisine en uygun performans değerlendirme modeli geliştirebilir, bu modelde istediği kriterleri seçebilir, yılda bir ya da her denetim sonunda ölçüm yapılabilir veya bu de-

ğerlendirmeleri istediği ağırlıkta tespit edebilir. İç denetçilik mesleğinin başındakiler için teknik bilgi beceriye ve denetimi uygulamaya yönelik kriterler daha önemli iken, sertifika derecesi yükseldikçe liderlik ve yöneticiliğe yönelik kriterler daha fazla ağırlık kazanabilir. Nitekim DGS'yi ölçen kriterler bu modelde de farklılaştırılmıştır.

Performans değerlendirmesi iç denetçiler için önemlidir. Meslek hayatının ilk yıllarındaki iç denetçiler kendini geliştirmek, eksik yönlerini bilip bunu telafi etmek isteyeceklerdir. Bu nedenle şeffaf, tarafsız, adil ve eğitici bir değerlendirme yapılmalıdır. Değerlendirme iç denetçiyle bire bir, karşılıklı görüşme yoluyla olmalı, iç denetçinin güçlü ve zayıf yönleri kendine açıklanmalıdır. Eleştiriler yapıcı üslupla yapılmalı ve şahsi bilgilerin korunmasına özen gösterilmelidir. Tüm DGS'ler değerlendirmelerinde objektif olmalı, DGS'ler için notu bol notu kıt tartışması yapılmamalıdır. Değerlendirmelerde rutine girilmemeli yani geçmiş dönemlerde iyi not alan iç denetçiye yine iyidir diyip değerlendirme yapmadan not verilmemelidir. Performans değerlendirmesi yaparken kriterlere verilecek notlarda adaletli olunmalıdır. Örneğin zamanında denetimi bitiren iç denetçiye zamanı etkin kullanmak kriterinden düşük not verilmemelidir.

Geliştirilen bu performans değerlendirme modeli kullanılarak, denetim prosedürlerinin kapsamlı bir şekilde uygulanmasının sağlanabileceği ve uzun vadede hem iç denetçilerin performansı hem de iç denetimin performansı üzerinde olumlu bir etki oluşturabileceği değerlendirilmektedir.

Kaynakça

- Aldakhlallah, A. K. & Parante, D. H. (2002). Redesigning a square peg: total quality management performance appraisals. *Total Quality Management*, 13(1), 39-51.
- Aldemir, C., Ataoğlu, A., & Budak G. (2004). İnsan kaynakları yönetimi (5. Baskı). İzmir: Fakülteler Kitabevi.
- Bamber, E.M., Payne, E.A. & Ramsay, R.J. (2014). *The effect of alternative methods of review on auditors' accountability and performance* (Working paper). University of Georgia, University of Louisville, and University of Kentucky.
- Bayram, L. (2006). Geleneksel performans değerlendirme yöntemlerine yeni bir alternatif: 360 derece performans değerlendirme. *Sayıştay Dergisi*, 62, 47-65.

- Bingöl, D. (1996), *Personel yönetimi* (2. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Carpenter T. D., Wisecarver M. M., Deagle E. A., Mendini K. G. & Rumsey M. G. (2005). Special forces interpersonal performance assessment system. Arlington, VA: *U.S. Army Research Institute for the Behavioral and Social Sciences*.
- Emby, C. & Etherington, L.D. (1996). Performance evaluation of auditors: role perceptions of superiors and subordinates. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15(2), 99-109.
- Ghalayını, A. M. & J. S. Noble (1996). The changing basis of performance measurement. *International Journal of Operations and Production Management*, 16(8), 63-80.
- Görmen, M. (2017). Kamuda İç denetim performansının ölçümünde bir model önerisi: dengeli başarı göstergesi (DBG) yaklaşımı. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19(3), 975-997.
- Harris M. M. (1994). Rater motivation in the performance appraisal context: A theoretical framework, *Journal of Management*, 20(4), 737-756.
- Helvacı, M. A. (2002). Performans yönetimi sürecinde performans değerlendirmenin önemi. *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 35(1-2), 155-169.
- IIA (2004). Definition of Internal Auditing, *The Institute of Internal Auditors*. Altamonte Springs, FL.
- IIA (2017). International Standards for the Practice of the Profession of Internal Auditing.
- IIA (2018). International Standards for the Practice of the Profession of Internal Auditing.
- IIA (2015). Common Body Of Knowledge (CBOK). Available at: <http://www.theia.org/bookstore/product/charesteric-of-an-internal-audit-activity>.
- Kaplan, S.E. & Reckers, P.M.J. (1985). An examination of auditor performance evaluation. *Accounting Review*, 60(3), 477-487.
- Karnet I., & Rajkovic V. (2007). A computer supported multi-attribute hierarchical model for evaluating auditors' work, *M.S. thesis*. Maribor: University of Maribor, Kranj: Faculty of Organizational Sciences.
- Larkin J. M. & Schweikart J. A. (1992). A performance model for staff internal auditors: Implications for personnel management. *Mid- American Journal of Business*, 7(2), 19-24.
- Ludeman, K.(2000). How To Conduct Self Directed 360. *Training and Development*, 54(7), 44-47.
- Miller, C. L. Fedor, D. B. & Ramsay, R. J. (2006). Effects of discussion of audit reviews on auditors' motivation and performance. *Behavioral Research in Accounting*, 18(1), 135-146.
- Nehme, R. (2017). Performance evaluation of auditors: a constructive or a destructive tool of audit output. *Managerial Auditing Journal*, 32(2), 215-231.
- Oblak, I., Jereb, E. (2007). A computer-supported multi-attribute hierarchical model for supporting assessment of teachers' achievement at work. *M.S. thesis*. Maribor: University of Maribor, Faculty of Organizational Sciences.
- Pugh, D. (1991). *Organizational behaviour* (ss.7-8). Londra: Prentice Hall International (UK) Ltd.
- Palmer, J. M. (1993). Performans değerlendirmeleri. *American Management Association*, (Birinci Baskı) Rota Yayın, 9-73.
- Sawyer L. B., Dittenhofer M. A., & Scheiner J. H. (2003). *Sawyer's internal auditing*. (5th edition) The practice of modern internal auditing, Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors.
- Seol I., & Sarkis J. (2005). A multi-attribute model for internal auditor selection. *Managerial Auditing Journal*, 20(8/9), 876-892.
- Thomas Archie R. (2008). *Essentials: An internal audit operations manual*. IIA Research Foundation.

TÜRKİYE’DE ÜNİVERSİTE YÖNETİMİNİN PERFORMANS SAYDAMLIĞININ SAĞLANMASINDA DENETİM UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

(EVALUATION OF AUDITING PRACTICES IN PERFORMANCE
MANAGEMENT IN ENSURING TRANSPARENCY IN UNIVERSITY
ADMINISTRATION FOR TURKEY)

Adem YAMAN*

ÖZ

Global ölçekte yaşanan değişim ve gelişim toplumsal etkileşimi ve beraberinde kurumlardaki değişimi de zorunlu kılmaktadır. Dünya genelinde en yaygın ağa sahip olan üniversitelerde küresel etkileşimin daha hızlı olduğu ve ekosistemin bu durumu daha da ivme kazandırdığı tartışma götürmez bir durumdur. Türkiye’deki üniversitelerin uluslararasılaşma iddiası ve diğer ülkelerdeki yükseköğretim kurumlarında gözlenen faaliyetler kurumsal yönetim modellerini değiştirmeye zorlamakta ve hatta katma değer odaklı yönetim modellerini kurmaya mecbur bırakmaktadır. Bu durum, üniversitelerde performans odaklı yönetim sistemlerinin tesis edilmesi ile stratejik hedef temelinde yönetim planlamalarının yapılması yönündeki yoğun tartışmalara neden olmaktadır. Çalışmamızda literatür taraması, yazılı-görsel kaynaklar incelenmiş

ve gözlem yöntemine ağırlık verilerek üniversitelerde performans yönetiminin önemi ve iyi bir performans yönetim modelinin tesisi ve uygulanabilmesine yönelik denetim faaliyetlerinin etkisine ilişkin bilgiler verilmesi amaçlanmıştır. Üniversitelerin performans odaklı yönetim modellerinin başarılı uygulanabilmesine yönelik kurum içi ve kurum dışı denetim-inceleme faaliyetlerinin olası sonuçları üzerinden bazı saptama ve değerlendirmelere yer verilerek güncel tartışmalara değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Üniversitelerde Performans Odaklı Yönetim, Performans Saydamlığı, Denetim, İç Denetim.

JEL Kodları: H83, G34, M14, M41.

ABSTRACT

Global change and development necessitates social interaction as well as changes in institutions. It is beyond doubt that the global interaction is faster and the ecosystem accelerates this situation in the universities with the most widespread network around the world. The activities observed in the internationalization of universities and other countries claim higher education institutions in Turkey do not have to establish is forcing a change in corporate governance models and even add value oriented management models. This situation leads to intensive discussions about the establishment of performance-oriented management systems in universities and management planning on the basis of strategic target. In our study, literature review, written-visual resources were examined and the importance of per-

formance management in universities and the effect of audit activities on the establishment and implementation of a good performance management model were emphasized by focusing on observation method. The current discussions on the possible results of the internal and external audit-review activities aimed at the successful implementation of the performance-oriented management models of the universities were discussed and some discussions were made.

Keywords: Performance Oriented Management in Universities, Performance Transparency, Audit, Internal Audit.

JEL Classification: H83, G34, M14, M41.

* Dr. Öğr. Üyesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, E. Bakanlık Müfettişi ve İç Denetçi, Çanakkale, Orcid Id: 0000-0002-3065-5329, ademyaman@gmail.com Yazı Gönderim Tarihi: 02.09.2019, Yazı Kabul Tarihi: 13.09.2019.

1. GİRİŞ

Türkiye’de sayıları 210¹ civarında olan ve büyük çoğunluğu kamu kurumu (kamu tüzel kişiliği) niteliğinde olan üniversitelerin performans saydamlığının sağlanabilmesi beklenen bir olgudur. Üniversite kurumlarının yönetsel kararlarının kamuoyu ve paydaşları tarafından sağlıklı değerlendirilebilmesi ile doğru-adil bir algının tesis için yönetimde performans odaklı denetimin tesis edilmesi önemli bir aşama konumundadır. Kurumsal düzeyde tesis edilecek bir performans denetim mekanizması sonucunda; hedeflenen / gerçekleşen kamu hizmet miktarının, nitelik ve maliyet boyutları ve bu boyutlardaki değişkenler somut ve anlaşılır olarak ortaya çıkacak, bu durum kamuoyu, paydaşlar ve uluslararası tüm birimler tarafından da izlenebilecektir. Üniversiteler kurum içi ve kurum dışı olmak üzere birçok denetim birimi tarafından denetlenmekte ve incelenmektedir. Yapılan bu denetleme-inceleme faaliyetlerinin üniversitelerin performans odaklı yönetim sisteminin tesisinde nasıl bir etki oluşturduğu ve denetim faaliyetlerinin sonuçları üzerinden bazı saptama ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

2. ÜNİVERSİTELERDE KURUMSAL YAPI VE İŞLEYİŞ

Kurumların/kuruluşların toplumsal yaşama ilişkin ihtiyaç duyulan bilgi kullanımı büyük ölçüde kendi toplumsal nitelikleri ve özellikle kurumsal kültürü ile yakından ilgili olduğu düşünülmektedir. Özellikle kurumsal hafızanın oluşumunda izlenen sistematik süreç, kurumsal üyelerin eğitilmesi ve gerekli koordinasyonun sağlanması bakımından önemli olduğu belirtilmektedir (Etzioni, 1964). Üniversitelerin bölgesel potansiyelleri de göz önüne alındığında örgütsel etkinliğin sağlanması, iş barışı ve memnuniyetlerinin sağlanması bakımından yükseköğretim kurumlarının örgütsel değişimi ve yenileşme sürecindeki adaptasyonu bu durumda ihmal edilmemesi gerekmektedir (Özdemir, 2013; Aypay ve Bektaş, 2010).

Üniversitelerin çok yönlü bir çevresel etkileşim içinde olduğu düşünüldüğünde üniversite kurumlarının temelde üç esasa göre hizmet ürettikleri bilinmekte-

dir (Marangoz, 2004; Wissema, 2009); bilgi sağlamak, eğitim ve öğretim yapmak ve toplumsal ihtiyaç ve beklentilere uygun teknolojik hizmetler üretebilmektir. 19. yüzyıldan bu yana üniversitelerin basit düzeyde dört kategorik yapıda ele alındığı görülmektedir (Tekeli, 2003; Wissema, 2009);

1. Kilise Merkezli Üniversite Modeli (Napolyon Bonoparte Üniversite de France); eğitim-öğretimin bir kamu hizmeti olarak görülmesi ile devlet tarafından kilise ile ilişkilendirilerek sürdürülmesi hedeflenmiştir. Bunun ilk örneği 1806 yılında kurulan “Université de France” olmuştur.
2. Ulus-Devlet Üniversite Modeli (Wilhelm Von Humboldt Araştırma Üniversitesi); bu üniversite anlayışı, 17. yüzyılda ruhban sınıfından ayrılmış fakat seçkin zümrelerin yoğunlaştığı model olarak bilinmektedir. Model üniversitelerde mali denetim ve izleme üniversiteden bağımsız birimlerce yapılmaktadır. Fakat üniversite kurumunun mali denetimi dışında plan ve müfredat denetimi öngörülmemiştir.
3. Kitlesele Eğitim Üniversiteleri; İkinci Dünya Savaşı sonrasında ulusların kitlesele yükseköğretim talebinin karşılanması ve mesleki uzman yetiştirilmesi amacıyla yönelik oluşturulmuş üniversitelerdir. İhtiyaç duyulan mesleki uzmanlaşmanın sağlanmasına öncelik verilmiştir.
4. Bilim ve Teknoloji Üniversiteleri Modeli (Amerikan Modeli); günümüzde daha yaygın olan, daha organize ve modern bir yapı olarak oluşturulan modeldir. Üniversite yönetimi, akademik kurullar ve finansman yönetimi ayrı birimler olarak tesis edilmiştir. Belirtilen üniversite modelinde kurumsal akreditasyon ve insan kaynaklarının performans esaslı yönetimi, takibi ve kalitesi önemsenmektedir.

Üniversite algısındaki değişim Wissema’ya (2009) göre şöyle açıklanabilir; uluslararası düzeyde finansman arayışları, gelecek için rekabet gücünün sürdürülebilmesi, ulusal hükümet politikalarındaki değişim, disiplinler arası araştırmalar, öğrenci sayı-

1) Türkiye’de 2019-Ağustos itibarıyla 207 üniversite bulunmaktadır.

larındaki büyük artış ve kamu kurumlarınca kurulan araştırma kuruluşlarıdır. Bu değişim sürecini sağlıklı ve başarılı yürütmek isteyen birçok toplum ve hatta devletler, dünya genelinde ön planda olduğu inanılan / bilinen Harvard, Standford, MIT, Cambridge vb. üniversiteleri sürekli izlemektedir. Belirtilen üniversitelerde en önemli ortak özelliklerden bir tanesi de dünyanın birçok yerinden öğrenci-araştırmacıların ilgisini çekebilmesi, zengin araştırma imkânları sunması ve çeşitli endüstriyel kuruluşlar ile ortak çalışmalar yürütmeleridir. Diğer bir anlatımla uluslararası süreçte üniversitelere verilen itibar büyük ölçüde üretilen bilginin kalitesi, etkisi ve ekonomiye olan katkısı ile yakından ilgilidir.

Türkiye’de yükseköğretim kurumlarının yönetiminin belirlendiği 2547 sayılı Kanuna göre yükseköğretim; “Yükseköğretim Kurulu”, “Yükseköğretim Denetleme Kurulu” ve “Üniversitelerarası Kurul” üst kurullar olarak belirlenmiştir. 2547 sayılı Kanun ile üniversitelerin yönetim organları icranın başı olarak “Rektör”, rektöre yardımcı olması ve yine rektör başkanlığında karar alan “Üniversite Yönetim Kurulu” ile “Senato” olarak belirlenmiştir. Rektör dışında sayılan bu organlar, icrai değil daha çok danışma ve yürütmeye yardımcı organ niteliğindedirler. Üniversite bünyesinde doğrudan rektöre bağlı “İç Denetim Birimi” bulunmaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) hükümleri bağlamında ve üst yönetici/rektörün emir ve onayı ile iç denetim, denetim ve inceleme faaliyeti yürütmektedirler. Türk kamu üniversitelerinde, kurumsal büyüklük ile orantılı olarak iç denetçi kadrosu normu bulunmaktadır. Ancak çoğunluk kamu üniversitelerinde 3 adet iç denetçi norm kadrosu tanımlanmıştır. Büyük ölçüde de üniversitelerin iç denetçi atanmış olduğu İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve ilgili üniversite web sayfalarından anlaşılmaktadır. İç denetim birimleri dışında üniversitelerde kurumsal bir denetim birimi ya da denetim organı bulunmamaktadır.

3. ÜNİVERSİTELERDE PERFORMANS YÖNETİMİ VE SAYDAMLIK

1980’li yıllarda somut başarı ölçümü yapabilme ve daha ikna edici pozitif değer tespiti yapabilme olarak adlandırılan performans yönetimi/ölçümü, günümüzde ise nispeten gelişim ve değişim göstermiş ve anlam olarak daha kapsamlı olarak algılanmaktadır.

Günümüzde performans yönetimi, ifadesi daha çok “*performans odaklı değerlendirme*” olarak isimlendirilmektedir. Kendi içinde objektif kriterlerin belirlendiği, etkililik ve verimlilik esasları olan sistematik bir değerlendirme mekanizması olduğu değerlendirilmektedir. Genel bir söylemle kurumsal bir kuruluşta ya da bir üniversitede performans yönetimindeki temel amacın öngörülen kurumsal amaçlara ulaşmak ve bu süreç için en sağlıklı ve objektif verileri sağlamak olmalıdır. Diğer yönden uygulanan performans yönetim sisteminin kurumsal başarısı için insan kaynağının etkinliği ve niteliği ile de yakından ilgilidir (Cansever, 2000).

Türkiye’de kamu kurumlarının performans odaklı yönetim modelinin tesis edilmesi ya da edilebilirliğine ilişkin çeşitli değerlendirme ve çalışmalar bulunmaktadır. Ancak önemli olduğu düşünülen ilk projelerden/çalışmalardan birisi 1989 yılında yayımlanan “Merkezi Hükümette Çıktı ve Performans Ölçülmesi” başlıklı çalışmadır. Performans odaklı yönetim sistemine ilişkin öneriler içeren diğer önemli bir çalışma ise Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE, mülga edilmiştir) tarafından yayımlanan “Kamu Yönetimi Araştırması Raporu” (KAYA)’dır. KAYA Raporunda performans odaklı planlama ve ölçümün kamu yönetimine olası kazanımlar sağlayacağı değerlendirilerek kamuda saydamlığı ve yönetimin hesap verebilmeyi sağlayan mekanizmaların kurulması önerilmiştir. Diğer yandan 1996-2000 yıllarına karşılık gelen “VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı”nda da KAYA Raporuna teyiden kamu sektöründe performans odaklı yönetim sisteminin kurulmasına yönelik önerilere yer verilmiştir.

Geleneksel bürokrasi ile şekillenen üniversite kurumlarındaki yönetim anlayışı, kaynakların etkin ve verimli kullanılmaması ve yeterince bilimsel katma değer üretilmemesi nedenlerine bağlı olarak kamu üniversitelerinin verimsiz olduğu yönünde yaygın değerlendirme ve eleştirilere konu edilmektedir (Gür ve Çelik, 2011; Hughes, 2014, Yaman, 2016). Yükseköğretim talebinin artması, yükseköğretim kurumlarının yeniden yapılandırılması gerektiği, üniversite yöneticilerinin mevcut görev ve sorumluluklarının da yeniden belirlenerek, saydam ve hesap verebilir bir düzleme taşınmasını gerektirmektedir.

Amerika’da bazı eyaletlerdeki üniversitelerde uygulanan “Sorumluluk Merkezli Yönetim (SMY)” olarak

adlandırılan bir yönetim modeli uygulanmaktadır. Bu modelde tüm birimlerin hizmet sunumuna ilişkin maliyet ve gelirlerin tespitine yönelik bir öngörüü temelinde bir uygulamadır. Belirlenen bir planlama dahilinde var olan bir mali kaynağın rasyonel bir şekilde yönetilmesi, kaynakların etkin ve ekonomik kullanımına ilişkin önceliklendirme yapılması, yetki-sorumluluk tespiti ile hesapverebilir mekanizmasının kurulması esasına dayanmaktadır (Çekiç, 2015). Ölçülemeyen, somut göstergelerle izah edilemeyen herhangi bir faaliyetin ya da olgunun değerlendirilmesi, geliştirilmesi veya önerilere konu edilmesi pek olası değildir (Usta, 2010).

5018 sayılı Kanun ile modern yönetim esasları benimsenmiş ve daha da önemlisi hesap verme ve yönetim sorumluluğunun tesis edilmesi amaçlanmıştır. O nedenle de kurumların yetkili kılınan üst yöneticileri, yönetim ve hesap verme sorumlulukları bulunduğu hükme bağlanmıştır. Üniversitelerdeki üst yönetici rektördür. Rektör, harcama yetkisini astlarına devredebilir, ancak bu devir rektörün sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kapsamında üniversitelerde harcama birimleri ve harcama yetkilileri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Performans saydamlığı; mal ya da hizmet sunum sürecinde etkinliğin sağlanması ve bu süreçteki izlenen adımların şeffaf bir usul ve yöntem ile ilgililere veya lüzum üzerine kamuoyuna duyurulması olarak ifade etmek mümkündür. Üretim ya da değerlendirme sürecine tabi tutulan mal veya hizmet işlemlerinin katlanılan en az maliyet unsuruna karşılık çıktı miktar ve nitelikteki çoğunluğun sağlanması sürecinde olası şüphelerin ortadan kaldırılması olarak tanımlanabilir. Diğer bir anlatımla minimum girdi ile maksimum katma değer sağlanması işlemlerinin değerlendirilebilmesi için gerekli bilginin sunulması ve paylaşılabilesidir (Atiyas ve Sayın, 2000).

Performans saydamlığının sağlanmasında verimlilik, etkinlik ve tutumluluk (VET) unsurlarının göz önünde tutulması kaçınılmaz bir zorunluluktur. İşlemlerin yapıldığı bir kurum ya da üniversitenin paydaşları ve kamuoyunca da değerlendirileceği üzere katlanılan maliyetlerin sınırlı tutularak elde edilen maksimum çıktının sağlanması ilgili kurum ve üst yönetici/rektör için önemli bir başarı olarak değerlendirilecektir.

Kamuoyu ve diğer paydaşlar, kurumların stratejik plan ve faaliyet raporlarından çok ilgili mali yıl bütçe rakamlarının tutarına daha çok ilgi göstermekte olup değerlendirme ve eleştirilerini de bütçe rakam-

Üniversitelerde Harcamacı Birimler ve Harcama Yetkilileri Tablosu²

Kurum / Kuruluş	Üst Yönetici	Harcama Birimi	Harcama Yetkilisi
Üniversite Enstitü veya Birim	Rektör	Genel Sekreterlik	Genel Sekreter
		Daire Başkanlığı	Daire Başkanı
		Hukuk Müşavirliği	1. Hukuk Müşaviri
		Fakülte	Dekan
		Yüksekokul	Müdür
		Meslek Yüksekokulu	Müdür
		Enstitü	Müdür
		Hastane	Başhekim
		Merkez	Müdür
		Bölüm	Başkan
		Ana Bilim Dalı	Başkan
		Savunma Uzmanlığı	Savunma Uzmanı
Döner Sermaye İşletmesi	Müdür		

2) Tablo, yazar tarafından tasarlanmıştır.

ları üzerindeki artış miktarları ile sınırlı tutmaktadır. Mali yıl bütçe verileri yıllık düzeyde öngörüldüğünden, yıllara sari durumda olan diğer üst politika belgeleri kadar önem taşımamaktadır.

Diğer bir söylemle mali yıl bütçe rakamları mutlaka stratejik planlar, stratejik hedefler-gerçekleşmeler, kesin hesap bütçe gerçekleştirmeleri ve ilgili mali yıl bütçe uygulamalarına ilişkin denetim raporları ile birlikte değerlendirilmelidir. O nedenle de kurumların ve özellikle üniversitelerin stratejik planları, stratejik hedefleri-somut göstergeleri, kurumsal faaliyet raporları ve kesin hesap bütçe verileri, Sayıştay denetim raporları, iç denetim raporları şeffaf olarak kamuoyuna ve paydaşlara sunulması performans saydamlığının tesis bakımından ertelenemez öneme sahiptir.

4. ÜNİVERSİTELERDE YÜRÜTÜLEN DENETİM FAALİYETLERİ

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mali saydamlığın sağlanması ve kaynağı ne olursa olsun her türlü kamu kaynağının elde edilmesi, harcanması ve kullanılmasında etkin bir denetimin tesisi amacıyla kamuoyunun zamanında ve doğru bir şekilde bilgilendirilmesi öngörülmüştür. Kamu kaynaklarının kullanımında saydamlığın sağlanması için gereken unsurlar şöyle sıralanmaktadır (5018 Sayılı KMYKK, 7. Madde); “

1. Görev, yetki ve sorumlulukların açık olarak tanımlanması,
2. Hükümet politikaları, kalkınma planları, yıllık programlar, stratejik planlar ile bütçelerin hazırlanması, yetkili organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama sonuçları ile raporların kamuoyuna açık ve ulaşılabilir olması,
3. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından sağlanan teşvik ve desteklemelerin bir yılı geçmemek üzere belirli dönemler itibarıyla kamuoyuna açıklanması,
4. Kamu hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması gerekmektedir.”

Kurumların performans odaklı çalışmaları, insan kaynaklarının niteliği ile doğru orantılı olarak daha

itibarlı katma değer üretmeleri kurumların ve üniversite yöneticilerinin de başarılı-başarısız olarak yönetilip yönetilmediği noktasında önemli bir veri sağlamaktadır. Performans saydamlığı, yöneticilerin kamu kaynaklarını ne zaman, nasıl, hangi yöntem ve araçlar kullanılarak ve hangi önceliklerle kullandıklarına ilişkin başta amirlerine, kamuoyuna ve paydaşlara gerekli bilgilendirme ve izleme imkânı sağlayacaktır.

5018 sayılı Kanun, malî saydamlığın sağlanması ve izlenmesi hususundaki sorumluluğu kamu idarelerinin üst yöneticilerine vermiştir. Sürecin izlenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasına ilişkin ise temel araç olarak iç denetim ve dış denetim birimleri görevlendirilmiştir. Özellikle iç denetim birimleri, Hazine ve Maliye Bakanlığının uhdesinde bulunan İç Denetim Koordinasyon Kurulu eliyle iç uygulama prosedürleri ve sertifikasyon sağlanarak sevk ve idare edilmektedir. Dış denetim ise TBMM adına Sayıştay Başkanlığı eliyle yürütülmektedir. Belirtilen denetim birimlerinin dışında denetim hizmeti veren diğer tefiş/denetim ve rehberlik birimleri de bulunmaktadır.

4.1. Kurum Dışı Denetim

Üniversite kurumu dışında organizasyonu olmakla birlikte kuruluş mevzuatı ya da daha üst bir hukuksal normdan alınan yetki ve sorumluluk ile üniversiteler üzerinde doğrudan veya dolaylı denetim-inceleme görevi olan denetim birimleri kısaca aşağıda tanıtılmaktadır.

4.1.1. Devlet Denetleme Kurulu Denetimi

Devlet Denetleme Kurulu, 1982 Anayasanın 108.inci maddesine dayanmaktadır. Bir bütün olarak idarenin en yetkili sorumlusu ve Devletin başı konumunda olan Sn. Cumhurbaşkanlığı Makamına bağlı olarak idarenin hukuka uygunluğunun, düzenli ve verimli şekilde yürütülmesinin ve geliştirilmesinin sağlanması amacıyla kurulmuştur. 15/7/2018 – 30479 tarihli ve sayılı Resmi Gazete yayınlanarak yürürlüğe giren 5 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Devlet Denetleme Kurumunun yapısı ile ilgili bazı değişiklikler yapılarak (2443 sayılı Kanuna göre) görev, fonksiyon ve icrai kapasitesi daha da güçlendirilmiştir.

Kurul, Cumhurbaşkanının isteği üzerine tüm kamu kurum ve kuruluşları başta olmak üzere sermayesi-

nin yarısından fazlasına bu kurum ve kuruluşların katıldığı her türlü kuruluş, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, her düzeydeki işçi ve işveren meslek kuruluşları, kamuya yararlı dernekler-vakıflar özelinde her türlü inceleme, araştırma ve denetlemeleri yapacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca özel kesime ait bir kurum ya da kuruluş özelinde de sunulan hizmetin kamusal niteliği gereği ve olası kamusal sorumluluk bağlamında icap eden inceleme-denetimin yapılabileceği değerlendirilmektedir. Ayrıca Kurul; başkanı dâhil dokuz üyeden oluşmakta iken bu durum 5 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile kadronun belirlenmesinin Sn. Cumhurbaşkanı kararına bırakılmıştır. Devlet Denetleme Kurulu, Cumhurbaşkanının emri ve Onayı ile tüm üniversiteler üzerinde denetim, soruşturma ve inceleme faaliyeti yapma yetkisine sahiptir.

4.1.2. YÖK Denetleme Kurulu Denetimi

Yükseköğretim Kurulu Başkanlığında teşkilatlı olan “Yükseköğretim Denetleme Kurulu” üyeleri/denetçileri tarafından 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu uyarınca üniversiteler ve rektörler üzerinde denetim, inceleme ve soruşturma görevlerini yürütmektedirler. 2019 yılı itibarıyla 1 başkan ve 15 üyeden oluşmaktadır. Günümüz yükseköğretim kurumlarının sayısı göz önüne alındığında mevcut üyelerin/denetçilerin periyodik denetimleri yerine getirebilmeleri pek olası görünmemektedir.

Denetleme Kurulu üyeleri, YÖK Başkanının ve/veya denetleme kurulu başkanının emir ve görevlendirmeyle çalışmakta ve yapılan inceleme-denetim işlemleri sonrası YÖK Denetleme Kurulu Başkanı tarafından gerekli işlemlerin tesisi bakımından da YÖK Başkanlık makamı bilgilendirilmektedir.

Günümüzde 207 üniversitenin ve yüzlerce biriminin inceleme-soruşturma işlemlerinin dahi önemli bir yekün oluşturduğu düşünüldüğünde periyodik denetim ve rehberliğin yapılmasında önemli düzeyde fiili imkansızlık olduğu düşünülmektedir.

4.1.3. Sayıştay Başkanlığı Denetimi

Kamuda hesap verme sorumluluğu ile mali saydamlığa katkı sağlamak üzere denetim, yargılama ve rehberlik yapmak amacıyla görev ifa eden bir kurum-

dur. TBMM adına ve Sayıştay Başkanlık makamınca oluşturulan denetim programı kapsamında, bölüm şefliğince ilgili denetçi, baş denetçi ve uzman denetçilerin denetim görevlendirmeleri yapılmaktadır. Yapılan denetimler sonucunda oluşturulan “Denetim Raporu” gerekli sorgu işlemlerinden sonra son hali verilerek Başkanlığa sunulmaktadır. Raporlara ilişkin getirilen öneriler, müteakip dönemlerde ilgili denetçilerce yapılan Sayıştay denetimlerinde denetlenen idareler nezdinde takip edilmektedir.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (International Organization of Supreme Audit Institutions-INTOSAI) nin ve diğer uluslararası ve bölgesel organizasyonlar ile de işbirliği yapabilmektedir. Sayıştay tarafından yürütülen klasik (uygunluk-mevzuata uyum) denetimin ötesinde performans denetimi görevi de bulunmaktadır. Bu denetim, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde kamu idarelerince daha evvel üst politika belgeleriyle uyumlu olduğu varsayımı ile öngörülen hedef ve göstergelerle ilgili olarak düzenlenen kurumsal faaliyetlerin sonuçlarının ölçülmesi/değerlendirilmesi şeklinde yürütülmektedir (Sayıştay, 2019).

Sayıştay Başkanlığı verilerine göre kurum denetçilerince mali yıllar boyunca Performans Bilgisi Denetimi bulgu sayısının 2015 yılı 1.693; 2016 yılı 217 ve 2017 yılında ise 304 olarak saptanmıştır. Diğer yandan kurum internet sayfalarında yer alan Sayıştay denetim raporları incelendiğinde yapılan denetimlerin klasik denetim usul ve yöntemlerinin çok da ötesinde olmadığı ve hatta etki derecesinin de düşük kaldığı yönünde bir kanaat sunmaktadır.

4.1.1. Hazine ve Maliye Bakanlığı Denetimi

Maliye Bakanlığı uhdesindeki Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı eliyle kamu gelirlerinin/vergilerinin tahakkuku ve toplanması sürecinde denetim işlemleri adı geçen kurumca yürütülmektedir. Üniversitelerin döner sermaye işletmeleri, Teknokent bünyesindeki şirketlerin ticari işletmeleri, kampüs içinde faaliyet gösteren bilim um iktisadi işletmeler kurumlar vergisi başta olmak üzere diğer vergisel sorumluluklar ile yapılan harcamaların öngörülen esas ve usule uygunluğuna ilişkin inceleme ve teftişler yapılmaktadır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı uhdesinde bulunan Vergi Denetim Kurulu vergi müfettişleri eliyle fiilen; ba-

kanlığın diğer ilgili birimlerde ise Hazine ve Maliye Uzmanları eliyle evrak üzerinde denetim, inceleme ve değerlendirme işlemi ifa etmektedir.

4.1.5. Meslektaş Denetimi

Özellikle kamu kurumlarında yürütülmekte olan idari bir işlem ya da tesis edilecek bir uygulamaya ilişkin farklı üniversitelerin aynı isimdeki birimlerinde söz konusu işlemlerin nasıl ifa edildiği öğrenilerek ya da farklı statülerdeki kişiler tarafından mevcut durum incelenerek yapılan işlemlerin incelenmesi olarak tanımlanabilir. Örneğin A Üniversitesi'nde İdari ve Mali İşler Dairesi Başkanlığınca yapılacak bir taşınır kiralama işleminin B Üniversitesi'ndeki aynı birimin nasıl bir işlem tesis ettiğinin öğrenilerek kendilerine yardım ve rehberlik hizmeti verilmesini istemesi olarak tasvir etmek mümkündür.

4.2. Kurum İçi Denetim

Üniversite kurumu içinde organizasyonu olan ve rektöre bağlı olarak veya ikincil görevi olarak denetim-inceleme görevi tevdi edilen birim veya durumlar aşağıda kısaca tanıtılmaktadır.

4.2.1. Rektörlük İç Denetim Birimi

5018 sayılı Kanununun 63-68. madde hükümleri doğrultusunda, Bakanlar Kurulunun 2006/10654 sayılı Kararına ekli İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik yürürlüğe konulmuştur. İç denetim faaliyetinin vasıtasıyla, kamu idarelerinin varlıklarının güvence altına alınması, iç kontrol sisteminin etkinliği ve risklerin en az düzeye indirilmesi için kamu idaresinin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilecek risklerin tanımlanması, gerekli önlemlerin alınması, sürekli gözden geçirilmesi konularında yönetime detaylı olarak önerilerde bulunulması öngörülmüştür. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri bağlamında ve üst yönetici/rektörün emir ve onayı ile iç denetim, denetim ve inceleme faaliyeti yürütmektedirler. Türkiye'de kamu üniversitelerinde, kurumsal büyüklük ile orantılı olarak iç denetçi normu tanımlanmıştır. Örneğin, köklü ve büyük üniversiteler olan Ankara Üniversitesi, Gazi Üniversitesi ve İstanbul Üniversitesi'ndeki iç denetçi sayısı normu 10 civarında iken Anadolu'daki birçok kamu üniversitesinde bu rakam üç ya da beş düzeyindedir.

Üniversite ve diğer yükseköğretim kurumlarında iç denetim birimlerinin kurulması sonrasında teşkilat içinde önemli bir farklılık yaşanmıştır. Kamu kurumu statüsünde olan üniversitelerde daha evvel bir denetim biriminin olmaması nedeniyle yerleşik bir denetim kültürü gelişmemiştir. Fakat iç denetçilerin denetim faaliyetlerinin etkisi ve kuruma sağladıkları katma değer önemi ölçüsünde denetimin ve denetçinin farkı kurumlarda hissedilmektedir. Denetim elemanları, kurumlarda birçok zaman denetimden ziyade danışmanlık ve rehberlik faaliyeti yürütmektedirler. Bu yöndeki rehberlik uygulamaları da kurumlardaki denetim kültürünün benimsenmesini sağlamaktadır.

4.2.2. Kurum Ön Mali Kontrol Denetimi

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu yönetimine dahil olan bir süreçtir. Kamu yönetimindeki "İç Kontrol" müessesinin önemli unsurlarından biridir. Belirtilen kanununun 58. inci maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre kamu idarelerinin gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerine ilişkin mali karar ve işlemlerinin söz konusu idarenin bütçesi, bütçe tertibi, kullanılabilir ödenek tutarı, harcama-finance programı ile merkezi yönetim bütçe kanunu ve diğer ilgili mali mevzuat hükümlerine uygunluğuna ilişkin yapılan kontrol işlemleri olarak tasvir etmek mümkündür. Ön mali kontroller, harcama birimi ile mali hizmetler birimi uzmanlarınca yapılmaktadır.

4.2.3. Kurum İçi Mucipli Denetim

Belirli bir konu ya da işlemin veya uygulamanın üst yöneticinin emri ve isteği üzerine incelenmesi, gerektiğinde soruşturmaya geçilmesi için denetim elemanı veya herhangi bir kamu görevlisinin muhakkik olarak görevlendirilmesi vasıtasıyla yapılan denetim ve değerlendirme işlemlerine verilen denetim türüdür. Belirtilen denetim türü belirli bir konu ya da işlem özelinde daha çok karşılaşılmaktadır.

4.2.4. Kurumsal Otokontrol Denetimi

Daha önceki denetimlerden hareketle oluşturulan bir "checklist", "muhtıra" veya "kontrol tablosu" nun her işlemten sonra izlenecek diğer işlemler silsilesi olarak teyit edilmesidir. Bir kurum ya da üniversite birim yöneticilerinin veya çalışanlarının başka bir inceleme

ya da araştırma faaliyeti olmaksızın yürüttükleri işlem adımlarını kendilerinin kontrol etmesidir.

5. DEĞERLENDİRME, SONUÇ VE ÖNERİLER

Performans odaklı yönetim uygulamaları, kamu kurumlarında ve üniversite yönetimlerinde henüz yerleşik bir uygulama haline gelememiştir. Üniversite yönetimlerinin performans odaklı bir yönetim stratejisini uygulamak zorunda olduklarına ilişkin emredici bir düzenleme olmamasına rağmen 5018 sayılı KMYK Kanunu hükümlerine göre üniversite yönetimleri kamu kaynaklarının etkin ve verimli kullanımını konusunda sorumlu tutulmuşlardır. Ancak öngörülen bu sorumluluğun nasıl ve ne şekilde sağlanacağı ve bu süreçte performans denetiminin saydamlığının nasıl sağlanacağına ilişkin husus açıklığa kavuşturulmamıştır. Kurumlarda kaynakların etkin ve verimli kullanımına yönelik performans yönetim saydamlığının nasıl sağlanacağı ile süreçte hangi birim/organ ya da kurumların görevli olacağına ilişkin büyük bir yasal boşluk bulunmaktadır.

Türk idare yapısı içerisinde, kamu kurum ve kuruluşları ile üniversitelerin faaliyet ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun tesis edilmesi, kamu yararına uygun kamusal hizmetlerin sağlanması, demokratik ve sosyal adalete gerekli duyarlılığın kurulması, yolsuzlukların ortaya çıkarılması ya da rüşvet ve kaçakçılığın caydırılması, suça tevessül etmiş kişilerin tespitinde ve ilgililerin kusur düzeylerinin araştırılması bağlamında birçok önemli işlemler denetim elemanlarınca gerçekleştirilmektedir. Denetim kurumlarının üstlenmiş oldukları görevleri tam olarak yerine getirebilmesi ve denetimlerin sonucunda istenilen sonuçların elde edilebilmesi ve dahası öngörülen kontrol mekanizmalarının ya da performans odaklı yönetim modellerinin devamının sağlanması için etkin bir denetimin sürdürülebilir olması gerekmektedir. Diğer yandan kurumlar ile üniversitelerde benimsenen ve uygulanmaya çalışılan performans esaslı yönetim fonksiyonlarının başarısı için denetim fonksiyonu ile model arasında objektif ve tutarlı bir mekanizmanın kurgulanması son derece önem taşımaktadır.

Kurumsal yönetimin başarısı için sağlıklı bir performans yönetim mekanizmasının; sağlıklı bir performans mekanizması için ise ölçülebilir, somut bir

performans bileşim sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Üniversitelerin yönetiminde performans yönetim modelinin başarılı uygulanabilmesi toplumsal güven ve adalet duygusunu da önemli katkılar sunacaktır. Etik kültür ile de benimsenmiş bir kurumda performans odaklı yönetimde adalet dışı davranışlar son derece azalacak ve liyakat ön plana çıkacaktır. Diğer bir ifadeyle, kişiye özel akademik ilan ya da değişen rektör kendi yakınlarına kadro açamayacaktır.

Birçok kamu kurumunda olduğu gibi üniversitelerin faaliyet ve çalışmaları yeterince incelenememekte ve değerlendirmeye tabi tutulamamaktadır. Üniversitelerde yapılan Sayıştay denetimleri başta olmak üzere diğer kurum içi ve kurum dışındaki denetimler-incelemler büyük ölçüde mali tabloların doğruluğu, muhasebe işlemlerin maddi hataları ile şekli düzeydeki mevzuat uyarsızlıkları üzerinde yoğunlaşmaktadır. Üniversite yönetimince yapılan idari tercihin niçin yapıldığı, bu kararın temelindeki kamu yararının her türlü şüpheden arınmış somut gerekçesinin ne olduğu üzerinde bir değerlendirme ya da saptama işlemine denetim raporlarında pek rastlanmamaktadır. Belirtilen niteliklere haiz olmayan denetim ve incelemeler, üst yöneticilere yeterince yol gösteremekte ve maalesef kamu kaynaklarını etkin kullan(a)mayan yöneticilerin özel saiklerle aldıkları kararlar dolayısıyla sebebiyet verilen kamu zararlarının tespiti ve ortadan kaldırılması için söylemden öte bir adım atılamamasına neden olmaktadır.

Üniversitelerde bilimsel amaçlarla kullanılması gereken kaynakların öngörülen stratejik planlara uyumu, stratejik hedeflere ulaşip ulaşmadığı ile kaynaklarının nasıl kullanıldığına ilişkin paydaşları ve kamuoyunu ikna eden bir saydamlığın olmadığı değerlendirilmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere, iç ve dış kurumlarla ilişkilendirilen birçok denetim birimi olmasına rağmen denetimin etkinliği sağlanamamakta ve kurum yönetimleri adil ve objektif düzeyde yeterince denetlenmemektedir.

Üniversitelerde ve diğer yükseköğretim kurumlarında etkin ve performans odaklı yönetimin başarısı ve saydamlığın sağlanabilmesi için denetim faaliyetlerinde duyarlılığın sağlanması yanı sıra;

- Kurum kaynaklarının kullanımı ile faaliyet tercihlerinin saydam bir şekilde belirlenmesi;
- Kurum faaliyetleri ile ilgili olan kişiler ve pay-

daşların, özellikle mali işlemler konusunda didedikleri zaman bilgi sahibi olabilmesi,

- c. Önemli görülen mali işlem, temin ve ödeme işlemlerinin istenildiğinde kamuoyunun huzurunda ifa edilmesi, işlem süreçlerine ilişkin kurum internet sitelerinde gerekli bilgilendirmelerin sürekli verilmesi,
- d. Kurum/birim yöneticilerinin (harcama yetkililerinin) yaptıkları tasarruf ve işlemlerden dolayı hesap verme sorumluluğunun kamuoyunca değerlendirilebileceği ölçüde bilgilendirmenin yapılması,
- e. Yapılacak denetim faaliyetlerinin kurumsal amaçlara uyum ile stratejik hedeflere olan isabet düzeyinin değerlendirilmesi merkezinde yürütülmesi,
- f. Denetim birimlerinin kurumsal düzeyde rapor-bilgi paylaşımının sağlanması,
- g. Performans odaklı yönetimin saydamlığının tesisi için denetim ilke ve metotların yeniden ele alınması

ve bu yönde özellikle Sayıştay Başkanlığı, Yükseköğretim Kurulu ile Hazine ve Maliye Bakanlığı özelinde bir çalışma yapılması önerilmektedir.

Kaynakça

- Atıyas İ. & Sayın Ş. (2000). *Devletin mali ve performans saydamlığı, devlet reformu: Kamu maliyesinde saydamlık*. İstanbul: TESEV.
- Aypay, A. & Bektaş, F. (2010). Organizational models observed in faculties of education: A descriptive study based on the sample of instructors, *Inonu University Journal of the Faculty of Education*, 11(3), 45-59.

- Cansever, A. F. (2000). *Performans yönetim sistemi* (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Teknik Üniversitesi, İstanbul.
- Çekiç, O. (2015). Yükseköğretim kurumlarında bütçe ve sorumluluk, A. Aypay (Ed.). *Türkiye'de yükseköğretim alanı, kapsamı ve politikalar* içinde (ss. 224-240). Ankara: PegemA.
- Etzioni, A. (1964). *Modern organizations. Foundations of modern sociology series*. Prentice-Hall Inc., New Jersey: Englewood Cliffs.
- Gür, B.S. & Çelik, Z. (2011). *YÖK'ün 30 yılı*. Ankara: Siyaset, Ekonomi ve Toplum Araştırmaları Vakfı. (Rapor No 4).
- Hughes, O. E. (2014). *Kamu işletmeciliği ve yönetimi*. (Buğra Kalkan, Bahadır Akın & Şeyma Akın, Çev.). Ankara: BingBang.
- Marangoz C. (2004). *Nasıl bir üniversite*, Coskun Can Aktan (Ed.), *Çağdaş üniversite üzerine düşünceler*, İstanbul: Değişim.
- Özdemir, S. (2013). *Eğitimde örgütsel yenileşme* (Geliştirilmiş 7. Baskı). Ankara: PegemA
- Usta, A. (2010). Kamu kurumlarında örgütsel performans yönetim süreci, *Sayıştay Dergisi*, (78), 31-58.
- Tekeli İ.,(2003). *Eğitim üzerine düşünmek*. TÜBA, (Sıra No: 5), Ankara: TÜBA.
- Sayıştay (2019). Sayıştay Başkanlığı Tanıtım. www.sayistay.gov.tr adresinden alındı. (Erişim tarihi, 20/08/2019).
- Yaman, A. (2016). Türk yükseköğretim sisteminde saydamlık ve hesapverebilirlik. Gazi Üniv. Eğit. Bil. Enstitüsü, Ankara.
- Wissema, J. G. (2009). *Üçüncü kuşak üniversitelere doğru geçiş döneminde üniversiteleri yönetmek*, (Devrim Nurkalp & Belge Taciser, Çev.), İstanbul: Özyeğin Üniversitesi.
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.

KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ KAPSAMINDA RİSK ODAKLI İÇ DENETİM ANALİZİ; MARMARA BÖLGESİNDEKİ DEVLET ÜNİVERSİTELERİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA¹

(RISK-BASED INTERNAL AUDIT ANALYSIS WITHIN THE SCOPE OF CORPORATE RISK MANAGEMENT; A RESEARCH FOR STATE UNIVERSITIES IN MARMARA REGION)

Melek Damla MANDALAS* / Esin Nesrin CAN**

ÖZ

Günümüzde kurumsallaşmanın getirmiş olduğu, kurumların kendi aralarındaki faaliyet ilişkisinin rekabet içinde geleceğe yönelik ilerlemesi ve kurumlar arası veya kurum içindeki çalışanlar arasında çıkar çatışmaları, iş hayatının her alanında risk kavramını da ortaya çıkarmıştır. Bu çalışmada risk odaklı iç denetim sistemi ile kurumsal risk yönetimi sistemlerinin Marmara Bölgesindeki devlet üniversitelerinde varlığının ve işleyiş etkinliğinin tespit edilmesi amaçlanmış olup, devlet üniversitelerinde görev alan iç denetçilerle “Marmara Bölgesindeki Devlet üniver-

sitelerinde Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında Risk Odaklı İç Denetim Analizi” adlı likert tipi anket çalışması yapılmıştır. Ortaya çıkan sonuçlara ilişkin frekans dağılım tabloları oluşturularak, betimleyici istatistik yöntemiyle değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Risk Odaklı İç Denetim, Risklerin Sınıflandırılması, Kurumsal Risk Yönetimi, Türkiye’deki Kurumsal Risk Yönetimi Düzenlemeleri

JEL Kodları: M40, M42

ABSTRACT

Today, the relationship between the institutions that the institutionalization has brought to the future in the competition and the conflicts of interest between the employees in the organization or in the institution have also revealed the concept of risk in every area of business life. In this study, it is aimed to determine the existence and operation efficiency of corporate risk management systems in public universities in Marmara Region, and the likert-type survey called “Risk-oriented Internal Audit Analysis within the Scope of Corporate

Risk Management at State Universities in the Marmara Region” has been conducted. Frequency distribution tables related to the results obtained by using descriptive statistical method are included.

Keywords: Risk-Based internal Audit, Classification Of Risks, Enterprise Risk Management, Enterprise Risk Management Arrangements in Turkey.

JEL Classification: M40, M42

1) Bu çalışma, 04.04.2019 tarihinde İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü kapsamında hazırlanıp sunulan “Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında Risk Odaklı İç Denetim Analizi; Marmara Bölgesindeki Devlet Üniversitelerine Yönelik Bir Araştırma” adlı yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

* Doktora öğrencisi, İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Orcid Id: 0000-0003-4717-0763, melekmandalas@stu.aydin.edu.tr

** Dr. Öğr.Üyesi, İstanbul Aydın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İstanbul, Orcid Id: 0000-0002-3525-0793, esincan@aydin.edu.tr
Makale Gönderim Tarihi: 13.06.2019, Yazı Kabul Tarihi: 17.06.2019

1. GİRİŞ

Kurumsallaşmanın oluşmasıyla, kurumların iş hayatının her alanında sürdürdüğü faaliyetler süresince karşılaşılabilecek risk unsuru da ortaya çıkmaktadır.

Risk, işletmenin sürdürülebilirliği için geleceğe yönelik göze alınan atılımlar ve faaliyetlerin işleyişinden kaynaklı tehdit veya durumlar şeklinde iki türlü ortaya çıkmaktadır. İşletmenin faaliyetlerinden doğan, işletmenin belirlediği hedeflerine ulaşılmasında engel olabilecek, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini etkileyecek olan risklerin tespit edilerek, yönetilmesi gerekmektedir. Bunu ise kurum bünyesindeki iç denetim birimi ya da iç denetçiler sağlayabilmektedir.

Günümüzde pek çok kurumda yaşanan muhasebe hata ve hilelerinin etkisinin ağır olması nedeniyle üst yöneticiler, Kurumsal Risk Yönetimi (KRY) ve iç denetimin etkinliğine daha çok önem verme gereği duymakta ve bu konuyla fazlasıyla ilgilenmektedir. KRY ve iç denetim; kurumların karşılaşılabileceği önemli riskleri belirlenip kontrol edilmesi ve etkin şekilde yönetilmesi, yönetim kurullarının en önemli görevlerinden birisi konumunda yer almaktadır.

KRY, işletmeyi etkileyebilecek düzeydeki olayları tanımlamak, riskleri işletmenin kurumsal risk karşılama profiline uygun olarak yönetmek ve işletmenin hedeflerine ulaşmasıyla ilgili olarak makul bir seviyede güvence sağlamak için oluşturulmuş; şirketin yönetim kurulu, üst yönetimi ve diğer tüm çalışanları tarafından etkilenen ve stratejilerin entegreli şekilde belirlenmesinde kullanılan, kurumun bütününde süregelen ve devam eden sistematik bir süreçtir. KRY sadece tehlikelerden korunma değil, değer yaratma odaklı olup sonuca ulaşmak için kullanılan bir araçtır. Planlı, tutarlı ve koordineli yaklaşımı ile KRY, kuruma büyük çapta fayda sağlamaktadır.

Kurumsal risk yönetimi kapsamında risk odaklı iç denetim analizi, devlet üniversitelerindeki KRY sistemi ile risk odaklı bir iç denetim yaklaşımını açıklama hususunda ulusal literatüre katkı sağlamak amacıyla yapılmış bir çalışmadır. Bu çalışmada risk odaklı iç denetim sistemi genel olarak ele alınıp, risklerin sınıflandırılması yapılmış; iç denetim faaliyetlerinde dün-

yada benimsenerek uygulanan ve Türkiye’de kamuya uyarlanan COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) Kurumsal Risk Yönetimi (Enterprise Risk Management- ERM) Sisteminin, ülkemizdeki kamu kurumları tarafından benimsenme ve risk odaklı iç denetim faaliyetlerinde uygulanma etkililiğini tespit etmek amaçlanmıştır. Bu amaca ilişkin Marmara Bölgesindeki devlet üniversitelerinde görev alan iç denetçilerle yapılan “Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında Risk Odaklı İç Denetim Analizi” adlı anket çalışmasına ve elde edilen bulgulara yer verilmiştir.

“Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında Risk Odaklı İç Denetim Analizi” adlı anket çalışması, “Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında İç Denetimin Analizi ve Ege Bölgesindeki Üniversiteler Üzerine Bir Araştırma” adlı çalışmanın sahada görev alan iç denetçilerin görüşünde revize edilmesi sonucunda uygulanmıştır.

2. RİSK ODAKLI İÇ DENETİM

Genel anlamıyla risk, hataların oluşmasına, hedeflerin engellenmesine, gelecekte karşılaşılabilecek sorunlara, tehlike ve tehditler sebep olan her türlü olumsuz etki yaratan olay veya durumlardır. Risk, temel bir kavram olarak hayatın her alanında farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır. (Görener, 2010, s.30). İşletmenin faaliyetlerinden kaynaklı, işletmenin belirlediği hedeflerine ulaşılmasında engel olabilecek, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini etkileyecek olan risklerin tespit edilip, mevcut riskler kabul edilebilir seviyeye düşürülerek yönetiminin sağlanması gerekmektedir. Risk yönetimini kurum bünyesindeki iç denetim birimi ya da iç denetçiler sağlayabilmektedir (Sarpkaya, 2012, s. 23).

Risk odaklı iç denetim ilk kez 1995 yılında ABD’de OCC (The Office of The Comptroller of The Currency- Para Birimi Kontrol Ofisi) tarafından benimsenmiş olup, gerisinde yatan başlıca iki gelişme şu şekildedir (Özsoy, 2004, s. 2):

- Finansal teori ve uygulamaları ile birlikte teknolojik alandaki gelişmeler kurum faaliyetlerinin tür ve kapsamını genişletmiştir.

2) Karalar, Keziban (2015). Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

- Türev ürünler ile diğer karmaşık finansal ürünlerin yaygınlaşması ve türev ürünlerde görülen çeşitlilik, ticari faaliyetlerdeki çoğalma ve varlığa dayalı menkul kıymetler ile birlikte ikincil piyasalarda görülen gelişmeler finansal düzeni önemli ölçüde değişikliğe uğratmıştır.

Risk odaklı iç denetim, denetim kaynaklarının sınırlı olduğu, denetlenecek çeşitli birim faaliyetlerinin farklı risk türleri ile karşı karşıya olduğu ve denetlenecek faaliyetlerin farklı düzeyde önem derecelerine sahip olduğu tahminlerine dayanan bir denetimdir (Görener, 2010, s. 32).

Risk odaklı iç denetimin temel amacı iç denetim ve kurumsal risk yönetim sistemlerinin planlı ve yeterli çalışıp çalışmadığı, kurumun hedeflerine uygun şekilde işleyip işlemediği ile ilgilenmek olup, yönetim kuruluna aşağıda belirtilmiş hususlar çerçevesince bağımsız güvence sağlamaktır (Türedi v.dğr. 2015, s. 12):

- Yönetim tarafından kurumda hayata geçirilmiş risk yönetim süreçlerinin hedeflendiği gibi yürütülmekte olduğu,
- Risk yönetimi süreçlerinin eksiksiz ve tutarlı bir biçime sahip olduğu,
- Yönetim tarafından riskleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek amacıyla risklere karşı alınmış önlemlerin yeterli ve etkin olduğu,
- Yönetim tarafından yönetmek istediği mevcut risklere karşı almış olduğu önlemlerle ilgili güvenilir ve uyumlu bir kontrol çerçevesinin uygulanmakta olduğudur.

Risk yönetimi temelli iç denetim faaliyetleri geçmişte yapılmış hata ve hileleri arayıp tespit etme odaklı gerçekleştirmek yerine, gelecekte kurumun daha iyi yönetilmesi amacıyla risk odaklı yapılmaktadır (ISM-MMO, 2015, s. 39).

Risk odaklı iç denetim süreci işletmenin risk profilinin oluşturulması için risklerin tespit edilip tanımlanmasıyla başlayarak, tanımlanmış riskler sınıflandırılarak, kabul edilebilir seviyeye düşürülmesine yönelik değerlendirilmektedir. Değerlendirilen risk düzeylerine ilişkin denetim plan ve programları hazırlanarak denetim faaliyetlerine geçilmektedir. Son olarak ise ulaşılan mevcut sonuçlar değerlendirilerek raporlanmaktadır (Akkaya, 2011, s. 81).

3. RİSKLERİN SINIFLANDIRILMASI

Kurumda karşılaşılabilecek riskler, ana tema olan KRY çerçevesinde ele alınmakta olup stratejik, finansal, faaliyet ve dış çevre riskleri olarak dört grup halinde sınıflandırılmaktadır. Bu riskler aynı zamanda reel sektör işletmelerinin maruz kalabileceği riskler olarak da sınıflandırılabilir (Kara ve Sakarya, 2012, s. 73).

Finansal riskler: kurumun finansal faaliyet ve tercihlerini zor duruma sokabilecek risklerdir. Finansal riskler, piyasa riski, kredi riski, faiz oranı riski, kur riski ve likidite riski olarak ortaya çıkmaktadır (Usul ve Mizrahi, 2016, s. 12).

Faaliyet Riskleri: işletmelerin faaliyetlerinde zaman zaman karşılaşılabilecek risklerdir. Faaliyet riskleri; iç kontrol sisteminin olmaması veya etkin şekilde çalışmaması durumlarında gerçekleşen işlem süreçleri ve yönetsel sistemlerdeki düzensizliklerden kaynaklanabilecek zarar ve kayıpların gerçekleşme olasılığıdır (Sarpkaya, 2012, s. 29). Faaliyet riskleri; personel, teknoloji, süreç, saygınlık (itibar) ve yasalar riski gibi farklı şekilde sınıflandırılabilir (Celayir, 2011, s. 80).

Stratejik Riskler: bir kurumun kısa, orta ve uzun vadeli belirlemiş olduğu amaçlarına ulaşmasında engel olabilecek hatalı kararlar alma veya alınan kararların doğru şekilde uygulanmaması gibi durumlardan kaynaklı olan risklerdir. Stratejik risklere kurumun kendi bünyesi ve iş çevresinden kaynaklı olması sebebiyle yapısal riskler de denilmektedir. İş portföyü, iş modeli, yatırım değerlendirilme, bütçe ve planlama, organizasyon riski, düzenleyici ve politik riskler stratejik risklere örnek verilebilir (TUSİAD, 2006, s. 32).

Dış Çevre Riskleri: kurumdan bağımsız dış etkenlerden kaynaklanan, fakat kurumun faaliyet ve tercihlerine bağlı olarak olumsuz etkileyen risklerdir (Bozkurt, 2010, s.21). Dışardan sağlanan hizmetlerde aksaklıklar yaşanması, yangın sel gibi doğal afetlerin gerçekleşme ihtimali ve teknolojik alanlarda gerçekleşen siber saldırılar, müşteri trendleri ve rakipler bu kategorideki risklere örnek verilebilir (Usul ve Mizrahi, 2016, s. 14).

4. KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ

Günümüzde meydana gelen değişimler ve gelişimler kurumlar açısından pek çok sorunların da oluşması

na neden olmaktadır. Kurumlar arasındaki rekabeti sağlamak için kurum hedeflerine risksiz ulaşılması, engellenmesi gerekli risklerin tespit edilerek düşürülmesinin ve kurumun başarıya ulaşması doğrultusunda fırsatların oluşturulması risk yönetiminin önemini vurgulamaktadır (Kızılböğâ, 2012, s. 49). Risk yönetimi, belirsizliklerin ve olumsuz etkilerinin daha kabul edilebilir minimum seviyeye indirilmesini sağlayan, problemlerin en başından ortaya çıkmasına engel olan proaktif bir yaklaşımdır (Kara, 2011, s. 67). Risk ve risk yönetiminin öneminin artmış olmasıyla COSO' nun 2004 yılında yayınlamış olduğu Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi -bankacılık sektörünün haricinde- benimsenerek risk yönetiminde temel anlayış haline gelmiştir (Karalar, 2015, s. 69). Bu çerçeve ile iç kontrol kavramı, işletmenin geleceği ile ilgili belirsizliklerin yönetilmesi için KRY' nin önemli bir unsuru haline gelmiş ve stratejik karar almayı güçlendiren bir araç olarak risk yönetiminin değer katan potansiyeli vurgulanmıştır (Can, 2014, s. 68).

KRY, tüm kurumlar ve firmaların yapısında sadece fonksiyon bazında tehlikelerden korunmak amaçlı olmayıp, değer yaratmak odaklı kurum ve firmaların tamamında uygulanan tüm birimlerdeki çalışanlardan etkilenen süregelen ve devam eden bir süreçtir (TUSİAD, 2008).

COSO KRY Bütünleşik Çerçevesi, kurumda etkili bir risk yönetimine yönelik uygulama planının oluşturulmasında yol haritası olmuştur. (Altınbaş, 2017, s. 41). COSO "KRY Bütünleşik Çerçevesi", 6 Eylül 2017'de yenilenerek, "COSO Kurumsal Risk Yönetimi, Riskin Strateji ve Performansla Uyumlaştırılması" adıyla tekrar yayınlanmıştır. Getirilen güncelleme ile strateji, risk ve performans arasındaki ilişki vurgulanmıştır (Burca, 2017).

COSO Enterprise Risk Management (Kurumsal Risk Yönetimi) 2017 çerçevesinde, "Yönetişim ile Kültür", "Strateji ve Hedef Belirleme", "Performans", "Gözden Geçirme ile Düzeltme" ve "Bilgi- İletişim ve Raporlama" olmak üzere beş bileşen ve bileşenler altında iş döngüsüyle uyumlu yirmi ilke ve prensipten oluşmaktadır (Kurt ve Uysal, 2018, s. 27).

COSO' nun birbiriyle ilişkili olan beş bileşeni kısaca şöyle açıklanmıştır (COSO, 2017):

- Yönetişim ve Kültür: Yönetişim, kurumun risk yönetimini belirleyip, KRY nin önemini vur-

gularak, gözetim sorumlulukları belirlenir. Kültür ise, etik değerler, istenen davranışlar ve kurumun risk anlayışıyla ilgilidir.

- Strateji ve Amaç Belirleme: KRY stratejik hedeflerle birlikte yürütülür. Kurulacak risk iştahıyla stratejik hedeflerin uyumuna bakılarak, riskleri tanımlama, değerlendirme ve yanıtlamada temel teşkil eder.
- Performans: Strateji ve kurum hedeflerine ulaşmada engel olacak riskler tanımlanır ve değerlendirilir. Risk iştahına göre riskler öncelikli şekilde sıralanmaktadır. Kurum organizasyonu tarafından riske karşılık verme yöntemini seçilerek, sonuçlar risk paydaşlarına raporlanmaktadır.
- İnceleme ve Gözden Geçirme: Kurum performansı incelenerek, KRY bileşenlerinin zaman içinde değişimleri doğrultusunda ne kadar iyi çalıştığını ve hangi düzeltmelere ihtiyaç duyulduğu değerlendirilmektedir.
- Bilgi, İletişim ve Raporlama: KRY sisteminde kurum içinde en tepe yöneticiden, en alt kademeye kadar gerekli bilgilerin elde edilmesi ve paylaşımı şeklinde bir süreç işlevi yer almaktadır.

4.1. Kurumsal Risk Yönetiminin Amaçları

Kurumun belirlediği misyon ve vizyon çerçevesinde; yöneticiler tarafından kurumun stratejik amaçları oluşturulur, uygulanacak stratejiler belirlenir ve önem derecesine göre kurum bünyesindeki genel amaçlar belirlenerek, önceliklendirilir. Bu belirlenen amaç ve hedeflerin koordineli şekilde uygulanması için kurum çalışanları ile paylaşılmaktadır. COSO "Kurumsal Risk Yönetimi Bütünleşik Çerçeve" küpünün üst tarafında yer aldığı gibi kurumun ana amaçları şu şekilde sınıflandırılmaktadır (Tanç, 2009, s. 103):

- a) Stratejik amaçlar; kurumun misyonunun değerini artırmaya yönelik hedef ve amaçlar olup, üst düzey hedefler ile uyumluluğu sağlamak için önem derecesine göre sıralanırlar. KRY süreçlerince en üst kademedan en alt kademeye kadar tüm birim ve çalışanlara iletilmektedir
- b) Operasyonel amaçlar; kurumun tüm faaliyet alanını etkileyen risklere yönelik olup, kaynak-

ların faaliyet alanlarında etkili ve verimli kullanımını sağlamasıyla ilişkilidir.

- c) Raporlama ve uygunluk amaçları ise; kurumun yapısıyla ilgili olup, dış çevreden kaynaklı oluşan olaylara göre kontrol ve yönetimi daha mümkündür. Çünkü raporlama ve uygunluk amacı, kontroller ve kontrol faaliyetlerinin nasıl yürütüldüğü ile ilişkilidir.

Diğer bir ifadeyle, kurumun stratejik ve operasyonel amaçları, dış çevre kaynaklı olaylarla ilişkisi olduğu için kurum kontrolleri dışındadır. KRY ise dış çevrenin yarattığı kötü sonuçları engelleyemez. Ancak, yönetim tarafından alınan kararların geliştirilmesi ve iyileştirilmesini sağlayabilmektedir (Pehlivanlı, 2008, s. 86).

4.2. Kurumsal Risk Yönetiminin Unsurları

COSO “KRY Bütünleşik Çerçevesi”ne göre KRY’nin unsurları aşağıdaki gibidir (TUSİAD, 2008):

- KRY, kurumun bütününde her birim ve birimdeki çalışanlara etki eden ve devamlılık gösteren bir süreçtir.
- Kurumun kabul edilebilir risk düzeyini belirleyerek riskleri yönetir.
- KRY, kurumun yönetici ve yönetim kuruluna makul bir seviyede güvence verir.
- KRY, daha etkili yöntem ve uygulamalarla kurumun verimliliğinin artmasını sağlar.
- KRY, belirlenen hedeflere ulaşmada yardımcı olarak tasarlanır ve hedeflerinin uzun ömürlü planlanmasında uygulanır.

KRY, tek bir durum veya olayla sınırlandırılmayıp, kurumun tamamını ilgilendiren faaliyetler bütünüdür. Kurumsal risk yönetimi, kurumun bünyesindeki tüm departman birimlerini baz alan işlemleri ilgilendirmekte olup, tüm risklere de tek bir yatırım veya fayda olarak bakmaktadır. Bu durumda en önemli olan unsurlardan biri de risk iştahıdır. Çünkü risk iştahı kurumun uzun soluklu planları ile doğrudan ilişkili olduğu için KRY, kurumun risk kapasitesine uygun stratejileri seçmelerine yardımcı olmaktadır (Celayir, 2011, s. 94).

4.3. Kurumsal Risk Yönetiminin Faydaları

KRY’nin karar aşamasında sınıflandırılan ve beklenen faydaları genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Şenol, 2016, s. 130):

- İşletme veya kurumların risk yönetiminde herhangi bir sorun meydana gelmeden önce engelleyici ve kontrol edici bir tutumla faaliyetlerin yürütülmesini sağlaması,
- Etkileyici ve kontrol edici bir tutum prensibiyle riskler oluşmadan önce belirlenip, olumsuz etkilerinin de azaltılması için en baştan düzeltmeye yönelik faaliyetlerde bulunulması,
- KRY’nin kaynaklarını daha etkin ve verimli planlamasıyla sermaye ihtiyacının azaltılması ve tahsisini geliştirmeyi sağlaması,
- Yaşanacak veya yaşanan olumsuz durumların idaresinin daha iyi yapılması ve verebileceği zararların azaltılması ile risklerin maliyetinin minimize edilmesi,
- İşletme ve kurum faaliyetlerinin yasa ve düzenlemelere uyumlaştırılması,
- KRY, iç denetçilerin risk algısını etkileyip geliştirerek, kurumun amaçlarına ulaşmasında engel olacak risklere odaklanmasının sağlanması,
- Risklerin önemlilik derecelerine göre sınıflandırılarak odaklanması ve daha çok tehlike içeren risklerin giderilmesiyle yönetime zaman tasarrufu sağlanması.

KRY’nin sağladığı faydalar her işletme veya kurumun özelliklerine ve uygulama etkinliğine bağlı olduğu gibi her bir faydanın da tüm kurum veya işletmelerde görülmesinin beklenmemesi gerekmektedir. Eğer kurum KRY’ye yönelik hedeflerini kesin bir şekilde belirlemiş, sistemini belirlediği hedeflere göre geliştirmiş ve faaliyetlerini de sistemle uyuşacak şekilde entegre etmişse KRY sisteminin uygulanmasındaki büyük faydaları göreceği beklenmektedir (Gacar, 2016, s. 78).

4.4. Kurumsal Risk Yönetiminin Sınırlılıkları

COSO “Kurumsal Risk Yönetimi Çerçevesi”nin oluşturulabilmesi ve etkin bir şekilde çalışması; üst yönetimin desteğine, risk alma isteğine, KRY sisteminin

felsefesi ile kapsamına ve sistemi destekleyici bilgi altyapısının varlığına bağlı olmaktadır. Üst yönetimin desteklememesi veya kısıtlı destek vermesi halinde iç denetçiler, sistemin işleyişi için gerekli verilere ulaşamayacak, risk çalışmalarını düzenleyememekte ve diğer faaliyetleri de yürütememektedir (Pehlivanlı, 2008, s. 87). KRY sisteminin uygulanması, kurumun hedeflerine kesin olarak ulaşılacağı ve hiçbir şekilde başarısız olunmayacağı yönünde garanti vermemektedir. Kurumsal risk yönetiminin kurumun olası başarısızlığını tamamen engelleyici yaklaşım olarak görülmesi yanıltıcı olmaktadır (Ekici, 2012, s. 92).

KRY nin çok sayıda faydası olmasına rağmen açıklanması gereken bazı sınırlılıkları da bulunmaktadır. KRY nin birtakım sınırlılıklarına yönelik üç farklı durumu belirtmek mümkündür (Şenol, 2016, s. 132):

- Risk gelecekle ilgilidir. Ancak gelecek belirsizdir.
- Etkin bir KRY dahi, farklı amaçlar doğrultusunda farklı seviyelerde uygulanmaktadır. KRY, stratejik ve faaliyetler için yönetime gözden kaçırılan sorumluluklarını zamanında farkına varma, kurumun amaçlarını başarma ve izleme gibi faaliyetlerde yardımcı olmaktadır.
- KRY, kurum hedeflerinin başarılabileceğine dair mutlak güvence sağlayamamaktadır.

COSO “KRY Bütünleşik Çerçevesi”nde de belirtildiği gibi en etkin KRY’de olabilecek sınırlamalar şu şekildedir (Dede, 2014, s. 41):

- Karar verme aşamasında insan yargılarının konuyla ilgili zayıflığı ile kısıtlı olması ve hatalı olabilmesi,
- Riske karşılık verme aşamasında oluşturulacak kontrollerin fayda-maliyet dengesi göz önünde bulundurularak oluşturulması ve gereğinden fazla kontrolün maliyeti yükselterek, verimliliği de azaltması,
- Kurumdaki çalışanların yanlış anlaması, yorgun ve dikkatsizliği sebebiyle basit hatalar yaparak başarısızlıkları doğurması,
- Üst yönetimin KRY kararlarını hiçe sayması veya yanlış yönlendirmeleri.

5. TÜRKİYE’DEKİ KURUMSAL RİSK YÖNETİMİ DÜZENLEMELERİ

Türkiye’de kamu yönetimlerinde dönüşüm ihtiyacını artırmaya sebep olan gelişmeler nedeniyle kurumsal yönetim anlayışı kamuda da söz konusu olmaya başlamıştır. Bunun beraberinde 10.12.2003 tarihli “5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” kamu idarelerindeki yönetim anlayışında etkililiğin, hesap verilebilirlik ve şeffaflığın, iktisadilik ve verimliliğin artırılması amacıyla yürürlüğe girmiştir. (Beyhan, 2018, s. 50).

5018 sayılı kanunda yer alan 63-67. maddeler, iç denetimle ilgili olmakla birlikte KRY ile de yakından ilişkilidir. Çünkü bahsi geçen maddeler iç denetim, iç denetçinin görevleri, İç Denetim Koordinasyon Kurulu ve görevlerini açıklamaktadır. Böylece KRY ile iç denetim koordineli olduğu için bu bilgiler önem arz etmektedir (Kaya, 2013, s. 24).

Ülkemizde, Bütçe ve Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanıp 26.12.2007 tarihli 26738 sayılı Resmî Gazetede yayınlanan “Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği” ile risk yönetimi anlayışı kamuya uyarlanarak, kurumlara aktarılmaya çalışılmıştır (www.rega.gov.tr). Kamu kurumlarında risk odaklı risk odaklı denetim mantığı süreçleriyse 2013 yılında “Kamu İç Denetim Rehberi” hazırlanarak ortaya konulmuştur (İDKK, 2013).

Kamuda KRY nin entegre edilebilmesi ve etkin bir risk yönetiminin sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından Kamu Mali Reformu Uygulamalarını Desteklenmesi Projesi kapsamında Kamu Kurumsal Risk Yönetimi Taslak Rehberi hazırlanmıştır (MAHUD, 2018).

Merkez Mali Hizmetler Uzmanları Derneğinin (MAHUD) Kamu Kurumsal Risk Yönetim Rehberi Taslağına İlişkin Görüş Raporunda aşağıdaki öneriler sunulmuştur (MAHUD, 2018);

- Kamu yönetimine faydası çok olacağından kurumsal risk yönetimi ile iç kontrol faaliyetlerinin ayrı şekilde ikili bir yapıda değerlendirilmesi,
- Stratejilere ilişkin riskler ile stratejik risk kavramlarının faydalı olması için örneklerle detaylandırılması,

- Kamu risk yönetimi çalışmalarının istenilen performansa ulaştırılamamış olması sebebiyle kamu yönetiminde üçlü seviyenin (stratejik seviye- performans ve program seviyesi- faaliyet seviyesi) en üst birimden en alt birimlere doğru kademeli bir risk yönetimi yapısının oluşturulmasının gerekli olması,
- Kamu iç kontrol rehberinde yer alan çeşitli risk kavramlarının kurumdaki tüm personele sade ve anlaşılır şekilde ifade eden yeni tanım yöntemlerinin oluşturulması,
- Risklerin tespitinde sade ve az sayıda olan form şablonlarının kullanımının sağlanması ve form içeriğindeki bilgilerin azaltılmasının gerekli olması,
- Risk yönetiminin ilk adımında öncelikli risklerin kategorilendirilmesi yerine faaliyet süresince gözlemlenmesi,
- Risk yönetim kontrol faaliyetlerini ilgili şablonda yazılmasının gerekli olması,
- Ortak bir risk yazılımı oluşturulmasının risk yönetiminde fayda sağlaması,
- Kamu kurumlarının bünyesinde iç kontrol ve risk yönetimi uzmanlarından oluşturulmuş “Merkezi Uyumlaştırma Birimi” tarafından bir denetim mekanizması kurgulanmasının gerekli olmasıyla beraber; kamu idaresinin yönetim yapısını düzenleyen ve denetleyen bir üst kurul gibi yönetim sistemlerinin yapılandırmasının faydalı olması,
- Kamu iç kontrol standartlarındaki faaliyet raporlamalarının içeriğinde; risk sonuçlarının gözlem ve değerlendirmeleriyle birlikte üç aylık performans izleme sonuçlarına da yer verilerek, yönlendirilmesinin uygun olması,
- İç kontrol, mali kontrol kavramından ayrıştırılarak stratejik yönetim fonksiyonuyla bir bütün halinde kurumda yürütülmesi halinde eksikliğin giderilmesi.

Yukarıdaki görüşler ve diğer eleştiriler doğrultusunda sözkonusu Kurumsal Risk Yönetimi Rehberinin güncellenmesi için başlatılan çalışmalar devam etmektedir.

6. ARAŞTIRMA BULGULARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmanın bu bölümünde, KRY kavramının ve COSO “KRY Çerçevesi” bağlamında Kamu İç Kontrol Standartları Tebliği’nin benimsenme düzeyini ve devlet üniversitelerinde uygulanma yapısını tespit etmek amacıyla Marmara Bölgesindeki Devlet Üniversitelerinde görev yapan, alanında deneyimli ve uzman olan iç denetçiler seçilmiş, ardından da söz konusu iç denetçilerle irtibat halinde anket yapılmıştır. Bu kapsamda elde edilen veriler nicel araştırma yöntemine uygun olarak analiz edilmiş, değerlendirilerek ve yorumlanarak araştırma sonuçlarına ulaşılmıştır.

6.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada ilk olarak, KRY ve risk odaklı iç denetim ilişkisi incelenerek, KRY ‘nin kurumlardaki etkinliğini tespit etmek; ikincisi ise KRY kapsamında risk odaklı iç denetim yaklaşımının kamu kurumlarında benimsenmesi halindeki etkilerini, bir kamu kuruluşu olan devlet üniversitelerinde yapılacak uygulamayla birlikte ortaya koymaktır.

6.2. Araştırmanın Kapsamı Ve Sınırlılıkları

KRY kapsamında risk odaklı iç denetim sistemini inceleyen ve analiz eden çalışma KRY sistemi ile risk odaklı bir iç denetim yaklaşımını bulgularla açıklamaya çalışan bir araştırmadır. Marmara Bölgesinde 23 tane devlet üniversitesi olmakla birlikte görev alan iç denetçi sayısı ise 52 kişidir. 52 iç denetçinin %77’sinden (40 kişi) cevap alınmış ve değerlendirilmiştir.

Araştırma sadece Marmara Bölgesindeki Devlet Üniversitelerinde görev alan iç denetçiler ile sınırlı tutulmuştur. İç denetçiler kurum bünyesinde aktif bir role sahip olması sebebiyle katılımcı olarak baz alınıp değerlendirilmesi gerektiğini göstermiştir.

6.3. Araştırmanın Yöntemi

Marmara Bölgesindeki devlet üniversiteleri üzerinde yapılan “Kurumsal Risk Yönetimi Kapsamında Risk Odaklı İç Denetim” sistemini belirlemeye ilişkin

araştırmada veri toplamak amacıyla likert tipi anket yöntemi kullanılmıştır. Anketin güvenilirlik analizi “Cronbach Alpha Katsayısı” ile değerlendirilmiş olup, 0,92’in üzerinde çıkmıştır. Araştırmada tümevarım yöntemi kullanılmıştır. Araştırmaya konu olan katılımcılar kendi kurumlarının özel şartları ve verdikleri cevaplar kapsamında değerlendirilmiştir.

6.4. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Katılımcılardan (N) alınan yanıtlar doğrultusunda elde edilen sonuçlar, aşağıdaki gibi tablolar halinde gösterilmiş, tabloların herbiri kendi içinde değerlendirilerek yorumlanmıştır.

Katılımcıların %70’inin kurumlarında 6-15 yıl arası uzun bir deneyime sahip olmaları, araştırmanın görevinde uzman iç denetçilerle yapıldığı sonucuna ulaştırmaktadır.

Kurumun “iç denetim planının hazırlanmasında dikkate aldığı riskler” sorusuna verilmiş cevaplara göre “faaliyet”, “finansal”, “mevzuata uygunluk” ve “stratejik” risklerin ön planda tutulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu risklerin ağırlıklı dikkate alınması; finansal odaklı risk yönetimi ile kurumdaki tüm alanların gerçekleştirdiği faaliyetlere yönelik risklerin ve kurumda yasal etkenlerin de dikkate alınmasının benimsendiğini göstermektedir. “Dış çevre” ve “Saygınlık” risklerinin dikkate alınma oranı diğer risklere kıyasla düşük görünüyor olsa bile kurumlarda önemli paylarının bulunduğu görülmüştür.

Katılımcılar tarafından verilen cevaplara göre %82,5 oranla kurumların risk odaklı denetim faaliyetlerini KRY fonksiyonları kapsamında gerçekleştirdiği sonucuna varılmaktadır. Yani kurum bünyesindeki iç denetçiler risk ve gelecek odaklılığı benimsemiş ve kurumun denetim danışmanlığını yapmaktadırlar.

Tablo 1. Katılımcıların Deneyim Süreleri

Kurumda kaç yıldır şu anki görevinizde çalışıyorsunuz?	1-5		6-10		11-15		16-20		21 ve üstü	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
	12	30,0	12	30,0	16	40,0	-	-	-	-

Tablo 2. İç Denetim Planı Hazırlanırken Dikkate Alınan Riskler

Aşağıdaki riskler kurumun iç denetim planı hazırlanırken her zaman dikkate alınmaktadır.	N	Kesinlikle Katılıyor		Katılıyor		Fikrim Yok		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Ortalama
		f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
		Faaliyet riski	40	11	27,5	29	72,5	-	-	-	-	
Finansal riskler	40	14	35,0	26	65,0	-	-	-	-	-	-	4,35
Stratejik riskler	40	8	20,0	30	75,0	1	2,5	1	2,5	-	-	4,12
Dış çevre riskleri	40	3	7,5	25	62,5	8	20,0	4	10,5	-	-	3,67
Saygınlık riski	40	8	20,0	29	72,5	2	5,0	1	2,5	-	-	4,10
Mevzuata uygunluk riski	40	19	47,5	21	52,5	-	-	-	-	-	-	4,47

Tablo 3. Kurumun Denetim Yaklaşımı Algısı

Kurumunuzun denetim yaklaşımını nasıl tanımlarsınız?	N	F	%
Kurumumuzda kontrol odaklı denetim yaklaşımı bulunmaktadır.	40	7	17,5
Kurumumuzda risk odaklı denetim yaklaşımı bulunmaktadır.	40	33	82,5

Tablo 4. Kurumun KRY Etkinliği

Kurumunuzun, KRY faaliyetlerinin etkinliğini nasıl değerlendirirsiniz?	N	Tam Etkin		Etkin		Ne Etkin Ne De Etkin Değil		Etkin Değil		Hiç Etkin Değil		Ortalama
		f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
	40	1	2,5	10	25,0	17	42,5	12	30,0	-	-	3,00

Katılımcılar “kurumun kurumsal risk yönetimi faaliyetlerinin etkinliği” sorusuna %27,5 oranında etkin olduğu, ağırlıklı olarak % 42.5 oranında “ne etkin ne de etkin değil” şeklinde cevaplamıştır. Verilen

yanıtlara göre kurumsal KRY modelinin ölçümlenmesi belirsizlik göstermektedir. Bu belirsizlik hali, kurumlardaki önemli bir eksiklik olarak görülmektedir.

Tablo 5. Kurumun Karşı Karşıya Olduğu Riskler

Aşağıdaki risklerden hangileri kurumunuzun karşı karşıya kaldığı risklerdir?	N	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Fikrim Yok		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Ortalama
		f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Yönetim faaliyetleri ve kontrol kaynaklı riskler	40	6	15,0	28	70,0	3	7,5	3	7,5	-	-	4,07
Mevzuat kaynaklı riskler	40	5	12,5	26	65,0	2	5,0	7	17,5	-	-	3,72
Faaliyet ve hizmet alanı kaynaklı riskler	40	2	5,0	33	82,5	3	7,5	2	5,0	-	-	3,87
Ekonomi ve finans kaynaklı riskler	40	2	5,0	27	67,5	6	15,0	5	12,5	-	-	3,65
Personel kaynaklı riskler	40	6	15,0	30	75,0	2	5,0	2	5,0	-	-	4,00
Teknolojik değişikliklerden kaynaklanan riskler	40	5	12,5	23	57,5	4	10,0	8	20,0	-	-	3,62
Güvenlik yetersizliği kaynaklı riskler	40	4	10,0	23	57,5	8	20,0	5	12,5	-	-	3,65
Uluslararası olaylardan kaynaklanan riskler	40	-	-	7	17,5	18	45,0	15	37,5	-	-	2,80
Sosyal ve politik değişikliklerden kaynaklanan riskler	40	1	2,5	13	32,5	15	37,5	11	27,5	-	-	3,10
Siyasi müdahaleler kaynaklı riskler	40	-	-	12	30,0	16	40,0	11	27,5	1	2,5	2,97
Çevresel değişikliklerden ve doğa olaylarından kaynaklanan riskler	40	1	2,5	12	30,0	15	37,5	11	27,5	1	2,5	3,02

Katılımcıların verdiği cevaplar doğrultusunda kurumun %100 karşı karşıya kaldığı riskler personel kaynaklı riskler ve faaliyet ve hizmet alanı kaynaklı riskler olduğu sonucuna varılmıştır. Kurumun faaliyet ve hizmet alanı kaynaklı risklerle karşılaşması kurum için avantaj olup, faaliyet alanındaki risklerin bilinmesi halinde risklerin yönetiminin de nasıl olabileceğine ilişkin gerekli tedbirler geliştirilebilir. Personel kaynaklı risklerin yüksek oranda çıkması, risklerin büyük bir bölümünün personelin yapacağı yanlışlardan kaynaklandığını göstermektedir. Bu personel kaynaklı risklerin önünü kesebilmek için personelin alanında uzmanlaşmasına yönelik seminer ve eğitimler düzenlenmeli, personelin kendisini geliştirilmesi sağlanmalıdır. Aynı zamanda personeli çözüm odak-

lı düşünmeye itici ve motive edici fırsatlarla çalışma azmi artırılarak personelden doğacak risklerin önüne geçilmelidir.

Mevzuat kaynaklı risklerin kurumun hangi alanlarında daha yoğun olduğunun belirlenmesiyle risklerin yönetilmesi ve zamanında risklerin önüne geçilebilmesinde kolaylık sağlanmış olacaktır.

Yönetim faaliyetleri ve kontrol kaynaklı risklerin % 85 oranında yüksek çıkması, kurumdaki yönetim anlayışının sorgulanması gerektiğini göstermektedir. Yönetim faaliyetlerindeki bu anlayış da eksikliklerin ve istenilmeyen durumların olduğunu ve bunların giderilerek yeni bir sistem oluşturulması gerektiğini göstermektedir.

Tablo 6. Karar Alma Sürecinde Etkili Olan Riskler

Kurumunuzun karar alma sürecinde;	N	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Fikrim Yok		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Ortalama
		f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Stratejik riskler etkilidir.	40	9	22,5	26	65,0	3	7,5	2	5,0	-	-	4,05
Faaliyet riskleri etkilidir.	40	4	10,0	36	90,0	-	-	-	-	-	-	4,10
Finansal riskler etkilidir	40	7	17,5	30	75,0	3	7,5	-	-	-	-	4,10
Zamanında raporlamama riski etkilidir.	40	1	2,5	26	65,0	8	20,0	5	12,5	-	-	3,57
Mevzuata uygunluk riski etkilidir.	40	12	30,0	28	70,0	-	-	-	-	-	-	4,30
İtibar riski etkilidir.	40	7	17,5	31	77,5	1	2,5	1	2,5	-	-	4,10

“Kurumların karar alma sürecinde etkili olan riskler” sorusuna ilişkin iç denetçiler tarafından verilen cevaplara göre kurumların karar verme süreçlerinde “mevzuata uygunluk”, “faaliyet” ve “itibar” risklerinin daha etkili olduğu ve ilk sırada önemli tutulduğu görülmektedir. Bunları sırasıyla stratejik riskler, finansal riskler ve düşük oranda etkiye sahip olan zamanında raporlamama riski takip etmektedir. Zamanında raporlamama riskinin düşük oranda olması, devlet

üniversitelerinde raporlamaların zamanında yapıldığını ve ilgili birimlere de raporlamanın zamanında sunulduğunu göstermektedir. İtibar riskinin yüksek çıkması ise kurum itibarının ulusal ve uluslararası düzeyde korunmasına ve geliştirilmesine önem verildiğini göstermektedir. Verilen cevaplar sonucunda kurumlar karar alma aşamalarında aslında tüm riskleri dikkate almaktadırlar.

Tablo 7. Risk Değerlendirme Faaliyetlerinin Yürütülmesinde Etkili Olan Alanlar

Kurumunuzun risk değerlendirme faaliyetlerinin yürütülmesinde aşağıdaki süreçlerden hangileri uygulanmaktadır?	N	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Fikrim Yok		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Ortalama
		f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Faaliyet süreci	40	6	15,0	24	60,0	5	12,5	4	10,0	1	2,5	3,75
Muhasebe ve finans süreci	40	4	10,0	27	67,5	4	10,0	4	10,0	1	2,5	3,72
Mevzuata uygunluk süreci	40	8	20,0	24	60,0	5	12,5	2	5,0	1	2,5	3,90
Stratejik planlama süreci	40	4	10,0	22	55,0	6	15,0	7	17,5	1	2,5	3,52
Araştırma geliştirme süreci	40	3	7,5	15	37,5	15	37,5	6	15,0	1	2,5	3,32
İnsan kaynakları alanı	40	3	7,5	19	47,5	10	25,0	7	17,5	1	2,5	3,40
Bilgi sistemleri ve veri güvenliği süreci	40	6	15,0	21	52,5	9	22,5	3	7,5	1	2,5	3,70

“Risk değerlendirme faaliyetlerinin yürütülmesinde etkili olan alanlar” sorusuna ilişkin cevaplarda “mevzuata uygunluk”, “muhasabe ve finans” ve “faaliyet” süreçlerinin yüksek oranlara sahip olduğu görülmektedir. Önceki cevaplardan itibaren bakıldığında mevzuata uygunluğun kurumlar içerisinde önemli bir faktör olduğu gözlenmektedir. Mevzuata uygunluk hem riskler de, hem risklerin değerlendirilmesinde hem de karar verme sürecinde kurumlar için önemli bir noktaya sahip olmaktadır. Stratejik planlama sürecinde düşük olmadığı görülmekle birlikte, kurumların gelecekteki 5 yıllık dönemlerinde karşılaşılabilecekleri olumlu ve olumsuz süreçlerin yönetilme fırsatının olduğunu ve süreci daha da geliştirmeye çalışılması gerektiğini göstermektedir.

Risk tanımlama ve değerlendirme faaliyetlerinde %80 oranında iç denetim biriminin yetkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. İç denetim birimini, strateji geliştirme daire başkanlığı, üst düzey yöneticiler birimi takip etmektedir. Risk tanımlama ve değerlendirmede yetkili birimlerin oranlarının hemen hemen yakın olması bu birimlerin koordinasyonunun olduğu sonucunu göstermektedir. “Rektörlerin” % 40 oranında, “Kurum dışı danışmanların” %20 oranında, “Strateji Geliştirme ve Daire Başkanlığının” %72,5 oranında ve “Üst düzey yöneticilerin” % 62,5 oranında olması ise birimlerin risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi faaliyetlerinde rollerinin önemli olduğu sonucuna varılmıştır.

Tablo 8. Risk Tanımlama ve Değerlendirme Faaliyetlerinde Yetkili

Kurumunuzda risk tanımlama ve değerlendirme çalışmaları kim ya da kimler tarafından yapılmaktadır?	N	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Fikrim Yok		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Ortalama
		f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Üst yönetici (Rektör)	40	3	7,5	13	32,5	10	25,0	14	35,0	-	-	3,12
Üst düzey yöneticiler	40	1	2,5	24	60,0	8	20,0	7	17,5	-	-	3,47
İç denetim birimi	40	6	15,0	26	65,0	2	5,0	6	15,0	-	-	3,80
Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı	40	5	12,5	24	60,0	4	10,0	7	17,5	-	-	3,67
Kurum dışı danışmanlar	40	2	5,0	6	15,0	15	37,5	13	32,5	4	10,0	2,72

Tablo 9. KRY Gereksiniminin Nedenleri

Aşağıdaki faktörlerin, kurumunuzda risk yönetimi gereksiniminin ortaya çıkmasındaki etkisini değerlendiriniz.	N	Tam Etkin		Etkin		Ne Etkin Ne De Etkin Değil		Etkin Değil		Hiç Etkin Değil		Ortalama
		f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Yasal etkenler	40	12	30,0	27	67,5	-	-	1	2,5	-	-	4,25
Üst yönetimin talebi	40	6	15,0	26	65,0	5	12,5	3	7,5	-	-	3,87
Dış denetçilerin talepleri	40	2	5,0	24	60,0	7	17,5	6	15,0	1	2,5	3,50
Uluslararası düzenlemelerin ve uluslararası kuruluşlarının etkisi	40	-	-	17	42,5	14	35,0	7	17,5	2	5,0	3,15
Kurumun yönetim ilkeleri	40	2	5,0	22	55,0	10	25,0	6	15,0	-	-	3,50

Kurumlarda “KRY gereksinimlerinin oluşmasındaki nedenler” sorusuna ilişkin en büyük etkenin “yasal etkenler” olduğu, “üst yönetimin talebinin” ise kurumsal risk yönetimin gereksiniminde ağırlıklı olarak (%80 oranında) önemli bir etkene sahip olduğu sonucuna varılmıştır. İç denetçiler tarafından önemli faktör olan yasal etkenlere yönelik 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun etkili bir payı olduğu vurgulanmıştır. Yasal etkenlerin oluşmasında da 5018 sayılı Kanunun etkili olduğu söylenebilir. Üst yönetimin taleplerinin etkili olması hem yasal etkenler hem de

gelecek odaklılık benimsenerek faaliyetlerini gerçekleştirmesi gerektiği, başarıya ulaşarak sürdürülebilirliğin sağlanmasında risk yönetim sisteminin önem ve faydasının olduğu sonucuna ulaşılmıştır. “Kurumun yönetim ilkelerinin” %60 oranında, “uluslararası düzenlemelerin ve uluslararası kuruluşlarının etkisinin” ise %42,5 oranında çıkması ise kurumların yasalardan sonra kendi risk yönetimi standartları olan yönetim ilkelerine uyum çerçevesinde faaliyetlerini gerçekleştirmesine rağmen yeterli olmadığını ve KRY ne ilişkin ihtiyaç duyulduğunu göstermiştir.

Tablo 10. Kurum Faaliyetlerinin Etkiliği

Aşağıdaki faaliyetlerle ilgili, kurumunuzun etkililiğini nasıl değerlendirirsiniz?	N	Tam Etkin		Etkin		Ne Etkin Ne De Etkin Değil		Etkin Değil		Hiç Etkin Değil		Ortalama
		F	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Kurumsal Risk Yönetiminde mevzuata uygunluk	40	1	2,5	26	65,0	10	25,0	3	7,5	-	-	3,62
Kurumsal Risk Yönetimini stratejik planla ilişkilendirme	40	-	-	18	45,0	16	40,0	6	15,0	-	-	3,30
Kurum genelinde risk farkındalığının oluşturulması	40	-	-	14	35,0	18	45,0	8	20,0	-	-	3,15
Risk bilgilerinin zamanında sağlanması ve güncellenmesi	40	-	-	11	27,5	17	42,5	12	30,0	-	-	2,97
Kurumsal Risk Yönetiminde yeterli sayıda uzman istihdamı	40	-	-	7	17,5	17	42,5	14	35,0	2	5,0	2,72
Acil risklere yönelik uyarı sisteminin kullanılması	40	-	-	13	32,5	13	32,5	13	32,5	1	2,5	2,95
Risk ve fırsatların kuruma etkisini ölçme ve yönetme	40	-	-	13	32,5	15	37,5	10	25,0	2	5,0	2,97

“Kurum faaliyetlerinin etkililiği” sorusuna ilişkin kurumların “kurumsal risk yönetiminde mevzuata uygunluk” faaliyetinin %67,5 oranında, “kurumsal risk yönetiminin stratejik planla ilişkilendirme” faaliyetinin %45 oranında, “kurum genelinde risk farkındalığının oluşturulması” faaliyetinin ise %35 oranında etkili olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. En yüksek orana sahip olan “mevzuata uygunluk” faktörü, kurumun faaliyetlerinin KRY anlayışı kapsamındaki rolünü yansıtmıştır. Bu unsurun yüksek çıkması üniversitelerin çoğunluk kısmında yeterli sayıda uzman istihdamı olmamasına rağmen mevzuattan en ufak bir sapma olmadığını göstermiş olmaktadır.

“Etkili bir kurumsal risk yönteminin uygulanması-

na engel olan faktörler” konusuna ilişkin en yüksek oranlarla kurumsal yapı ve kurum kültürü ile sistemin kuruma değer kattığı algısındaki eksiklik faktörlerinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Katılımcılar tarafından alınan yanıtlara göre “KRY nin gereksiz görülmesi” ile “yetkin ve becerikli personel eksikliği” %72,5 oranlarında, “veri yetersizliği ve veriye ulaşımdaki sorunlar” %55 oranında, “yetersiz kaynak ve teknoloji” %45 oranında olduğu saptanmıştır. Verilen yanıtlara göre “yetersiz kaynak ve teknoloji” faktörünün olumsuzluk oranının düşük olması, kurumlarda kaynakların ve teknoloji kullanımı yeterli olduğu için KRY nin uygulanmasında bir engel oluşturmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 11. Etkili bir KRY'nin Uygulanmasına Engel Olan Faktörler

Kurumunuzda etkili bir Kurumsal Risk Yönetimi sistemi oluşmasına aşağıdaki faktörlerin engel olma durumun belirtiniz.	N	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Fikrim Yok		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Ortalama
		f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Kurumsal yapı ve kurum kültürü	40	9	22,5	26	65,0	2	5,0	3	7,5	-	-	4,02
Kurumsal Risk Yönetiminin gereksiz görülmesi	40	4	10,0	25	62,5	3	7,5	8	20,0	-	-	3,62
Sistemin kuruma değer kattığı algısındaki eksiklik	40	4	10,0	28	70,0	1	2,5	7	17,5	-	-	3,72
Yetersiz kaynak ve teknoloji	40	1	2,5	17	42,5	5	12,5	16	40,0	1	2,5	3,02
Yetkin ve becerikli personel eksikliği	40	5	12,5	24	60,0	1	2,5	9	22,5	1	2,5	3,57
Veri yetersizliği ve veriye ulaşımadaki sorunlar	40	4	10,0	18	45,0	5	12,5	12	30,0	1	2,5	3,30

“Kurumlarda etkili ve başarılı bir kurumsal risk yönetimi uygulanmasındaki faktörlerin önem derecelerinin tespiti” sorusunda “üst düzey yönetimin desteği” ile “süreçlerin ve sorumluların açık bir şekilde belirtilmesi” faktörleri %100 olarak belirlenmiştir. Sırasıyla amaçların açık bir şekilde belirtilmesi ve iletişimin geliştirilmesi ile kontrol ve risklere karşı kurum kül-

türü ve davranışı oluşturulması %97,5 ve yasal bir risk değerlendirme modelinin geliştirilmesi %92,5 olarak belirlenmiştir. Tablodaki yanıtlara bakıldığında, üst yönetimin desteğinin önemli olduğu, üst yönetimin isteği doğrultusunda süreci desteklemesi halinde KRY nin etkili ve başarılı bir şekilde uygulanabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Tablo 12. Etkili ve Başarılı bir KRY'de Faktörlerin Önem Derecesi

Kurumunuzda, etkili ve başarılı bir Kurumsal Risk Yönetimi uygulamasında faktörlerin önem derecesini belirtiniz?	N	Çok Önemli		Önemli		Ne Önemli Ne Önemli Değil		Önemli Değil		Hiç Önemli Değil		Ortalama
		f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	
Üst düzey yönetimin desteği	40	33	82,5	7	17,5	-	-	-	-	-	-	4,82
Amaçların açık bir şekilde belirtilmesi ve iletişimin geliştirilmesi	40	15	37,5	24	60,0	1	2,5	-	-	-	-	4,35
Kontrol ve risklere karşı kurum kültürü ve davranış oluşturulması	40	17	42,5	22	55,0	1	2,5	-	-	-	-	4,40
Süreçlerin ve sorumluların sorumluluklarının açık bir şekilde belirtilmesi	40	18	45,0	22	55,0	-	-	-	-	-	-	4,45
Yasal bir risk değerlendirme modelinin geliştirilmesi	40	14	35,0	23	57,5	-	-	3	7,5	-	-	4,20

Tablo 13. KRY Sisteminin Geliştirilmesi için Üstlenilmesi Gerekenler

Kurumsal Risk Yönetimi'nin geliştirilmesi için kurumunuzda ne gibi sorumluluklar üstlenilmektedir?	N	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Fikrim Yok		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Ortalama
		f	%	F	%	f	%	f	%	f	%	
Stratejik planla daha sıkı bir entegrasyon	40	8	20,0	21	52,5	8	20,0	3	7,5	-	-	3,85
Üst düzey yönetim	40	10	25,0	20	50,0	8	20,0	2	5,0	-	-	3,95
Süreçlerin yeniden yapılandırılması ve entegrasyon	40	8	20,0	23	57,5	5	12,5	4	10,0	-	-	3,87
Risk ve finans süreçlerinin daha fazla entegrasyonu	40	5	12,5	27	67,5	4	10,0	4	10,0	-	-	3,82
Performans yönetimi uygulaması	40	7	17,5	19	47,5	9	22,5	4	10,0	1	2,5	3,67
Bilgi teknolojilerinin alt yapısının geliştirilmesi	40	4	10,0	27	67,5	5	12,5	4	10,0	-	-	3,77
Risk yönetimi konusunda daha fazla uzmanlık	40	6	15,0	20	50,0	9	22,5	5	12,5	-	-	3,67
Daha fazla zaman ve kaynak ayrılması	40	5	12,5	22	55,0	8	20,0	5	12,5	-	-	3,67
Raporlama sürecinin geliştirilmesi	40	5	12,5	23	57,5	9	22,5	3	7,5	-	-	3,75

Katılımcılar “Kurumsal risk yönetiminin geliştirilmesinde kurumun üstlenmesi gereken sorumluluklar” sorusunda en temel görevin, “risk ve finans süreçlerinin daha fazla entegrasyonunu sağlamak” olduğunu ön planda tutmuşlardır. Bununla birlikte, “süreçlerin yeniden yapılandırılması ve entegrasyonu” ile “bilgi teknolojilerinin alt yapısının geliştirilmesi” sorumluluklarının da ağırlıklı oranlara sahip olduğu görül-

muştur. Katılımcılar cevaplarıyla risk ve finans süreçlerinin entegrasyonun daha fazla geliştirilmesinin süreçlerin yeniden yapılandırılmasındaki etkisinin önemini vurgulamışlardır. Bunları takiben stratejik planla daha sıkı bir entegrasyon ve üst düzey yönetim gibi sorumluluklarında üstlenilmesinin gereğini belirtmişlerdir.

7. SONUÇ ve ÖNERİLER

Günümüzde kurumsallaşma ile beraber gelişen bir takım tehditlere/skandallara zemin hazırlayabilecek durumların izlenmesinde geleneksel denetim yaklaşımının, kurumların veya işletmelerin anlık değişim içinde olan risk profillerini takip etme ve değerlendirmede yetersiz kaldığı bilinmektedir. Bu nedenle kurumlar geleceğe yönelik olmakla beraber, sorunların nedenini bularak ilgili tedbirler almaya dayanan ve denetime ait mevcut kaynaklarının kurumun risk profiline göre aktarıldığı risk odaklı iç denetim sistemine yönelmişlerdir.

Risk odaklı denetim yaklaşımı, riski tamamen ortadan kaldırmak yerine mevcut risklerin etkin ölçümü ve kontrolüyle iç denetimde fayda-maliyet dengesini kurmayı ilke olarak görmektedir. Bu kavram en basit, “**kurum içi gerçekten sorun olan durum ve unsurların denetlenmesidir**” şeklinde ifade edilebilir.

Bu çalışmada KRY çerçevesinde yürütülecek risk odaklı iç denetim faaliyetlerinin planlanması aşamasında kurumun hangi risklerle karşı karşıya kalacağı, hangi risklerin önemlilik arz ettiği ve hangi risklerin ne kadar dikkate alınıp yönetildikleri ölçülmek istenmiştir.

Yapılan araştırmada öncelikle ve iç denetçiler tarafından % 82,5 oranla alınmış cevaplar doğrultusunda, kurumların KRY fonksiyonları kapsamında risk odaklı iç denetime yöneldikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Yine yapılan çalışmada katılımcıların ağırlıklı olarak (%70 oranında) 6 – 15 yıl arası deneyime sahip olmalarının, araştırma sonucunda elde edilen bulguların, Marmara Bölgesindeki devlet üniversiteleri itibarıyla temsil kabiliyetini artıran bir özellik olduğu da değerlendirilmiştir. Elde edilen bulguların ayrı ayrı irdelenmesi bir önceki bölümde sunulmuş olup, ulaşılan diğer sonuçlar ve yorumlar aşağıda maddeler halinde yer verilmiştir.

- “İç Denetim Planı Hazırlanırken Dikkate Alınan Riskler” sorusuna ilişkin olarak verilen cevaplara göre, ağırlıklı olarak “Faaliyet”, “Finansal” ve “Mevzuata Uygunluk” ile “Stratejik” risklerin ön planda olduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda her ne kadar “Dış Çevre” ve “Saygınlık” ile ilgili risklerin iç denetim planı hazırla-

nırken dikkate alınmalarındaki oranlar her ne kadar daha düşük görünüyorsa da genel olarak önemli paylarının bulunduğu değerlendirilmektedir. Kurumsal yönetim fonksiyonları itibarıyla cevaplarda ön plana sıralanan dört risk grubunun çıkmasının, araştırma evreninin kamu kurumu niteliğindeki üniversiteler olmasından kaynaklanmış olacağı belirtilebilir. Bununla birlikte bu soruya verilen cevapların genel dağılımı dikkate alındığında ise, yukarıda vurgulandığı gibi, araştırma evrenini oluşturan kurumların iç denetçileri itibarıyla “risk odaklı iç denetim” yönelimini ortaya koyduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Nitekim anketin “Kurumun Denetim Yaklaşımı Algısı” başlıklı soruya verilen cevapların dağılımı da yukarıda ulaşılan sonucu teyit etmektedir.

- Katılımcıların risk odaklı iç denetime neden yöneldikleri yönünde soruların sonrasında “KRY sisteminin etkinliği” ile ilgili konuda, % 42,5 oranında “ne etkin ne de etkin değil” cevabının alınması, devlet üniversitelerinde KRY sistemi etkinliğinin özellikle ölçümlenmesine yönelik bir belirsizlik bulunduğu değerlendirilmektedir. Bu bulgu ise, KRY sisteminin performans değerlendirilmesinin, ölçümlemedeki belirsizlik ile sistemin sürdürülebilir bir gelişim modeline kavuşturulması yönlerinden irdelenmeye muhtaç bulunduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo 5’de, kurumların karşılaştığı risklerin personel kaynaklı ve yönetim faaliyetleri ve kontrolünden kaynaklı riskler olduğu yönündeki bulgu ile karar alma sürecinde %100 oranında faaliyet riskleri ile mevzuata uygunluk risklerinin dikkate alındığına ilişkin cevapların da KRY sisteminin etkinliği ile ilgili önemli noktalara işaret ettiği şeklinde değerlendirilmiştir. Nitekim Tablo 5’teki bulguların sonrasında yer verilen değerlendirmelerde de yönetim faaliyetleri ve kontrol kaynaklı risklerin % 85 oranında çıkmasının, kurumlardaki yönetim anlayışının bu bağlamda sorgulanması gerekliliği vurgulanmaktadır.

Yine araştırma evrenini oluşturan kurumların kamu kurumu niteliği ve bu çerçevedeki personel rejiminin de KRY etkinliği açısından ayrıca irdelenmesi gerektiği vurgulanabilir.

- Araştırma bölümünde Tablo 6'da "Karar Alma Sürecinde Etkili Olan Riskler" ile ilgili olarak yer verilen bulgular, "faaliyet" ile "mevzuata uygunluk" ve "itibar" risklerinin ağırlıklı olarak etkili olduğunu yansıtmaktadır. Diğer risklerden ise sadece "zamanında raporlama" riskinin % 67,5 oranıyla daha düşük kaldığı gözlenmektedir. Her ne kadar bu oranın da çok düşük olduğundan söz edilemeyeceği değerlendirilmekle birlikte, devlet üniversitelerinde "zamanında raporlama" riskinin karar alma süresinde etkisinin daha düşük olması, bu süreçlerin etkili olarak işlediği yönünde değerlendirilebilir.

Kamu kurumlarında görece daha yüksek olduğu söylenebilecek bürokratik süreçlere rağmen, "zamanında raporlama" riskinin karar alma sürecinde etkisinin düşük çıkmasının, teknoloji ve bilişim altyapısındaki gelişmelere bağlanabileceği değerlendirilmiştir.

- Araştırma bulgularından Tablo 7'de yer verilen "risk değerlendirme faaliyetlerinin yürütülmesinde etkili olan alanlar" itibarıyla ise, verilen cevaplarda "faaliyet", "muhasabe ve finans" ve "mevzuata uygunluk" süreçlerinin daha yüksek olduğu gözlenmektedir. Bununla birlikte "stratejik planlama" ile "bilgi sistemleri ve veri güvenliği" süreçlerinin oranlarının da çok düşük olmadığı anlaşılmaktadır.

Faaliyetlerin yürütülmesinde etkili olan alanlar içerisinde en düşük olduğu gözlenen alanlar ise "Araştırma Geliştirme" ile "İnsan Kaynakları" süreçleridir. Devlet Üniversitelerinin temel amaçları dikkate alındığında, her iki alan ile ilgili süreçlerin daha düşük oranlarda etkili olduğunun düşünülmesi de ayrıca araştırılmaya ve irdelenmeye gerekli bir sonuç olarak görülmektedir.

- "Üniversitelerde risklerin tanımlanması ve değerlendirilmesi faaliyetlerinde yetkili" olanlar ile ilgili soruya verilen cevaplar itibarıyla her ne kadar katılımcılar iç denetim biriminin % 80 oranla ön planda olduğunu belirtmişlerse de "Rektör" ve "Kurum Dışı Danışmanlar" haricinde, "Üst Düzey Yöneticiler" ile "Strateji Daire Başkanlığı" birimlerinin rollerinin de yüksek olduğunu yansıtmaktadır.

Bu bulguların, devlet üniversitelerindeki iç denetçilerin yaklaşımı itibarıyla, risklerin tanımlanması ve de-

ğerlendirilmesi faaliyetlerinde gerek yönetim gerekse denetim birimleri itibarıyla çok katımlı bir modelin varlığına işaret ettiği şeklinde değerlendirilmiştir. Dolayısıyla bu sonuçlar da KRY kapsamında risk odaklı iç denetim yaklaşımının varlığını yansıtmaktadır.

- Araştırmanın "KRY Gereksiniminin Nedenleri" başlıklı tablosunda yer alan bulgular ise, "Yasal" etkenler ile birlikte "Üst Yöneticilerin Talebi", "Dış Denetçilerin Talebi" ve "Kurumun Yönetişim İlkeleri" başlıklı etkenlerin rolünü yansıtmaktadır. Daha ayrıntıda ise iç denetçilerin kurumun risk yönetimi gereksinimlerinin oluşmasında yasal etkenlerin etkili faktör olduğunu belirttiği de görülmektedir. Yasal etken olarak şüphesiz, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu temel role sahip bulunmaktadır.

"Kurum Faaliyetlerinin Etkililiği" başlıklı Tablo 10 kapsamındaki bulgular da ağırlıklı olarak "mevzuata uygunluk" faktörünün KRY bazında rolünü yansıtmaktadır.

- Tablo 11'de "Etkili Bir KRY'nin Uygulanmasına Engel Olan Faktörler" sorusu ile ilgili bulgular ise, ağırlıklı olarak "kurumsal yapı ve kurum kültürü" faktörünü ön plana çıkarmaktadır. Bununla birlikte diğer faktörlerin rollerinin de göz ardı edilemeyecek boyutlarda bulunduğu düşüncesini yansıtırken, "yetersiz kaynak ve teknoloji" faktörünün KRY uygulamasında olumsuzluk düzeyinin düşük bulunduğu görüşünü yansıtmaktadır.

İç denetçilerin bu yanıtları, KRY ve risk odaklı iç denetim yaklaşımlarında, teknoloji ve kaynak gereksinmesine yönelik olumsuzların diğer faktörlere göre daha düşük bulunduğu yönündeki bulguları bu soruda da desteklediği görülmüştür.

- "Etkili ve başarılı bir KRY'de faktörlerin önem derecesi" başlıklı Tablo 12 bulguları, genel itibarıyla daha önceki bulguları destekler nitelikte görünmektedir.
- İç denetçiler kurumlarında KRY sisteminin geliştirilmesine yönelik olarak üstlenilmesi gerekenler sorusuna verdikleri yanıtlarda, öncelikle "risk ve finans süreçlerinin daha fazla entegrasyonunun sağlanması gerektiğini" ön plana çıkarmışlardır.

Bununla birlikte süreçlerin yeniden yapılandırılması ve entegrasyonu ile bilgi teknolojisinin alt yapılarının geliştirilmesine yönelik sorumlulukların olması gerektiği de ağırlıklı oranlara sahip durumdadır. Bu bulguların, mevcut sistemin işleyişindeki rollerinin önemi ile birlikte, gerek muhasebe ve finans süreçleri gerekse bilgi teknolojisinin daha da geliştirilmesine iç denetçiler tarafından verilen önemi yansıttığı değerlendirilmiştir.

Yukarıdaki yorumlarımız ve KRY çerçevesindeki risk odaklı iç denetim sistemi ile ilgili olarak varılan sonuçlardan hareketle **öneri olarak sunulabilecek hususlar** şunlardır:

- KRY sisteminin, üniversite gibi eğitim kurumlarında önemini risk odaklı iç denetim süreçleri itibarıyla da önemli olduğu kabul edildiğinde, sistemin kurum birimlerinin genelinde tüm yönleriyle anlaşılması, benimsenmesi ve geliştirilmesine yönelik seminer ve eğitim programlarının gözden geçirilmesi ve geliştirilmesi, bu süreçler itibarıyla önemli katkı sağlayacaktır.
- KRY sisteminde etkili olan birimler yanında, sistemin etkililiği ve sürdürülebilirliği için üniversitelerin akademik ve idari bölümleri itibarıyla bütünlük bir yaklaşımın benimsenmesi faydalı olacaktır.

Kaynakça

- Akkaya, G. (2011) *Risk odaklı iç denetim ve risk odaklı iç denetim planlamasında risk matrisinin oluşturulmasına yönelik örnek bir uygulama* (Yüksek lisans tezi). Zonguldak Karalimas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Zonguldak.
- Altınbaş, O. (2017). *ISO 31000 Risk yönetimi standardı ve bir portföy yönetim şirketi uygulaması* (Yüksek lisans tezi). Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Beyhan, M. (2018). *Yerel yönetimlerde iç denetim yapısının kurumsal risk yönetimi vizyonuna etkisi; istanbul ilçe belediyeleri üzerine bir alan* (Yüksek lisans tezi). Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bozkurt, C. (2010). Risk, Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim. *Denetisim Dergisi*, (4), 17-39.
- Burca, N. (2017). *Yenilenen COSO Kurumsal risk yönetimi çerçevesi*.

- <https://nazifburca.com/2017/09/20/yenilenen-coso-kurumsal-risk-yonetimi-cercevesi/> (Erişim tarihi: 22.02.2018).
- Can, N.E. (2014). *Hastane işletmeciliğinde iç kontrol sisteminin etkinliği*, (Doktora tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Celayir, D. (2011). *İç denetimde riskin değerlendirilmesi*, (Yüksek lisans tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul.
- Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission. (2017). *Enterprise Risk Management- Aligning Risk with Strategy and Performance*.
- Dede, T. Z. (2014). *COSO tabanlı denetim tekniğinin bankacılık sektöründe hazine süreci uygulama önerisi* (Doktora tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ekici, H. (2012). *Kurumsal risk yönetimi: kalkınma ajansları örneğinde* (Yüksek lisans tezi). Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Gacar, A. (2016). *İşletmelerde kurumsal risk yönetimi varlığının belirleyicileri* (Doktora Tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Görener, Ö. (2010). *Risk odaklı iç denetim: olasılık-etki analizi çerçevesinde bir uygulama* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- İç Denetim Koordinasyon Kurulu, (2013). *Kamu İç Denetim Rehberi*. Ankara, İDKK yayınları.
- İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası. (2015, Nisan). *İç denetime genel bir bakış*.
- Kara, S. (2011). *İç denetimde risk yönetimi* (Yayınlanmamış doktora tezi). Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Manisa.
- Kara, S. ve Sakarya, Ş. (2012). Kurumsal risk yönetimi çerçevesinde risk odaklı iç denetim ve imkb uygulaması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 5(1), 77-78.
- Karalar, K. (2015). *Kurumsal risk yönetimi kapsamında iç denetimin analizi ve ege bölgesindeki üniversiteler üzerine bir araştırma* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.
- Kaya, B. (2013). Kamu idarelerinde iç kontrol sistemini oluşturma faaliyetlerinde iç denetçilerin üstlenebilecekleri rol ve sorumluluklar. *Denetim Dergisi*, (11), 20-31.
- Kızılboğa, R. (2012). *Kurumsal risk yönetimi odaklı iç denetim ve İstanbul Büyükşehir Belediyesi için bir model önerisi* (Doktora tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.

- Kurt, G., & Uysal, T. U. (2018). COSO Kurumsal risk yönetimi çerçevesi güncelleme projesinin getirdiği yenilikler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (54), 19-34.
- Mali Hizmetler Uzmanları Derneği (2018). Kamu Kurumsal Risk Yönetimi Rehberi Taslağına İlişkin Görüş Raporu. <http://www.merkezmalihizmetler.org/wpcontent/uploads/2018/05/Mahud-risk-yonetimi-taslag%C4%B1na-iliskin-gor%C3%BCs-raporu.pdf> (Erişim tarihi: 26.02.2018).
- Özsoy, M. T. (2012). Risk odaklı denetim ABD uygulaması ve Türkiye açısından değerlendirilmesi. *Activelive Dergisi*, Mart- Nisan, s. 2.
- Pehlivanlı, D. (2008). *Kurumsal risk yönetimi temelli iç denetim ve Türkiye uygulamaları* (Yayınlanmamış doktora tezi). Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Sarpkaya, D. (2012). *Kurumsal risk yönetiminde iç denetimin rolü* (Yayınlanmamış yüksek lisans tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Şenol, Z. (2016). *Kurumsal risk yönetiminin firma performansına etkisi: BİST örneği* (Doktora Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat.
- Tanç, A. (2009). *Risk odaklı iç denetim yaklaşımı ve tekstil sektöründe bilgisayar destekli bir uygulama* (Yayınlanmamış doktora tezi), Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği (TUSİAD). (2006). *Kurumsal risk yönetimi çalışma grubu*, İstanbul.
- TÜSİAD. (2008). *Kurumsal risk yönetimi*, İstanbul.
- Türedi, H., Zor, Ü. & Gürbüz, F. (2015). Risk Odaklı İç Denetim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (66), 1-20.
- Uşul, H. & Mizrahi R. (2016). *Risk odaklı denetim* (1. basım). Ankara: Detay Yayıncılık.
- http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/K%C4%B0DR_v1.0.pdf (Erişim tarihi: 26.02.2018).
- http://archive.ismmmo.org.tr/docs/YAYINLAR/kitaplar/ic_denetim_2015.pdf (Erişim tarihi: 01.05.2018).
- <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/12/20071226-21.htm> (Erişim Tarihi: 26.02.2018).
- 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (2003). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/Sayı: 24.12.2003/25326.

İÇ DENETİM SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİ VE VERİMLİLİĞE ETKİSİ: ÖZEL SAĞLIK KURULUŞU PERSONELİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA (EFFICIENCY OF THE INTERNAL AUDIT SYSTEM AND ITS EFFECT ON EFFICIENCY: AN APPLICATION ON PRIVATE HEALTH ORGANIZATION STAFF)

Neşegül PARLAK*

ÖZ

İç denetim, bir kuruluşun faaliyetlerini denetlemenin yanı sıra kuruluşa katma değer katmak ve yeteneklerini geliştirmek amacı ile bağımsız bir güvence ve danışmanlık hizmeti sunan kapsamlı bir çağdaş denetim uygulamasıdır. Kuruluşların kendi bünyelerinde oluşturdukları iç denetim sistemi ile yürütülen faaliyetler gelişmekte, iyileşmekte, kaynaklar verimli kullanılabilen ve güvenilirlik sağlanmaktadır. Küreselleşen dünyada iç denetim sistemi kuruluşlar için artık vazgeçilmez bir noktada kendine yer bulmaktadır. Yoğun rekabet ortamında faaliyet gösteren özel sağlık kuruluşları da kâr elde etmek ve süreklilik sağlamak amacıyla topluma hizmet eden, insan sağlığını korumak ve tedavi süreçlerinin yanı sıra birçok farklı etkinlik ve hizmeti yürütmek zorunluğu bulunan hizmet işletmelerdir. Bu kuruluşların verimlilik

ABSTRACT

Internal audit is a comprehensive contemporary audit practice that provides independent assurance and consultancy services in addition to auditing the activities of the organization in order to add value to the organization for the process of performing activities and improve its capabilities. The activities carried out with the internal audit system established by the organizations are developing and improving; sources can be used productively, and therefore, reliability is obtained. In the globalizing world, the internal audit system is now at an indispensable point for organizations. With the existence of an effective internal audit system, processes and procedures within the organization are analyzed, critical decisions are evaluated and necessary recommendations and solution proposals are presented at a point where there is a deficiency or a problem. Private healthcare organizations operating in an intense competitive environment are the service enterprises that

ve sürdürülebilirliği sağlaması etkin iç denetim sisteminin varlığı ile mümkündür. Araştırmada, özel sağlık kuruluşlarında iç denetim sisteminin etkinliği ve verimliliğe etkisini kurum çalışanlarının bakış açısı üzerinden tespit etmeye yönelik olarak, x özel hastanesi personeline bir anket uygulaması yapılmıştır. Literatürde, Türkiye’de sağlık kuruluşlarında iç denetim sisteminin etkinliğini konu alan az sayıda araştırmaya rastlandığından, bu araştırmanın, bundan sonra yapılacak araştırmalara referans olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, Etkinlik, Özel Sağlık Kuruluşu.

JEL Kodları: M40, M42

serve the society in order to make profit and to ensure continuity, to protect human health and to carry out many different activities and services beside treatment processes. Productivity and sustainability of these organizations are possible with the existence of an effective internal audit system. In the research, a scale was applied to the personnel of x private hospital in order to determine the efficiency of the internal audit system and its effect on productivity in private healthcare organizations. There are few studies regarding the efficiency of the internal audit system in healthcare organizations in Turkey in the literature, this research is considered to be a reference for future researches.

Keywords: Internal Audit, Efficiency, Private Healthcare Organization.

JEL Classification: M40, M42

* Öğr. Gör. Dr., Ordu Üniversitesi, Fatsa Meslek Yüksekokulu, Ordu, Orcid Id : 0000-0002-1669-7389, nparlak@odu.edu.tr
Yazı Gönderim Tarihi: 29.07.2019, Yazı Kabul Tarihi: 02.09.2019.

1. GİRİŞ

Özel sağlık kuruluşlarının, güvenli sağlık hizmetinden yasal olarak sorumlu olması ve aynı zamanda sektörde meydana gelen yeni gelişmeler ışığında öngörülemeyen çeşitli risk ve karmaşık düzenlemeler ile artan rekabet ortamında verimlilik ve sürekliliğini sağlamak zorunda olması etkin iç denetim sisteminin varlığını hayati kılmaktadır. Kuruluşlarda etkin yürütülen iç denetim sistemi, başarılı bir risk değerlemesi yapmak, faaliyet alanlarındaki potansiyel fırsatları tespit etmek, kaynakların nereye tahsis edileceği konusunda yönlendirmeler yapmak suretiyle kuruluşun hedeflerini başarımada ve verimlilik sağlamada önemli bir katkı sağlar. İç denetim sistemi, bir kuruluşun faaliyetleri ilgili bilgi, tavsiye, tahmin, analiz yapmak suretiyle görevlerin doğru ve eksiksiz olarak yerine getirilmesi sürecinde etkili bir kontrol sağlayarak yönetime yardımcı olan tarafsız bir denetim fonksiyonudur. İç denetim sistemi, kuruluşların hedeflerine ulaşımada önemli bir sorumluluk üstlenmektedir.

Doğrudan insan hayatı ile ilgili hizmet vermeleri nedeniyle, sağlık sektöründe faaliyet gösteren kuruluşlar, büyük operasyonel riskler ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu risklerin yanı sıra çok önemli yasal ve itibar riskleri de bulunmaktadır. İç denetim sistemi ise sadece hata, hile ve yolsuzluk üzerine yoğunlaşarak, olanı değerlendirmenin ötesinde, olası tehditlerin önceden tespit etmek ve önlem almak suretiyle kuruluşların yasal ve itibari risklerini minimize etmeyi amaçlamaktadır. Etkin bir iç denetim sisteminin varlığı ile kuruluş içerisindeki süreçler ve prosedürler analiz edilmekte, alınan kritik kararlar değerlendirilmekte ve eksiklik ya da sorun görülen bir noktada gerekli tavsiye ve çözüm önerileri sunulmaktadır (Şaşmaz ve Çiftçi, 2017, s. 117).

Araştırma, özel sağlık kuruluşlarında iç denetim sisteminin etkinliği ve verimliliğe etkisine ilişkin sağlık kuruluşu personelinin bakış açılarını genel bir durum değerlemesi yapmak suretiyle belirlemek açısından önem taşımaktadır. Araştırmanın amacına uygun olarak, bünyesinde iç denetim bulunan özel bir sağlık kuruluşunun Türkiye'nin farklı bölgelerinde faaliyet gösteren 28 şubeden biri olan x özel hastanesi personeli üzerinde iki bölümden oluşan anket formu uygulanmıştır. Yapılan anket çalışması sonucu elde

edilen veriler SPSS programında analiz edilmiş ve elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

2. İÇ DENETİM SİSTEMİ

İç Denetçiler Enstitüsü (İIA) tarafından yapılan tanıma göre; "Bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyeti"dir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşımada yardımcı olur. İç denetimin amacı, işletmenin tüm faaliyetlerinin ve kontrollerinin etkinliğini gözden geçirerek, tüm süreçlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi, yorumlanması ve raporlanmasıdır. Uzman bir iç denetçi tarafından hazırlanan bu raporlarda, kuruluşun faaliyetlerinin etkin ve verimli yürütülüp yürütülmediği araştırılarak bu konuda üst yönetime bilgi, öneri ve tavsiyelerde bulunur (Güredin, 2000, s. 15). Bu yönü ile kuruluşun mali ve mali olmayan faaliyetlerine ilişkin analiz, değerlendirme, tavsiye ve yorum yapmak suretiyle yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesine destek olmaktadır.

İç denetim fonksiyonu, küreselleşme ile yaşanan büyük değişim ve rekabetin artması ile önemli oranda gelişmiş, kurumsal hedeflere ulaşımada etkinlik ve verimliliğin artırılmasında yönetimin önemli destekçileri arasında yerini almıştır (Yurtsever, 2008, s. 13). İç denetim, yeterli ve etkin iç kontrol mekanizmasının varlığının, risk durumunun ve hem finansal nitelikte hem de finansal nitelikte olmayan tüm faaliyet ve süreçlerin önceden belirlenmiş ilke, politika ve mevzuata uygunluğunun incelenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması ve yönetime danışmanlık hizmeti yapmak suretiyle tavsiyelerde bulunulması süreçlerinin tamamını kapsayan bir sistemdir (Özbek, 2012, ss. 18-20).

İç denetim, kar amacı olsun veya olmasın tüzel kişiliğe sahip tüm kurumlar için hayati önem taşıyan bir fonksiyonudur. Kurumlarda, hedeflerine ulaşımada için makul güvence sağlayacak politika, prosedür ve süreçlerini gözden geçireceği etkin iç denetim sistemi bulunmalıdır. Bunun nedeni, tüm kurumsal faaliyetlerin, önceden belirlenmiş olan standart ve politikala-

ra uygun olarak yürütüldüğünün, yönetimin vereceği kararlara temel teşkil eden raporların zamanında, doğru ve güvenilir olduğunu tespit etmektir.

İç denetimin, güvence sağlama ve danışmanlık, katma değer yaratma, ilke ve standartlara uygunluk, tarafsızlık ve bağımsızlık, risk odaklı denetim ve mesleki etik kurallar iç denetim sisteminin temel fonksiyonlarını oluşturur (Gönülaçar, 2007, s. 7). İç denetim, güvence sağlamak ve danışmanlık fonksiyonları ile kurumsal hedeflere ulaşmak ve riskleri minimize ederek faaliyetleri geliştirmek suretiyle kuruma katma değer sağlar. İç denetimin **güvence sağlama fonksiyonu** kurumsal risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini bağımsız ve tarafsız bir şekilde incelenmesi ve değerlendirilmesini ifade eder. Kuruluşların büyük zararlara uğramasına yol açabilecek risklerin önceden tespit edilmesi, yönetilmesi ve önlenmesi sağlanmaktadır. Kurum içi faaliyetlerin etkin ve yeterli olup olmadığı konusunda yönetime rapor sunmakta ve bu raporlar doğrultusunda yönetimin alacağı kararlara yön vermektedir. İç denetim sisteminin etkin yürütülmediği kurumlarda bu risklerin tespiti ve yönetilmesi maliyetli, zaman alıcı ve zor olacaktır (Uzun ve Yurtsever, 2009, s. 498). **Danışmanlık fonksiyonu** ise kurumun hedeflerine ve değerlerine uygun olarak, kurum faaliyetlerini geliştirmek ve değer katmak amacıyla, herhangi bir idari sorumluluk üstlenmesizin, mesleki özen ve dikkati göstererek talep edene tavsiyede bulunma, usul ve yol gösterme ve süreçleri kolaylaştırmak adına objektif olarak istişare de bulunma faaliyetlerini kapsamaktadır.

Etkin iç denetim sistemi, tarafların kişisel menfaatinde ziyade kurumsal başarıyı hedeflediğinden, personel ve yönetim arasında dengeyi sağlayarak huzursuzluk ve güvensizliğin yaşanmasını engelleyecek ve böylece personelin performansının da artmasını sağlayacaktır. Personelin üzerine aldığı sorumlulukların ne derece başarılı şekilde yerine getirdiğini izleyebilmek için iç denetim verilerine başvurulur. Böylelikle yönetim personelinin performansı hakkında doğru ve güvenilir bilgi edinmiş olur.

İç denetim, yönetime kuruluşun kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığına ilişkin veriler sağlar. İç denetim sistemi denetim sırasında ortaya çıkarılan eksikliklerin düzeltilerek işletmelerin mali açıdan tasarruf etmesine olanak sağlar. İç

denetim sisteminin maddi hataları bulup düzeltmesi, kurumun yıllık maliyetini karşılayabilecek düzeydedir (Aksoy, 2008, s. 75). Yönetim, bu veriler ışığında değerlendirme yapar ve gerekli düzenlemeleri yapar. İç denetim raporunda tespit edilen eksikliklerin düzeltilerek kurumun başarılı bir şekilde hedeflerine ulaşması sağlanır.

3. ÖZEL SAĞLIK KURULUŞLARINDA ETKİN İÇ DENETİM SİSTEMİ VE VERİMLİLİK İLİŞKİSİ

Sağlık kuruluşlarının yasal olarak sorumlu olduğu hasta güvenliği ve kaliteli tedavi hizmetinden birinci derecede sorumludur. Sağlık kuruluşlarının yönetim birimi, olumsuz olayları minimize etmek veya önlemek için kurum içi izleme sağlayan yöntem ve araçlara ihtiyaç duyar. Bu araçlardan birisi olan iç denetim, taraflara güvence ve danışmanlık hizmeti sunan önemli bir sistemdir. Kuruluşların performansını ve güvenli bakım için ön koşullarını ölçerek ve bu sonuçları mevzuat, ilke ve standartlar ile karşılaştırmak ve tespit edilen sorunlar varsa çözüm önerileri sunarak hasta güvenliğini arttırmayı amaçlayan ve hastanenin kalite ve verimlilik sistemini sistematik olarak değerlendiren bir sistemdir (Van Gelderen v.dğr., 2017).

Tüm kurumlarda olduğu gibi sağlık kurumlarında da etkili ve verimli bir iç denetim sisteminin varlığı çok önemlidir. Giderleri en düşük seviyede tutarak, gelirleri ve karlılığı arttırmak suretiyle kurumsal verimlilik sağlamak ve kurumsal performansı arttırmak etkin bir iç denetim sisteminin varlığı ile mümkündür. Etkin bir iç denetim sistemi ise ancak tüm işletme personel ve yöneticilerinin sürece yönelik pozitif ve destekleyici bir ortam oluşturmaları ve sürdürmeleri ile sağlanabilir.

Verimlilik, kuruluşun sahip olduğu kaynaklarla en yüksek üretimi gerçekleştirme seviyesidir. Verimlilik, sahip olunan tüm faktörlerin maksimum düzeyde yararlanarak en düşük maliyet ile en kaliteli hizmeti sunmayı hedef alır ve bun faktörler arasındaki ilişkiyi inceler (Fettahoğlu Demirci, 2005, s. 30). Başka bir ifade ile elde edilen ürün ve hizmetin kalitesini yükseltme, çevreyi ve doğal yapıyı koruma, çalışanlara en iyi yaşam ve çalışma koşullarını sağlama ve bu arada birim girdi başına üretim miktarını artırma çabaları

birlikte düşünülmektedir (Yükçü ve Atağan, 2009, s. 4). Sağlık kuruluşlarında verimlilik, kurumun mevcut kaynaklarını ne derece iyi kullandığını göstermekte ve çıktı/girdi olarak formüle edilmektedir. Sağlık kurumlarının etkili ve verimli hizmet verebilmesi, hedeflerine ulaşabilmesi, verimliliklerinin düzenli olarak değerlendirilmesi ile mümkündür (Atmaca v.dğr., 2012, s. 53). Günümüzde özel sağlık kuruluşlarının yönetimi tüm faaliyetlerinin etkinliğinin tahminini öngörmektedir bu da ancak etkin iç denetim sistemi ile mümkün olmaktadır (Naumova ve Kharisova, 2014, s. 172). Bu yönüyle, kuruluş performansını geliştirmek ve iyileştirmek suretiyle verimliliği arttırmaya odaklı iç denetim sistemi, dünyanın bir çok ülkesinde olduğu gibi Türkiye'deki büyük ölçekli sağlık kuruluşlarında uygulama alanı bulmaktadır.

4. İÇ DENETİM SİSTEMİNİN ETKİNLİĞİNİN VERİMLİLİĞE ETKİSİ: X ÖZEL SAĞLIK KURULUŞU ÇALIŞANLARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Araştırma, özel sağlık kuruluşlarında iç denetim sisteminin etkinliğini ve verimliliğe etkisini belirlemek açısından önem taşımaktadır. Özel sağlık kuruluşlarındaki iç denetim sisteminin etkinliğinin verimliliğe etkisinin değerlendirilmesi açısından bir genel durum değerlendirmesi yapılması amaçlandığından çalışma, Türkiye'nin farklı bölgelerinde 28 şubesi bulunan özel bir sağlık kuruluşu olan x hastanesi yönetim ve personelleri üzerinde yürütülmüştür.

4.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Verimlilik, kuruluşların faaliyetlerini başarılı bir şekilde sürdürebilmeleri, hızla artan rekabet ortamında yeni stratejiler geliştirerek katma değer kazanmaları açısından son derece önemli bir kavramdır. Söz konusu kuruluşlarda iç denetim sisteminin varlığı, bu sistemlerin etkinliğinin verimlilik üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi gerekmektedir. İç denetim sisteminin özel sağlık kuruluşlarındaki etkinlik düzeyi ile verimliliğe etkisinin değerlendirilmesinin amaçlandığı bu çalışmada; x hastanesi personellerinin iç denetim

sistemi, iç denetim sisteminin etkinliği ve verimliliğe etkisine ilişkin bakış açılarının ne olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmada veri toplama aracı olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Kullanılan ölçek, 2019 Mart ayında 201 hastane personeline uygulanmıştır. Araştırmada elde edilen bulgular, bulguların değerlendirilmesi aşağıdaki kısımda yer almaktadır.

4.2. Araştırma Bulguları

Çalışmamızın bu bölümünde, anketi cevaplayan 201 sağlık kurumu personelinin verdikleri cevaplara bağlı olarak sağlık kurumlarında iç denetim sistemi, sistemin etkinliği ve verimliliğine ilişkin bulgular yer almaktadır. Öncelikle uygulanan çalışma ölçeğine ilişkin güvenilirlik ve geçerlilik analizleri yapılacak ve ölçmek istenilen olguyu en iyi ortaya koyan modelin belirlenmesine çalışılacaktır. Güvenirlik analizi için Cronbach'ın alfa katsayısından ve toplam madde korelasyonlarından faydalanılacak, geçerlilik analizleri içinse öncelikle açıklayıcı faktör analizi ve ardından doğrulayıcı faktör analizlerine başvurulacaktır. Öte yandan katılımcıların ölçekten ve varsa alt boyutlarından elde ettikleri toplam puanların demografik değişkenlere göre istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olup olmadığına bakılacaktır.

Çalışmamızda kullanılan ölçek ilk olarak (Kasım, 2011) tarafından geliştirilmiş ve uygulaması bankacılık sektöründe yapılmıştır. Ancak ölçeğe ilişkin ilgili araştırmada sadece güvenilirlik analizleri yapılmış ve ölçeğin yapısını ortaya koyacak faktör analizine dayalı bir geçerlilik analizi yapılmamıştır. Bu nedenle çalışmamız ilgili ölçeğin hem sağlık kuruluşu personeline göre düzenlenmiş bir uygulaması olması nedeniyle hem de güvenilirlik ve geçerliliği ilk kez derinlemesine incelenmesi nedeniyle önem arz etmektedir.

Toplam 21 maddeden oluşan ölçme aracına ilişkin ilk etapta sürdürülen güvenilirlik analizleri sonucu elde edilen Cronbach alfa = 0,943 değeri ölçme aracının yüksek ölçüde güvenilir olduğunu işaret etmiştir. Öte yandan her bir maddenin madde toplam korelasyonları (0,482-0,772) aralığında yeterince yüksek değerler aldığı bulunmuştur ve herhangi bir maddenin ise ölçekten çıkarılmasının güvenilirliği yükseltmediği gözlenmiştir. Sonuçlar Tablo 1'de sunulmuştur.

Tablo 1. Güvenirlik Analizi Sonuçları

Güvenirlik Analizi Sonuçları			
Genel Güvenirlik Cr. Alfa = 0,943	Madde Silindiğinde Ortalama	Düzeltilmiş Madde Toplam Korelasyonu	Madde Silindiğinde Cr. Alfa
s1	39.1692	0.643	0.94
s2	39.1542	0.687	0.94
s3	39.1095	0.625	0.941
s4	39.0697	0.708	0.939
s5	38.99	0.592	0.941
s6	38.8109	0.496	0.943
s7	39.0199	0.772	0.938
s8	39.0199	0.709	0.939
s9	38.9701	0.642	0.94
s10	38.7562	0.606	0.941
s11	38.7811	0.688	0.94
s12	38.9502	0.685	0.94
s13	38.9055	0.698	0.94
s14	38.8756	0.655	0.94
s15	38.9751	0.703	0.94
s16	38.9303	0.719	0.939
s17	38.7811	0.483	0.944
s18	38.9154	0.482	0.943
s19	38.9552	0.661	0.94
s20	38.9353	0.701	0.94
s21	39.1343	0.712	0.939

Ölçeğin yapı geçerliliğini test etmek adına faktör analizine uygunluğu Kaiser-Meyer Olkin (KMO) örneklem yeterliliği ve Bartlett küresellik testi kullanılarak araştırılmış elde edilen sonuçlar Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2. KMO and Bartlett Testi Sonuçları

KMO and Bartlett Testi Sonuçları		
Kaiser-Meyer-Olkin Örneklem Yeterliliği Ölçütü		,934
Bartlett Küresellik Testi	Yaklaşık Ki-Kare değ.	2534,938
	Sd	210
	p değeri	,000

Buna göre ölçme aracının faktör analizine uygun olduğu gözlenmiştir (KMO=0,934, $p < 0.001$).

Faktör çıkarma yöntemi Temel Bileşenler (Principal Components) ve Döndürme yöntemi (Varimax) kullanılarak sürdürülen faktör analizi ilk bulgularına göre öz değeri 1'den büyük 4 faktör bulunmuş ancak 7, 8 ve 20 numaralı soru maddelerinin birden çok faktöre yüklendiği gözlenmiştir. Bu nedenle s7, s8 ve s20 sırasıyla veri setinden çıkarılarak tekrar tekrar faktör analizi uygulanmış ve son aşamada ölçme aracının toplam değişkenliğin % 60,47 sini açıklayan 3 faktörlü bir yapıya sahip olduğu gözlenmiştir. Ortaya çıkan mevcut yapı, ayrıca doğrulayıcı faktör analizine tabi tutulmuş ve elde edilen uyum iyiliği değerleri ($\chi^2/df=1,654$, NFI=.894, CFI=.955, GFI=.898, IFI=.955, RMSEA=.057, SRMR=.0468) neticesinde yapının kabul edilebilir olduğu görülmüştür.

Ölçme aracının yapı geçerliliği öncelikle açıklayıcı sonrasında ise doğrulayıcı faktör analizleri ile ilk kez tarafımızca yapılmış olup Türkiye'de bireylerce algılanan iç denetim sisteminin etkinliğinin verimliliğe etkisini ölçmeye yarayan güvenirlik ve geçerliliği yüksek bir ölçek ortaya konmuştur.

4.2.1. Ölçek Ve Alt Boyutlarından Elde Edilen Ortalama Puanların Çeşitli Değişkenlere Göre İncelenmesi

Bu bölümde, araştırmamızda kullanılan ölçeğin geneli ve alt boyutlarından elde edilen ortalama puanlar, çeşitli demografik değişkenler açısından incelenecektir. Öncelikle verilerin normal dağılışı gösterip göstermediği Shapiro Wilk testi ile sınanmış ve elde edilen sonuçlar neticesinde her bir grup nezdinde verilerin normal dağılmadığı gözlenmiştir (S-W testi $p < .05$).

Bu nedenle katılımcıların edindikleri puanların demografik değişkenlere göre karşılaştırılmasında parametrik olmayan istatistiksel testlere başvurulmuş ve ikili gruplar için Mann-Whitney U test istatistiğine, ikiden fazla grup karşılaştırmaları içinse Kruskal Wallis H test istatistiğine başvurulmuştur.

Tablo 3. Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları

Açıklayıcı Faktör Analizi Sonuçları					
Genel Güvenirlik Cr.Alf.= 0,930	Faktörler			Alt boyut Güvenirlik Değerleri	Açıklanan Varyans Yüzdesi
Soru Maddeleri	I	II	III	Cr. Alfa	60.47%
s1		0.695		0.857	
s2		0.749			
s3		0.772			
s4		0.73			
s5		0.727			
s6		0.517			
s9	0.602			0.909	
s10	0.608				
s11	0.736				
s12	0.734				
s13	0.733				
s14	0.786				
s15	0.674				
s16	0.655				
s21	0.653			0.682	
s17			0.728		
s18			0.82		
s19			0.527		

4.2.2. Cinsiyete Göre Farklılıkların İncelenmesi

Katılımcıların elde ettikleri puanların cinsiyete göre farklılık gösterip göstermediğine bakmak üzere sürdürülen Mann-Whitney U testi sonuçları Tablo 4'de

verilmiştir. Tabloda sunulan veriler ışığında kadın katılımcıların ölçeğin iç denetimin verimliliğe etkisi boyutundan elde ettikleri ortalamının (=2,087) erkek katılımcılarınkine (=1,850) nazaran istatistiksel olarak anlamlı düzeyde yüksek olduğu gözlenmiştir.

Tablo 4. Mann-Whitney U Testi Sonuçları

Ölçek Geneli ve Alt Boyutları	Cinsiyet	N	Ort.	Std.Sp.	Hata Ort.	Mann-Whitney U	p-değeri
İç Denetimin İşlevselliği	Kadın	150	1.860	0.626	0.051	3586.5	0,504
	Erkek	51	1.860	0.753	0.105		
İç Denetimin Etkinliği	Kadın	150	2.020	0.636	0.052	3154.5	0,061
	Erkek	51	1.904	0.701	0.098		
İç Denetimin Verimliliğe Etkisi	Kadın	150	2.087	0.728	0.059	3085.5	0,037
	Erkek	51	1.850	0.579	0.081		
Genel	Kadın	150	1.978	0.565	0.046	3261.5	0,116
	Erkek	51	1.880	0.639	0.089		

4.2.3. Yaş Gruplarına Göre Farklılıkların İncelenmesi

Araştırmamıza katılan araştırmacılar yaşlarına göre 20-30, 31-40 ve 41+ olarak gruplandırılmış ve belirlenen bu yaş grupları için katılımcıların puan ortalamalarında herhangi bir farklılığın olup olmadığına Kruskal Wallis H testi ile bakılmıştır. Elde edilen sonuçlar Tablo 5’de sunulmuş ve bu sonuçlar doğrultusunda yaş grupları arasında elde edilen ortalama puanların istatistiksel olarak farklı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

4.2.4. Eğitim Düzeyine Göre Farklılıkların İncelenmesi

Katılımcıların eğitim düzeylerine göre yapılan analizler neticesinde İç Denetimin Etkinliği altında elde edilen puan ortalamaların istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu ($\chi^2(3)=11.867$, $p<0.01$) ve bu farkın ölçeğin geneline de etki ettiği gözlenmiştir ($\chi^2(3)=8,260$, $p<0.05$). Farklılığın kaynaklarını araştırmak üzere sürdürülen ikili karşılaştırmalar neticesinde, mevcut farklılığın temelinde en az bir lisans programı mezunu olan katılımcıların puan ortalamasının lisansüstü grubunda yer alanlara göre yüksek olması yatmaktadır ($p<0,05/4$).

Tablo 5. Yaş Gruplarına Göre Farklılıklar

Ölçek Geneli ve Alt Boyutları	Yaş	N	Ort.	Std. Sp.	Std. Hata	Kruskal-Wallis H	p-değ.
İç Denetimin İşlevselliği	20-30	97	1.890	0.670	0.068	0.614	0,736
	31-40	78	1.853	0.698	0.079		
	41+	26	1.769	0.486	0.095		
İç Denetimin Etkinliği	20-30	97	2.056	0.651	0.066	4.094	0,129
	31-40	78	1.964	0.686	0.078		
	41+	26	1.825	0.539	0.106		
İç Denetimin Verimliliğe Etkisi	20-30	97	2.134	0.757	0.077	3.615	0,164
	31-40	78	1.940	0.664	0.075		
	41+	26	1.885	0.516	0.101		
Genel	20-30	97	2.014	0.602	0.061	2.172	0,338
	31-40	78	1.923	0.597	0.068		
	41+	26	1.816	0.453	0.089		

Tablo 6. Eğitim Düzeyine Göre Farklılıklar

Ölçek Geneli ve Alt Boyutları	Eğitim Düzeyi	N	Ort.	Std. Sp.	Std. Hata	Kruskal-Wallis H	p-değ.
İç Denetimin İşlevselliği	Lise	130	1.867	0.690	0.060	6.587	0.086
	Önlisans	39	1.795	0.622	0.100		
	Lisans	12	2.250	0.634	0.183		
	Lisansüstü	20	1.708	0.449	0.100		
İç Denetimin Etkinliği	Lise	130	2.002	0.627	0.055	11.867	0.008
	Önlisans	39	1.974	0.725	0.116		
	Lisans	12	2.380	0.638	0.184		
	Lisansüstü	20	1.717	0.597	0.134		
İç Denetimin Verimliliğe Etkisi	Lise	130	2.056	0.748	0.066	3.280	0.350
	Önlisans	39	2.009	0.619	0.099		
	Lisans	12	2.194	0.703	0.203		
	Lisansüstü	20	1.767	0.447	0.100		
Genel	Lise	130	1.966	0.588	0.052	8.260	0.041
	Önlisans	39	1.920	0.597	0.096		
	Lisans	12	2.306	0.546	0.158		
	Lisansüstü	20	1.722	0.474	0.106		

4.2.5. Mezun Olunan Bölüme Göre Farklılıkların İncelenmesi

Ölçeğin İç denetimin verimliliğe etkisi boyutundan elde edilen ortalama puanlar katılımcıların mezun

oldukları bölüme göre farklı olduğu ($\chi^2(3)=10,35$, $p<0.05$) ve bu farklılığın temelinde ise sosyal bilimler ile sağlık bilimlerinin puan ortalamalarındaki ayrışım etkili olmuştur.

Tablo 7. Mezun Olunan Bölüme Göre Farklılıklar

Ölçek Geneli ve Alt Boyutları	Bölüm	N	Ort.	Std. Sp.	Std. Hata	Kruskal-Wallis H	p-değ.
İç Denetimin İşlevselliği	Sosyal Bilimler	51	1.706	0.587	0.082	6.793	0.079
	Fen Bilimleri	83	1.910	0.713	0.078		
	Eğitim Bilimleri	21	2.135	0.763	0.167		
	Sağlık Bilimleri	46	1.815	0.539	0.079		
İç Denetimin Etkinliği	Sosyal Bilimler	51	1.961	0.680	0.095	1.891	0.595
	Fen Bilimleri	83	2.015	0.723	0.079		
	Eğitim Bilimleri	21	2.132	0.614	0.134		
	Sağlık Bilimleri	46	1.916	0.496	0.073		
İç Denetimin Verimliliğe Etkisi	Sosyal Bilimler	51	1.765	0.535	0.075	10.350	0.016
	Fen Bilimleri	83	2.052	0.730	0.080		
	Eğitim Bilimleri	21	2.127	0.601	0.131		
	Sağlık Bilimleri	46	2.225	0.776	0.114		
Genel	Sosyal Bilimler	51	1.843	0.549	0.077	4.453	0.022
	Fen Bilimleri	83	1.986	0.644	0.071		
	Eğitim Bilimleri	21	2.132	0.593	0.129		
	Sağlık Bilimleri	46	1.934	0.490	0.072		

4.2.6. Görev Tanımına Göre Farklılıkların İncelenmesi

Katılımcıların görev tanımlarına göre iç denetim verimliliği konusunda elde ettikleri puanlar istatistiksel olarak anlamlı bulunmuş ve ikili karşılaştırmalar sonucu bu farklılığın temelinde ölçeğin iç denetimin

işlevselliği boyutu için hemşire ve sekreterlerin puan ortalamalarından kaynaklanmakta iken diğer alt boyutlar ve ölçeğin geneli için hemşire ve doktorların ortalama puanı ile yine hemşire ve sekreter olarak çalışanların ortalamalarından kaynaklanmakta olduğu gözlenmiştir.

Tablo 8. Görev Tanımına Göre Farklılıklar

Ölçek Geneli ve Alt Boyutları	Görev	N	Ort.	Std. Sp.	Std. Hata	Kruskal-Wallis H	p-değ.
İç Denetimin İşlevselliği	Porter	21	1.984	0.917	0.200	20.119	0.001
	Hemşire	65	2.080	0.710	0.088		
	Sekreter	54	1.605	0.420	0.057		
	Doktor	19	1.623	0.298	0.068		
	Temizlik Hizmetleri	10	1.617	0.295	0.093		
	İdari Hizmetler	32	1.979	0.738	0.130		
İç Denetimin Etkinliği	Porter	21	2.058	0.831	0.181	22.829	0.000
	Hemşire	65	2.224	0.714	0.089		
	Sekreter	54	1.788	0.354	0.048		
	Doktor	19	1.632	0.372	0.085		
	Temizlik Hizmetleri	10	1.622	0.297	0.094		
	İdari Hizmetler	32	2.142	0.775	0.137		
İç Denetimin Verimliliğe Etkisi	Porter	21	2.159	0.638	0.139	24.600	0.000
	Hemşire	65	2.354	0.803	0.100		
	Sekreter	54	1.796	0.524	0.071		
	Doktor	19	1.702	0.399	0.092		
	Temizlik Hizmetleri	10	1.667	0.567	0.179		
	İdari Hizmetler	32	1.969	0.684	0.121		
Genel	Porter	21	2.050	0.731	0.160	22.388	0.000
	Hemşire	65	2.197	0.638	0.079		
	Sekreter	54	1.728	0.306	0.042		
	Doktor	19	1.640	0.303	0.070		
	Temizlik Hizmetleri	10	1.628	0.203	0.064		
	İdari Hizmetler	32	2.059	0.684	0.121		

4.2.7. Mevcut Kurumundaki Çalışma Süresine (Yıl) Göre Farklılıkların İncelenmesi

Katılımcıların mevcut hastanede çalıştıkları sürenin iç denetim verimliliği puanlarına herhangi bir etkisi olmadığı gözlenmiştir.

4.2.8. Sağlık Kuruluşundaki Konumuna Göre Farklılıkların İncelenmesi

Katılımcıların ölçeğin geneli ve her bir alt boyutu için elde ettikleri ortalama puanların sağlık kurumunda-

ki buldukları konuma göre değişkenlik gösterdiği tespit edilmiştir. İkili karşılaştırmalar yapıldığında ölçeğin birinci alt boyutu için tıbbi sekreter ile hemşire konumunda yer alan bireylerin puanlarında, ölçeğin iç denetimin etkinliği boyutu için doktor ile hemşirelerin puan ortalamalarında ölçeğin iç denetimin verimliliğe etkisi boyutu ve en nihayetinde geneli içinse yine tıbbi sekreter-hemşire ve doktor-hemşire puan ortalamalarında istatistiksel olarak anlamlı ölçüde fark bulunmuştur.

Tablo 9. Mevcut Kurumdaki Çalışma Süresine Göre Farklılıklar

Ölçek Geneli ve Alt Boyutları	Şuanki Kurumunda Çalışma Süresi	N	Ort.	Std. Sp.	Std. Hata	Kruskal-Wallis H	p-değ.
İç Denetimin İşlevselliği	0-5 yıl	96	1.852	0.646	0.066	0.812	0.666
	6-10 yıl	88	1.847	0.693	0.074		
	11+ yıl	17	1.971	0.566	0.137		
İç Denetimin Etkinliği	0-5 yıl	96	1.993	0.664	0.068	0.084	0.959
	6-10 yıl	88	1.970	0.618	0.066		
	11+ yıl	17	2.085	0.796	0.193		
İç Denetimin Verimliliğe Etkisi	0-5 yıl	96	2.038	0.720	0.074	1.088	0.581
	6-10 yıl	88	1.989	0.686	0.073		
	11+ yıl	17	2.157	0.668	0.162		
Genel	0-5 yıl	96	1.954	0.586	0.060	0.625	0.731
	6-10 yıl	88	1.932	0.577	0.062		
	11+ yıl	17	2.059	0.634	0.154		

Tablo 10. Sağlık Kuruluşundaki Konumuna Göre Farklılıklar

Ölçek Geneli ve Alt Boyutları	Sağlık Kurumundaki Konumu	N	Ort.	Std. Sp.	Std. Hata	Kruskal-Wallis H	p- değeri
İç Denetimin İşlevselliği	Doktor	21	1.635	0.315	0.069	12.365	0.015
	Hemşire	65	2.064	0.715	0.089		
	Tıbbi Sekreter	82	1.732	0.569	0.063		
	İdari Personel	22	2.023	0.893	0.190		
	Diğer	11	1.712	0.563	0.170		
İç Denetimin Etkinliği	Doktor	21	1.661	0.376	0.082	16.758	0.002
	Hemşire	65	2.207	0.719	0.089		
	Tıbbi Sekreter	82	1.926	0.564	0.062		
	İdari Personel	22	2.076	0.855	0.182		
	Diğer	11	1.657	0.349	0.105		
İç Denetimin Verimliliğe Etkisi	Doktor	21	1.698	0.393	0.086	18.263	0.001
	Hemşire	65	2.349	0.822	0.102		
	Tıbbi Sekreter	82	1.866	0.576	0.064		
	İdari Personel	22	2.046	0.692	0.148		
	Diğer	11	1.909	0.579	0.175		
Genel	Doktor	21	1.659	0.312	0.068	16.001	0.003
	Hemşire	65	2.183	0.646	0.080		
	Tıbbi Sekreter	82	1.851	0.496	0.055		
	İdari Personel	22	2.053	0.736	0.157		
	Diğer	11	1.717	0.378	0.114		

Tablo 11. Sektördeki Toplam Çalışma Süresine Göre Farklılıklar

Ölçek Geneli ve Alt Boyutları	Sektördeki Çalışma Süresi	N	Ort.	Std. Sp.	Std. Hata	Kruskal-Wallis H	p- değeri
İç Denetimin İşlevselliği	0-5 yıl	92	1.828	0.625	0.065	1.294	0.731
	6-10 yıl	79	1.901	0.728	0.082		
	11-15 yıl	17	1.755	0.540	0.131		
	16+ yıl	13	1.974	0.623	0.173		
İç Denetimin Etkinliği	0-5 yıl	92	1.958	0.644	0.067	1.209	0.751
	6-10 yıl	79	2.046	0.673	0.076		
	11-15 yıl	17	1.889	0.540	0.131		
	16+ yıl	13	2.017	0.771	0.214		
İç Denetimin Verimliliğe Etkisi	0-5 yıl	92	1.975	0.673	0.070	2.705	0.439
	6-10 yıl	79	2.084	0.739	0.083		
	11-15 yıl	17	1.922	0.769	0.186		
	16+ yıl	13	2.180	0.555	0.154		
Genel	0-5 yıl	92	1.917	0.560	0.058	0.822	0.822
	6-10 yıl	79	2.004	0.633	0.071		
	11-15 yıl	17	1.850	0.439	0.107		
	16+ yıl	13	2.030	0.640	0.177		

4.2.9. Sektördeki Toplam Çalışma Süresine Göre Farklılıkların İncelenmesi

Katılımcıların sektörde buldukları sürenin iç denetimin verimliliği puan ortalamalarına herhangi bir etkisi olmadığı gözlenmiştir.

4. SONUÇ

İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve kuruma değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve kurumsal yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. Kurumların iç mekanizmalarının etkinleştirilmesi, iç kontrol, risk yönetimi ve kurumsal yönetim sistemlerinin geliştirilmesi açısından kritik bir role sahiptir. İç denetim, iş süreçlerin iyileştirilmesini, kaynakların etkili ve verimli kullanılmasını sağlar, hata, hile ve suiistimallerin önlenmesine yardımcı olur, risklerin neden olabileceği kayıpları azaltır, kurumların itibarını korur ve hedeflerine ulaşması

sürecinde en temel yardımcılarından birisidir. Tüm dünyada kabul gören etik kuralları, standartları ve metodolojisi ile her kuruma katma değer sağlayan bir faaliyettir ve tüm kurumlar için bir ihtiyaçtır. İç denetimden beklenen sonuçların elde edilebilmesi için iç denetimin rol ve sorumluluklarının kurum yönetimine anlaşılması ve desteklenmesi, gerek insan kaynağı, gerekse de teknoloji açısından yeterli kaynağın ayrılması, iç denetçilerin yetkinliklerinin geliştirilmesi, iç denetim metodolojisinin etkin bir şekilde oluşturulması önem taşımaktadır. Dünyanın bir çok ülkesinde ve Türkiye'de büyük ölçekli sağlık kuruluşlarında iç denetim sistemi işletilmektedir.

Etkin yürütülen iç denetim sisteminin kuruluşların verimliliği üzerine katkısı özel sağlık kuruluşları çalışanları üzerinden incelediğimiz bu araştırma sonucuna göre; katılımcıların geneli kurumlarında etkin iç denetim sisteminin bulunduğunu ve bu sistemin verimliliğe katkısı olduğunu düşünmektedir. Demografik olarak baktığımızda ise, kadın katılımcıların ölçeğin iç denetimin verimliliğe etkisi boyutundan elde ettikleri ortalamaların erkek katılımcılarına nazaran istatistiksel olarak anlamlı düzeyde yüksek olduğu, yaş grupları arasında elde edilen ortalama puanların

istatistiksel olarak farklı olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Katılımcıların eğitim düzeylerine göre yapılan analizler neticesinde, “İç Denetimin Etkinliği” altında elde edilen puan ortalamaların istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu gözlemlenmiştir. Ölçeğin iç denetimin verimliliğe etkisi boyutundan elde edilen ortalama puanlar, katılımcıların mezun oldukları bölüme göre farklı bulunmuş ve katılımcıların görev tanımlarına göre iç denetim verimliliği konusunda elde ettikleri puanlar istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur. Katılımcıların mevcut hastanede çalıştıkları sürenin ve sektörde buldukları sürenin, iç denetimin verimliliği puan ortalamalarına herhangi bir etkisinin olmadığı gözlenmiştir. Katılımcıların ölçeğin geneli ve her bir alt boyutu için elde ettikleri ortalama puanların sağlık kuruluşunda buldukları konuma göre değişiklik gösterdiği tespit edilmiştir.

İç denetim sisteminin etkinliği ve verimliliğe olan etkisinin, araştırma, değerlendirme ve tartışma konusu olarak sürekli gündemde olması, kuruluşların hedeflerine başarılı bir şekilde ulaşmaları için önemli bir faktördür. Bir kuruluş için yapılan çalışma, genelleme yapmak için yetersizdir. Bu nedenle Türkiye’deki farklı ortamlardaki farklı sağlık kuruluşları için çalışma tekrarlanabilir ve elde edilen sonuçlar karşılaştırılabilir.

Kaynakça

- Aksoy, M. (2008). *Kamuda iç kontrol ve iç denetim* (1. baskı). Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği.
- Atmaca, E., Turan F., Kartal G. & Es Ç. (2012). Ankara ili özel hastanelerinin veri zarflama analizi ile etkinlik ölçümü. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2012, 16 (2). 135-53.
- Şaşmaz, E. & Çiftçi, Y. (2017). İşletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması: Mermer sektöründe bir işletme uygulaması. *International Journal Of Academic Value Studies (JAVSTUDIES)*, 3(9), 111-123.

- Fettahoğlu Demirci, S. (2005). Verimlilik bilinci ve kültürünün işlevselliği, değişime katkısı. *Verimlilik Dergisi*, (3), 27-49.
- Gönülaçar, Ş. (2007). İç denetimde hedefler ve beklentiler. *Mali Hukuk Dergisi*, (Temmuz- Ağustos) 130-131, Ankara.
- Glazebrook, S. G & Buchanan J, G. (2001). Clinical governance and external audit, *J Qual Clin Pract*, 21(30-3).
- Güredin, E. (2000). *Denetim* (10. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Kasım, S. D. (2011). *İç denetim sistemlerinin bankaların verimliliği üzerindeki etkisi* (Basılmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü Bankacılık Anabilim Dalı, İstanbul.
- Naumova N.A. & Kharisova F.I. (2014). Effective internal audit service organisation in health clinics. *Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing*, 5,(24), 170-175.
- Özbek, Ç. (2012). *İç denetim, kurumsal yönetim, risk yönetimi, iç kontrol*. İstanbul: Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) Yayınları, No: 3.
- Şahin, İ. (1999). Sağlık kurumlarında göreceli verimlilik ölçümü: Sağlık Bakanlığı hastanelerinin illere göre karşılaştırmalı verimlilik analizi. *Amme İdaresi Dergisi*, 32(2), 123- 145.
- Uzun, A. K. & Yurtsever, G. (2009). Kriz yönetiminde iç denetimin rolü. *Kriz yönetimi*, (Haluk Sümer, Helmut Pernsteiner, Der.), İstanbul.
- Van Gelderen, S. C., Zegers, M., Boeijen W., Westert G., P., Robben P.B. & Wollersheim H.C. (2017). Evaluation of the organisation and effectiveness of internal audits to govern patient safety in hospitals: A mixed-methods study. *BMJ Open*, 7(7).
- Yurtsever, G. (2008). *Bankacılığımızda iç kontrol*. İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği, Yayın no: 256.
- Yükçü, S. & Atağan, G. (2009). Etkinlik, etkililik ve verimlilik kavramlarının yarattığı karışıklık. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4), 1-13.
- <https://tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi> (Erişim tarihi:23.09.2019).

KAMUDA DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN SİBER GÜVENLİK VE DİJİTAL GÜVENCE BOYUTLARI VE İÇ DENETİMİN ROLÜ

(THE DIGITAL TRANSFORMATION IN PUBLIC SECTOR WITH THE DIMENSIONS OF CYBER SECURITY AND DIGITAL TRUST AND THE ROLE OF INTERNAL AUDIT)

Serhat AKMEŞE*

ÖZ

Günümüzde kamu sektörü önemli bir dijital dönüşüm süreci içerisinde. Bu yolculuk beraberinde vatandaş odaklı hizmet modeli ve veri analitiği uygulamalarını gündeme getirmektedir. Söz konusu durum, kurumların faaliyetlerine ilişkin risk radarlarında dijital güvence ve siber güvenlik gibi alanların öne çıkmasına sebep olmaktadır. Gelecekte, iç denetim fonksiyonunun kurumlarına sağlayacağı katma değeri, siber güvenlik ve dijital güvence risklerine ilişkin verilen güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin etkinliği ile değerlendirmek gerekecektir. Bu çalışmada,

kamu sektörünün içerisinde olduğu dijital dönüşüm yolculuğunun temel bileşenleri tartışılmakta ve iç denetimin siber güvenlik ve dijital güvence alanında organizasyona nasıl katkı sağlayabileceği değerlendirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dijital Dönüşüm, Siber Güvenlik, Dijital Güvence, Vatandaş Odaklı Kamu Hizmet Yönetimi, İç Denetim.

JEL Kodları: O32, O38

ABSTRACT

Government and public sector is in a journey of digital transformation. This journey will bring citizen based service model and data analytic applications into agenda. This situation let government institutions prioritize digital trust and cyber security risks in their operations. In the future, the added value of internal audit will be directly related with the efficiency of assurance and advisory services delivered to the institutions by internal audit entities in the areas of cyber security and digital

trust. This study, assess the main dimensions of digital transformation and evaluates the main services that internal audit deliver in cyber security and digital trust.

Keywords: Digital Transformation, Cyber Security, Digital Trust, Citizen Based Public Services Management, Internal Audit.

JEL Classification: O32, O38

* CIA, CISA, CGAP, CRMA, CICA, PMP, SMMM, EY Danışmanlık Hizmetleri Yardımcı Ortak, Ankara, Orcid Id: 0000-0001-6884-8380, serhat.akmese@tr.ey.com Yazı Gönderim Tarihi: 15.04.2019, Yazı Kabul Tarihi: 17.04.2019

1. GİRİŞ

Dünyada yaşanan teknolojik gelişmeler vatandaşın kamu hizmet sunumuna yönelik beklentilerini hızla değiştirmektedir. Bu değişimi gerektiren temel unsurlar iki ana konu başlığı altında değerlendirilebilir.

Bunlardan biri, **internete erişim ve mobil uygulamalara olan talepteki artıştır**. Tüm dünyada internet kullanıcılarının sayısı yıllık ortalama % 4,8 artarak 4 milyar kullanıcıyı aşmıştır (Broadband Commission, The State of Broadband, 2015). Benzer şekilde dünyada akıllı telefon kullanımı da her yıl ortalama %15 artmaktadır. Mobil telefon kullanıcılarının sayısı ise 2018 itibari ile 5 milyarı aşmıştır (Global Digital Report, 2018).

Kamu hizmetlerinde dijital dönüşümü tetikleyen diğer unsur ise, **bilgi teknolojilerine yönelik maliyetlerdeki tasarruf baskısıdır**. Tüm dünyada devletler, gelirlerin yönetimi, vatandaşa yönelik hizmetler, satın alma gibi alanlarda dijital çözümler ile maliyetlerini azaltmaya çalışmaktadırlar. Bir başka ifadeyle, tüm dünyada devletler etkin hizmet sunumu, maliyet azaltımı ve kamu hizmetlerinin kaliteli şekilde verilebilmesi için dijital dönüşüm çalışmalarını mevcut politika gündemlerinde üst sıralara almışlardır.

Kamu hizmetlerinin dijital platformlar üzerinden sunulmasını ifade eden dijital dönüşüm sürecinde, teknoloji ve bilgi güvenliği risklerini kurumların risk radarlarında ön sıralara getirmektedir. Bu çerçevede, kurumların risk yönetimi süreçlerinin dijital, teknoloji ve siber güvenlik boyutları çalışmanın bir diğer tartışma konusudur. İç denetim birimlerinin de güvence ve danışmanlık faaliyetlerini bu çerçevede planlamaları, iç denetimin kamu yönetimindeki rolünü güçlendirmesi bakımından önem arz etmektedir. İç denetim faaliyetlerinin, kurumların içinde olduğu bu dijital dönüşüm sürecinde, katma değer sağlayabileceği alanlar da teknoloji riskleri ve siber güvenlik boyutları ile değerlendirilmiştir.

Kamu kurumlarının dijital dönüşümünde, iç denetim faaliyetinin rolünü değerlendiren bu çalışmanın ilk kısmında, kamu hizmet sunumunda dijital dönüşümün temel yapı taşları ve başarı göstergeleri, güncel uygulamalar ve ülke deneyimleri çerçevesinde değerlendirilmektedir. Kamu hizmet sunumunda, vatandaş deneyimi yaklaşımının kurumların dijital dönüşü-

mündeki stratejik hedeflerden biri olması dolayısıyla çalışmanın ikinci kısmında, vatandaş deneyimi odaklı hizmet sunumunun maliyet ve verimlilik açısıyla avantajları değerlendirilmektedir.

2. KAMU HİZMET SUNUMUNDA DİJİTAL DÖNÜŞÜM

Kamu hizmet sunumunda, dijital dönüşüm eğilimlerini en yoğun yaşadığımız alanlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Kamu mali yönetimi: Gelir idaresine yönelik hizmet sunumunda kullanılan bilgi teknolojileri altyapısının etkinleştirilmesi, büyük veriye dayanan risk yönetim sistemlerinin tasarlanması ile kayıt dışı ve suiistimalin azaltılması amacıyla gerçekleştirilen dijital dönüşüm uygulamaları bu çerçevede değerlendirilebilir.

Dünya Bankası tarafından yapılan, küresel ölçekte 198 devleti kapsayan bir araştırmada, kullandıkları kamu mali yönetim sistemleri aracılığı ile bütçelerini şeffaf şekilde paylaşabilen ve iyi uygulama olarak değerlendirilebilecek ülkelerin oranı %12 olarak tespit edilmiştir²(Dener, Min Saw Yoang, 2013, s. 17).

Altyapı ve ulaşım: Özellikle akıllı şehirler ve ulaşım planlamaları hali hazırda devletlerin gündemindeki öncelikli dijital dönüşüm alanlarından biridir.

Savunma ve siber güvenlik: Gelişen teknolojiler ile artan siber güvenlik riskleri günümüzde devletlerin risk radarında siber güvenliği en üst sıralara yerleştirmiştir.

Eğitim: Eğitim hizmetlerine erişimin artırılması ve e-öğrenme uygulamaları, bilgi teknolojileri altyapılarında dönüşüm gerektiren hizmet alanları arasında yer almaktadır.

2.1. Kamuda Dijital Dönüşümün Başarısını Belirleyen Temel Unsurlar

Kamu sektöründe, dijital dönüşümün başarısını belirleyici unsurlardan biri, dijital dönüşümü kendi içlerinde entegre olmayan uygulama ve projeler yerine, iş yönetiminin bir parçası olarak kabul etmektir. Bu bakış ile tasarlanan bir dijital dönüşüm sürecinde kurumların odaklandıkları beş temel alan aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- 1. Strateji;** kamu yönetimi ve hizmet sunumunda, kurumsal hedefler ve iş yönetimi stratejisi dijital yaklaşım ile uyumlu şekilde tasarlanmaktadır.
- 2. İnovasyon;** kurumların değişen vatandaş beklentisi ve teknoloji gereksinimlerine cevap verecek yenilikçi çözümler üretebilen hizmet sunumu modellerinin geliştirilmesi olarak değerlendirilebilir. Akıllı şehir projeleri bu kapsamdaki dijital dönüşüm süreçleri için en iyi örnekler arasında yer almaktadır.
- 3. Vatandaş deneyimi;** kamu hizmet sunumunda, vatandaşların değişen beklentilerini en hızlı şekilde hizmet sunumuna entegre edecek veri analizi ve yönetimi kapasitesinin geliştirilmesidir.
- 4. Hizmet sunumu;** dijital teknolojiler, mevcut kamu hizmet sunumunda maliyet ve verimlilik avantajı sağlanacak şekilde süreç ve operasyonlara entegre edilmektedir.
- 5. Güvence;** kurumların içinde oldukları dijital dönüşüm serüveninde, yönetmek durumunda oldukları risklerin değerlendirilmesi, gerekli aksiyonların planlanması ve izlenmesi ise, baştan sona dijital dönüşüm sürecinin başarılı olabilmesi için en önemli unsurlardan biridir.

Ülkelerin yaşadıkları dijital dönüşüm sürecine ilişkin birçok örnek üzerinden iyi uygulama deneyimleri paylaşılabilir. Örneğin; Hindistan'da EY (Ernst & Young) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Kamu mali yönetimi kapsamında, kamu kurumlarına yönelik 300 adet anahtar performans göstergesinin sadece kurum yönetimi ve iş süreci sahipleri tarafından değil aynı zamanda vatandaş tarafından da eş zamanlı olarak izlenmesi ve raporlanması mümkün hale gelmiştir. Benzer şekilde, e-devlet iyi uygulamalarında öne çıkan Estonya'da gerçekleştirilen vatandaş bütçesi yaklaşımı da vatandaşların kamu harcamalarını şeffaf şekilde izlemesine imkân vermektedir.

2018 yılında IIA (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından gerçekleştirilen, 311 iç denetim yöneticisini anket ve 42 iç denetim yöneticisinin de görüşme ile katkı sağladığı, "Risk in Focus 2019" araştırmasında da sadece kamu değil özel sektörde de dijital dönüşümün getirdiği belirsizliklerin kurumların risk radarlarında öncelikli alanlardan biri haline geldiği görülmektedir.

Bu çalışmada iç denetçilerin %66'sı kurumlarında en önemli 5 risk arasında siber güvenlik ve %58 ile veri güvenliğini almışlardır. Dijitalleşme de %36 ile öne çıkan risk alanları arasında ifade edilmiştir (IAA, 2018, s. 3).

Benzer şekilde, EY tarafından, Dünya Bankası finansmanında, İç Denetim Koordinasyon Kurulu liderliğinde gerçekleştirilen iç denetim araştırmasında kamu iç denetçilerinin %22'si bilgi teknolojilerinin, kurumların risk evrenleri içerisinde öncelikli olarak yer alacağını belirtmişlerdir. Burada iç denetçilerin %15'i siber güvenlik alanını kurumların öncelikli riskleri arasında almışlardır. İç denetçiler, gelecek 5 yıl içerisinde kurumlarına en fazla değer katacak denetim türleri arasında %54 ile BT denetimini göstermişlerdir (İDKK, 2018).

Araştırmada öne çıkan genel tespit, robot süreç otomasyonu, yapay zeka, makine öğrenmesi gibi çözümlerin, organizasyonda yeni belirsizlikler meydana getirdiğidir. Özellikle, bu seviyede karmaşık uygulamalara geçen organizasyonlar, risk yönetimlerinde bu alanlara hakim iç denetçilerin güvence ve danışmanlık faaliyetlerine daha fazla ihtiyaç duymaktadırlar.

2.2. Kamuda Dijital Dönüşüm Sürecinde İç Denetim

İç denetim fonksiyonu, organizasyonun yaşadığı dijital dönüşümde, strateji katmanından güvence aşamasına kadar etkin bir güvence sağlayıcı ve danışman olarak yer alabilir. İç denetçinin buradaki rolü, kurumun dijitalleşme sürecinde yer aldığı aşamaya göre değişiklik arz edebilir. Bu dönüşümde iç denetim tarafından sorulması gereken temel sorular aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Bu dönüşüm içerisinde, kamu idarelerinin kullanacakları yeni teknolojiler, organizasyonun stratejisi ile uyumlu mudur?
- Yeni teknolojilerin getirdiği belirsizlikler ve riskler doğru değerlendirilmiş midir?
- Vatandaş odaklı yenilikçi çözümler doğrultusunda, kurumların iç kontrol sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesi gerekmekte midir?

- Kamu hizmet sunumunda kullanılan yeni teknolojilerin, sağladığı maliyet ve verimlilik avantajlarına yönelik performansları doğru şekilde değerlendirilebilmekte midir?
- Dijitalleşme süreci ile değişen siber güvenlik ve teknoloji riskleri etkin şekilde yönetilebilmekte midir?

Kurumların içinde olduğu dijital dönüşüm sürecinde, iç denetim fonksiyonlarının en yoğun şekilde yer aldığı alan, dijital riskler ve siber güvenlik riskleridir. Kurumların bu dönemlerde yaşadıkları temel zorluklar:

- Bu alanda, uyumsuzlukların yönetilmesi ve itibar kaybına sebep olabilecek kontrol zayıflıklarının tespit edilememesi,
- Veri yönetimi sürecinin ve veri kaynaklarının güvenliğinin ve kontrol ortamının iyileştirilememesi,
- Siber saldırılara dayanıklı yapıların oluşturulmaması,
- Yaşanan dijital dönüşümde kurumların değişen risklerini zamanında, doğru şekilde tespit edememeleridir.

3. VATANDAŞ DENEYİMİ ODAKLI KAMU HİZMET SUNUMU ÇERÇEVESİ

Vatandaş deneyimi, bireysel ya da kurumsal şekilde, vatandaşın iş ya da özel hayatında, devlet ile temas ettiği tüm alanları kapsamaktadır. Devletin doğrudan veya dolaylı olarak kontrolü ve sorumluluğu olan tüm temas ve iletişim bu çerçevede yer almaktadır.

Vatandaş deneyimi, vatandaşların istek ve taleplerine göre kamu hizmetlerinin ve kamu politikalarının tasarlanmasını amaçlar. Bu bakımdan, vatandaş deneyiminin temel hedefleri, kamu hizmet yönetiminde kalitenin artırılması, vatandaş ile şeffaf ve verimli bir etkileşim sağlanması ve vatandaşın kamu hizmet sunumuna olan güvenini ve memnuniyetini artırmaktır.

Vatandaş deneyimi 3 ana konu başlığı altında incelenmektedir.

1. **Hizmet sunumu;** Bu alanda kamu hizmet sunumu kapsamında değerlendirilecek, dev-

letin doğrudan kontrolü altında olan, nüfus, vatandaşlık gibi hizmetler yer alabilir.

2. **Hizmet ekosistemi;** Devlet tarafından bireyle ve organizasyonlara sunulan ulaşım, sağlık, güvenlik gibi temel hizmetlerdir.
3. **Yasa ve mevzuatsal çerçeve;** Kamu politikalarına yönelik uygulamalar, düzenleyici mevzuat ve yasalardır.

İngiltere Hükümeti tarafından yayınlanan dijital verimlilik raporunda, vatandaş ile kurulacak temasın dijital kanallar ile gerçekleşmesinin, bir telefon görüşmesinden 20 kat, posta ile iletişimden 30 kat ve yüz yüze görüşmeden 50 kat daha az maliyetli olduğu belirtilmiştir³ (Digital Efficiency Report, 2012).

Aynı şekilde, hizmet verimliliğinin de diğer yöntemlere kıyasla dijital süreçler ile %50 daha verimli olduğu ifade edilmektedir. Bu nedenle, İngiltere Hükümeti, 2020 itibari ile tüm kamu kurumlarının yarısından fazlasında ve özellikle doğrudan vatandaş ile etkileşimi olan kurumlarda, kurum bütçelerinin %25'ini teknoloji platformları ve yenilikçi teknolojilere ayırmayı hedeflemektedir.

Vatandaş deneyimi bakışı ile tasarlanan bir dijital dönüşüm süreci vatandaş ve kamu gözü ile değerlendirildiğinde öne çıkan avantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Vatandaşlar açısından;

- Kamu hizmetine farklı kanallardan ulaşabilme,
- Yalın şekilde tasarlanmış iş süreçleri,
- Hızlı hizmet sunumu ve sorun çözümü

hususları öne çıkmaktadır.

Kamu hizmet sunumu açısından bakıldığında ise;

- Vatandaşlara daha kaliteli hizmet sağlayabilmek,
- Hizmet sunumu memnuniyeti ve kurum itibarını artırmak,
- Çalışan verimliliği,
- Çalışan memnuniyeti,
- Maliyet avantajı

hususları ön planda olmaktadır.

Dijital dönüşüm sürecinde kamu kurumlarının iş süreçlerine ve operasyonlarına dâhil edecekleri ya da faaliyetlerini destekleyecek uygulamalar ve bu uygulamaların sağlayabileceği katma değer aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- **Büyük veri ve analitik;** Verinin kişiselleştirilebildiği platformların geliştirilebilmesi için kullanılabilmesi,
- **Robot süreç otomasyonu;** Tekrar eden ve manuel olarak yürütülen aktivitelerin, işlemlerin azaltılması,
- **Yapay zekâ;** Vatandaşlara, daha proaktif, hızlı ve kişiselleştirilmiş geri dönüşlerin sağlanabilmesi,
- **Bulut teknolojisi;** Vatandaş erişiminin sağlanabileceği açık veri portallarının tasarlanabilmesi,
- **Nesnelerin interneti;** Vatandaş deneyiminin daha iyi anlaşılabilmesi için veri üretilmesi ve hizmetler geliştirilmesi,
- **Makine öğrenmesi;** Vatandaşa yönelik hizmetlerdeki eğilimlerin ve tercihlerin daha doğru ve hızlı analiz edilebilmesi,
- **Chatbot;** Kamu hizmetinde sanal hizmet sunucuların işlemleri gerçekleştirebilmesi.

4. DİJİTAL GÜVENCE KAVRAMI/ FAALİYETLERİ

Dünyadaki birçok devlet gibi ülkemiz de, tüm kamu kurumlarımız ile birlikte bir dijital dönüşüm yolculuğundadır. Fakat yeni dönemdeki dijital uygulamalar bazı mevcut risklerin etkilerini ve gerçekleşme ihtimallerini artırmakla birlikte, kurumların radarlarına yeni riskler de getirmişlerdir. Kurumlardaki geleneksel risk yönetimi mekanizmaları çoğunlukla gelişen bu risklerin izlenmesi ve gerekli aksiyonların alınması konusunda yeterli katkıyı gösterememektedir.

Bu süreçteki temel zorluklar aşağıda belirtilen hususların yeteri kadar anlaşılabilmesi ve değer görmemesinden kaynaklanmaktadır.

- Dijital dönüşümün kamu kurumlarımız için günümüzde bir seçim değil zorunluluk olması,
- Dijital teknolojiler ve bu teknolojilerin getirdiği riskler,

- Risk fonksiyonlarının da artık dijital yaklaşım ve çözümlere ihtiyaç duymaları.

Dolayısıyla, organizasyonların bu zorluklara karşı, doğru kurgulanmış bir dijital risk yönetimi yaklaşımı ve çerçevesi geliştirmeleri gerekmektedir.

4.1. Dijital Güvence Faaliyeti

İç denetçiler olarak paydaşlara sağlanacak dijital güvence faaliyetleri ile kurumların yönettikleri dijital programları için önemli bir güvence ve danışmanlık hizmeti sağlanabilecektir. Böylece, kurumların dijital dönüşüm yolculuklarında, yönetimin dijital programların tasarımı, uygulanması ve sürdürülebilirliğine yönelik nitelikli bir güvence ve danışmanlık hizmeti almasına imkân sağlanacaktır.

Dijital güvence faaliyetleri temel olarak iki soru üzerinden yapılandırılabilir:

- Operasyon modeli, kurumların amaç ve hedefleri, stratejik planları, insan kaynakları yaklaşımları ve kapasiteleri, dijital dönüşüm stratejileri ile uyumlu mudur?
- Veri, organizasyon, veriye ulaşım ve kullanım, zamanında, tam ve doğru veri yönetimi, veri güvenliği ve izlenebilirliği açısından doğru yaklaşım ve teknik kapasiteye sahip midir?

Günümüzde gerçekleştirilen dijital risk yönetimi yaklaşımları, risk analitiğine verdikleri önem ile fark yaratmaktadırlar. Bu yaklaşım, reaktif olarak tasarlanmış risk yönetimi bakışının yerine, dijital teknolojileri ve veri analitiğini içeren proaktif risk yönetimi olarak özetlenebilir. Kullanılan yeni teknolojiler ve yöntemler risk yönetimi sisteminin daha dinamik olmasına imkân vermektedir.

4.2. Dijital Risk Yönetimi Faaliyeti

Dijital risk yönetimi faaliyetinin temel aşamaları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Risk değerlendirme kriterlerinin belirlenmesi,
- Değerlendirme kapsamındaki bilgi teknolojileri süreçlerinin belirlenmesi,

- o Yönetişim,
- o Bilgi teknolojileri iş süreçleri,
- o Gizlilik,
- o Uyum,
- Değerlendirme yöntem ve araçlarının belirlenmesi, değerlendirmeye katılacak tarafların ve grupların tespit edilmesi,
- Değerlendirmeye katılacak taraflara farklı araç ve teknolojiler ile ulaşılarak değerlendirmeye esas görüş ve tespitlerin alınması,
- Gelen değerlendirme ve tespitlerin konsolide edilmesi,
- Belirlenen alanlara göre risk derecelendirmelerin gerçekleştirilmesi,
- Yapılan analizlere yönelik değerlendirmeler ve çalıştayların gerçekleştirilmesi,
- Veri analizleri ve çalıştaylardan edinilen geri bildirimler ile risk derecelendirmelerinin gerçekleştirilmesi,
- Risk derecelendirilmelerinin validasyonları,
- Risk raporlarının ve ısı haritalarının oluşturulması.

Dijital dönüşüm yolculuğunda karşılaşılabilecek risklere karşı dayanıklı ve etkin olduğunu düşünen bir organizasyon için doğru sorular şu şekilde sıralanmaktadır:

a- Dijital dönüşüm sürecinde, organizasyonun dijital dönüşümün getirdiği riskleri en iyi şekilde yönetebilmesine imkân verecek, operasyon modeli ve stratejisi tasarlanmış mıdır?

Organizasyonun dijital dönüşüm ve veri odaklı bir yaklaşım takip edebilmesi için, dijital dönüşüm stratejisinin organizasyonun mevcut operasyon ve faaliyetlerinin tamamını kapsayacak şekilde planlanması önem arz etmektedir. Bu amaç ile tasarlanmış bir organizasyon stratejisinin aşağıdaki gerekliliklere ve kısıtlara cevap verebilmesi gerekmektedir.

- Organizasyonun, amaç ve hedeflerine ulaşabilme için yeterli perspektifi sağlayacak bir dijital risk yönetimi anlayışı var mıdır?
- Dijital risk yönetimi stratejisi, mevcut karar

alma süreçlerine girdi sağlayabilecek şekilde dinamik olarak tasarlanmış mıdır?

- Organizasyon, mevcut kurumsal öncelikleri ile uyumlu şekilde risklerini izleyebilmekte midir?
- Kurumun geleceğine yönelik sürdürülebilir başarısı için ne tür bir kaynak yönetimi ve kontrol kültürü tesis edilmelidir?
- Dijital risk yönetimi yaklaşımı gelecekte, organizasyonun 3 seviyeli güvence (üçlü savunma hattı) yaklaşımına nasıl entegre edilmelidir?

b- Vatandaş ve hizmet alıcıya sağlanacak güvence için nasıl bir yapı ve kontrol ortamı tasarlanmıştır?

Kurumlarda vatandaş odaklı dönüşüm süreci, vatandaşın veri güvenliği ve hizmet sürekliliği anlamında asgari beklentilerinin karşılanmasına yönelik güvence verilmesi ile başlamaktadır. Bu çerçevede tasarlanan bir yapıda;

- Vatandaşın ve hizmet alıcıların alışkanlıkları ve beklentilerinin doğru şekilde tespit edilmesi,
- Bu öncelik ve eğilimlere göre hizmet stratejisinin tasarlanması,
- Belirlenen hizmet stratejisine uygun operasyon modelinin tasarlanması,
- Bu operasyon modelinin üzerinde koşacağı teknoloji altyapısının ve mimarinin planlanması,

vatandaş odaklı dönüşüm ve dijital risk yönetimi bakımından öncelikli girdiler/sorular arasında değerlendirilebilir.

Bu çerçevede kurgulanacak bir yapıda, vatandaşa şeffaflık, veri ve hizmet kalitesi açısından güvence sunabilecek bir iş modeli tasarlamak için cevap verilmesi gereken kısıtlar ve öncelikler şunlardır:

- Dijital dönüşüm süreci, organizasyona ne tür avantajlar sağlayacaktır?
- Organizasyon içinde olduğu dijital dönüşüm süreci için nasıl bir dijital güvence mekanizması tasarlanmıştır?
- Vatandaş ve tüm paydaşlar açısından şeffaflık ve etkin güvenceyi esas alan bir yapı için ne tür

stratejik öncelikler bulunmaktadır ve bu önceliklerin belirlenmesi ve yönetiminde kimin ne tür sorumlulukları vardır?

- Mevcut risk yönetimi ve kontrol mekanizması dijital süreçlere ne seviyede aktarılmıştır ve dijital iş süreçleri ile ne seviyede entegre olmuştur?
- Risk ve uyum açısından değerlendirildiğinde, dijital hizmetlerin mevcut mevzuat ve kanunlara uyumu nasıl değerlendirilmektedir?

c- Hizmet verimliliği ve etkin kontrol ortamının sağlanabilmesi için ne tür teknoloji ve veri analitiği yatırımları yapılmaktadır?

Risk yönetimi mekanizmalarının temel amaçlarından biri, organizasyonun karşılaştığı fırsat ve tehditlerin yönetimi için alınacak aksiyonlarda, karar vericileri zamanında ve doğru şekilde bilgilendirmektir. Böylece değişen koşullarda yönetimin fırsat ve tehditleri başarılı şekilde yönetebilmeleri sağlanabilir.

Risk yönetimi mekanizması ile dinamik ve gerçek zamanlı şekilde beslenen bir karar destek yapısı için eden kısıtlar ve unsurlar aşağıda belirtilmiştir:

- Mevcut risk yönetimi yaklaşımı, vatandaş, temel paydaşlar ve düzenleyici mevzuata uyum açısından etkin bir güvence sağlayabilmekte midir?
- Risk yönetimi yaklaşımı, yönetimin değişen koşullarda doğru karar verebilmelerini sağlayacak, nitelikli ve etkin raporlama bilgilendirme kabiliyetine sahip midir?
- Mevcut risk verisi, organizasyondaki üçlü savunma hattında yeterli şekilde analiz edilebilmekte midir?
- Dijital risk yönetimi yaklaşımı, mevcut riskleri gerçek zamanlı olarak izleyebilmekte ve ileriye dönük analiz ve tahminler yapabilmekte midir?

Yukarıda belirtilen, gerçek zamanlı ve veri analitiğine dayanan risk yönetimi sistemi için kullanılan veri ve teknoloji ekosistemi önem arz etmektedir. Ancak dijital ekosistem ile entegre bir sistem, analizler için doğru veriye sahip olabilir ve böylece hem hizmet performansı hem de etkin güvence sağlanabilir. Mev-

cut teknoloji ekosistemi içerisinde, kullanılan kurumsal kaynak planlama sistemi, algoritmalar, süreç otomasyonu teknolojileri, bulut mimarisi ve dış veri platformları yer almaktadır.

Kullanılan veri ve teknoloji mimarisinin aşağıdaki sorulara doğru cevap vermeleri gerekmektedir.

- Organizasyonun günlük faaliyetlerinde, stratejik hedefleri ile uyumlu iş süreçlerine daha fazla odaklanmasını sağlayacak ne tür teknolojiler yer almaktadır?
- Kullanılan veri ve teknoloji güvenilir midir?
- Mevcut veri ve teknoloji, organizasyonda devam eden dijital dönüşüme ne tür stratejik katkılar sağlayabilir?
- Dijital dönüşüm sürecindeki uyum risklerini etkin yönetebilmek için mevcut risk verisi nasıl kullanılabilir?
- Yeni nesil teknolojiler, organizasyonun risklerini daha etkin yönetebilmelerine katkı sağlayabilir mi?
- Geliştirilen teknoloji platformu, organizasyondaki üçlü savunma hattına doğru şekilde entegre olabilir mi ve değer yaratabilir mi?

d- Organizasyon, gelebilecek tüm saldırı ve tehditlere sürdürülebilir ve sürekli şekilde cevap verebilmekte midir?

Siber güvenlik ve iş sürekliliği alanları, dijital dönüşüm sürecinde öncelikli riskler arasında yer almaktadır.

Bu alanlardaki riskleri ve risklerin etki ve olasılıklarını etkileyen hususlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Kurumların taşra teşkilatlarının varlığı, hizmet seviyeleri gibi lokasyon karakteristikleri,
- İnsan kaynaklarına ilişkin izleme ve teknoloji yetkinlikleri,
- İş süreçlerinde yönetilen verinin önem seviyesi ve siber saldırılara maruz kalma oranları,
- Üçüncü taraf hizmet yükümlülükleri.

Bu çerçevede tasarlanacak bir dijital risk yönetimi için temel bileşenler ve strateji unsurları aşağıdaki gibi değerlendirilebilir:

- Günümüzün kamu hizmeti sunumu döngüsünde riskler nasıl ölçülmektedir?
- Organizasyon, tüm hizmet sunumu ve operasyon bileşenleri ile risklere karşı dayanıklı hale getirilebilir mi?
- Hizmet sunumunun sürekliliği açısından mevcut risk portföyü nasıl değerlendirilmektedir.
- Gelecekte organizasyonun dönüşümü ile birlikte, iş sürekliliği stratejisi de bu dönüşüme uygun şekilde değişim gösterebilir mi?

5. KAMUDA DİJİTAL DÖNÜŞÜMÜN SİBER GÜVENLİK BOYUTU

Kamu sektöründe, kurumların öncelikli riskleri arasında yer alan temel alanlardan biri hiç şüphesiz siber güvenlidir. 2021 yılında, siber suçların küresel ekonomiye zararının 6 Trilyon \$ olacağı öngörülmektedir. Siber saldırılara en fazla maruz kalan 5 sektör şunlardır⁴(Cybersecurity Ventures Official Annual Cybercrime Report, 2018):

- Sağlık
- Üretim
- Finansal Hizmetler
- Kamu
- Ulaşım

Siber güvenlik riskleri açısından, kamu sektörünün önündeki yapısal sorunlar arasında aşağıdaki hususlar öne çıkmaktadır:

- Siber güvenliğe ilişkin yeterli farkındalık oluşmamıştır ve güçlü mevzuatsal düzenlemelere ihtiyaç vardır.
- Siber saldırılara dayanıklı kurumsal ve teknolojik yapıların kurulabilmesi için yeni yatırımlara ihtiyaç vardır.
- Yeterli insan kaynağına ulaşım zorlukları yaşanmaktadır.

Bununla birlikte sürekli yöntem değiştiren ve karmaşıklaşan siber saldırılara karşı daha dinamik bir yapının kurulması zorunluluk haline gelmektedir. Yapılan saldırıların karmaşıklığının artması, nesnelerin interneti ve dijital teknolojiler ile siber saldırılara maruz kalabilecek verinin boyutunun artması gibi hususlar, kamu sektöründe yaşanan siber saldırıların boyutunu değiştirmekte ve etkisini artırmaktadır.

Kamu kurumları, siber saldırılara ve tehditlere cevap verebilmek için sürekli geliştirmelere yatırım yapmaktadır. Fakat bu tarz saldırılara karşı duyarlılığı artırmak, dayanıklılığı güçlendirmek ve saldırılara en hızlı şekilde reaksiyon verebilmek için sürekli odaklanmaya ve iyileştirmelere ihtiyaç vardır. Kamu kurumlarının siber güvenlik alanında ajandalarında yer alan öncelikli konuları ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Siber dönüşüm
 - o Kurumların faaliyet gösterdikleri alan ve hedeflerine göre siber güvenlik stratejilerinin ve yol haritalarının geliştirilmesi,
 - o Siber güvenlik programlarının etkinliğinin ve verimliliğinin değerlendirilmesi,
 - o Kurumun iş süreçlerini ve siber güvenlik faaliyetlerini düzenleyen üçüncül düzey mevzuatlar ve yönetmelikler,
 - o Siber güvenlik farkındalığı ve eğitimleri.
- Siber saldırı yönetimi
 - o Kurumlarda ortak hizmet merkezi şeklinde faaliyet gösteren güvenlik operasyonları merkezleri,
 - o Nesnelerin interneti uygulamaları,
 - o Güvenlik faaliyetlerinin izlenmesi,
 - o Güvenlik açıklarının tespiti ve yönetimine yönelik mekanizmaların tesis edilmesi,
 - o Yazılım güvenliği.
- Kimlik ve erişim yönetimi
 - o Strateji ve yönetim,
 - o Yetki ve rollerin etkin şekilde izlenebilmesine imkân verecek mekanizmaların oluşturulması,
 - o Kimlik ve erişim yönetimi mimarisi ve uygulamaları,
 - o Raporlama ve analizler.
- Verilerin korunması ve gizlilik
 - o Veri kaybını önlemeye yönelik değerlendirmeler,
 - o Veri güvenliği programlarının değerlendirilmesi ve geliştirilmesi,
 - o Veri güvenliği teknolojilerinin uygulanması.

- Reaksiyon
 - o İş sürekliliği yönetimi kapasitesinin ve iş sürekliliği yönetimi çerçevesinin geliştirilmesi,
 - o Siber saldırılara karşılık verilebilmesine yönelik süreçlerin geliştirilmesi.

6. SİBER GÜVENLİK RİSKLERİNİN YÖNETİMİNDE İÇ DENETİMİN ROLÜ

Kurumların içinde oldukları dijital dönüşüm sürecinde, üst yönetimin radarında yer alan öncelikli risklerden birinin siber güvenlik olduğu görülmektedir. Siber güvenlik risklerine yönelik, iç denetim olarak etkin bir güvence ve danışmanlık hizmeti sunabilmek ve iç denetçiler olarak katma değeri artırabilmek için iç denetçilerin bu alandaki teknik bilgi ve deneyimlerinin sürekli geliştirilmesi gerekmektedir.

Günümüzde, siber güvenlik risklerinin etkisi ve boyutları sürekli değişmektedir. Zira siber güvenlik saldırıları bireysel faaliyetlerin ötesine geçmekte ve organize eylemler halini almaktadır. Saldırıların ağırlığı sadece finansal kayıplara yol açmamakta, itibar ve kurumların sürekliliği anlamında etkiler de oluşturmaktadır. Gelişen yeni nesil teknolojiler, siber güvenlik anlamında yeni çözümler getirmekle birlikte yeni riskleri de beraberinde getirmektedir.

Yaşanan büyük siber kayıplara bakıldığında, saldırıların erken tespit edilmesine karşın, zafiyetlerin ve boşlukların zamanında kapatılmamasından kaynaklı, kurumların daha etkili siber saldırılara açık hale geldiği ya da kurumların siber saldırılara daha dayanıklı olabilmek için önemli teknoloji yatırımları yapmalarına karşın bu teknolojileri etkin şekilde kullanamadıkları vakalar öne çıkmaktadır. Burada **iç denetim fonksiyonunun odaklanması gereken temel alanlar** aşağıdaki gibi sıralanabilir.

6.1. Yönetişim

Organizasyonların siber güvenlik açısından dirençli hale gelebilmeleri için öncelikli hususlardan biri üst yönetim seviyesinde siber güvenlik konusunda farkındalık oluşturulmasıdır. Burada her bir iş biriminin, kurumun siber güvenlik risklerine dayanıklı olabilmeleri için almaları gereken aksiyonlar bulunmak-

tadır. İç denetim tarafından üst yönetim seviyesinde değerlendirilmesi gereken siber güvenliğe ilişkin hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Üst yönetici için, kurumun amaç ve hedefleri ile stratejik planlarının siber güvenlik açısından değerlendirilmesi,
- Kurumun mevcut hizmet sunumu ve operasyon modelinin içerisine siber güvenlik katmanının entegre edilmesi,
- Siber güvenlik açısından kurumun mevcut mevzuat ve prosedürlerinin gözden geçirilmesi,
- Olası siber güvenlik zararları ve kayıplara karşı yeterli sigorta ve güvence planlamalarının gerçekleştirilmesi,
- Mevcut teknolojinin gelişen siber güvenlik saldırılarına karşı ne kadar etkin olduğunun sürekli olarak izlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Dijital dönüşüm sürecinin getirdiği risklerin siber güvenlik gözüyle değerlendirilmesi,
- Siber güvenliğinin, üçlü savunma mekanizması ile nasıl entegre edileceğinin değerlendirilmesi,
- İç denetimin siber güvenliğe yönelik odaklanmasının planlanması,
- Siber güvenlik ile ilgili teknoloji yatırımının yanında insan kaynağı yatırımının da gerçekleştirilmesi,
- Siber güvenliğe yönelik organizasyon seviyesinde farkındalığın oluşturulması.

Üst yönetimin yukarıdaki sorulara doğru cevaplar verebilmesi ve etkin şekilde aksiyon alabilmesi için ilk etapta yapması gerekenler ise;

- Siber güvenliğe ilişkin risk toleransının belirlenmesi ve onaylanması,
- Siber risklerin ölçülmesi ve değerlendirilmesi,
- Siber risklere yönelik daha şeffaf ve dinamik bir raporlama yapısının tesis edilmesi,
- Üst yönetim seviyesinde, siber güvenliğe ilişkin yetkilendirme ve görevlendirmelerin gerçekleştirilmesi,
- Kurum seviyesinde siber güvenliğe yönelik farkındalığın artırılmasına destek verilmesi

olarak belirtilebilir.

6.2. Temel Kontrol Aktiviteleri

Siber saldırılara dayanıklı kurumlarda uygulanan ve iç denetimin değerlendireceği temel kontrol aktiviteleri aşağıdaki gibidir:

- Bilgi teknolojileri genel kontrolleri ile mevcut sistemlerin verinin gizlilik, tamlık ve doğruluk açısından mevcut mevzuat ve prosedürler ile uyumlu olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Erişim ve yetkilerin yönetimi ile yönetici yetkileri dâhil olmak üzere tüm yetkilerin izlenebilmesi, erişime ilişkin şifre ve diğer gerekliliklerin güncel ihtiyaçlara göre sürekli gözden geçirilmesi,
- İzleme ile mevcut sistemlerin, yetkisiz erişim ve diğer boyutları ile sürekli olarak izlenebilmesi,
- Dijital varlık yönetimi mekanizmalarının geliştirilmesi,
- Kişisel verilerin korunması kapsamında gerekli yasal ve uygulama bazlı kontrollerin ve işlemlerin gerçekleştirilmesi.

6.3. Üçüncü Taraf Risk Yönetimi

Kurumların hizmet aldıkları üçüncü taraf hizmet sağlayıcılarının, siber güvenlik riskleri açısından sahip oldukları zafiyetler çoğunlukla kurumlar için de önemli risk alanları arasında yer almaktadır. Zira bu tarz üçüncü taraf hizmet sağlayıcılar ile veri paylaşımı ve sistemsel entegrasyonlar gerekmektedir. Bu nedenle, organizasyonda, alt yüklenici, hizmet sağlayıcı, dış kaynak kullanımı ya da sözleşmeli olarak çalışan tüm tarafların bu çerçevede kurumun siber güvenlik süreçleri ile uyumlu bir kontrol ortamına sahip olmaları gerekmektedir.

Bu açıdan değerlendirildiğinde, üst yönetim ve iç denetim için öncelikli sorular aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Organizasyon, hizmet sunumu veya mevcut operasyonları içerisinde yer alan tüm üçüncü taraf hizmet sunucularına ilişkin bir envantere sahip midir?
- Üçüncü taraf hizmet sağlayıcılar ile paylaşmış ve siber güvenlik risklerine karşı alınacak aksiyon ve beklentileri içeren açık ve net bir prosedür bulunmakta mıdır?

- Üst yönetim ve organizasyon üçüncü taraf hizmet sağlayıcılarından kaynaklı olarak oluşabilecek risklerin farkında mıdır? Bu riskler etkin şekilde ölçülmekte ve izlenmekte midir?

6.4. Sürdürülebilirlik

Siber güvenlik risklerine yönelik günlük faaliyetlerden organizasyonel önceliklere kadar birçok alanda, faaliyetlerin sürdürülebilirliği kritik önem arz etmektedir. Sürdürülebilirlik, kurumların değişen şartlar ve saldırılara karşı çok hızlı tepkiler vererek hedeflenen hizmet sunumu seviyesini korumak veya en hızlı şekilde bu seviyeye gelebilmek olarak ifade edilebilir.

Faaliyetlerin sürdürülebilirliği için yönetim ve iç denetim tarafından göz önünde bulundurulması gereken öncelikli hususlar şu şekilde özetlenebilir:

- Siber güvenlik gözüyle sürdürülebilirliği etkileyebilecek alanların yönetimi ve zafiyetlerin ortadan kaldırılmasına yönelik sürekli iyileştirme çalışmaları,
- Sürdürülebilirlik risklerinin etkin şekilde izlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Sistemlere yönelik sürdürülebilirlik risklerinin tespit edilmesi ve bilgi teknolojileri mimarisinin bu açıdan incelenmesi,
- Üçüncü taraf ve diğer bağımlılıkların siber güvenlik gözüyle değerlendirilmesi,
- Saldırıların tespit edilmesi ve sürekli raporlanması,
- Sistemlerin geri dönüş planlamalarının sürekli olarak test edilmesi.

6.5. Siber Risk Yönetimine Yönelik Bakış Açısının Günümüz İhtiyaçlarına Göre Gözden Geçirilmesi

Sürekli gelişen ve karmaşıklaşan siber güvenlik risklerine karşı kurumlarda yeni bir bakış açısının geliştirilmesi gerekmektedir. Yeni bakış açısının temel bileşenleri aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Siber güvenlik risklerinin ve bu risklere ilişkin kontrol faaliyetlerinin statik olarak ve organizasyonun operasyonundan ayrı bir yapı ile izlendiği ve uygulandığı bir yaklaşımdan ziyade siber güvenlik risklerini organizasyonun yöne-

tişimi içerisinde değerlendirmek ve siber güvenlik risklerinin organizasyonun operasyon modeline ve hizmet sunumuna etkilerini bir bütün olarak ele almak gerekmektedir.

- Siber güvenlikte odağın mevzuata uyumun ötesinde, yönetişim ve uygulamaya kaydırılması gerekmektedir.
- Siber güvenliğe ilişkin risklerin birbirinden kopuk ve çoğu zaman mükerrer kontroller gerçekleştiren yapılar yerine, ortak hizmet merkezi olarak çalışan siber güvenlik operasyonları merkezi tarzında yapılar ile yönetilmesi gerekmektedir.
- Mevcut durumda kurumların maruz kaldıkları siber saldırılara ilişkin aksiyonlar alınırken, küresel eğilimler ve değişen saldırı yöntemleri sürekli izlenerek gelecekte kurumların siber saldırılara dayanıklı olmalarını sağlayacak aksiyonlar da ihmal edilmemelidir.

7. SONUÇ

Ülkemizde, kamu kurum ve kuruluşları, önemli bir dijital dönüşüm süreci içerisindeyler. İnternete erişim ve mobil uygulamalara olan talepteki artış ile birlikte vatandaşların kamu hizmet sunumuna yönelik beklentileri de değişmektedir. Kamu kurumlarımız gerek değişen vatandaş beklentilerine cevap verebilmek ve gerekse artan hizmet sunum maliyetlerini optimize edebilmek için dijital dönüşüm çalışmalarına öncelik vermektedirler.

Kamu mali yönetimi, altyapı ve ulaşım, siber güvenlik, eğitim gibi temel hizmet sunumu alanları bu süreçten en yoğun şekilde etkilenmişlerdir. Kurumların yaşadığı bu değişim ve dönüşüm süreci, kurumların dijital güvence ve siber güvenlik alanlarına yönelik riskleri daha etkin şekilde izlemelerini gerekli kılmaktadır.

İç denetim fonksiyonunun, gelişen siber güvenlik risklerine yönelik yürüteceği güvence ve danışmanlık faaliyetleri, kurumların söz konusu riskleri etkin şekilde izleyebilmesi ve gerekli aksiyonları alabilmesi için önem arz etmektedir. İç denetimin siber güvenlik süreçlerine yönelik denetim ve danışmanlık faaliyetlerinde, günümüzde siber güvenlik kayıplarının ana nedenlerini ve genel eğilimleri dikkate alarak dene-

tim plan ve programları geliştirmeleri gerekmektedir.

Kurumların siber güvenlik risklerine yönelik belirleyici unsurlar ve dolayısıyla iç denetim tarafından dikkate alınması gereken hususlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Karmaşıklaşan teknoloji uygulamaları ile siber saldırıların yöntemleri de gelişmektedir.
- Dağınık bilgi teknolojileri mimarisi ve üçüncü taraf hizmet sağlayıcılar ile siber saldırılara maruz kalınan alanlar genişlemektedir. Ayrıca bu durum, siber güvenliğe ilişkin kontrol faaliyetlerinin baştan uca tüm sistemler ile entegre edilememesine sebep olmaktadır.
- Veri mevcudiyeti ve kalitesinde yaşanan yetersizlikler, siber güvenlik saldırıların tespit edilmesi ve önlenmesindeki zafiyetleri beraberinde getirmektedir.
- İnsan kaynağı yetersizlikleri, organizasyonların başarılı bir siber güvenlik stratejisi uygulamalarını zorlaştırmaktadır.

Sonuç olarak, günümüzde siber saldırıların etkileri; dijitalleşen iş süreçleri, süreç otomasyonu, veri güvenliği ve gizliliği gibi unsurlar sebebiyle değişmektedir. Yukarıda belirtilen unsurlar çerçevesinde iç denetim fonksiyonunun, kurumun siber güvenlik stratejisine yönelik güvence ve danışmanlık hizmetini yeterli düzeyde sağlayabilmesi durumunda, etkin bir teknoloji ve dijital risk yönetimi mekanizmasının geliştirilmesine yardımcı olmak suretiyle kuruma ve üst yönetime sağlayacağı katma değer artabilecektir.

Kaynakça

- Dener C., Min Saw Yoang, (2013). *Financial Management Information Systems and Open Budget Data*. Wahington, D.C., Dünya Bankası.
- Broadband Commission, The State of Broadband (2015). Switzerland, <https://www.broadbandcommission.org/Documents/reports/bb-annualreport2015.pdf> adresinden alındı. (Erişim tarihi, 15.04.2019).
- IDKK, (2018). Kamu İç Denetim Reform Uygulamalarının Derinleştirilmesi Projesi, Kapsamlı değerlendirme raporu, Ankara, EY. <http://www.idkk.gov.tr/SiteDokumanlari/Manset/DB->

Konferans2018/ProjeSonucRaporu.pdf, adresinden alındı. (Erişim tarihi, 15.04.2019).

IIA, (2018). Risk in Focus 2019, UK, EIAA.

<https://www.iaa.org.uk/media/1689824/risk-in-focus-2019.pdf>, adresinden alındı. (Erişim tarihi, 15.04.2019).

Global Digital Report (2018). We Are Social, <https://digital-report.wearesocial.com/> adresinden alındı. (Erişim tarihi, 13.04.2019).

Cybersecurity Ventures Official Annual Cybercrime Report, (2017).

<https://cybersecurityventures.com/cybercrime-dama->

[ges-6-trillion-by-2021/](https://cybersecurityventures.com/cybercrime-damages-6-trillion-by-2021/), adresinden alındı. (Erişim tarihi, 12.04.2019).

Digital Efficiency Report, (2012). UK, Cabinet Office,

https://ofti.org/wp-content/uploads/2012/12/13281_digital-efficiency-report.pdf, adresinden alındı. (Erişim tarihi, 10.04.2019).

Cybersecurity Ventures Official Annual Cybercrime Report, (2017).

<https://cybersecurityventures.com/cybercrime-damages-6-trillion-by-2021/>, adresinden alındı. (Erişim tarihi, 12.04.2019).

ABONELİK FORMU

Denetisim Dergisine 1 yıl abone olmak istiyorum. (KDV Dahil) 100 TL

Denetisim Dergisine 2 yıl abone olmak istiyorum. (KDV Dahil) 180 TL

(Denetisim Dergisinin satış fiyatı KDV dahil 35 TL'dir. Yılda iki sayı yayımlanır.)

ABONELİK BİLGİLERİ (KİŞİSEL ABONELER İÇİN)

AD SOYAD :

DERGİNİN GÖNDERİLMESİ
İSTENİLEN ADRES :

TELEFON (EV/İŞ) :

CEP TELEFONU :

E-POSTA ADRESİ :

DOĞUM TARİHİ :

MESLEĞİ :

KURUMU :

ABONELİK BİLGİLERİ (KURUMSAL ABONELER İÇİN)

KURUM ADI / ÜNVANI :

DERGİNİN GÖNDERİLMESİ
İSTENİLEN ADRES :

TELEFON / FAKS : E-POSTA:

FATURADA YER ALMASI
İSTENİLEN BİLGİLER :

ÖDEME BİLGİLERİ

Abonelik bedeli Ziraat Bankası Başkent Şubesi nezdindeki TR 82 0001 0016 8358 7849 3750 01 no'lu IBAN hesabına yatırıldıktan sonra, dekontun ve derginin gönderileceği posta adresinin iletilmesi gerekmektedir.

YAZIŞMA ADRESİ

Kamu İç Denetçileri Derneği
Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay ANKARA
www.kidder.org.tr • denetisim@kidder.org.tr

DENETİŞİM DERGİSİ YAZIM KURALLARI

A- GENEL ESASLAR

1. Kamu İç Denetçileri Derneği (KİDDER) yayın organı olan Denetişim Dergisi, sosyal bilimler alanında ve kamu yönetiminde denetim/iç denetim sisteminin gelişimine katkı sağlamanın yanı sıra iyi yönetim ilkelerinin yerleşmesini amaçlayan, Tübitak ULAKBİM kriterlerini gözetin, bilimsel içerikte "hakemli dergi"dir; 6 ayda bir yayımlanır. Yayımlı dili Türkçedir. (İngilizce yazılmış makaleler de yayımlanabilir.)
2. Gönderilen yazılar derginin kapsamı ile ilgili olmalıdır. İç denetim, iç kontrol, risk yönetimi, yönetim, süreç yönetimi, performans yönetimi vb. gibi iç denetimle doğrudan ilişkili konularda yazılan makaleler öncelikli olarak yayımlanır.
3. Gönderilen yazılar, daha önce hiçbir yayın organında tam metin olarak yayımlanmamış veya yayımlanmış üzere gönderilmemiş olmalıdır. Daha önce ulusal ya da uluslararası kongre ya da sempozyumlarda sunulmuş ve özet metni basılan çalışmalar, bu nitelikleri belirtilerek gönderilebilir.
4. Gönderilen yazılar, Yayın Kurulu tarafından bir ön değerlendirmeye ve intihal sorgulamasına tabi tutulduktan sonra yazar(lar)ı gizlenerek bir Yayın Kurulu üyesi ve iki bağımsız hakemin değerlendirmesine sunulur; hakem değerlendirme sistemindeki süreçlerin tamamlanmasından sonra Yayın Kurulunun belirlediği sıraya göre yayım sürecine alınır. Değerlendirme sonucunda yayımlanması uygun görülmeyen eserlerle ilgili olarak yazar(lar)ına bilgi verilir.
5. Yayımlanması kabul edilen yazıların bütün hakları Denetişim Dergisine aittir. Yazıların içeriğinden yazarları, reklamların içeriğinden ilan sahipleri sorumludur. Yazıların araştırma ve yayın etiğine uygun olması esas olup, bu hususta COPE (Committee On Publication Ethics) standartları gözetilir.
6. Dergimizde yayımlanan yazılardan "Denetişim Dergisi" kaynak gösterilerek alıntı yapılabilir.
7. Yayımlanmasına karar verilen yazılardaki basit yazım ve dizim hataları, yazara gönderilmeksizin Yayın Kurulunca re'sen düzeltilebilir.
8. Yayımlanan her bir yazı için 150,00 TL' den 250,00 TL'ye kadar telif ücreti ödenir. Ödenecek telif ücretinin tutarı, yayımlanan yazının türü ile bilimsel özgünlüğü ve araştırma yoğunluğu dikkate alınarak Yayın Kurulu tarafından belirlenir. Telif ücretinin ödenmesi yazının yayımlanmasını müteakiben yapılır.
9. Yazılar, elektronik ortamda "denetisim@kidder.org.tr" adresine word dosyası formatında gönderilmelidir. Gönderilen e-posta metninde, yazarın isim ve unvanı, açık adresi, telefon numarası, e-posta adresi ile telif ücreti ödenebilmesi için gerekli olan T.C. kimlik numarası ve banka hesap numarası bilgileri belirtilmelidir.
10. Aynı sayı içerisinde, aynı yazara ait tek yazarlı birden fazla eser yayınlanamaz.

B- YAZIM KURALLARI

1. Gönderilen yazılar;
 - Türkçe olmalıdır. İngilizce yazılmış makaleler de yayımlanabilir.
 - Özet bölümü hariç 4000 kelimedenden az 8000 kelimedenden çok olmamalıdır.
 - "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, tek satır aralıklı (1,0) olacak şekilde iki yana yaslı/dayalı biçimde yazılmalıdır.
 - "Normal" sayfa yapısında, üstten ve alttan 3 cm, sağdan ve soldan ise 2 cm kenar boşluğu olacak şekilde, cilt payı bırakılmadan ve 1 cm satır girintisi ile yazılmalıdır.
 - Bilimsel makale yazım kurallarına ve Türk Dil Kurumunca belirlenmiş imla ve yazım kurallarına uygun olmalıdır.
 2. Yazı; Türkçe ve İngilizce başlık, Türkçe ve İngilizce özet, makalede ele alınan ana konuları belirten anahtar kelimeler, giriş, gelişme, konuyla ilgili değerlendirme ve önerilerin özetlendiği sonuç bölümlerinden oluşmalıdır. İlgili bölümler aşağıdaki şekilde düzenlenmiş olmalıdır.
 - **BAŞLIK ve Yazar Adı:** Yazı başlığı, makalenin içeriğini yansıttak şekilde kaleme alınmalı ve 10 kelimeyi geçmeyecek şekilde 14 punto büyüklüğünde, tümü büyük ve kalın harflı, sayfaya göre ortalanmış olmalıdır. Bu başlığın bir satır altına ise başlık ile aynı biçimde ancak italik/eğik şekilde ve parantez içinde İngilizce makale başlığı da yazılmalıdır. Yazar ya da yazarların adları, İngilizce başlığın bir satır altına, sağa dayalı, italik, 11 punto büyüklüğünde ve kalın şekilde yazılmalıdır. Yazar adının ilk harfi büyük sonraki harfleri küçük, soyadının ise tümü büyük harflerden oluşmalıdır. Soyadı bitiminden sonra üzerine * simgesi konulup, bu simge ilk sayfanın altına dipnot şeklinde belirtildikten sonra, yazar ya da yazarların unvanları, çalıştıkları kurumlar, Orcid numaraları ve e-posta adresleri, aralarına virgül konularak 10 punto büyüklüğünde yazılmalıdır.
 - **ÖZ:** Bu kısımda, yazıda ele alınan konu ile öneri ve sonuçlar 250 kelimeyi geçmeyecek şekilde Türkçe olarak özetlenmelidir. Türkçe özet kısmı 9 punto büyüklüğünde ve kalın harflerle iki yana yaslı olacak biçimde yazılmalıdır.
 - **Anahtar Kelimeler:** Bu bölümde yazıda ele alınan ana konuları belirtecek anahtar sözcükle yer verilmelidir. Anahtar kelimeler 3'ten az ve 5'ten çok olmamalıdır.
 - **Jel Kodları:** Bu bölümde yazıda ele alınan konulara ilişkin JEL kodlarına yer verilmelidir.
 - **Öz (ABSTRACT), Anahtar Kelimeler (Keywords) ve Jel Kodlarının (JEL Classification)** İngilizceleri aynı sırayla, anlam farkı olmaksızın, aynı biçim özellikleriyle ancak italik olarak yer almalıdır.
 - **1. GİRİŞ:** Giriş bölümünde yazının konusu, konu ile ilgili özet arka plan, yazının amacı ve ele alınan konular ile yöntem yer verilmelidir.
 - **2. AÇIKLAMA, TARTIŞMA VE DEĞERLENDİRMELER:** Bu kısımda yazının konusu ile ilgili mevcut durum analizi yapılmalı, mümkünse bu alandaki ulusal ve uluslararası uygulama ve standartlar ile gelişmelere yer verilerek mevcut durumun eksiklikleri ve geliştirilmesi gereken yönleri olarak ele alınmalı ve bu amaca yönelik somut öneriler geliştirilmelidir.
 - **3. SONUÇ:** Yazıda ele alınan konu bu kısımda çok öz bir şekilde ele alınmalı, değerlendirme ve öneriler özetlenmelidir.
 3. Ekler, Tablo ve Şekiller aşağıdaki kurallara göre belirtilmelidir.
 - Tablo, şekil, grafik ve resimlerin adları; bu nesnelerin sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, sözcüklerin baş harfleri büyük ve 1 satır aralıklı olarak nesnelerin üzerine ortalanarak yazılmalıdır. Bu nesneler alıntı yapılarak kullanılmışsa; alıntı yapılan kaynak nesnenin hemen altında, bu nesnenin sınırlarını aşmayacak şekilde, "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, 1 satır aralıklı olarak ve ortalanarak yazılmalıdır. Bu husus ayrıca Kaynakça kısmında mutlaka belirtilmelidir.
 - Ekler, Kaynakça'dan önce verilmelidir. Bunlara metin içinde yapılan göndermeler; (Ek 1: Kurumlara Göre İç Denetçi Sayıları Tablosu), (Ek 2: Şekil xx) ya da (Ek 3: yyy Grafiği) şeklinde yapılmalıdır.
 4. Dipnot ve yararlanılan kaynaklar belirtilmeli, dipnotlar sayfanın altında verilmeli, yararlanılan kaynaklara metin içinde parantez içinde, metnin sonunda ise Kaynakça bölümünde yer verilmelidir. Dipnotlar ve Kaynakça aşağıdaki kurallara uygun olmalıdır.
 - Yararlanılan kaynaklar "Times New Roman" yazı tipinde, 10 punto büyüklüğünde, metin içi kaynak gösterme yöntemiyle (APA stilinde) yazılmalı ve makalenin sonunda Kaynakça bölümünde yer almalıdır.
 - Kaynakçada yazarların önce soyadları ilk harfleri büyük diğerleri küçük şekilde, sonra adlarının sadece ilk harfleri büyük harfle kısaltma yapılmak suretiyle yazılmalı, yazı içinde atıf yapılmayan kaynaklara yer verilmemelidir.
 - Kaynakçada yararlanılan kaynaklar türüne bakılmaksızın yazar soyadına göre alfabetik olarak sıralanmalıdır.
 - İnternet üzerinden yararlanılan kaynaklarda yazar ismi bulunmuyorsa, bu kaynaklar, yazar belirli kaynaklar sona erdikten sonra, "İnternet Kaynakları" başlığı altında ve erişim tarihlerinin kronolojik sıralaması dikkate alınarak yazılmalıdır.
- Çeşitli kaynaklardan yapılan alıntılar için Kaynakça kullanım örnekleri aşağıda ve ilişikteki makale şablonunda gösterilmektedir.
- Kaynakça**
- Kitap:*
İnalıcı, H. (2017) *Osmanlı imparatorluğu klasik çağ (1300-1600)* (24. baskı). İstanbul: Yapı Kredi Yayınları.
Kepekçi C. (1998). *Bağımsız Denetim* (3. Baskı). Ankara: Siyasal Yayınevi.
- Çeviri Kitap:*
Müftüler M. (2001) *Türkiye ve AB: Soğuk savaş sonrası ilişkiler*. (Coşkun Coşar, Çev.). İstanbul: Astra Yayınları.
- Makale/Yazı:*
Okur, M. (2018). Makale örneği. *Denetişim Dergisi*, 1(12), 37-38.
Yazar A., Çizer V., & Okur M. (2018, 20 Şubat). İnternette alınan yazarlı yazı: Yazım kuralları ve değerlendirme esasları. Kidder. http://www.kidder.org.tr/?page_id=112 adresinden alındı.
- Bildiri/Tez:*
Çizer, V. (2015). Konferans Bildirisi Örneği. *İç denetim konferansı* (ss. 4-45). Ankara: KİDDER Yayınları.
Tezci, J. (2016). *İç denetimin gelişimi* (Basılmamış doktora tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Yukarıdaki yazım kurallarına ve makale şablonuna http://www.kidder.org.tr/?page_id=112 adresinden ulaşabilirsiniz. .**

HAKEMLİ **Denetişim**
Ortak Akıl Harmanı

Kamu İç Denetçileri Derneği
Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA
www.kidder.org.tr • denetisim@kidder.org.tr