



TC

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI

YÖNETİM BİLİMİ BİLİM DALI

**YEREL YÖNETİMLERDE BİR İÇ DENETİM UYGULAMASI
OLARAK PERFORMANS DENETİMİ: BURSA BÜYÜKŞEHİR
BELEDİYESİ YÖNETİCİLERİ ALGILAMASI**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Esin AYDIN

BURSA 2011

TC
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
YÖNETİM BİLİMİ BİLİM DALI

**YEREL YÖNETİMLERDE BİR İÇ DENETİM UYGULAMASI
OLARAK PERFORMANS DENETİMİ: BURSA BÜYÜKŞEHİR
BELEDİYESİ YÖNETİCİLERİ ALGILAMASI**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Esin AYDIN

Danışman

Prof. Dr. Hasan Ertürk

BURSA 2011

T.C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

.....Anabilim/ Anasanat Dalı,

.....Bilim Dalı'nda..... numaralı

.....'nın hazırladığı

“.....”

konulu(Yüksek Lisans / Doktora/ sanatta Yeterlik Tezi/ Çalışması) ile ilgili tez savunma sınavı,/...../20..... günü-..... saatleri arasında yapılmış, sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının(başarılı/ başarısız) olduğuna(oybirliği/ oyçokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)

Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Üniversitesi

Üye

Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

Üniversitesi

Üye

Akademik Ünvanı, Adı Soyadı

Üniversitesi

...../...../20...

ÖZET

Yazar : Esin AYDIN
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Kamu Yönetimi
Bilim Dalı : Yönetim Bilimi
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı :131
Mezuniyet Tarihi :...../...../201.
Tez Danışmanları: Prof. Dr. Hasan Ertürk

YEREL YÖNETİMLERDE BİR İÇ DENETİM UYGULAMASI OLARAK PERFORMANS DENETİMİ: BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ YÖNETİCİLERİ ALGILAMASI

Kamu yönetiminde hesap verebilirlik, açıklık, mali saydamlık gibi kavramların ön plana çıkmasıyla iç denetimin önemi giderek artmaktadır. Bu konuda yapılan yeni yasal düzenlemelerde iç denetim belediyeler üzerinde de ihtiyaç duyulan bir konu haline gelmiştir.

Bu çalışma kamu yönetiminde iç denetim ve yerel yönetimlerde bir iç denetim uygulaması olarak performans denetimi üzerine hazırlanmıştır. Çalışmanın iki amacı bulunmaktadır. Birincisi; iç denetim kavramı hakkında literatür taraması yapılarak iç denetimi tanımlamak diğeri ise kamu yönetiminde yeni bir uygulama olan performans denetiminin yerel yönetimlerde uygulanması üzerine somut bir çalışma ortaya koymaktır. Çalışmanın birinci bölümünde kamu yönetiminde iç denetim türü olan performans denetimi kavramı ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Yerel yönetimlerin performans denetimi üzerine dünyadaki uygulamalara yer verilerek, Türkiye’ de yerel yönetimlerde performans denetimi üzerinde durulmuştur. Yerel yönetimde performans denetimi üzerine yapılan somut bir çalışma olan BEPER projesine de bu bölümde yer verilmiştir İkinci bölüm de ise kamu yönetiminde iç denetim kavramı ile ilgili kavramsal açılımlara yer verilmiştir. Çalışmanın bu bölümü performans denetimini de içeren iç denetim türleri ve Avrupa Birliği ülkelerinde iç denetim uygulamalarıyla ilgili çalışmaları içermektedir. Üçüncü ve son bölümde ise Bursa Büyükşehir Belediyesi’nde iç denetim türü olarak performans denetimi uygulaması üzerine yapılan bir araştırma yer almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Denetim, İç Denetim, Performans Denetimi, Yerel Yönetimler

ABSTRACT

Yazar : Esin AYDIN
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Kamu Yönetimi
Bilim Dalı : Yönetim Bilimi
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı :131
Mezuniyet Tarihi :/...../201.
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Hasan Ertürk

PERFORMANCE AUDIT WITHIN THE CONTEXT OF INTERNAL AUDIT APPLICATION FOR THE LOCAL GOVERNMENTS: BURSA METROPOLİTAN MUNICIPALITY'S DIRECTORS PERCEPTION

The importance of internal audit is gradually increasing with the prominence of the concepts such as accountability, openness, and financial transparency in public administration.

This study has been prepared on internal audit in public administration and performance audit as an internal audit application in local governments. There are two objects of the study. First one is to identify internal audit by reviewing literature about the concept of internal audit, and the other one is to present a concrete study about the implementation of the performance audit, which is a new application in public administration, in local governments. In the first part of the study, the conceptual expansions about the concept of internal audit in public administration have been mentioned. This part includes the types of internal audit including performance audit, and the studies about internal audit applications in European Union countries. In the second part, there are explanations about the concept of performance audit that is a type of internal audit in public administration. And performance audit at local governments in Turkey has been emphasized by mentioning the local government's applications on performance audit all over the world. BEPER Project, which is a concrete study on performance audit in local government, has been mentioned in this part. In the third and last part, a research about the performance audit application as a type of internal audit in Bursa Metropolitan Municipality takes place.

Key Words: Audit, Internal Audit, Performance Audit, Local Governments.

ÖNSÖZ

Ülkemizde kamu yönetimi alanında son yıllarda yaşanan reform süreciyle yeniden yapılanma çalışmaları doğrultusunda kamu harcamalarının artması, toplumsal talep karşısında kamunun performansının yetersiz kalması, küreselleşme, uluslar arası aktörler, AB uyum sürecinin hızlanması gibi sebeplerden dolayı kamuda performans dayalı, hesap verebilirlik ve saydamlığı yakalamak amaç edinilmiştir. Bu amaç doğrultusunda kamuda ekonomiklik, etkinlik ve verimliliğin sağlanabilmesi için 2003 yılında 5013 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çıkartılarak süreç yasallaştırılmıştır. Bu kanunla birlikte kamunun performans denetiminin yapılması zorunluluğu da doğmuştur. Bu çalışma ülkemizde 2000’li yılların başından bu yana alt yapı çalışmaları ve gerekli mevzuat hazırlanarak uygulanmaya başlanan kamunun iç denetimi ve bir iç denetim türü olarak benimsenen performans denetime yönelik araştırma ve yerel yönetim ölçeğinde uygulama çalışmalarını içermektedir. Araştırmada Bursa Büyükşehir belediyesi yöneticilerine yönelik bir anket araştırmasıyla birlikte mülakat tekniği kullanılmış ve bu anket araştırması doğrultusunda yöneticilerin yerel yönetimlerde performans denetimi algılaması üzerine çalışılmıştır.

Bu çalışma esnasında desteğini esirgemeyen değerli danışman hocam Prof. Dr. Hasan Ertürk’e teşekkürlerimi borç bilirim. Ayrıca çalışmam esnasında her zaman yanımda olan sevgili annem Hafize Maden ve değerli eşim Selçuk Aydın’a manevi destekleri için sonsuz teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TEZ ONAY SAYFASI	II
ÖZET	III
ABSTRACT.....	IV
ÖNSÖZ	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
KISALTMALAR.....	X
TABLolar	XI
GRAFİKLER.....	XII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM: KAVRAMSAL AÇILIM

1. KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM KAVRAMI	4
1.1. Denetim Kavramı	4
1.1.1. Denetim Kavramının Tarihsel Gelişimi.....	7
1.1.1.1. Tarihsel Süreçte Denetim Kavramının Yeri	7
1.1.1.2. Türkiye’de Denetim Kavramının Tarihsel Gelişimi.....	7
1.2. İç Denetimin Tanımı	9
1.3. İç Denetimin Amacı.....	10
1.4. İç Denetim alanı ve Kapsamı	12
1.5. İç Denetim Faaliyet Süreçleri	13
1.5.1. Planlama	13

1.5.2. Denetimin Yürütülmesi	13
1.5.3. Raporlama	15
1.5.4. Denetim Sonuçlarının İzlemesi ve Değerlendirilmesi	16
2. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL AYRIMI.....	16
2.1. İç Denetim ve İç Kontrol Standartları.....	18
2.1.1. Uluslararası İç Kontrol Standartları.....	19
2.1.2. COSO Modeli ve Bileşenleri	19
2.1.3. INTOSAI Modeli ve Bileşenleri.....	23
2.2. İç Denetim Standartları	25
2.2.1. Nitelik Standartları.....	26
2.2.2. Çalışma Standartları.....	28
2.2.3. Meslek Ahlak Kuralları	30
3. İÇ DENETİM TÜRLERİ VE UYGULAMALARI.....	31
3.1. Uygunluk Denetimi	31
3.2. Sistem Denetimi.....	32
3.3. Mali Denetim	36
3.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi.....	38
3.5. Fransa İç Denetim Uygulaması.....	39
3.6. İngiltere İç Denetim Uygulaması	40
3.7. Yeni Zelanda İç Denetim Uygulaması	42
4. AVRUPA BİRLİĞİ MÜZAKERE SÜRECİNDE İÇ DENETİM	43
4.1. Avrupa Birliğinde İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi.....	45
4.2. Türkiye’de İç Denetim Koordinasyon Kurulu	46
4.2.1. Türkiye’de İç Denetim Koordinasyon Kurulunun görevi.....	46
4.2.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun GZFT Analizi	47

İKİNCİ BÖLÜM
YEREL YÖNETİMLERDE BİR İÇ DENETİM UYGULAMASI OLARAK
PERFORMANS DENETİMİ

1. BİR İÇ DENETİM UYGULAMASI OLARAK PERFORMANS DENETİMİ	50
1.1. Performans Denetimi Tanımı, Amacı, Kapsamı, İşlevi	51
1.2. Performans Denetiminin Klasik Denetim Anlayışından Farkı	52
1.3. Performans Denetiminin Unsurları	55
1.3.1. Performans Denetiminde Etkililik	55
1.3.2. Performans Denetiminde Verimlilik	56
1.3.3. Performans Denetiminde Ekonomiklik	56
1.4. Performans Göstergeleri	57
1.4.1. Performans Göstergeleri ve Performans Denetimi İlişkisi.....	58
1.4.2. Performans Denetim Konularının Seçimi.....	61
1.4.3. Performans Denetimi Kriterlerinin Belirlenmesi.....	63
1.4.4. İç Kontrolün Değerlendirilmesi	65
2. YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM UYGULAMASI OLARAK	
PERFORMANS DENETİMİ.....	65
2.1. Yerel Yönetimleri Performans Denetimi Yapmaya İten Nedenler	65
2.2. Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümüne Yönelik Dünya Uygulamaları:	
ABD ve İngiltere Örneği	67
2.2.1. ABD Yerel Yönetimlerinde Performans Ölçüm Çalışmaları.....	67
2.2.2. İngiltere Yerel Yönetimlerinde Performans Ölçüm Çalışmaları.....	69
3. TÜRKİYE'DE YEREL YÖNETİMLERİN PERFORMANS DENETİMİNE	
İLİŞKİN YASAL DAYANAKLAR.....	72
3.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Performans	
Kavramı	72
3.2. 5393 Sayılı Belediye Kanununda Performans Kavramı	75
3.3. 5216 Sayılı Büyükşehir Kanununda Performans Kavramı	77
3.4. 5302 Sayılı İl Özel İdareleri Kanununda Performans Kavramı.....	78

4. İÇİŞLERİ BAKANLIĞI “ BELEDİYELER PERFORMANS ÖLÇÜM PROJESİ ” (BEPER) UYGULAMASI	79
--	-----------

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AMPİRİK ARAŞTIRMA: BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ YÖNETİCİLERİNİN PERFORMANS DENETİMİ ALGILAMASI

1. ARAŞTIRMANIN TANIMI	84
2. ARAŞTIRMANIN UYGULANMASI.....	85
2.1. Araştırmada Kullanılan Ölçüm Araçları	85
2.2. Araştırmanın Örneklemi.....	86
3. ARAŞTIRMANIN BULGULARI.....	86
3.1. Örneklemeye İlişkin Bulgular	86
3.2. Yöneticilerin Performans Programlama ve Performans Denetimine İlişkin Yaklaşım ve Alguları	89
3.3. Bursa Büyükşehir Belediyesi Yöneticilerinin Performans Programlama ve Performans Denetimi Yönetici Anketine Belirttiği Görüşleri	117
3.4. Araştırmanın Bulgularının Değerlendirilmesi	119
SONUÇ	122
KAYNAKLAR	125
EK-1 Bursa Büyükşehir Belediyesi Performans Programlama ve Performans Denetimi Yönetici Anket Soruları	130

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
A.g.e.	: Adı Geçen Eser
A.g.m.	: Adı Geçen Metin
AICPA	: Amerikan Diplomalı Kamu Maliyecileri Birliği
BEPER	: Belediyelerde Performans Ölçümü Projesi
COSO	: Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi
CPA	: Kapsamlı Performans Denetimi
CPM	: Performans Ölçüm Merkezi
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
EİD	: En İyi Değer Yönetimi
GASB	: Hükümet Hesap Standartları Kurumu
GZFT	: Güçlü yönler, Zayıf Yönler, Fırsatlar, Tehditler
ICMA	: Uluslar arası Şehir/ Belde Yönetimleri Birliği
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü
ISACA	: Bilgi Sistemlerinin Denetim Kontrol Birliği
INTOSAI	: Uluslar arası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü
İDDK	: İç Denetçiler Koordinasyon Kurulu
KİMK	: Kamu İç Mali Kontrol
MUB	: Merkezi Uyumlaştırma Birimi
MYK	: Mali Yönetim ve Kontrol
SEA	: Hizmet Gayret ve Başarıların Raporlanması

TABLÖLAR

Tablo 1. Klasik Denetim – Performans Denetimi Karşılaştırması.....	4
Tablo 2. Araştırma Kapsamında Görüş Alınan Yöneticilerin Yaş Dağılımı	86
Tablo 3. Araştırma Kapsamında Görüş Alınan Yöneticilerin Cinsiyet Dağılımı	87
Tablo 4. Araştırma Kapsamında Görüş alınan Yöneticilerin Eğitim Durumu	87
Tablo 5. Araştırma Kapsamında Görüş Alınan Yöneticilerin Mesleki Statüsü	87
Tablo 6. Araştırma Kapsamında Görüş Alınan Yöneticilerin Doğum Yeri	88

GRAFİKLER

<i>Grafik 1.</i> Performans Denetiminin, Belediye Çalışmaları ve Hizmet Sunumu Açısından Gerekliliği	90
<i>Grafik 2.</i> Performans Denetiminin Personelin Çalışmalarındaki Motivasyonu Açısından Gerekliliği	91
<i>Grafik 3.</i> Performans Denetiminin Kaynakların Tahsisine Etkisi	92
<i>Grafik 4.</i> Performans Denetiminin Klasik Denetim Anlayışına Göre Birimlerin Performansı Üzerindeki Etkisi	93
<i>Grafik 5.</i> Performans Denetiminin Klasik Denetim Anlayışına Göre Hizmet Kalitesinin Artışı Üzerindeki Etkisi	95
<i>Grafik 6.</i> Performans Denetiminin Kamu Hizmetlerinde Hesap Verebilirliğe Etkisi.....	96
<i>Grafik 7.</i> Performans Denetiminin Stratejik Planlar ile Bütçe Arasındaki İlişkiyi Sağlaması .	97
<i>Grafik 8.</i> Performans Denetimi Unsurlarının (Ekonomiklik, Verimlilik, Etkililik) Hizmetler Üzerinde Etkisi	98
<i>Grafik 9.</i> Performans Programı Hazırlama Konusunda Gerekli Bilgi ve Donanım Düzeyi	99
<i>Grafik 10.</i> Kurum İçinde Performans Denetimi Çalışmalarına Olan İsteklilik	100
<i>Grafik 11.</i> Performans Programlarına ve Denetimine Yönelik Mevzuat ve Hizmet İçi Eğitimlerin Yeterliliği.....	101
<i>Grafik 12.</i> Performans Denetiminin Birim Bazında Çalışmaların Sürecini Denetlemeye Etkisi	102
<i>Grafik 13.</i> Performans Göstergelerinin Hedeflere Ulaşmada Güvenilirliği	103
<i>Grafik 14.</i> Performans Göstergelerinin Diğer İdarelerin Göstergeleriyle Karşılaştırılabilirliği	104
<i>Grafik 15.</i> Performans Göstergelerinin Elde Edilebilirliği	105
<i>Grafik 16.</i> Performans Programlarının Stratejik Planlara Uygunluğu	106
<i>Grafik 17.</i> Performans Programlarının Çalışmalarda Uygulanması	108
<i>Grafik 18.</i> Performans Programlarının Vizyon, Misyon ve İlkeleri Somutlaştırmada Etkisi.....	109
<i>Grafik 19.</i> Performans Programlarının Kaynak İhtiyacı ve Maliyetleri Somutlaştırmaya Etkisi.....	110
<i>Grafik 20.</i> Performans Programlarının Diğer Birimlere Transfer Edilecek Kaynaklara Yer Vermesi	111
<i>Grafik 21.</i> Performans Programlarında İlgili Kişilerin Görüşleri	112
<i>Grafik 22.</i> Performans Programlarının Üst Yönetimle İlişkisi.....	113
<i>Grafik 23.</i> Personel Bazında Sistematiik Olarak Performans Ölçümü Yapılması.....	115
<i>Grafik 24.</i> Birim Bazında Sistematiik Olarak Performans Değerlendirmesi Yapılması	116
<i>Grafik 25.</i> 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İç Denetim ile İlgili Yeterli Bilgi Sahipliği	117

GİRİŞ

Günümüzde kamu yönetimlerinin yeniden yapılandırılmasının gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde yaygınlık kazanmasına paralel olarak ülkemizde de 1980'li yıllardan itibaren kamu yönetimi alanında reform çalışmalarının gündeme geldiği görülmektedir. Kamu yönetiminde her geçen yıl artan harcamalardan kaynaklanan bütçe açığı, yaşanan mali krizler, siyasi istikrarsızlık ve yolsuzluklarla birlikte artan toplumdaki kamuya güvensizlik ve bunun yanında artan haberleşme ve teknolojik gelişmeler ışığında vatandaşın artan hizmet talebi karşısında kamu kesiminin performans düşüklüğü reform sürecini hızlandırmıştır. Türkiye'de yaşanan kamu yönetimi reform süreci bütçe açıkları istikrarsızlık, yolsuzluklar, artan toplumsal talepler gibi iç faktörlerin yanı sıra AB müzakere süreci gibi uluslar arası faktörlerden de etkilenmiştir.

Hesap verebilirlik, yerinden yönetim, şeffaflık, hizmetlerde vatandaş odaklılık, performansa dayalı yönetim unsurları kamu yönetiminde ve özellikle de yerel yönetimlerde önem kazanmıştır. Tüm bu unsurlara sahip olan yeni kamu yönetimi anlayışının getirdiği reformların en önemli alanlarından biri mali sistemimizde yapılan reformlar olmuştur. Kamu mali yönetimi reformunun amaçları; kaynak kullanımında etkinliğin artırılması, ekonomikliğin ve verimliliğin sağlanması, bütçe açıklarının azaltılarak hizmet kalitesinin yükseltilmesi, kamu kaynakları üzerinde denetim ve sorumluluğun güçlendirilerek saydamlığın sağlanması ve yönetimde hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesidir. Bu doğrultuda 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu çıkartılarak süreç yasallaştırılmıştır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu adıyla çıkartılan bu kanunla birlikte belediye, il özel idareleri ile bunların kurdukları veya üye oldukları birliklere kendi denetimlerini yapma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu kanunla birlikte kamuda iç kontrol ve iç denetim sistemi kurulmaktadır.

İç kontrol idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin ekonomik, verimli ve etkin bir biçimde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının tam ve doğru olarak tutulmasını sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi de kapsayan mali ve diğer kontroller bütünüdür. İç denetim ise kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve

geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyet, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali 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.¹ Bu anlamda kurumun iç denetimini yapmak üzere çeşitli iç denetçiler kurum içinde görevlendirilmiştir. Bu denetimler; hukuka uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimidir.

Performans denetimi temel olarak faaliyetlerin ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik şeklinde sıralanan üç temel unsur açısından denetlenmesidir. Bu denetim türü gerek Türkiye’de gerekse dünyada klasik denetim anlayışına göre oldukça yeni bir denetim anlayışı olduğu görülmektedir. Bu anlamda performans denetimi; kurumsal amaçlara maliyet etkin yöntemlerle ulaşılmasını sağlayan, hizmetlerin daha iyi kalitede sunulmasını, yönetim ve organizasyon süreçlerinin geliştirilip kaynak kullanımında tasarruf edilmesini amaçlayan bir denetim türüdür. 5018 sayılı KMYKK ile belediyelerde bir iç denetim türü olarak performans denetimi üzerinde durulmuş, performans denetimi yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

Kanunun ilgili maddesinde belediyelerin iç ve dış denetiminin 5018 sayılı KMYK kanununa göre yapılması vurgulanmıştır. Bu bağlamda yapılan bu çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramıyla birlikte iç denetim ve iç denetimin amacı, kapsamı, süreçleri açıklanmış, iç denetimin iç kontrol ile olan ilişkisine ve Uluslar arası alanda uygulanan iç kontrol ve iç denetim standartlarına değinilmiştir. Bu bölümde iç denetim türleri olan uygunluk denetimi, mali denetim, sistem denetimi ve bilgi teknolojisi denetimi kavramları üzerinde durulmuş, diğer bir iç denetim türü olarak performans denetimine ise ikinci bölümde ayrıntılı yer verileceğinden bu bölümde değinilmemiştir. İç denetim türleriyle birlikte dünyada iç denetim uygulamalarını görebilmek amaçlı Fransa, İngiltere ve Yeni Zelanda uygulamalarına da yer verilmiştir. Ve son olarak birinci bölüm kapsamında kamu yönetiminde reform sürecini tetikleyen bir dış faktör olarak AB ile müzakere sürecine ve bu süreçte iç denetime verilen önem, gereklilik ve İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi, İç denetim Koordinasyon Kurulu gibi kurumlara yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde bir iç denetim uygulaması olarak performans denetimi esas alınarak, yerel yönetimlerde performans denetimi uygulamalarına yer verilmiştir.

¹ Üst Yöneticiler için İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi, Maliye Bakanlığı, Ankara, 2006, www.bumko.gov.tr.

Performans denetiminin kavramsal açılımı yapılmış, amacı, kapsamı, klasik denetim anlayışıyla karşılaştırması ve performans denetiminin üç önemli unsuru olan “3e” olarak da adlandırılan “ekonomiklik”, “verimlilik” ve “etkinlik” unsurları üzerinde durulmuş bunun yanında performans denetimi, performans göstergeleriyle de ilişkilendirilmiştir. Bu bölümde yerel yönetimleri performans denetimi yapmaya iten genel nedenler konu alınmakla birlikte bu anlamda performans ölçümüne yönelik dünya uygulamaları olarak İngiltere ve ABD uygulamalarına da yer verilmiştir. Dünya uygulamalarının yanında ülkemizde İçişleri Bakanlığı tarafından BEPER adı altında uygulanan “Belediyeler Performans Ölçüm Projesi” ne de yer verilmiş ve performans denetimi ile ilgili yasal dayanaklar konu alınmıştır.

Çalışmanın son bölümü olan üçüncü bölümünde Bursa Büyükşehir Belediyesi yöneticilerinin Performans denetimi algılamasını değerlendirmek amaçlı ampirik araştırmaya yer verilmiştir. Araştırma kapsamına Büyükşehir Belediyesi Daire Başkanları, Müdürleri ve Şefleri alınmıştır. Bunun yanında çalışmadaki çeşitliliği arttırmak amaçlı Bursa Büyükşehir Belediyesine bağlı bir birim olarak Buski (Bursa Su ve Kanalizasyon İşleri) yöneticileri de araştırma kapsamında tutulmuştur. Araştırmada yöneticilerle “Bursa Büyükşehir Belediyesi Yöneticileri performans programlama ve performans denetimi anketi” adı altında anket çalışması yapılmış bunun yanında mülakat tekniği uygulanmıştır. Yerel yönetimlerde iç denetim türü olarak performans denetimi ve yöneticilerin performans denetimi algılamasını ölçmek amacıyla yapılan çalışmanın özgünlüğü buradan kaynaklanmaktadır. Çalışmanın sonunda Bursa Büyükşehir Belediyesinde yapılan uygulamalı anket araştırması ile yöneticilerin performans denetimine yaklaşımları değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM: KAVRAMSAL AÇILIM

1.KAMU YÖNETİMİNDE İÇ DENETİM KAVRAMI

1.1. Denetim Kavramı

Batı dillerinde “audit” kelimesi “denetim” kelimesinin karşılığını oluşturmaktadır. Dilimizde denetim sözcüğünün eski kullanım şekli rakb veya rukub sözcüğünden gelen “murakabe” şeklindedir. Bu deyim; bakma, iç dünyasına inme gözetleme, sansür getirme anlamında kullanılmaktadır.² Kökeninde işitmek, dikkatlice dinlemek anlamına da gelen kelimenin Türkçedeki karşılığı Türk Dil Kurumu’nun yaptığı tanımlamada anlamını bulmaktadır. Bu tanıma göre, “ denetleme, bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmektir.” Hukuki anlamda denetleme ise “gerek devlet daire ve teşkilatının gerekse özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş müesseselerin kamu menfaati noktasından kanun, nizamname ve statüleri hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının tetkik edilmesidir. Avrupa komisyonuna göre denetim, “bir işlem, prosedür veya raporun her bir yönünü doğrulayacak şekilde ve sonradan yapılan her türlü incelemidir”.³

Amerikan diplomalı Kamu Muhasebecileri Birliğinin (AICPA) tanımını esas alarak denetim; “belli bir ekonomik birime ve bir döneme ait bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini saptamak amacıyla, bu bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini tarafsızca araştıran ve sonuçlarını değerlendirerek ilgili kullanıcılara rapor halinde sunmayı esas alan sistematik bir süreçtir”.⁴

Denetim gerçekleşen sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar ve standartlara göre, tarafsız bir şekilde analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmaktır. Ayrıca denetim kişi ve kuruluşların tarafsız bir şekilde analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmaktır. Ayrıca denetim kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine

²Cevdet Atay, **Devlet Yönetimi ve Denetim, 2.b.**, Alfa Yayınları, İstanbul,1999, s.22.

³Fuat Uzun, “İç Denetim ve Fransa Uygulaması”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Kontrolörleri Derneği, Cilt 12, Sayı 9, s. 31.

⁴Hüseyin Ergin, **Denetim**, Kütahya, Ekspres Yay. , 2006, s. 8.

rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistemli bir süreçtir.⁵ Denetim devletin önceden saptanan standartları ne oranda gerçekleştirdiğini ölçmeye, gerekli düzeltmeleri yapmaya yönelik bir işlev olduğu için de bu anlamıyla bir performans ölçümüdür.⁶

Denetimi; “bir kurum, kuruluş, plan, program ve projenin mümkün olduğu kadar oluşturulmuş planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla yapısı işleyişi ve çıktılarının önceden belirlenmiş standartlara uygunluk derecesinin araştırma, gözleme, sorgulama gibi yöntemlerle test edilerek karşılaştırılması, uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltici önlemlerin belirlenmesi ve elde edilen bulguların objektif ve sistematik bir biçimde değerlendirilerek ilgili taraflara iletilmesi sürecidir”⁷ Şeklinde tanımlamak da mümkündür. Ancak denetim sadece seyircilik olarak da anlamamak gereklidir. Çünkü sadece anlamayla sınırlandırmak doğru değildir, bunun yanında yapılan bir eylemin kurallara uygunluğunu sağlamak için ona karışmak şeklinde daha etken olan bir boyutu da mevcuttur. Bu anlamda denetim olması gerekenle mevcut durumun karşılaştırmasını yaptığı söylenebilir.

Denetim, kendisi bir amaç olmamakla birlikte; hesap vermekle yükümlü olanların sorumluluğu kabul etmelerini sağlamak, tazmin ettirebilmek veya benzer ihlalleri engellemek veya en azından güçleştirmek için girişimde bulunmak amacıyla; kabul edilen standartlardan sapmaları ve mali yönetimde kanunilik, verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkelerindeki ihlalleri her bir durum için, düzenleyici eylemleri hayata geçirmeyi mümkün kılacak kadar erken bir zamanda ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici bir sistemin vazgeçilmez parçasıdır⁸.

Denetim kavramının daha net anlaşılabilmesi için zaman zaman literatürdeki karışıklıktan da kaynaklı olmak üzere denetimle aynı anlamdaymış gibi kullanılan teftiş ve kontrol kavramlarının da tanımına değinmek gerekecektir.

Teftiş kavramı Latince “inspicare” veya “inspectare” kelimelerinden ortaya çıkmış bir kavramdır. İşlerin iyi yürüyüp yürümediğini araştırmak anlamına gelen teftiş, idari anlamda ise üst düzey yöneticinin asları üzerindeki kontrol faaliyetlerini ifade eden bir anlama

⁵ Sayıştay, “Performans Risk ve Denetim Terimleri”, **Sayıştay**, Ankara, 2000, s.15.

⁶ Namık Günel, “2000’li Yılların Eşiğinde Yönetimsel Denetim Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 409 (Aralık) 1995, s. 18.

⁷ Recep Sanal, **Türkiye’de Yönetimsel Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, TODAİE, Ankara, 2000, s.4.

⁸ Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi, **Sayıştay Çeviri Dizisi**, çev. Gonca İstanbulluoğlu, Kasım 2005, Ankara, s. 3.

sahiptir.⁹ Bir şeyin aslını, doğrusunu anlamak için yapılan faaliyet olan teftiş; denetimden daha dar kapsamlıdır.¹⁰

Kontrol kavramı ise bir kuruluşun faaliyetlerini arzu edilen faaliyet planına uymasını sağlayan süreçtir.¹¹ Latince “contra” ve rotulus” kelimelerinden türetilmiştir. Diğer veya karşıt bir kayıt veya belge aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu araştırmak ve tahkik etmek demektir. Ayrıca yön verme, yöneltme gücü, komuta etme, uygunluğunu test etme, belli bir standarda uygunluğunu saptayarak kıyaslama yapma ve sapmaları ortaya çıkarma anlamına da gelmektedir.¹²

Yönetim yapımızda teftiş olarak nitelendirilen denetim türü genel olarak soruşturmalar yoluyla faaliyetlerin mevzuata uygunluğunun denetlenmesi şeklinde ortaya çıkar.

Denetimle ilgili bir diğer yanlış anlama da denetimin sadece bir emir vermekten ibaret olduğu şeklindedir. Oysaki denetim bir şeyin istediğimiz yönetime gitmesi için yapılan bir faaliyettir. Saptanan rotadan meydana gelen sapmaları da düzeltme işlemini de içine alan bir faaliyettir.

Denetim üzerine çeşitli uluslar arası kuruluşlar tarihsel süreç içerisinde ülkelerin denetim ihtiyaçları çerçevesinde oluşturulmuş bulunmaktadır. Bu kuruluşların başında IIA (The Institute of Internal Auditors) ve INTOSAI (İnternational Organization of Supreme Audit Instutions) gelmektedir. IIA (İç denetçiler enstitüsü) ABD’de 1941 yılında faaliyete geçmesiyle birlikte modern iç denetimin temelleri atılmıştır. Enstitü ABD dışında ilk birliğini 1944 yılında Toronto’da, Avrupa içindeki ilk birliğini ise 1948 yılında Londra’da kurmuştur.¹³

INTOSAI (Uluslar Arası Yüksek Denetleme Kuruluşları Örgütü) ise 1953 yılında bir yüksek denetim kuruluş teşkilatı olarak kurulmuştur. Bunun yanında COSO (the commite of sponsoring organizations of the treadway commission) iç kontrol alanında özellikle Avrupa Birliği ülkelerine ilham kaynağı olmaktadır. Dünya çapında iç denetime ilişkin standart ve uygulama önerileri Uluslar arası İç Denetim Enstitüsü (IIA), iç kontrole ilişkin standart ve yaklaşımlar COSO ve dış denetime ilişkin standartlar ve uygulama önerileri de uluslar arası

⁹ Sanal, a.g.e. s.5.

¹⁰ Ergin, a.g.e. s.18.

¹¹ Sayıştay, “ Performans Risk ve Denetim Terimleri”, a.g.e. s.39.

¹² Sanal, a.g.e. s.6.

¹³ Şener Gönülaçar,”İç Denetimin Bürokratik Serencamı”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 135, Mayıs- Haziran 2008, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetimin_burokratik_serencami_Sener_GONULACAR_2008.pdf, Aralık 2009.

Sayıştaylar birliği olarak isimlendirebilecek INTOSAI tarafından geliştirilmekte ve güncellenmektedir.¹⁴

Yapılan açıklamalar doğrultusunda denetimi; bir kurumun amaçlarına ulaşmak için, verimli, etkili, tutumlu ve yerinde hareket ederek, mevcut hukuk kurallarına uygun olarak yönetilip yönetilmediğini, hiçbir etki altında kalmadan yasalar çerçevesinde ve kurum bünyesiyle uyumlu olarak hareket ederek aksaklıkları giderici çalışmalar yapan bu yolla da yönetime rehberlik eden bir değerlendirme, yönlendirme ve kontrol aracıdır şeklinde tanımlayabiliriz.

1.1.1. Denetim Kavramının Tarihsel Gelişimi

1.1.1.1. Tarihsel Süreçte Denetim Kavramının Yeri

Denetim uygulamaları, M.. 3500 yıllarına kadar giden Mezopotamya kayıtlarında görülmektedir. Mali işlemleri de içeren bu kayıtlar, bir soruşturma sistemi olarak nitelendirilebilecek çeşitli işaretler içermektedir. İç kontroller ve görev dağılımının ortaya çıkışı da muhtemelen aynı döneme rastlamaktadır. Bununla birlikte Mısır, Yunan, Pers, İbrani kayıtları da benzer sistemlere işaret etmektedir. Antik Roma'da ise memurların tuttıkları kayıtlar arasında bir karşılaştırma söz konusudur ve böylelikle bir hesap sorgusu sistemi oluşturulmuştur. "Audit" kelimesinin oluşması da bu hesap sorgusunun bir sonucudur.¹⁵ Mısır medeniyetinde de bilinen ilk denetim örneklerine rastlanmaktadır. Bu dönemde firavunların alacakları verginin tespiti için tarım ürünleri, özel olarak yetiştirilen kişiler tarafından denetlenmekteydi. Daha sonra Atina'da maliye tahsildarlarının hesaplarını inceleyen ve yolsuzları ortaya çıkaran denetleme kuruluşlarının varlığı görülmektedir.¹⁶

1.1.1.2. Türkiye'de Denetim Kavramının Tarihsel Gelişimi

Yirminci yüzyılın ilk yarısından itibaren geniş ve karmaşık yapıdaki şirketlerin ortaya çıkması ile denetim fonksiyonunun gelişimi hızlanmıştır. Bu anlamda i denetim özel sektörde ve bazı ülkelerde kamu sektöründe uzun yıllardır uygulama alanı bulmaktadır.

Ülkemizde son yıllarda yaşanan önemli değişimlerden biri de kamu mali yönetim sisteminde gerçekleşmiştir. Ülkemizde mali yönetim sistemine ilişkin Cumhuriyet döneminde yapılan ilk önemli düzenleme 1927 yılında çıkarılan muhasebe-i umumiye kanunu ile

¹⁴ Ahmet Başpınar, "Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu", **Maliye Dergisi**, sayı 151, Temmuz - Aralık 2006, s.24.

¹⁵ Uzun, a.g.m., s. 31.

¹⁶ Sedat Akbıyık, **Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama**, Ekin Kitabevi, Ankara, 2005, s.4.

gerçekleştirilmiştir. Kamu mali yönetim sisteminin temeli olan bu kanun yaklaşık seksen yıl kadar ülkemizde kullanılmıştır. Bu süre içerisinde dünyadaki kamu mali yönetimi ve denetimi sistemleri önemli değişimler göstermiştir. Dünyadaki bu gelişmeler de Avrupa Birliğine de girme sürecinde bulunan Türkiye’de kamu mali yönetim ve denetim sistemindeki anlayış değişikliklerinin ortaya çıkmasını beraberinde getirmiştir.¹⁷ Bu kapsamda, 1927 yılından bu yana uygulanan 1050 sayılı Muhasebe-i umumiye kanununun yürürlükten kaldırılarak, 24.12.2003 tarihinde yayımlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrolü kanunu ile birlikte “iç denetim” sistemimize dahil edilmiştir.¹⁸ Yaklaşık seksen yıldır kullanılan 1050 sayılı kanunun yerini alan yeni sistemin en önemli unsurlarından birisi kaynakların verimli, etkin ve ekonomik kullanımı konusunda bir güvence danışmanlık hizmeti sağlayan iç denetimin sisteme dahil edilmesi olmuştur. 5018 sayılı bu kanun ile yeni bir kamu mali yönetim anlayışı getirilmiştir. Kanunun 63. Maddesinde iç denetim: Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik etmek amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.

1050 sayılı Kanun sadece devlet tüzel kişiliğine dahil idareler ile özel mevzuatlarındaki hükümler saklı kalmak üzere katma bütçeli ve özel bütçeli idarelerin mali yönetim ve denetimlerini kapsarken, 5018 sayılı Kanun merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolünü kapsamaktadır.¹⁹

5018 sayılı kanunla mali yönetim ve kontrol sistemimiz uluslar arası standartlar ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumlu olarak yeniden yapılandırılmıştır. Kanun koyucu bu kanunla kamuda iki alanda çok radikal değişikliklere giderek temel düzenlemeler yapmıştır. Bunlardan biri mali yönetim konularıyla ilgili yapılan köklü değişikliklerdir. Diğerisi ise kamu yönetimi sistemimizin yeni tanıştığı bir kavram olan İç Kontrol Sisteminin getirilmiş

¹⁷ Ahmet Kesik, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, **Kocaeli Üni. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** (9), 2005/1, ss. 94-95.

¹⁸ Başpınar, a.g.m., s. 29.

¹⁹ Kesik, a.g.m., s.95.

olmasıdır. İç kontrol sisteminin bir parçası olan İç Denetim Sistemi ile kamunun denetim anlayışı baştan sona yenilenmiştir²⁰.

1.2. İç Denetimin Tanımı

Kamu idaresinin en üst otoritesine bağlı olarak onun adına ve onun onayı üzerine kurum üzerinde yapılan denetim işidir. Denetimi yapan kişiler özlük hakları bakımından denetledikleri kuruma bağlı oldukları gibi, sicil ve disiplin açısından da görev yaptıkları idarenin üst yöneticisine veya kuruluna bağlıdırlar.²¹ Bu anlamda eğer kurumu denetleyen kişi bu kurum içinde, bu kuruma ve kurumun üst otoritesine bağlı olarak çalışıyor ise yapılan denetimin iç denetim türü olduğu söylenebilir.

İç denetim, kuruluşa yönelik bir hizmet olarak o kuruluşun faaliyetlerini incelemek ve değerlendirmek amacıyla kuruluşun bünyesinde oluşturulan bağımsız bir değerlendirme fonksiyonu olarak tanımlanabilir.²²

İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından 1999 yılında yapılan tanıma göre ise “iç denetim, bir kurumun faaliyetleri geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur. “ denilmektedir.²³ Bu anlamda iç denetim gelecek odaklı bir rehberlik ve danışmanlık faaliyetidir denilebilir. Bu tanım bir yönden de iç denetçiler ve iç denetimden beklentilerin, kurumların ve teknolojinin içinde bulunduğu büyük değişim nedeniyle ulaştığı noktayı göstermektedir. Artık iç denetimden geride durup bir şeyler olduktan sonra tespitte bulunması değil, öne geçip öngöründe bulunması sadece riskleri değil yanı sıra fırsatları da ortaya koyması beklenir. İç denetimin artık bir inceleme ve değerlendirmeden çok değer katma ve geliştirme işlevi ön plana çıkmış durumdadır.²⁴

Uluslar arası İç Denetim standartları mesleki uygulama çerçevesinde iç denetim şu şekilde tarif edilmiştir; Kontrol, öz değerlendirme, danışmanlık ve yolsuzluk incelemesi

²⁰ İsmail Kalender, Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri, **Türk İdare Dergisi**, s. 87. <http://kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/ikalender.pdf> (10.03.2010)

²¹ Ayşegül Sabuktay, **Belediye Yönetimi**, TODAİE, Yerel Yönetimler Araştırma ve Eğitim Merkezi, 2007, s. 175.

²² Baran Özeren, “İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları”, **Sayıştay Yazı Dizisi**, sayı:8, Ağustos 2000, s. 1.

²³ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, **Uluslar arası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi**, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları, İstanbul, s.26.

²⁴ Ergin, a.g.e., s.35.

görevleri ya da gözden geçirme faaliyetlerinden oluşur. İç denetim faaliyeti kurumun risk yönetim kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacıyla yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.²⁵

1.3. İç Denetimin Amacı

İç denetimin amacı, kuruluşun sorumluluklarını etkin olarak yerine getirmesinde, kuruluş personeline yardımcı olmaktır. İç denetimin yardımcı olduğu personel arasında kuruluş yönetiminde olanlar ve yönetim kurulu üyeleri bulunmaktadır. İç denetim, kuruluşun mensuplarının incelenen faaliyetlere ilişkin analizler, değerlendirmeler, görüşler, tavsiyeler ve bilgilerle donatmak suretiyle onlara yardımcı olur. En uygun maliyetlerle etkili bir kontrolün özendirilmesi de iç denetimin amaçları arasında sayılabilir.²⁶

Denetimin yapılabilmesi için öncelikle denetlenecek bir yönetim faaliyeti ve bu faaliyeti denetleyecek bir takım denetim standartlarına ihtiyaç vardır. Böylelikle denetçi bu standartları göz önüne alarak karşılaştırma yapacak ve yönetimin performansını belirleyecektir.²⁷ Bu denetim sonunda ise farklar belirlenecek ve buna göre önlemler alınacaktır.

Denetim standartları ile yönetimin performansının karşılaştırılması, gerekli olduğunda düzeltme yapılarak önlemlerin alınması ile denetimin faaliyeti sona ermez. Denetimin başarılı ve işlevsel olabilmesi için alınan önlemlerin uygulanması ve sonuçlanması gereklidir. Yapılan düzeltme önlemleri yönetim elemanları üzerinde etkili olmamış ve davranış biçimi haline dönüşmemişse etkili olduğu söylenemez. Dolayısıyla istenilen amaca ulaşamaz. Hatta bazen hemen yapılmayan bu düzeltmelerin de denetlenmesi gerekir ki nihai amaca ulaşılabilmesi için gerekli bir şarttır.²⁸

İdare edilenlere etken bir kamu hizmeti sağlamayı amaç edinmiş olan denetim bu anlamda bir kamu düzeni sağlamak amacıyla da kullanılmaktadır. İdarenin kendisini sürekli bir geliştirme ve sürekli bir yenilenmesine neden olmasıyla amaçlara daha iyi, verimli ve etken bir biçimde ulaşılmasına da neden olmaktadır. Böylelikle yaptığı bu katkılarıyla denetimin bir değer arttırma ve mükemmelleştirme işlevi olduğu da söylenebilir.

²⁵ TİDE Uluslar Arası Mesleki Eğitim Standartları Uygulama Çerçevesi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, a.g.m., ss. 26-27.

²⁶ Özören, a.g.m., s. 2.

²⁷ Halim Çıtır, Yönetimsel Denetim Anlayışı ve Örgütlenmesi, TODAİE Kamu Yönetimi Uzmanlık Tezi, Ankara, 1987, s. 5.

²⁸ Çıtır, Yönetimsel Denetim Anlayışı ve Örgütlenmesi, a.g.e., s.6.

İç denetim; idare faaliyetlerinin kalkınma plan ve programlarına, stratejik planlara, performans programlarına, kurum amaçlarına ve mevzuata uygun olarak programlanmasını ve yürütülmesini amaçlamaktadır. Kaynakların verimli, etkin ve ekonomik kullanılması, bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini amaçlamaktadır.²⁹

Kurumlar ve kuruluşlar ile kişiler görevleri, işlevleri ve faaliyetleri ile ilgili olarak açıklamalar yapmakta, bildirimlerde bulunarak çeşitli isteklerde bulunmakta, kararlar alıp uygulamakta, belirli görüş ve iddialar ileri sürerek bunların doğruluk ve güvenilirliğini savunmaktadır. Ancak bu bildirim ve iddiaların uygunluğu, doğruluğu ve güvenilirliği tartışılabilir. Amaçlara uygun ve tutarlı karar verebilmek için karar işleminde yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekmektedir. Güvenilir ve geçerli olmayan bilgi, kaynakların etkin ve verimli kullanılmasını engelleyerek topluma, örgütlere ve karar alıcılara zarar verir.³⁰

Kurumların ve örgütlerin büyümesi ve gelişmesiyle doğru bilgiye ulaşma ihtiyacı zamanla giderek artmaktadır. Her toplumda alınacak kararlar eldeki mevcut bilgilere dayandırılır. Toplumlar büyüdükçe de alınacak kararların nitelikleri karmaşıklaşmakta, sayıları artmakta ve karar alıcıların doğru ve güvenilir bilgilere ulaşma ihtiyacı da bu oranda artmaktadır. Karmaşıklaşan işlemler ve sayıları artan işlerde ise hata yapma olasılığı artmaktadır. Hataların bilinmemesi ise ulaşılan bilgilerin güvenilirliğini azaltır. Dolayısıyla karar alıcıların doğru ve güvenilir bilgiler doğrultusunda kararlar alabilmesi için eldeki verilerin doğruluğunun araştırılması zorunludur. Bu bilgilerin doğruluğunu araştırıp kanıtlayacak bir inceleme, verilecek kararların sağlığını ve nesnellliğini arttıracaktır. Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluk ve güvenilirliğinin saptanabilmesi için de ayrıca inceleme yapılması kaçınılmazdır. Açıklanan bilgilerin, iddiaların doğruluk ve güvenilirliğinin saptanabilmesi için kullanılan genel yöntem ise, bilgilerin ve iddiaların tarafsız ve bağımsız bir kişi/kişiler/örgüt tarafından denetlenerek doğrulanmasıdır. Denetim bu anlamda bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak amaçlı kullanılan bir araç olacaktır.³¹

1.4. İç Denetim Alanı ve Kapsamı

Verilen sorumlulukların yerine getirilmesinde iç denetimin kapsamı, organizasyonun iç kontrol sisteminin yeterliliği, etkinliği ile performans kalitesinin incelenmesini ve

²⁹ Salih Özen, Kocaeli Üniversitesi İç Denetim Birimi, Kocaeli Nisan 2009, s.15.

³⁰ Volkan Topçu, Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Yeni Arayışlar, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006, ss.47-48.

³¹ Ümit Gücenme, **Mali Tablolar Analizi**, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa, 1999, s. 5.

değerlendirilmesini içerir.³² İç kontrol sisteminin yeterliliğini incelemekle ulaşılmak istenen amaç oluşturulan sistemin kuruluşun amaç ve hedeflerini verimli ve etkin bir şekilde sağlamakta yeterli olup olmadığının araştırılmasıdır. İç kontrolün etkinliği incelenerek de sistemin istenildiği gibi çalışıp çalışmadığının araştırılmasıdır. Yapılan faaliyetin kalitesinin incelenmesinde erişilmek istenen amaç ise kuruluşun amaç ve hedeflerine ulaşım ulaşılmadığının tespit edilmek istenmesidir.

Bilgi sistemleri karar alınmasına, kurumun kontrol edilmesine ve dışsal verilere uygunluk sağlanmasında önemli verileri sağlamaktadır. İç Denetim elemanları yaptıkları denetimle bir yandan da erişilen bilgilerin güvenilirliğini kontrol etmek için denetlemektedirler. Bu nedenle iç denetimin kapsamına elemanların yaptıkları bilgi sistemlerinin incelenmesi de girmektedir.³³

İç denetim elemanları bir yandan da faaliyet ve raporlar üzerinde önemli etkisi olan politikalara, planlara, prosedürlere ve yasalara uyulmasını sağlamak amacıyla kurulmuş sistemleri de incelemeli ve kuruluşun bunlara uyup uymadığını da denetlemelidir. Bunun yanında varlıkları koruma yöntemlerini de incelemeli ve kuruluşun gerekli durumlarda varlıkların mevcut olup olmadığını da incelemelidir. Varlıkları koruma yöntemleri hırsızlık, doğal afet, gerçek dışı ve yasadışı faaliyetlere maruz kalma gibi durumlardan koruma şeklinde olacaktır. Bu gibi durumlarda varlıkların mevcut olup olmadığını incelemek de iç denetimin kapsamına girmektedir.³⁴

Diğer bir yandan iç denetçi kaynakların tutumlu ve verimli kullanımı üzerine de denetim yapmaktadır. Bununla ilgili faaliyet standartları oluşturulmalıdır.

- Tutumluluğun ve verimliliğin ölçülmesi için faaliyet standartları konulup konulmadığı,
- Oluşturulan standartların bilinip bilinmediği ve bunlara uyulup uyulmadığı
- Faaliyet standartlarından sapmaların belirlenip belirlenmediği, analiz edilip edilmediği ve düzeltici önlemler alınmasından sorumlu olanlara iletilip iletilmediği
- Düzeltici önlemler alınıp alınmadığının incelenmesi de iç denetimin kapsamında yer almaktadır.³⁵

³² Özeren, a.g.m. s. 20.

³³ Özeren, a.g.m., s. 2.

³⁴ Özeren, a.g.m., s. 21.

³⁵ Özeren, a.g.m., s. 22.

1.5. İç Denetimin Faaliyet Süreçleri

1.5.1. Planlama

İç denetimde planlama süreci; denetim evreninin tanımlanması, denetim alanlarının belirlenmesi, risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi, denetim alanlarının öncelik sırasına konulması, denetim kaynaklarının tahsis edilmesi, planın hazırlanması ve onaylanması ile iç denetim programının hazırlanması ve onaylanması aşamalarından oluşur. Bunlara ilişkin iş ve işlemler Kurulca çıkarılan Kamu İç Denetim Planı ve Programı Hazırlama Rehberi ile Kamu İç Denetiminde Risk Değerlendirme Rehberine göre yapılır.³⁶ Buna göre planlama süreçlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Denetim evreninin tanımlanması
- Denetim alanlarının belirlenmesi
- Risk kriterlerinin tanımlanması ve risklerin derecelendirilmesi
- Denetim alanlarının öncelik sırasına konulması
- Denetim kaynaklarının tahsis edilmesi
- Planın hazırlanması ve onaylanması
- İç denetim programının hazırlanması ve onaylanması
- Denetçi ve denetlenecek birimlere bildirim

1.5.2. Denetimin Yürütülmesi

İç denetimin planlama süreci hazırlandıktan sonra ikinci aşama denetimin uygulanmaya geçirilmesi yani yürütülmesi aşaması olacaktır.

Denetim faaliyeti ön çalışmayla başlar. Bu çalışmanın amacı, iç denetçinin yapacağı bireysel denetim faaliyeti için gerekli bilgiyi elde etmesine yardımcı olmaktır. Ön çalışma; denetim amaçlarının belirlenmesi, bilgi toplama/ön araştırma ve açılış toplantısı safhalarından oluşur. Elde edilen bilgiler ışığında denetim amaçları kesinleştirilir, potansiyel sorunlu alanlar ile denetim kapsamı belirlenerek bireysel çalışma planı hazırlanır. Denetim süresince gerçekleştirilen tüm çalışmalar; denetime hazırlık, risk ve kontrol değerlendirmeleri, yapılan

³⁶ Kamu İç Denetim Rehberi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 7.04.2008, s.3.

testler, bunların sonucunda elde edilen bilgi, kanıt ve sonuçlar ile raporlama ve izleme faaliyetleri çalışma kâğıtlarıyla belgelendirilmelidir.³⁷

İç denetçi ön çalışma kapsamında öncelikle, denetim programında öngörülen hedefler doğrultusunda gerçekleştireceği denetim faaliyeti sonucunda ulaşmak istediği amaçları net olarak ortaya koyar ve bunları çalışma kâğıtlarıyla kayıt altına alır. Denetim faaliyetinin amacını belirleyen iç denetçi gerçekleştireceği denetim öncesinde ihtiyaç duyabileceği bilgileri toplayarak bir ön araştırma yapar.³⁸

İç denetçi, denetimin başlangıcında denetlenecek birim yöneticileri ve ihtiyaç duyulan personelin iştirakiyle bir toplantı yapar. Bu toplantıda; denetimin amaçları, hedefleri, kapsamı ve tahmini süresi, denetime yardımcı olacak personel, denetim sırasında çalışanlardan beklentiler, idarenin denetimden beklentileri gibi konular görüşülür. Denetim bulgularının değerlendirilmesi, denetim sonuçlarının raporlanması, denetçi ve birim arasındaki iletişimin nasıl gerçekleştirileceği ve birimin denetçilerden talep etmesi halinde danışmanlık faaliyetlerinin nasıl yürütüleceği konuları da görüşülerek, toplantı sonrasında bir tutanak düzenlenir.³⁹

İç denetçi öncelikle saha çalışmasına başlamadan önce potansiyel riskli alanları belirleyerek risk değerlendirmesi yapar ve bu alanlarda çalışma yapmak üzere kendine uygun bir çalışma planı çıkartır. Böylelikle denetimin yürütülmesi hazırlanmıştır. Bu aşama da belirlenen örneklem kitleler üzerinde denetim testleri uygulanarak çalışma yürütülür. Testler sonucunda elde ettiği bulguları yeterli kanıtla destekler ve bu bulguları değerlendirerek idaresine katma değer sağlayacak öneriler geliştirir. Denetim Sonucunda elde ettiği bulguları iç denetçi kanıtlara dayandırmalıdır.⁴⁰

Bu anlamda denetimin yürütülmesi faaliyetinin aşamaları aşağıda belirtilen şekilde sıralanabilir;

a-Ön çalışma ve bireysel çalışma planı

-Çalışma kâğıtları ve formlar

-Denetim amaçlarının belirlenmesi

-Bilgi toplama/ön araştırma

³⁷ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 4.

³⁸ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 5.

³⁹ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m. s. 5.

⁴⁰ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.e., ss. 4-13.

- Açılış toplantısı
- Potansiyel sorunlu alanların belirlenmesi (risk değerlendirmesi)
- Bireysel çalışma planının hazırlanması

b-Saha çalışması

- Denetim testlerinin uygulanması
 - Bulguların elde edilmesi ve önerilerin geliştirilmesi
1. Bulguların denetlenen birimle paylaşılması
 2. Kapanış toplantısı

1.5.3. Raporlama

Denetim faaliyetlerine ilişkin raporlama, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca çıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartlarına göre yapılır.⁴¹

Denetçi ile denetlenen birim arasında denetim bulguları üzerinde kapanış toplantısında yapılan görüşmeler de dikkate alınarak denetçi bir taslak rapor hazırlar. Risklerin önem Denetçi, taslak denetim raporunu belirli bir sürede cevaplandırılmak üzere denetime tabi tutulan birim yöneticisine bir yazı ekinde verir. Birim yöneticisi, gerektiğinde çalışanlardan ve ilgililerden görüş almak suretiyle raporu, verilen sürede cevaplandırarak denetçiye gönderir. Risklerin önem ve düzeyi konusunda denetçi ile birim yöneticisi aynı görüşteyse, makul bir sürede önlem alınması konusunda anlaşılır ve alınacak önlemler denetlenen birimce bir eylem planına bağlanır.⁴²

Bu bağlamda raporlama sürecinin aşamalarını iki aşama halinde belirtmek mümkündür;

- Taslak denetim raporunun hazırlanması ve gönderilmesi
- Nihai denetim raporunun hazırlanması ve sunumu

1.5.4. Denetim Sonuçlarının İzlenme ve Değerlendirilmesi

Denetim sonuçlarının izlenmesi, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca çıkarılan Kamu İç Denetim Raporlama Standartları çerçevesinde yürütülür.⁴³

⁴¹ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.e., s.13.

⁴² Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.e., s.14.

⁴³ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.e., s.14.

İç denetim faaliyeti sonucu denetçi tarafından önerilen düzeltici işlem ve tavsiyeler ilgili raporda belirtilen süre içerisinde denetlenen birim tarafından yerine getirilir. Düzeltici işlemin gerçekleştirilmesinin belli bir süre gerektirmesi durumunda, bu husus denetim raporuna verilen cevapta belirtilir ve periyodik gelişmeler ilgili birimce en az altı aylık dönemler halinde iç denetim birimine bildirilir.⁴⁴

Denetim tamamlandıktan sonra, iç denetim birimince denetimin değerlendirilmesine yönelik olarak denetlenen birimler nezdinde anket çalışması yapılabilir.

Denetimin sonunda denetçinin performansı iç denetim birim yönetimi tarafından denetçi değerlendirme formuyla değerlendirilir ve bu form denetçinin kişisel dosyasında saklanır.⁴⁵

Denetimin izlenmesi ve değerlendirilmesi aşamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Denetim sonuçlarının izlenmesi
- Denetimin değerlendirilmesi
- Denetçinin değerlendirilmesi

2. İÇ DENETİM VE İÇ KONTROL AYIRIMI

Kontrol yönetimin en temel faaliyetidir ve idarenin her türlü faaliyetinin sonuçlarını tespit etmek ve değerlendirmek, elde edilen sonuçların önceden belirlenmiş olan yönetsel amaç ve hedeflere uygun olup olmadığını ölçmek ve bu yolda gerekli düzeltici tedbirleri almak şeklinde tanımlanabilir. Bu yönüyle baktığımızda kontrol, denetimi de kapsayan daha geniş kapsamlı bir kavramdır.⁴⁶

İç kontrol, iç denetim ve ön mali kontrol kavramları konusunda aynı gibi algılanma şeklinde bir yanılsama mevcuttur. Bu yanılgı da kanun ve diğer mevzuata ilişkin düzenlemelerin hayata geçirilmesinde ciddi sorunlar oluşturmaktadır. İç denetim, iç kontrol ve ön mali kontrol kavramları genel itibariyle eş anlamlı gibi algılanıp birbirlerinin yerine kullanılmaktadırlar.⁴⁷

İç denetçilerin çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmeliğin 11. Maddesine göre iç denetim, iç kontrolün bir unsuru olmakla birlikte, iç kontrol alanları ile de sınırlı değildir. İç

⁴⁴ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.e., s.14.

⁴⁵ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.e., s. 15.

⁴⁶ Kesik, a.g.m., s.101.

⁴⁷ Kesik, a.g.m., s. 97

denetim, iç kontrol sisteminin işleyişi, etkinliği, yeterliliği ve aksaklıklarıyla ilgili olarak yönetime bilgiler sağlayan, değerlendirmeler yapan ve önerilerde bulunan bir denetim birimidir. İç denetim bu anlamda iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutunu oluşturmaktadır. İç denetim iç kontrolün yerindeliğinin denetimidir. İç denetçi sadece iç denetimin başarısından sorumlu, iç kontrolün başarısından yöneticiler sorumludur.⁴⁸

COSO'nun yapmış olduğu tanımında iç kontrol; bir kurulun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer personelinden etkilenen ve operasyonların verimliliği ve etkililiği, mali raporlamanın güvenilirliği, yürürlükteki kanun ve düzenlemelere uygunluk şeklindeki hedeflere ulaşılmasına ilişkin makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanan süreçtir. INTOSAI'nın 2004 yılında yapmış olduğu tanımlama da ise iç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen tamamlayıcı bir süreç olup çeşitli hedefleri gerçekleştirmek suretiyle, kurumun misyonunu başarması için riskleri göğüslemek ve makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır. İç kontrol ile hedeflenen ise; faaliyetleri düzenli ahlak kurallarına uygun, ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde düzenleme; hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği yükümleri yerine getirme; yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyma; kayıplara kötü kullanıma ve hasarlara karşı kaynakları koruma şeklinde sıralanmıştır.⁴⁹

İç kontrol harcama öncesinde eş zamanlı kontroller yoluyla muhtemel riskler karşısında bir güvenlik sistemi oluştururken, iç denetim oluşturulan bu kontrollerin riskleri azaltmada yeterli olup olmadığını değerlendirmekte ayrıca harcama sonrasında uygunluk, performans, sistem ve bilgi teknolojileri denetimi yapmaktadır.⁵⁰

İç kontrolün denetimi de kapsayan daha kapsamlı bir kavram olduğu düşünülürse iç denetçiler, değerlendirmeleri ve tavsiyeleri aracılığıyla iç kontrol sisteminin etkinliğini süreklilik temelinde inceleyip ona katkıda bulunurlar ve böylece, iç kontrolün etkinleştirilmesinde rol oynarlar.

İç denetimden ancak özel sıfat ve nitelikli görevliler sorumludurlar. Bu görevliler İç Denetçilerdir. İç kontrolden ise başta üst yönetici olmak üzere herkes sorumludur. İç denetim bu anlamda iç kontrol sisteminin bir fonksiyonudur. İç denetim yönetimin sorumluluğunu üstlenmez. Yönetimin sorumluluğu iç kontrolün üzerindedir. İç denetimde ise birimin sorumluluğu esastır. İç denetim kapsamı belli konularla sınırlı iken iç kontrolün kapsamı çok daha geniştir ve iç denetimi de içine alan geniş bir kavramdır. İç denetimde belli periyotlarla

⁴⁸ İbrahim Düzoğlu- Orhan Veli Alıcı, "Belediyelerin İç Denetimi Üzerine Bir Değerlendirme", **İç Denetim Dergisi**, Yaz 2009, s. 37.

⁴⁹ Avrupa Komisyonu Boşluk Analizi Raporu, Eylül 2009, s. 45.

⁵⁰ İbrahim Düzoğlu- Orhan Veli Alıcı, a.g.m., s. 37.

faaliyetleri gözden geçirme vardır. İç kontrolde ise bu durum süreklilik arz etmektedir. İç denetim hedefe ulaşmada bir araçtır ve fonksiyonel olarak bağımsız çalışmalıdır.⁵¹ İç kontrol ise denetlenen birimde, fonksiyonel olarak bağımsız olan bir kişi tarafından gerçekleştirilen denetimden farklı olarak, denetlenen birimin organizasyonuna ve işleyişine entegre edilmiştir.⁵² İç denetim iç kontrolün önemli bir boyutunu oluşturmaktadır. İç kontrol bir yönetim fonksiyonu olup, iç kontrolün etkinliği yönetimin sorumluluğundadır. Bu nedenle iç kontrol yapısının düzenli bir şekilde izlenmesi ve gözden geçirilmesi gerekir. Söz konusu izleme ve gözden geçirme görevi ise iç denetçilerin raporları aracılığıyla yerine getirilmektedir⁵³.

İç denetim ve iç kontrolün hedefleri aynı olmakla birlikte iç denetim bu hedeflere ulaşması için iç kontrolün kalitesini sağlamalıdır. İç denetçi, sürekli bir zeminde yönetim kontrolü faaliyeti ile meşgul olmamalıdır. İç denetimin yönetim kontrolü faaliyetiyle arasındaki mesafeyi koruması esastır. Böylece kurum yönetim kontrolü konusundaki sorumluluğunun farkına varacak ve iç kontrolün etkili bir şekilde yürütülmesi çabasına girecektir.⁵⁴

2.1. İç Denetim ve İç Kontrol Standartları

İç kontrol standartları, iç kontrol sisteminin uygulama esnasında başvurduğu temel ilkelerdir. Bu standartlar iç kontrol sisteminin içeriğine ve işleyişine yönelik ayrıntılı açıklamalar içerdiğinden sistemin işleyişinin yöneticiler ve çalışanlar tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlar. Standartlar denetim sürecinde en önemli faktördür. İç kontrol sisteminin belirlenmiş esaslara göre yürütülmesini sağlar ve uygulamada karşılaşılabilecek problemlere yönelik çözümler sunar. İç kontrol standartları sadece mali işlemlere değil idarenin tüm faaliyetlerine uygulanmalıdır. Kamu kurumlarındaki faaliyetlerin büyüklüğü, işlem hacmi, yoğunluğu, çeşitliliği ve çeşitli yasaların varlığı dikkate alınarak iç kontrol standartlarının belirlenmesi gerekir.⁵⁵

⁵¹ Rıza Yılmaz, **Belediyelerde İç Kontrol El Kitabı**, Türkiye Belediyeler Birliği, Ankara 2009, s.129.

⁵² Uzun, a.g.m., s.33.

⁵³ Fikret Çöker, **Açıklamalı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat**, Yedük Yayını, Ankara, 2007, s.125.

⁵⁴ Uzun, a.g.m., s.34.

⁵⁵ Nihal Saltık, "İç Kontrol Standartları", **Bütçe Dünyası Dergisi**, cilt 2, Sayı 26, Yaz 2007, s. 58.

2.1.1. Uluslararası İç Kontrol Standartları

Türkiye’de iç kontrol; COSO iç kontrol standartları, INTOSAI iç denetim standartları ve Avrupa Birliği en iyi uygulamalarına dayanılarak yapılmaktadır. Bu standartlar çerçevesinde Mali Yönetim ve Kontrol (MYK) öncelikle bir “mali” sistemden çok bir “yönetim” sistemi şeklinde ele alınmalıdır. Türkiye’de Mali Yönetim ve Kontrolün etkili bir şekilde işlemesi ve denetim standartlarının belirlenmesinden doğrudan sorumlu bir üst yönetim pozisyonu bulunmamaktadır. Avrupa Birliği Komisyonunun ise bu konuda önerisi bu konudaki sorumluluğu almaya en uygun kişinin Maliye Bakanlığı Müsteşarlığı olacağı yönündedir. Bu anlamda Avrupa Birliği’nin mevcut görüşüne göre İç kontrol üst yönetim tarafından yönlendirilmeli ve tüm üst yöneticiler Mali Yönetim ve Kontrol sistemlerinin gerek duyduğu liderliği yapmalı ve görevi sahiplenmelidir.⁵⁶

COSO İç kontrol standartları, INTOSAI ve diğer standartlara göre “mali kontrol”den ziyade “yönetim” olgusuna önem veren bir standart olması nedeniyle Avrupa Birliği Komisyonu tarafından öncelikli tercih edilen ve vurgulanan standart olmuştur.⁵⁷

2.1.2. COSO Modeli ve Bileşenleri

Amerika Birleşik Devletinde 1992 yılında “İç Kontrol Bütünleşik Çerçeve” adıyla yayınlanan raporda iç kontrol şöyle tanımlanmaktadır; “İç kontrol bir kuruluşun yönetim kurulu üyeleri, yöneticileri ve diğer tüm personeli tarafından faaliyetlerin etkinliği ve etkililiği, finansal raporların güvenilirliği, kanunlara ve yasal düzenlemelere uygunluk hedeflerinin gerçekleşmesi için kurulan ve yürütülen süreçtir⁵⁸.”

İç kontrol ile hedeflenen⁵⁹;

- Faaliyetlerin verimli, etkili ve ekonomik biçimde yürütülmesi
- Varlık ve kaynakların hatalardan, yolsuzluktan ve yetersiz yönetimden kaynaklanana kayıplara karşı korunması
- Yasalara, yönetmeliklere ve yönetimin direktiflerine uyulması,
- Güvenilir mali ve idari verilerin hazırlanması, saklanması ve uygun zamanlı raporlarda tam ve doğru olarak açıklanmasıdır.

⁵⁶ Avrupa Birliği Komisyonu Boşluk Analizi Raporu, s. 4.

⁵⁷ Avrupa Birliği Komisyonu Boşluk Analizi Raporu, s. 4.

⁵⁸ Saltık, a.g.m., s.65.

⁵⁹ Saltık, a.g.m., s. 58.

İç kontrol söz konusu bu hedeflere ulaşılabilmesi için bir araçtır. İç kontrol sistemi yönetim ile iç içe geçmiştir. Yönetimin faaliyetlerini gerçekleştirirken kullandığı eylemler bütünüdür. Yönetimin kontrolüdür ve ancak kurumun alt yapısına yerleştirildiği ve kurumun bir parçası olduğu zaman etkin durumdadır.

COSO raporuna göre iç kontrol sistemi birbiriyle ilintili beş bileşenden oluşmaktadır. Bu beş bileşen⁶⁰;

- a) Kontrol ortamı,
- b) Risk yönetimi,
- c) Kontrol faaliyetleri,
- d) Bilgi ve iletişim ve
- e) İzleme şeklinde sıralanabilir.

Kontrol ortamı, iç kontrolün temel unsurudur. İç kontrolün başarılı ya da başarısız olması, iç kontrol sürecinin yer aldığı kontrol ortamına bağlıdır. Kontrol ortamı kurumun iş görme biçimini ifade etmektedir. İç kontrolün gerçekleşmesinde en önemli rolü kurumun çalışanları oynamaktadır. Bunun için de her kurum bünyesindeki bireyin sorumluluklarını ve yetkilerinin sınırını bilmesi gerekir⁶¹. Çalışanlara bu anlamda düşen görevlerden biri etik değerleri, mesleki dürüstlüğü uygulamak ve yürürlükteki davranış kurallarına her zaman uymaktır. Üst Yöneticilerin de etik yönetmeliğine uymaları ve uygun bir “yönetim yaklaşımı” benimsemeleri gerekmektedir. Bunun yanı sıra, uygulanan kontrollerin görmezden gelinmesi halinde, bu durum kayda geçirilmeli ve belgelendirilmelidir. Gerçekçi olmayan hedeflerin ulaşılmasına dair baskı yapılmasını önlemek adına kontroller de uygulanmalıdır⁶².

Etik standartlarına 5176 sayılı Kanunda ve Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri Hakkında Yönetmelikte de yer verilmiştir. Çalışanlardan, göreve başlamalarından itibaren bir ay içerisinde “Etik Sözleşmesi” imzalamaları istenmektedir. Söz konusu sözleşmenin düzenli aralıklarla yenilenmesi gibi bir uygulama bulunmasa da, yapılan yıllık değerlendirmelerde yöneticiler çalışanların Yönetmeliğe uyma konusunda gösterdikleri başarıyı da değerlendirmekte ve rapor etmektedirler. Her kurumda, etik davranışlar ve uygulamalar konusunda üst yönetime tavsiye vermek amacıyla bir Etik Komisyonu bulunması

⁶⁰ Mali yönetim ve Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Birimi, “İç Kontrol COSO Hakkında”, <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster..>, (20. 01. 2011)

⁶¹ Mali Kontrol Ve Merkezi Uyumlaştırma Birimi, <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster..>, (20. 01. 2011)

⁶² Saltık, a.g.m., s. 61.

öngörülmüştür. Başbakanlıkta bünyesinde de bir Etik Kurulu mevcuttur. Etik Yönetmeliğinin ihlal edilmesi halinde, durum 5176 sayılı Kanuna binaen kurulmuş olan Etik Kurulu'na rapor edilmekte ve değerlendirmede bulunmaları istenmektedir.⁶³ Avrupa Birliği Komisyonun Eylül 2009 da hazırlamış oldu boşluk analizi raporunda Türkiye'nin bu anlamda etik ortamında önemli boşluklar görülmediği vurgulanmıştır.

Kamu kurumları da bu anlamda görevlerini yerine getirmelidir. Yönetim bu durumda kurumda gözetimi sağlar ve hedeflerini belirleyerek iç kontrol sisteminin tümünden sorumlu olur. Yönetim iç kontrol sisteminin faaliyetlerini ortaya koyacak ve bunları izleyip değerlendirecektir. Bu aşamada iyi bir kontrol ortamının sağlanabilmesi için yönetim ve çalışanlar arasında sıkı bir iletişim sağlanması gerekmektedir. Yöneticiler iç kontrolü destekleyici tavır ve yaklaşımlarıyla kurum içinde örnek oluşturmalı ve iç kontrol hedefleriyle ilgili ve de etik davranışlarla ilgili performans değerlendirmeleri yapmalıdır.⁶⁴ Yönetimin kararlarına itiraz edebilecek bağımsız bir Kurul veya Denetim Komitesinin bulunması gerekmektedir ve Kurumun stratejisi, hedefleri ve mali konumuna ilişkin ilerlemeleri izleyebilmesi adına Kurula zamanında ve yeterli bilgi akışı sağlanmalıdır.⁶⁵ Türk iç kontrol standartlarında kamu idarelerinde bir iç denetim komitesi veya yönetim kurulunun bulunması zorunluluğu yoktur. Bu konu da iç kontrol anlamında Türkiye' deki bir eksiklik olarak algılanabilir.

Risklerin yönetimi ise yönetimin belirlediği ve çalışanlara uygulattığı hedeflerin gerçekleştirilmesini engelleyen unsurları tespit ve analiz etme sürecidir. İç kontrol faaliyeti esas olarak risk esaslı yönetilmelidir ki buna göre sistemin zayıf yönleri belirlenebilmesi ve bu yönlerde doğru eğilimler yapılabilmesi için risk değerlendirmesi gereklidir. Risk değerlendirilmesinin yapılabilmesi için kurumun hedeflerinin açık, net ve tutarlı biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Her kurum açık hedefler belirlemeli ve bunları çalışanlarına da açıklamalıdır. Bu hedefler anlaşılabilir ve aynı zamanda da ölçülebilir nitelikli olmalıdır. Stratejik planlar, misyon, vizyon, stratejik amaçların her biri belirli, ölçülebilir, ulaşılabilir, zamana dayalı (SMART) hedefler, performans hedefleri ve göstergeleri tüm idareler

⁶³ Avrupa Birliği Boşluk Analizi Raporu, a.g.m. , s. 25.

⁶⁴ Saltık, a.g.m., s. 60.

⁶⁵ Avrupa Birliği Boşluk Analizi Raporu, s. 27.

tarafından hazırlanmalıdır.⁶⁶ DPT'nin (Devlet Planlama Teşkilatı) bu konuda sunduğu rehberde hedeflerin niteliği açıkça belirlenmiştir. Buna göre hedefler⁶⁷ ;

- Yeterince açık ve anlaşılabilir ayrıntıda olmalıdır.
- Ölçülebilir olmalıdır.
- İddialı olmalı, fakat imkansız olmamalıdır.
- Sonuca odaklanmış olmalıdır.
- Zaman çerçevesi belli olmalıdır.

Hedefler belirlendikten sonra bunlarla ilgili iç ve dış riskler tespit edilir ve bu risklerin meydana gelme olasılı hesaplanarak kurumun risk kapasitesi belirlenir. Tespit edilen riskler etkilerine ve gerçekleştirme olasılıklarına göre sınıflandırılmalıdır. Son olarak da riskler meydana geldiğinde verilecek tepkiler araştırılır ve risk değerlendirmesi yapılır. Risk değerlendirmesi, değişen koşulları devamlı takip ederek fırsatları, riskleri tespit ve analiz etmek ve koşulların değişmesine bağlı olarak meydana gelen risklerle başa çıkabilmek üzere iç kontrolde sürekli değişiklik yapmayı ifade eder.⁶⁸

Kontrol faaliyetleri ise kurumun koyduğu hedeflere ulaşmasında risklerle başa çıkmak ve kurumun hedeflerini gerçekleştirmek üzere uygulamaya konulan politika ve prosedürlerdir. Bu politika ve prosedürler hedeflerle bağlantılı olmalı ve tüm çalışanlar tarafından uygulanmalıdır. Riskleri ortadan kaldırabilmek için ana strateji iç kontrol faaliyetleriyle gerçekleştirilir⁶⁹.

Etkin bir iç kontrol sistemi kurmak ve kurumun tüm hedeflerini gerçekleştirebilmek içinse bir kurumun tüm birimlerinde bilgiye ihtiyaç duyulur⁷⁰. Kurumun planları, hedefleri belirli sürelerde çalışanlara duyurulmalıdır ve çalışanlarla yöneticiler arasında düzgün bir iletişim sistemi sağlanmalıdır. Yönetime performans ilişkin raporlar her zaman sunulmalıdır. Yönetimin bilgilendirilmesi bu şekilde düzenlenen performans raporlarıyla sağlanacaktır. Bu durum da iç kontrolün bilgi ve iletişim kısmını oluşturmaktadır. Yönetimin çalışanlarla arasındaki iletişimi güçlendirmektedir. Bu sayede çalışanlar iç kontrol ile ilgili ciddiyeti kavrar ve bu sistem içindeki yerlerini benimseyerek diğer çalışanlarla yaptıkları işlerin

⁶⁶ Avrupa Birliği Boşluk Analizi Raporu, s. 29.

⁶⁷ "Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu" **Devlet Planlama Teşkilatı**, Haziran 2006, s.34, <http://www.sp.gov.tr/documents/SP-Kilavuz2.pdf>, Ekim 2009.

⁶⁸ Saltık, a.g.m. , s. 61.

⁶⁹ Mali Kontrol Ve Merkezi Uyumlaştırma Birimi, <http://www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/BelgeGoster..>, (20. 01. 2011)

⁷⁰ Saltık, a.g.m., s. 62.

bağlantısını kavrarlar. Yöneticiler ise kurumların stratejik planlarının ve performans programlarının gerçekleştirilmesi ve kaynakların etkin kullanılmasına yönelik amaçların karşılanıp karşılanmadığını inceleyebilirler⁷¹.

Gözetim ise iç kontrol faaliyetlerinin değerlendirilmesinden oluşan süreçtir. Yöneticilere iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında geri bildirimde bulunulmalıdır. Bunun için iç denetimin yeterli sayıda deneyimli eğitimli personele ihtiyacı bulunmaktadır. İç denetim strateji ve planları ihtiyaçlara uygun olarak tasarlanmalıdır. İç kontrol sistemin değişen hedeflere, risklere, ortama ayak uydurabilmesi için yönetim tarafından değerlendirilmesi gerekir. Gözetim iç kontrol öz değerlendirmesinin gerçekleştirilmesini ve iç denetimin bağımsız değerlendirilmesini içeren iki farklı yöntemle yapılabilir. Birincisi faaliyetler devam ederken kişiler ve onları hiyerarşik olarak denetlemekle görevli yöneticiler tarafından yapılan sürekli izleme ve kontrol faaliyetleridir. Diğeri ise, iç denetim fonksiyonunu kullanarak yapılan, bağımsız denetim faaliyetleridir. Çoğunlukla bu iki yöntem birlikte uygulanmaktadır⁷².

2.1.3. INTOSAI Modeli ve Bileşenleri

INTOSAI (Uluslararası Yüksek Denetim Kuruluşları Örgütü) denetim standartlarının temel iskeletini Tokyo ve Lima deklorasyonları, çeşitli kongrelerde INTOSAI tarafından kabul edilen bildiri ve raporlar ile Birleşmiş Milletlerin Gelişmekte olan Ülkelerin Kamu Muhasebesi ve Denetimi konulu Uzman Grup Toplantısı Raporu oluşturmaktadır. Buna göre INTOSAI denetim standartları; Temel Önermeler, Genel Standartlar, Çalışma Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere dört gruptur⁷³. INTOSAI 2004 yılında “Kamu Sektörü için İç kontrol Standartları Kılavuzu” nu yayımlamıştır. Bu klavuzda iç kontrol; bir kurumun yönetimi ve personeli tarafından hayata geçirilen ve kurumun misyonunu yerine getirmesi için makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış olan bütünüleyici bir süreçtir.⁷⁴ İç kontrol hedeflerin gerçekleştirilmesine makul güvence sağlayan bir yönetim aracı olduğundan yönetim, iç kontrol yapısının kurulması, gözden geçirilmesi, güncelleştirilmesi, yeterliliği ve etkinliğinden sorumludur. İç kontrol sistemi kurumun hedeflerine ulaşmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. Bu hedeflere ulaşmak için kullanılan iç kontrol standartları ise

⁷¹ Saltık, a.g.m., s. 63

⁷² Saltık, a.g.m., s. 62.

⁷³ INTOSAI Denetim Standartları, **Sayıştay**, 1997.

⁷⁴ INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi, **Sayıştay**, Çevr. Baran Özeren, 2004, s.2.

INTOSAI 'nın standartlarına ikili bir ayrıma gidilmiştir ve genel standartlar ve ayrıntılı standartlar şeklinde belirlenmiştir⁷⁵.

INTOSAI iç kontrolün genel standartlarının başında makul güvence sağlama gelir. Buna göre iç kontrol temel hedeflerin yerine getirileceğine dair makul bir güvence sağlamalıdır. Hedefler gerçekleştirilirken bundan çıkan maliyet faydayı aşmamalıdır. Fayda belirlenen hedeflere ulaşamama riskindeki düşüşle ifade edilir. Yöneticiler; riskleri kabul edilebilir makul düzeylere indirerek faydası maliyetinden yüksek kontroller tasarlamalıdır⁷⁶. Bunu yerine getirirken yöneticiler ve çalışanlar birbirlerine destekleyici tutum içinde olmalıdırlar. Destekleyici tutum performans düzeyini dolayısıyla yapılan işlerin kalitesini de etkileyecektir. İç kontrolü hazırlarken ve uygularken yönetici ve çalışanların destekleyici tutumlarının yanında dürüstlük ve yeterlilikleri de önemlidir. Verilen işleri etkin ve verimli bir şekilde yerine getirebilmeleri için gereken beceriye sahip olmaları gerekir. Kurum faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için özel kontrol hedefleri belirlenmelidir. Yöneticiler bu hedefler doğrultusunda çalışanların çalışmalarını sürekli gözden geçirmeli düzenli etkin olmayan bulgularla karşılaştıklarında gereken önlemleri almalıdırlar.

INTOSAI iç kontrol ayrıntılı standartları ise kontrol hedeflerinin gerçekleşmesine yardımcı olan standartlardır. Bu standartlar beş başlık altında özetlenebilir. Bunlar;⁷⁷

- a) Belgeleme
- b) İşlemlerin anında ve uygun kaydı
- c) İşlemlerin onaydan geçirilmesi ve görevlerin kaydı
- d) Gözetim
- e) Kaynaklara ve kayıtlara ulaşma ve sorumluluk şeklinde sıralanabilir.

İlk standart olarak belgeleme yapılan iş ve işlemlere yönelik düzenlenmesi gerekli belgeleri ifade eder. Bu belgeler doğru olmalı, ilgili personel ve denetçilerce kolayca ulaşılabilir ve incelenebilir olmalıdır. Yapılan işlemler anında kaydedilmeli uygun biçimde tasnif edilmelidir. Raporlar, mali tablolar, planlar düzenlemek üzere gereken bilgilerin düzenlenmesi ve formüle edilmesi gerekir. Bu sayede karar alıcılar anlamlı bilgiler elde edebilecek ve yöneticiler doğru bilgilere ulaşabilecektir. Yapılan işlemlerse yetkili kişilerin

⁷⁵ Saltık, a.g.m., s.63

⁷⁶ Saltık, a.g.m., s. 63.

⁷⁷ Saltık, a.g.m. , ss. 63-65.

onayından geçirilmelidir. Hata ve kötüye kullanma risklerini ortadan kaldırmak için işlemlerin onaylanması, uygulanması, gözden geçirilmesi ve kaydedilmesi aşamalarının farklı kişiler tarafından gerçekleştirilmesi suretiyle kontrol sorumluluğu birçok kişi arasında dağıtılmalıdır. Amaçları tam olarak güvence altına alabilmek için ise yeterli bir gözetim sağlanmalıdır. Kaynak ve kayıtlara ulaşabilmek içinse sadece bunların saklanmasıyla sorumlu kişiler yetkili kılınmalıdır. Bu sayede kaynakların yetkisiz olarak kullanılma ve kaybedilme riski de azaltılmış olacaktır

2.2. İç Denetim Standartları

İç Denetim Standartları ülkemizde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve kontrol Kanuna göre İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenmiştir. İç Denetçilerin Çalışma usul ve Esasları hakkındaki Yönetmeliğe göre İç Denetçilerin bu standartları uygulamaları zorunludur.⁷⁸

Kamu İç Denetim Standartlarının belirlenmesinde, Uluslar arası İç denetçiler Enstitüsü (IIA)'nın "Uluslar arası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" esas alınarak diğer uluslar arası iç denetim standartlarından da yararlanılmıştır. Bu standartlarla iç denetçilerin nitelikleri ve iç denetim faaliyetinde izlenmesi gereken süreçler belirlenmiştir. Belirlenen standartların amaçları⁷⁹ ;

- a) İç Denetim uygulamasını gerektiği gibi yapılmasını sağlayacak temel ilkeleri tanımlamak,
- b) Katma değerli iç denetim faaliyetlerini hayata geçirmek ve teşvik etmeye yönelik bir çerçeve oluşturmak,
- c) İç denetim performansının değerlendirilmesine uygun bir zemin oluşturmak,
- d) Gelişmiş kurumsal süreç ve faaliyetleri canlandırmaktır.

İç denetimin kalitesinin artırılması için bu standartların ve meslek ahlak kurallarının iç denetçiler tarafından iyi anlaşılması, amaçların özümsemesi ve iç denetim faaliyetlerinde bu standartlara uygun davranılması gerekmektedir. Bu anlamda iç denetçiler ve birim

⁷⁸ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları hakkındaki Yönetmelik, 26.6.2006, md. 9.

⁷⁹ "İç Denetim, İç Denetim standartları" **Tubitak**,
<http://www.tubitak.gov.tr/home.do;jsessionid=1AC9C7CBA6DE55486F4B829CF5744B4C?ot=1&sid=1626>,
Aralık 2009.

yöneticileri bu standartlara uymak zorundadırlar. Standartlarda düzenlenmemiş öngörülme konularında ise iç denetçilerin IIA' nın belirlediği "Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları" nın uygulama önerilerine uyulur.

Standartlar, nitelik standartları ve çalışma standartlarından oluşur. Nitelik standartları iç denetim birimi ve iç denetçilerin sahip olması gereken özelliklere, çalışma standartları ise iç denetim faaliyetinin aşamalarına ve sonuçlarının izlenmesine yöneliktir.

2.2.1. Nitelik Standartları

Nitelik standartlarının ilk aşaması amaç, yetki ve sorumlulukların belirlenmesi şeklindedir. İç denetimin tanımına ve iç denetim standartlarına uygun olarak iç denetim birim/ faaliyetinin amaç yetki ve sorumlulukları her kamu idaresi için üst yöneticinin onayıyla çıkarılacak bir yönergeyle belirlenir. Belirlenen yönergeyi iç denetim birimi yöneticisinin dönemsel olarak incelemesi, yeni düzenlemelerin gerekli olup olmadığını değerlendirmesi ve sonuçları hakkında üst yöneticiyi bilgilendirerek gereken değişiklikler hakkında önerilerde bulunması gerekir. İç denetim birimi yöneticisi bu görevini yerine getirirken yönergede bulunan amaç, yetki ve sorumlulukların iç denetim hedeflerine ulaşması ve iç denetim faaliyetlerinin bu standartlara uygun şekilde yürütülmesinin sağlanması amaçlanmaktadır.

Bu anlamda idareye sağlanan güvencelerin niteliği, idare dışındaki birimlere güvence sağlanacaksa bunların niteliği yönergede açıklanmalıdır. Danışmanlık hizmetlerinin niteliği de iç denetim yönergesinde açıklanması gereken unsurlardandır.

İç denetim standartlarından en önemlisinin iç denetimin bağımsızlığı ve tarafsızlığı olduğu söylenebilir. İç denetim her zaman bağımsız olmalı, iç denetçiler görevlerini yerine getirirken tarafsız ve etkili tavsiyelerde ve mesleki yargılarda bulunmalarını kolaylaştıracak şekilde denetlenen birimlerden bağımsız olmalıdırlar. Bu anlamda iç denetçi sadece üst yöneticiye bağlı olarak çalışmalıdır. İç denetçi faaliyetinin yerine getirirken denetim konu ve kapsamının belirlenmesi, yürütülmesi ve sonuçların raporlanması konusunda her türlü müdahaleden uzak olmalıdır. Tam bir bağımsızlık ve tarafsızlığın sağlanması için, iç denetçiler ayrıca bireysel anlamda da tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranmalı ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınılmalıdırlar.

İç denetçinin tarafsızlığı ve bağımsızlığının bozulduğu durumlar da söz konusu olabilir. İç denetçiler buna etki eden nedenleri üst yöneticilere bildirmekle sorumludurlar. İç denetçilerin tarafsızlığı ve bağımsızlığını bozabilecek nedenler biri uzun süredir aynı birimde denetim yapılması olabilir. Bu gibi durumlarda denetçiler ve denetim görevleri arasında

rotasyon yapılması gerekecektir. İç denetçinin yönetici olarak görev yaptığı faaliyetlere ilişkin denetim görevi yapmaktan da kaçınması tarafsızlık ve bağımsızlığı sağlamada etken olacaktır.

İç denetçiler, daha önce sorumlusu oldukları idari faaliyetlere ilişkin danışmanlık faaliyeti verebilir. İç denetimin tanımında da yer alan danışmanlık faaliyeti iç denetim unsurlarından biridir. İç denetçinin bun anlamda denetlediği konularda yetkin olması ve azami özen ve dikkatle görevini yerine getirmesi gerekmektedir. Bu anlamda iç denetçinin mevcut bilgi, beceri ve diğer mesleki yetkinliklerini sürekli şekilde geliştirmesi ve güçlendirmesi gerekecektir. Bunun için gereken tedbirleri üst yöneticiler ve iç denetim birimi yöneticisi almalıdır. Nitelik ve deneyim açısından yeterli sayıda iç denetçinin istihdam edilmesi gerekliliği üst yöneticinin bu tedbirlerinden biridir. İç denetçiler gereken eğitime tabi tutulmalı ve süreklilik gösteren uygun eğitim programları aracılığıyla mesleki yeterlilikleri sürdürülmelidir.

İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözetleyen, Kurulun düzenlemelerine uygun, bir kalite güvence ve geliştirme programı hazırlamalı ve sürdürmelidir. Bu program, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç gözetleme faaliyetini içermelidir.

İç değerlendirmeler;

- İç denetimin performansının devamlı gözden geçirilmesini,
- Kendi kendine yapılan öz değerlendirme yoluyla veya idare için, iç denetim uygulamaları ve standartlarını bilen kişilerce yapılan dönemsel gözden geçirmeleri de kapsamalıdır.

İç denetim birimi yöneticisi, iç denetim faaliyetine ilişkin, dönemsel olarak gerçekleştirilecek, idare içi kalite incelemelerine yönelik ilkeler belirlemelidir. İdare içi incelemeler, iç denetim faaliyetinin ve gözetiminin; kalitesini, standartlara ve iç denetim biriminin denetim rehberlerine uygunluğunu, idareye ilave değer katma yöntemini ve performans göstergelerine ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmelidir.

İç denetim birimi yöneticisi, kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde yapılan iç değerlendirme sonuçlarını yıllık faaliyet raporunda göstermeli ve en az yılda bir kez üst yönetime bilgi sunmalıdır.

Dış değerlendirmeler ise, kurulca ilgili idare dışından belirlenecek vasıflı ve bağımsız bir uzman ekip tarafından en az beş yılda bir yapılır.

Dış değerlendirmenin kapsamını, iç denetimin görev alanı, bağımsızlığı ve tarafsızlığı, nitelik ve nicelik olarak yeterliliği, stratejisi ve programlarını formüle etme yaklaşımının

verimliliği ve etkililiği oluşturmaktadır. Bununla birlikte, Standartlara ve İDKK tarafından yapılan düzenlemeler, diğer mevzuat ve birimin kendi denetim rehberlerine uygunluğu, idarenin faaliyetine katma değer sağlaması, performans göstergelerine ulaşılması, iç denetimde gözetimin kalitesi gibi hususlar dış değerlendirmenin kapsamını oluşturmaktadır. Dış denetimin sonucunda ortaya çıkacak yetersizlikleri belirlemek için bir eylem planı yapılmalı ve bu eylem planının yıllık faaliyet raporuna da konulması gerekmektedir.⁸⁰

2.2.2. Çalışma Standartları

İç denetim standartlarından çalışma standartları öncelikle iç denetimin yönetiminin düzenlenmesi ile başlamaktadır. İç denetim yöneticisi, iç denetim yönergesinde tanımlanan genel amaç ve sorumlulukların yerine getirilmesi, iç denetim kaynaklarının etkin, etkili ve verimli bir şekilde kullanılması ve iç denetim faaliyetlerinin standartlara uygun yapılmasını sağlayacak şekilde iç denetim birimini yönetmekten sorumludur. Bunu yerine getirirken de iç denetim birim yöneticisi öncelikle idarenin hedeflerine uygun olarak, risk esaslı plan ve programlar yapmalıdır. Yapılan bu planlar yılda en az bir kez risk değerlendirilmesine tabi tutulmalıdır. Onaylanan denetim programının işleyebilmesi için uygun ve yeterli kaynakların etkin şekilde kullanılmasını sağlamak da iç denetim yöneticisinin görevlerindedir.

Çalışma standartlarında iç denetimin yönetiminin düzenlenmesinden sonra işin niteliğinin belirlenmesi de önemli bir unsur oluşturur. İç denetim faaliyeti; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirmeli ve bu süreçlerin iyileştirilmesinde katkıda bulunmalıdır. İç denetim faaliyeti risk değerlendirmelerini yaparken; mali ve operasyonel bilgilerin güvenilirliği ve bütünlüğü, faaliyetlerin etkililik ve verimliliği, varlıkların korunması ve kanun ve diğer düzenlemelere uyum hususlarını dikkate almalıdır.

Risk değerlendirmesinden sonra yapılması gereken çalışma ise kontrollerin etkililik ve verimliliğini değerlendirme altına alıp idarenin etkin kontrollere sahip olmasına yardımcı olmaktır. Faaliyet ve programların planlandığı şekilde uygulanıp uygulanmadığını ve elde edilen sonuçların belirlenen hedef ve amaçlarla uyumlu olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu kontroller sonucunda iç denetim faaliyeti çeşitli amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olarak yönetim süreçlerinin iyileştirilmesi için gerekli önerilerde bulunmalıdır. İç denetimle ulaşılmak istenen amaçlar;

- İdare içinde gerekli iş ahlakı ve diğer değerlerin geliştirilmesi,

⁸⁰ Kamu İç Denetim Standartları, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 3.düzyer Mevzuat, ss. 2-5.

- Etkili bir kurumsal performans yönetimi ve hesap verebilirliğin sağlanması,
- Risk ve kontrol bilgilerinin idarenin gerekli birimlerine etkili bir şekilde iletilmesi,
- İç ve dış denetçiler ile üst yönetimin faaliyetleri arasında eşgüdümün sağlanması ve bunlar arasında gerekli bilgilerin etkili bir şekilde iletiminin sağlanması

İç denetçiler yaptıkları işlerde öncelikle görevleri planlamalıdır. Görevlerin amaçları, kapsamı, görev kaynaklarının tahsisi, yapılacak işlerin programı hazırlanmalı ve bu göstergeler doğrultusunda görevler yürütülmelidir. İç denetçiler, üstlendikleri görevin hedeflerine ulaşmak için yeterli bilgileri belirlemeli, analiz etmeli, değerlendirmeli ve kaydetmelidir. Görevler; görev amaçlarına ulaşılmasını, kalitenin güvence altına alınmasını ve personelin geliştirilmesini sağlayacak bir tarzda gözetlenmeli ve kontrol edilmelidir. İç denetçilerin görevlerinin sonuçlarının raporlanması gereklidir. Raporlamalar; doğru, tarafsız, açık, özlü, yapıcı, tam olarak ve zamanında yapılmalıdır.⁸¹

2.2.3. Meslek Ahlak Kuralları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 67 nci maddesinin (k) bendinde iç denetçilerin uyacakları etik kuralların İç Denetim Koordinasyon Kurulunca (Kurul) belirleneceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde iç denetçilerin Kurul tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlü olduğu, bu standart ve kuralların da uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirleneceği ifade edilmiştir⁸².

Bu çerçevede, meslek ahlak kuralları, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak oluşturulmuştur.

Meslek ahlak kuralları; iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili 'İlkeler' ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan 'Davranış Kuralları'ndan oluşur. Bu anlamda iç denetçilerin düzenlenen bu ilkelere uymaları gerekmektedir.

İç denetim mesleği ilkeleri; dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, nesnellik, gizlilik ve yetkinliktir.

⁸¹Kamu İç Denetim Standartları, a.g.m., ss. 5-11.

⁸² Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu,2007, s.1.

Dürüstlük; iç denetçinin kamu yararını gözeterek doğruluk ve sorumluluk duygusuyla hukuku gözeterek hareket etmesini ifade etmektedir.

Tarafsızlık, nesnellik ve bağımsızlık ise iç denetçinin konuları ve sorunları ele alma konusunda her türlü siyasi etkiden tarafsız ve bağımsız olmasını, bireysel veya kurumsal iç ya da dış menfaat ve baskılara karşı durmasını ifade etmektedir.

Gizlilik; iç denetçinin görevi sırasında elde ettiği bilgilerin korunmasını ifade eder. Sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için ya da hukuka aykırı olarak kullanamazlar.

Yetkinlik ise; İç denetçilerin görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip olmasını ifade eder. İç denetçi bu anlamda sahip olduğu bilgi ve becerilerini, kendi sahip olduğu yeterlilik ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini sürekli geliştirmelidir.⁸³

3. İÇ DENETİM TÜRLERİ VE UYGULAMALARI

3.1. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi iki bileşenden oluşmaktadır. Bunlar;

1- İdarenin harcamalarının ve mali işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının amaç ve politikalara, kalkınma planına, yıllık programlara, stratejik plana ve performans programına uygunluğunun denetlenmesi ve değerlendirilmesi,

2- İdarenin harcamalarının ilgili kanun, tüzük, yönetmelik ve diğer mevzuata uygunluğunun harcama sonrasında denetlenmesidir.

Uygunluk denetimi, idarenin tüm birimlerini kapsayan bir denetim türüdür. Uygunluk denetimi yapılırken göz önünde bulundurulacak çeşitli kriterler mevcuttur⁸⁴.

Uygunluk denetiminde ele alınacak kriterler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Anayasa ile ilgili kanun, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik ve tebliğler,
- Kalkınma planı, yıllık programlar, stratejik plan ve performans programı,
- Yönetim tarafından belirlenen yönergeler,
- Yönetim tarafından belirlenen veya kabul edilen iş ve işlem prosedürleri,
- Yönetim tarafından alınan kararlar,
- İdarenin giriştiği sözleşme ve taahhütlere ilişkin hükümler.

⁸³ Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, a.g.e., ss. 1-3.

⁸⁴ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 21.

Uygunluk denetimi sayılan kriterlere göre yapılmaktadır. Belirlenen kriterlere uygunsuzluğun saptanması durumunda iç denetçi; uygunsuzlukla ilgili olanlar, uygunsuzluğun sebepleri ve sonuçlarını belirler.

Uygunluğun “kamu zararı”na yol açtığı tespit edildiğinde, denetçi seçtiği örneklem büyüklüğü kapsamında bu zararı da tespit eder. İşin niteliği gereği, uzmanlık gerektirmesi nedeniyle kamu zararının tespit edilemediği durumlarda, denetçi olayda kamu zararının doğduğunu ancak belirtilen nedenlerle hesaplanamadığını raporunda açıklar.

Uygunluğun neticesinde kişilerin hak kaybına uğraması durumunda, iç denetçi, bu hususu da ortaya koyar.

Uygunluk denetimini yapan İç denetçi; uygunluk denetimi kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliğini de değerlendirir. Bu çerçevede, iç kontrollerin mevzuata ve ilgili diğer düzenlemelere uyumu sağlamadaki başarısı ortaya konulur.

Uygunluk denetimi sonucunda elde edilen bulgular, sorunların giderilmesine yardımcı olacak ve bu konuda oluşturulan kontrollerin iyileştirilmesine yönelik önerilerle birlikte ilgili makamlara raporlanır.

Uygunluğun hile, suistimal ve yolsuzluk gibi durumlarla ilgili olması halinde; konuya ilişkin tespitler Kamu İç Denetim Raporlama Standartları uyarınca raporlanır.⁸⁵

3.2. Sistem Denetimi

Sistem, belirli unsurlardan oluşan ve bu unsurlar arasında belli ilişkiler olan bir bütün olarak tanımlanabilir. Sistemin unsurları, son derece basit veya karmaşık olabileceği gibi, kendi başına bir sistem oluşturabilen alt sistemler de olabilir.

Bir sistemi, girdi, süreç ve çıktı olmak üzere üç ana bölümde incelemek mümkündür. Girdiler, sisteme dışarıdan dahil olan ve bir sürecin başlamasına yol açan unsurlardır. Örneğin hammadde, enerji ve diğer veriler birer girdidir. Çıktı ise, hizmet, bilgi, rapor gibi sistem tarafından oluşturulan ve kullanıcıya sunulan ürünlerdir. Girdiler tarafından tetiklenen ve çıktılara dönüşen eylemler de süreç olarak adlandırılır. Örneğin; bir ürün imalatı, bir raporun hazırlanması ve bir hizmetin sunulması gibi.

Bu bilgiler ışığında sistem denetimi, denetlenen sürecin ya da birimin (sistem) amaçlarına ulaşmasını sağlamada iç kontrol sistemlerinin yeterlik ve etkinliğinin

⁸⁵Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., ss. 21-22.

değerlendirilmesidir. Diğer bir ifadeyle, denetlenen birimin faaliyetlerinin ve iç kontrol sisteminin; organizasyon yapısına katkı sağlayıcı bir yaklaşımla analiz edilmesi, eksikliklerinin tespit edilmesi, kalite ve uygunluğunun araştırılması, kaynakların ve uygulanan yöntemlerin yeterliğinin ölçülmesi suretiyle değerlendirilmesidir.

Kamu İç Kontrol Standartlarında tanımlandığı şekliyle iç kontrol; kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim ile izleme bileşenlerinden oluşur.

Sistem denetiminde, birim veya süreçle ilgili iç kontrolün tamamına bakılırken, performans denetiminde faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesine yönelik kontroller, mali denetimde ise mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin sağlanmasına ilişkin kontroller incelenir.

Sistem denetiminde⁸⁶;

- Kamu gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesi,
- Kamu idarelerinin kanunlara, temel politika belgelerine* ve diğer düzenlemelere uygun olarak faaliyet göstermesi,
- Karar oluşturmak ve izlemek için düzenli, zamanında ve güvenilir rapor ve bilgi üretilmesi,
- Her türlü karar ve işlemlerde usulsüzlük ve yolsuzluğun önlenmesi,
- Varlıkların kötüye kullanımının ve israfının önlenmesi ile kayıplara karşı korunması

amacıyla oluşturulan iç kontrol sistemi bir bütün olarak değerlendirilir ve iç kontrol bileşenlerinin var olup olmadığı incelenir.

Sistem denetiminde, denetlenecek süreç veya birimin kontrol sisteminin değerlendirilmesine odaklanılması gerekmektedir.

İç denetçi ön çalışma kapsamında öncelikle, görevlendirildiği denetimin yıllık denetim programına alınma nedenini öğrenmelidir. Gerçekleştirilecek denetim faaliyeti sonucunda beklenenlerin tam olarak ortaya konması denetim amaçlarının belirlenmesini kolaylaştıracaktır.

⁸⁶ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s.17.

* Kalkınma planı ve yıllık programı ifade etmektedir.

Yapılacak olan denetimin amacı belirlendikten sonra iç denetçi, denetime konu sistem hakkında bilgi toplayarak bir ön araştırma yapar. Bu çalışma sonucunda denetlenecek sürecin nerede başlayıp nerede bittiği ve diğer sistemlerle ilişkisi ortaya konmalıdır.

Denetlenecek süreç ya da birimlerin iyi anlaşılabilmesi için; ilgili mevzuat, faaliyet raporları, yetki paylaşımı ve devriyle ilgili idare tarafından hazırlanıp yürürlüğe konulan düzenlemeler ile yönetici ve çalışanlarla yapılan görüşmeler bu aşamada kaynak olarak kullanılabilir. Birimlerde yapılacak görüşmelerde kullanılacak sorgu formuna aşağıda yer verilmiştir⁸⁷.

- Yürütülen hizmetlerle ilgili mevcut süreçler nelerdir ve hangi alt süreçlerden oluşmaktadır?
- Süreçlerin temel önceliği nedir? Süreç tarafından üretilen çıktının değeri (parasal olan – olmayan) nedir?
- Sürecin işleyişi ile ilgili olarak;
 - Süreç nasıl işlemeye başlamaktadır? Süreci hangi talep, olay veya sistem başlatmaktadır?
 - Süreç şu anda sorunsuz işlemekte midir? Sürecin işlemesine ilişkin önemli engeller nelerdir?
 - Biriminiz içinde bu süreçte görev alan alt birimler hangileridir?
 - Biriminiz dışında süreçler için ihtiyaç duyduğunuz temel girdiler ve bu girdileri sağlayan birimler hangileridir?
 - Bu süreçle ilgili olarak diğer birimlerden alınan bilgi ve belgelerde kritik noktalar nelerdir?
 - Bu sürece ilişkin herhangi bir bilgi teknolojisi sistemi kullanılmakta mıdır?
- Sürecin çıktılarıyla ilgili olarak;
 - Süreç sonunda ortaya çıkan çıktılar nelerdir?
 - Bu çıktıları kimler kullanmaktadır? Bu çıktılara kimler bağımlıdır?
 - Bu çıktılar kabul edilmediği zaman ilgili birim tarafından yapılan işlemler nelerdir?
 - Sürecin nihai faydalanıcısı kimdir?
 - Bu çıktının belirli zaman ve sürelerde oluşturulması gerekmekte midir?
 - Sürecin çalışma dönemleri var mıdır?
- Süreçteki dokümantasyonla ilgili olarak;

⁸⁷ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s.18.

-Sürece ilişkin dokümantasyon / teknik belgeler bulunmakta mıdır?

-Sürece ilişkin düzenlenmiş raporlar bulunmakta mıdır?

- Hedefleri başarıyla gerçekleştirmek için ne gibi ilave kaynak ve imkânların bulunması gerekmektedir?

- Bu süreçle ilgili olarak ortaya çıkabilecek en önemli sorun nedir?

-Geçmişte bu süreçle ilgili karşılaşılan en önemli sorun nedir?

- Bir kriz anında sürecin işlemlerini sağlayacak alternatifler var mıdır?

İç denetçi yönetici ve çalışanlarla yapılan sorgulama sürecinden sonra bu görüşmeler yönergesinde riskleri ve kontrolleri belirleme aşamasına geçer.

Riskler ve kontrollerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi aşaması sistem denetiminde en kritik aşamadır. Denetlenen birim veya süreçte uygulanan kontrollerin yeterlik ve etkinlik açısından değerlendirilmesi için kullanılacak çeşitli yöntemler bulunmaktadır. Bu yöntemlerden bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

İş Akış Şemaları: Sistemin tanınmasında ve sınırların belirlenmesinde de kullanılan iş akış şemaları aynı zamanda sistem içinde tıkanma yaşanan noktaların, görevler ayrılığı ilkesine uyulmayan durumların ve aynı işin birden fazla yerde tekrar edilmesi gibi kontrol zayıflıklarının belirlenmesine ve süreçlerdeki kritik kontrol faaliyetlerinin ortaya çıkarılmasına yardımcı olur.

Kontrollere İlişkin Açıklamalar: Süreç veya birim hakkında detaylı bilgisi olan kişilerin sisteme ilişkin açıklamaları, denetçinin iç kontrol sistemini değerlendirmesi için önemli bilgi kaynaklarından biridir. Ayrıca birimle ilişki içinde olan idare dışındaki ilgililer de kontrol zayıflıklarına ilişkin faydalı bilgiler sunabilir. Ancak alınan bilgilerin herhangi bir önyargı taşımaması ve tarafsız olmasına dikkat edilmelidir.

İç Kontrol Sorgu Formu: İç kontrolün değerlendirilmesinde bir başka yöntem de, daha önce hazırlanmış iç kontrol sorgu formları kullanılarak sorumlu personelden kontroller hakkında detaylı bilgi alınmasıdır. Sorgu formları, olumsuz bir yanıtın olası bir zayıflığı ve riski ortaya çıkarmasına yönelik hazırlanır. Olumsuz bir yanıtla karşılaşan denetçi, bu riske karşı olması gereken kontrollerin mevcut olup olmadığına bakar. İç kontrol sorgu formları denetimin sistematik bir şekilde yapılmasına imkân sağlayan bir araçtır.

Risk ve Kontrol Değerlendirme Matrisleri: Bu yöntemde birim veya sürecin iç kontrol sistemi risk odaklı bir biçimde ele alınır ve risklerle uygulanan kontroller birlikte değerlendirilir.

Kontrollerle ilgili değerlendirme yapılırken öncelikle kontrollerin belirtildiği şekliyle işleyip işlemediği incelenmelidir. Bunun için başlangıç aşamasından son aşamaya kadar bir kontrolün nasıl işlediği yerinde izlenmelidir. Denetçi bu izleme esnasında çalışanlara; görevlerini yerine getirirken hangi noktalara dikkat ettiklerini, bir hata tespit ettiklerinde ne yaptıklarını, genellikle hangi tür hatalarla karşılaştıklarını sorarak uygulanan kontrolle ilgili detaylı bilgi edinir.

İç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde işleyip işlemediğine ilişkin kritik değerlendirmeler, denetim testlerinin uygulanma aşamasından önce tamamlanır. Bir anlamda denetim testleri, bu değerlendirme sonucunda varılan sonuçların doğru olup olmadığını teyit etmek için yapılır. Bununla birlikte kontrollerin değerlendirilmesi, denetim boyunca devam eden bir süreçtir. Diğer bir ifadeyle, saha çalışması sırasında uygulanan denetim testleri sonuçlarına göre, gerektiğinde kontrollerin etkinliği tekrar gözden geçirilmelidir.⁸⁸

3.3. Mali Denetim

Mali denetim; gelir, gider, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin hesap ve işlemlerin doğruluğunun, mali sistem ve tabloların güvenilirliğinin değerlendirilmesidir.

Mali tablolar, mali denetimde odak noktadır. Mali tabloların hazırlanması ile ilgili sistemin, hesaplar ve mizan arasındaki ilişkinin kavranması gereklidir. Bu amaçla, mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki ilişkiler ve bunların zaman içinde göstermiş oldukları eğilimler aşağıdaki yöntemler kullanarak incelenebilir.

Olasılık (Senaryo) Analizi: Tek bir değişkenin değerindeki değişmeler yerine, bütün değişkenlerin değerlerinin iyimser, kötümser ve ikisinin ortalaması olmak üzere tahmin edilmesidir.

Oran Analizi: Mali tablolarda yer alan kalemler arasındaki oransal ilişkilere dayanan analiz tekniğidir.

Regresyon Analizi: İki ya da daha fazla değişkenin arasındaki ilişkiyi açıklamak ve güçlü bir bağlantının bulunması halinde olası sonuçları tahmin etmek için kullanılan bir model oluşturma tekniğidir.

⁸⁸ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., ss. 17-20.

Trend Analizi: Bir idarenin farklı tarihlerdeki iki veya daha fazla mali tablolarının karşılaştırılması, her hesap veya hesap grubunda meydana gelen değişiklikler ile bunların trendlerinin saptanması ve yorumlanmasıdır.

Çok Değişkenli Analizler: Birkaç değişken arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla kullanılan; ana bileşenler analizi, faktör analizi, küme analizi ve ayırıcı analizler gibi bir dizi istatistiksel tekniği içeren model oluşturma tekniğidir.

Mali tablolar, içerdiği bilgileri nasıl sunduğuna dayalı olarak hesap alanlarına ayrılır. Mali tablolar, benzer temel özelliklere ve işlem akışlarına sahip borç, alacak ve varlık hesap alanları itibarıyla analiz edilmelidir. Denetçi, her bir hesap alanı açısından uygun bir denetim yaklaşımı benimsemeyi amaçlar. Hesap alanları benzer kontrollere ya da risklere tabi işlem türlerinden oluşur. Denetçi hesap alanlarını belirlemek için mesleki birikiminden yararlanır. Denetçi, gereğinden az ya da fazla hesap alanı belirlemeden kaçınmalıdır. Hesap alanları belirlenmesinde; önemli işlem türleri, muhasebe ve mali raporlama süresi, muhtelif işlem türlerindeki risk ve hataya olan doğal eğilim, idare tarafından uygulamaya konulan kontrol önlemleri göz önünde bulundurulur.

Önemlilik seviyesinin tespiti, hangi miktardaki hata ya da yanlışların mali tabloların güvenilirliğini ve doğruluğunu zedeleyeceğine karar verilmesidir. Bir bilginin, mali tablolara dahil edilmemesi veya yanlış ifade edilmesi alınacak kararları etkileyebilir. Bilginin etkileme düzeyi mali tablolar açısından önemlilik düzeyinin temel göstergesidir. Denetçinin, hataların önemlilik düzeyinin mali tablolara yansıyor yansımadığını değerlendirmesi zorunludur.

İdare üzerindeki baskılar, personelin deneyimi ve uzmanlığı, muhasebe sistemlerinin güvenilirliği, organizasyonun istikrarsızlığı üst düzey risklere örnektir. Karmaşık düzenlemeler, ödemelerin mal ve hizmetler karşılığı olmaktan ziyade bildirimler karşılığı olması, normal akış dışındaki işlemler, tahmini işlemler, dönem sonu işlemleri orta ve alt düzey risklere örnek verilebilir.

Denetçi çeşitli denetim tekniklerini kullanarak gerekli kanıtları toplar. Kanıt elde etmek için mali denetimde sıkça kullanılan denetim tekniklerine aşağıda yer verilmiştir.

Envanter ve Sayım: Fiili durum ile kayıtların karşılaştırılmasıdır. Sayım işlemi ve envanter çıkarılması ile idarenin kayıtlarında görülen fiziki varlıkların gerçekte var olup olmadığı, bu varlıkların idareye ait olup olmadığı ve kurum mülkiyetinde bulunan varlıkların kayıtlara geçirilip geçirilmediğinin tespiti yapılır.

Kayıt Sisteminin Yeniden Kontrolü: Örneklemeler yoluyla kaynak belgelerin seçilmesi, bu belgelerden hareketle muhasebe kayıt ortamında ileriye doğru giderek, incelenen konu ile ilgili muhasebe kayıtlarının doğruluğunun araştırılmasıdır.

Yeniden Hesaplama: İdare tarafından yapılmış olan aritmetik hesaplamaların denetçi tarafından doğrulanmasıdır.

Belge İncelemesi: Belgelerin içeriğinin ve kayıtlara uygunluğunun araştırılmasıdır. Belgenin varlığı, gerçekliği ve doğruluğu incelenir. Şekil ve içerik incelemesi yapılır, belgelerin içeriğinin yapılan işle uyumlu olup olmadığına bakılır.

Denetçi, idarenin; nakit sistemi, alacakları, stokları, maddi duran varlıkları, maddi olmayan duran varlıkları, borçları, öz sermayesi ve gelir tablosunun doğruluğunu önemlilik seviyesi çerçevesinde değerlendirmelidir. Muhasebe verilerinin doğruluğunu test etmek için aşağıdaki prosedürler izlenmelidir;

- Hesaplarda kayıtlı işlemlerin gerçekte var olup olmadığına bakmak,
- Var olduğu anlaşılan işlemlerin tamamının hesaplara aktarılıp aktarılmadığını incelemek,
- İşlemlerin hesaplara doğru tutarları ile aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmek,
- İşlemlerin doğru hesaplara kaydedilip edilmediğine bakmak,
- İşlemlerin hesaplara kaydedilmesinde dönemsellik ilkesine riayet edilip edilmediğini incelemek,
- Hesaplara kaydedilen işlemlerin mali tablolara tam ve doğru olarak aktarılıp aktarılmadığını kontrol etmek.

Mali denetim kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin hesap ve işlemlerin doğruluğunu, mali sistem ve tabloların güvenilirliğini sağlamadaki başarısı ortaya konulur.

Mali denetimde Sayıştay tarafından yayınlanan Mali Denetim Rehberi ile Sermaye Piyasası Kurulunca yayınlanan Bağımsız Denetim Standartlarından da yararlanılabilir.⁸⁹

⁸⁹ Kamu İç denetim Rehberi, a.g.m., ss.23-24.

3.4. Bilgi Teknolojisi Denetimi

Bilgi teknolojisi; bilginin toplanmasında, işlenmesinde, depolanmasında, ağlar aracılığıyla bir yerden bir yere iletilmesinde, kullanıcıların hizmetine sunulmasında ve yönetilmesinde yararlanılan yazılım ve donanım teknolojilerini kapsayan bir bütündür.

Bilgi teknolojisi denetimi; idarenin amaçlarına ve kontrol hedeflerine ulaşmasına yönelik olarak bilgi sistemlerinin ve bu sistemlere ilişkin kontrollerin yeterliliği hakkında, nesnel bir güvence sağlamak amacı ile bilgi teknolojisi sistemlerinin incelenmesi, gerekli kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların raporlanması sürecidir. Bu çerçevede denetçi, mevcut bilgi teknoloji kontrollerini; etkililik, etkinlik, gizlilik, bütünlük, doğruluk, erişilebilirlik, uygunluk ve güvenilirlik kriterleri çerçevesinde değerlendirilir.

Bu denetim, Kurul tarafından bu rehber ek olarak yayınlanacak Bilgi Teknolojileri Denetimi Rehberi uyarınca yapılır.

Söz konusu Rehber yayınlanana kadar Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Asya Sayıştaylar Birliği (ASOSAI) ve Bilgi Sistemlerinin Denetim ve Kontrolü Birliği (ISACA) gibi uluslararası mesleki kuruluşlarca yayınlanmış rehberler esas alınarak bilgi teknolojisi denetimi yapılabilir.⁹⁰

3.5. Fransa İç Denetim Uygulaması

Türkiye'nin idari sistem olarak örgütlenmesinde esas aldığı Kıta Avrupa'sı ülkelerinden Fransa'da iç denetim; Ekonomi, Maliye ve Sanayi Bakanlığına bağlı Muhasebat Genel Müdürlüğü bünyesinde yer alan Denetim, Değerlendirme ve Kontrol Dairesinin (MAEC) sorumluluğu altında yürütülmektedir. Bu birim, Ulusal denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi ve denetim politikasının yönlendirilmesi amacıyla 2001 yılında Ekonomi, Maliye ve Endüstri Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğüne bağlı olarak kurulmuştur.

Ulusal konular ise Bölgesel Eğitim Kontrol Dairesi (MRFC) ve yerel denetçiler sorumluluğu altındadır. MRFC'nin yöneticisi bölgesel denetim politikasını, ulusal yönlendirmeler ve bölgesel denetim komitesi tarafından kararlaştırılanlar çerçevesinde gerçekleştirilir ve koordine eder. MAEC'in direktiflerini ve taleplerini denetçilere ve yerel iç kontrolden sorumlu olan yetkililere iletir. Bölgesel komitenin hazırlığını, uygulamalarını ve sekretaryasını sağlar; özellikle bölgesel denetim programını hazırlar ve bu programın

⁹⁰Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s.25.

uygulanmasını koordine eder. Bölgesel denetim programının yıl içerisinde izlenmesini sağlar. İç denetçilere bilgilendirme toplantıları gerçekleştirilerek, denetçilere teknik ve yöntemsel destek sağlar. Yıllık faaliyet raporunu düzenler. Ayrıca birkaç Bakanlık kapsayacak şekilde gerçekleştirilecek denetimlerde Bakanlıklar arası denetim programlama komitesi toplanmaktadır. Komite üyeleri ilgili bakanlardan oluşmakta ve komitenin başkanlığını da Maliye Bakanı yapmaktadır. MAEC ile bağlantı kurulması için Muhasebat Genel Müdürlüğü de bu komitenin içerisinde yer alır. Bu komitenin başlıca görevi ortaklaşa yapılan denetim programlarının düzenlenmesi ve izlenmesi görevini yürütmektedir.

Yerel denetçiler ise her yerel birimde, genel hazine ödeme yetkilisi (TPG) denetimlerden sorumludur. Bu görev için denetçilerin yardımını alır: Bu tip kamu hazineleri bünyesinde bir müfettiş veya bir asistanı ile yerel maliye tahsildarları denetim görevine katılmaktadır.⁹¹

3.6. İngiltere İç Denetim Uygulaması

İngiltere’de, kamu kuruluşlarının denetimiyle ilgili olarak genel anlamda iç denetim ve dış denetim sistemi bulunmaktadır. İç denetim ilgili kamu kuruluşu bünyesinde bulunan “İç Denetim Komisyonu”na gerçekleştirilmektedir. Dış denetim ise İngiltere Sayıştayı diyebileceğimiz “Ulusal Denetim Ofisi”nce gerçekleştirilmektedir.

İngiltere’de uygulanan iç ve dış denetim sistemi ülkemizde önceleri uygulanan klasik denetim sisteminden oldukça farklıdır. Bu nedenle 5018 sayılı KMYKK ile getirilen yeni düzenlemelerle Kıta Avrupası’nda öngörülen denetim sistemi kabul edilmiş ve iç denetim aynı şekilde kurumlar içerisindeki idari yapılanmayla karşılanmaya başlanmıştır. Bunun yanında İngiltere’de dış denetim ise Ulusal Denetim Ofisinin ülkemizdeki Karşılığı Sayıştay tarafından üstlenilmektedir.

İngiltere Denetim komisyonu, yasayla oluşturulmuş bir kurul olan bir kamu organıdır. Yerel hizmetler, konut temini, sağlık ile ceza yargısı ve toplum güvenliği gibi başlıca 4 alandaki kamu hizmetleriyle ilgilenmektedir⁹².

İngiltere’de 2005 yılından bu yana uygun görülen oranda kamu sektöründe özel sektörün iyi uygulamaları uygulanmaktadır ve sonuç olarak yönetim ve iç kontrol, iç

⁹¹ Uzun, a.g.m., ss. 34-36.

⁹² Ahmet Kaplan, İngiltere Kamu Denetim Sistemi Raporu, Kültür ve Turizm Bakanlığı, 2007, s.7.

denetim güvence süreçleri büyük ölçüde özel sektöre benzemektedir⁹³. Bu anlamda Yerel yönetimlerde İngiltere’de 2004 yılında Somerset Bölgesindeki yerel yönetimler bir araya gelerek iç denetim hizmeti almaya karar vermişler ve 2005 yılında SWAP (Southwest Audit partnership) adı verilen Southwest denetim ortaklığı oluşturulmuştur. Swap İngiltere’de 15 yerel yönetim biriminde denetim gerçekleştiren bir organizasyondur. Denetimlerini her yerel yönetimin kendine özgü ihtiyaçlarına göre ve internet tabanlı bir denetim programı kullanarak gerçekleştirmektedir. Ortaklık sisteminin temel argümanı daha az maliyetle daha kaliteli denetimi mümkün kılmasıdır⁹⁴.

İngiltere’de 1983 tarihli Ulusal Denetim Yasasıyla Hazine Gelir Hesapları ve Kamu Harcamaları Genel Denetçisinden oluşan Ulusal Denetim Ofisi kurulmuştur. Ulusal Denetim Ofisi Devlet kurumlarının merkez teşkilatlarının bütün hesaplarının yanı sıra diğer kamu kuruluşlarının hesaplarının da büyük bir kısmını kontrol etmekte ve yetkisini kuruluş kanunundan almaktadır. Bunun yanında hesaplarını denetlediği kurum ve kuruluşların kamu kaynaklarını kullanma konusundaki etkililiğini ve ekonomikliliğini parlamentoya bir raporla sunmaktadır.

Hazine Gelir Hesapları ve Kamu Harcamaları Genel Denetçisinin (C and AG) ilk olarak 1314 yılında atanmış ve bunu izleyen 500 yıl içerisinde farklı denetim birimleri oluşturulmuştur. C and AG 19 yy. yasama ve idare alanında gerçekleştirilen büyük reformları takiben 1866 tarihli Hazine ve denetim birimleri yasasıyla oluşturulmuştur. 1970’li yıllarda kamu kaynaklarını kullanan bütün kuruluşların parlamento ve kamuya hesap vermesi gerekliliği yönündeki düşüncelerin giderek ağırlık kazanmış ve bunun yansıması olarak parlamento C and AG’nin yetki ve sorumluluklarını tartışmaya açmıştır. 1983 tarihli Ulusal Denetim Yasasıyla bu raporda yer alan önerilerin büyük bir kısmının benimsenmiş ve C and AG’nin mali ve idari açıdan yürütme karşısındaki bağımsız durumu pekiştirilerek, söz konusu Yasanın Ulusal Denetim Örgütünü kurarak bu örgütün başına C and AG’nin başındaki görevliyi getirmiştir. C and AG iki bölümden oluşan bir örgüt yapısına sahiptir. Hazine Hesapları Denetçisi olarak, hükümete bağlı merkez kuruluşlar ile diğer kamu kuruluşlarına kamu kâğıdı ihraç etme izni vermekte ve Kamu Harcamaları Genel Denetçisi olarak da, kanunun kendisine verdiği yetkiye dayanarak hükümete bağlı bütün merkez kuruluşlarının hesaplarıyla diğer kamu kuruluşlarının hesaplarının büyük bir kısmını denetlemektedir.

⁹³ Birleşik Krallıkta İç Kontrol, <http://www.sgb.gov.tr/ickontrol/Documents/B%C4%B0RLE%C5%9E%C4%B0K%20KRALLIK.sunum.pdf> (20.2.2010).

⁹⁴ Birleşik Krallıkta İç Denetim Sistemi, KİDDER İngiltere Çalıştayı Bilgi Paylaşımı, 8 Haziran 2009, www.icdenetim.icisleri.gov.tr/ortak_icerik/icdenetim. (20.02.2011).

Bunun yanında, gelirler ve stok hesaplarını da inceleyerek, inceleme sonuçlarını Parlamento'ya raporla bildirmektedir.⁹⁵

3.7. Yeni Zelanda İç Denetim Uygulaması

Yeni Zelanda Kamu Sektöründe 1988-1991 yılları arasında mali yapılanmada daha iyi sonuçlar almak üzere iç denetim ve performans denetimi yapılmak üzere çalışmalar başlamıştır. Bu doğrultuda 1989 yılında çıkartılan Kamu finansman kanunu ile Kamu sektöründe performans esaslı bütçeleme ve performans esaslı iş sözleşmesi uygulamasına geçilmiştir. 1990'ların ortalarında kamu sektörünün kısa vadeli odaklanarak faaliyetlerde bulunduğu da ileri sürülerek mali denetim konusunda endişeler artmıştır. 1992 Logan raporunda kamu sektöründe performans gelişmeleri olduğu ancak yapılan stratejik planlamalarda eksiklikler olduğunun altı çizilmiştir. Daha sonraları 1995lerde ise stratejik anlamda daha olumlu gelişmeler ortaya çıkmıştır. 1996 yılında yerel yönetimlerde hesap verebilirlik ve uzun vadeli mali stratejiler geliştirmek amaçlı, kaynakların daha ekonomik verimli ve etkili alanlara yönlendirilmesine yönelik çalışmalara girişilmiş ve bu yönde kanunlar çıkarılmıştır. Bu doğrultuda Yeni Zelanda Denetim Ofisi (ICANZ) oluşturulmuştur. ICANZ denetim konusunda bir takım standartlar oluşturmuş ve bunlar uygulamaya geçirilmiştir. Performansı arttırmak için nasıl bir denetim gerektiği, aranan özellikler ve performans ölçütleri üzerine geliştirilen bu standartlarda temel özellikler şu şekilde olmuştur⁹⁶:

- Varlık ve paydaşlar arasında anlaşma ile uyumlu ve diğer kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun cevap verebilen
- Genel profesyonel bir grup veya benzeri raporlama kuruluşları arasında güvenilirliği yüksek
- Zaman içinde ve diğer kurumlarla karşılaştırılabilir
- Yeterli (çok detay içermeyen ve okuyucuyu boğmayan)
- Karar verme sürecinde zamanla ilişkili
- Ekonomik, böylece toplam maliyet sağlanan yararlarından daha düşük
- Hedeflerle uyumlu (yeterli sebep ve sonuç ilişkisi ile) bir denetim yapısı planlanmıştır.

Yeni Zelanda'da 2008 yılında Yeni Zelanda Sayıştay'ı tarafından yayınlanan "Kamu Sektöründe Denetim Komiteleri" uygulama rehberi ile denetim alanında düzenlemeler

⁹⁵ Kaplan, İngiltere Kamu Denetim Sistemi Raporu, a.g.m., s.7.

⁹⁶ Ann Neale - Bruce Anderson, Office of the Controller and Auditor-General, Wellington, New Zealand, Marc 2000, ss. 3-6.

yapılmıştır. Bu rehber ile kamuda etkili bir denetim komitesi kurabilmek için yapılması gerekenler üzerinde ayrıntılı bir şekilde durulmuştur.⁹⁷

Porter ve Gendall'ın Yeni Zelanda özel sektör işletmeciliği ve kamu kurumlarındaki denetim komitelerinin bu kurumlar üzerindeki avantaj ve dezavantajları üzerine yaptıkları araştırmada denetim komitelerinin bu kurumlarda kurumsal açıdan önemli roller üstlendiği ve bu kurumlar için büyük avantajlar taşıdığı sonucuna varmışlardır.⁹⁸ Goodwin'in Yeni Zelanda özel sektör ve kamu sektöründeki iç denetim birimlerinin ve denetim komitelerinin etkinliğini araştırmak amacıyla yaptığı çalışmada, denetim komitesinin bağımsızlığı ve komite üyelerinin muhasebe konularındaki uzmanlığının söz konusu komitenin iç denetimle olan ilişkisine doğrudan etki ettiği sonucuna varmıştır.⁹⁹

4. AVRUPA BİRLİĞİ İLE MÜZAKERE SÜRECİNDE İÇ DENETİM

Avrupa Birliğinde iç denetim, iç mali kontrol ve dış denetime ilişkin belirli bir mevzuat bulunmamakla birlikte her zaman ülkelerin kendi ilke ve standartlarıyla uyumlu uluslar arası standartların kabul edilip uygulanmasını; rol ve sorumlulukları yasayla belirlenmiş, çerçevesi iyi çizilmiş bir denetim sisteminin oluşturulmasını üye ülkelere her zaman talep etmektedir.

Avrupa birliğine aday ülkelere etkin bir mali kontrol sisteminin geliştirilmesi üye ülkelerin ve Avrupa Birliği parlamentosunun ve komisyonunun üzerinde durduğu önemli konulardan biri olmuştur. Türkiye'nin 1999 yılında Helsinki zirvesi sonucunda Avrupa Birliğine adaylığı kesinleşmiştir. Zirve'de " Türkiye diğer aday ülkelere uygulanan aynı kriterler temelinde Birliğe katılması mukadder bir ülkedir. Mevcut Avrupa Birliği stratejisi temelinde diğer ülkeler gibi Türkiye de reformlarını teşvik etmek ve desteklemek için bir katılım öncesi stratejisinden yararlanacaktır" denilmektedir.¹⁰⁰ İç denetim Avrupa Birliği tarafından gerek uygulanan gerekse üye ülkelere referans olarak gösterilen bir denetim sistemidir. İç denetimin gerekliliği ve uygulama esasları bir kere kabul edildikten sonra, çok

⁹⁷ Controller and Auditor General, *Audit Committees in the Public Sector*, Wellington, March 2008.

⁹⁸ Brenda A. PORTER - Philip J. GENDALL, "Audit Committees in Private and Public Sector Corporates in New Zealand: An Empirical Investigation", *International Journal of Auditing*, 1998, ss.49-69.

⁹⁹ Jenny GOODWIN, "The Relationship between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand", *International Journal of Auditing*, 2003, ss.263-278.

¹⁰⁰ Gönülaçar, a.g.m., s.3.

sayıda iç denetçi istihdam eden ve iç denetim birimine sahip olan büyük ölçekli organizasyonlarda ve kamuda bu faaliyetin nasıl uyumlaştırılacağı gündeme gelmektedir.¹⁰¹ Bu gereklilik üzerine ülkemizde çıkartılan kamu mali yönetim ve kontrol kanunu ile gereken uyumun sağlanması amaçlanmaktadır.

Avrupa Birliğinin tasnifine göre kontrol faaliyeti iç kontrol ve dış denetim diye iki gruba ayrılmaktadır. Avrupa Birliğine gereken uyumun sağlanması amacı doğrultusunda iç kontrol de iki aşamada sağlanmaktadır. Bunlardan biri ex ante kontrol denilen “ön mali kontrol” diğeri ise ex post kontrol diğeri ifadeyle “iç denetim”dir. Ex ante kontrol (ön mali kontrol) mali işlem yapılmadan önce, ex post kontrol ise mali işlem yapıldıktan sonra gerçekleştirilir. Avrupa Birliği komisyonun görüşü her iki aşamanın da birbirinden tamamen bağımsız şekilde yürütülmesi gerektiği yönündedir. Kontrolleri yapan birimler ve uygulanan usuller birbirinden bağımsız olması gerekmektedir.¹⁰² Bu doğrultuda Avrupa Birliği ile yapılan müzakerelerde bazı temel şartlar aranmaktadır. Mali kontrol konusunda da müzakerelerin açılabilmesi için; kamu gelir ve giderlerini bütünüyle kapsayan kamu iç mali kontrol prensiplerinde yeterli düzeyde ilerleme sağlanması, iç denetimin fonksiyonel bağımsızlığının yeterli düzeyde garanti edilmesi, ön kontrol mekanizmaları, harcama birimlerinde iç denetim hizmetleri ve merkezi düzeyde denetim ve kontrol metodolojisinin varlığı aranmaktadır. Müzakerelerin kapatılabilmesi için ise kamu iç mali kontrol sistemine ilişkin birincil ve ikincil mevzuatın kabul edilmesi, tatmin edici ön mali kontrol mekanizmaları, harcama birimlerinde iç denetim hizmetlerinin sağlanması ve merkezi uyumlaştırma birimlerinin kurulması ile ilgili eğitim programına tabi tutulması şartları aranmaktadır.¹⁰³

Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan iç mali kontrolle ilgili uygulamaları ise iki grup halinde toplamak mümkündür. Bunlarda birinci grup Fransa, Portekiz ve İspanya gibi ülkelere benimsenmiş olan “Third Party Ex Ante yaklaşım” olarak adlandırılmaktadır. Yaklaşımın temel dayanağı kamu mali iç kontrolünün, her kurumun kendi bünyesindeki kontrolörlerce değil, ayrı bir kurum tarafından yürütülmesidir. Bu anlamda iç kontrol görevi o kurum dışında başka bir kurum tarafından örneğin maliye bakanlığınca yerine getirilmektedir. Kontrolün yapıldığı kuruma bağlı olmaksızın yapılması şeklindedir.¹⁰⁴

¹⁰¹ Başpınar, a.g.m., s.24.

¹⁰² Pınar Acar, “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi”, www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/dg.ashx?BELGEANAH, Kasım 2009, s.5.

¹⁰³ Gönülaçar, a.g.m., s.7.

¹⁰⁴ Acar, a.g.m., s.100.

İkinci grup ise; İngiltere, Hollanda gibi ülkelerin benimsediği “Yönetim Sorumluluğu (management responsibility) anlayışıdır. Bu yaklaşımda ise diğerinin tersine yapılan kontrolün kurumun kendi içinden kontrolörlerce yapılması benimsenmektedir. Böylece her kuruluş örneğin bakanlık üzerine düşen sorumluluğunu bilecek ve kurumu yakından tanıyan kontrolörler de yasal denetimin yanında performans denetimini de yapabileceklerdir.¹⁰⁵ Bu anlamda ikinci grup anlayışın “Yönetim sorumluluğu” yaklaşımı içinde şekillenmiş anlayışlardan birinin “performans denetimi” olduğu söylenebilir.

Yönetim Sorumluluğu yaklaşımına göre performans denetimi kurumu yakından tanıyan ve bunun içinde kurum içinde görev yapan bir birim aracılığı ile yürütülmelidir. Bu anlamda çeşitli zorluklarla karşılaşılması da olasıdır. Özellikle denetimi yapan birimin fonksiyonel bağımsızlığını sağlamak zor görülmektedir.

Bu sistemler içerisinde Türkiye'nin iç mali kontrol anlamında Birinci gruba yakın olduğu söylenilebilir. Ancak Avrupa Birliği Komisyonu bu konuyla ilgili açıklaması; “sistemin içinde ya da dışında olmak çok önemli değildir, önemli olan ülkelerin işlevsel bir düzeyde koordinasyonu sağlayacak, etkin bir yönetim sistemi oluşturacak uygun basamakları yaratmasıdır” şeklinde olmuştur. Türkiye’de Mart 2005- Aralık 2006 tarihleri arasında Türk mali yönetim ve kontrol sisteminin Avrupa Birliği normları ve uluslar arası uygulamalarla uyumunu sağlamak amacıyla Avrupa Birliği fonlarından finanse edilen “Türk Kamu İç Mali Kontrol Sisteminin Uluslar arası Standartlar ve AB Uygulamaları ile Uyumlaştırılması” başlıklı eşleştirme projesi, bakanlığımız ile Fransa Endüstri ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmüştür¹⁰⁶.

4.1. Avrupa Birliği’nde İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi

Avrupa Birliğine giriş sürecinde İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Birimi'nin (MUB) tesisi ve fonksiyonlarının belirlenmesi aday ülkeler için müzakere konularından biri haline gelmiştir. Komisyonun bu anlamda çok katı standartları olmamakla birlikte her ülkenin kendi içinde bu soruna çözüm bulması beklenmektedir.

Avrupa Birliği ile 3 Ekim 2005 tarihinde başlatılan müzakereler çerçevesinde üzerinde çalışılan konulardan biri de 32. Fasıllık olarak bilinen Mali Kontrol olmuştur. Kamu iç mali kontrol sisteminin Avrupa Birliği beklentilerine uygun sağlıklı bir şekilde tesis edilebilmesi için de gereği gibi kurulup yönetilen Merkezi Uyumlaştırma Birimlerine ihtiyaç

¹⁰⁵ Acar, a.g.m., s. 5.

¹⁰⁶ Umut Korkmaz, “Kamuda İç Denetim (II)”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 2, Sayı 26, Ankara, Yaz 2007, s.46.

duyulmaktadır. 32. Fasıl olarak geçen Mali Kontrol ile ilgili düzenlemelerde kamu iç mali kontrolü ve dış denetim alanında belirli bir mevzuat bulunmamaktadır. Bununla birlikte Avrupa Birliği aday ülkelere uluslararası standartlar ve Avrupa Birliği ülkelerindeki en iyi uygulamalar örnek alınarak bu uygulamalar doğrultusunda kendilerine en uygun yapı ve fonksiyonları belirlemeleri ve bunları Avrupa Birliği yetkilileri ile müzakere etmeleri istenmektedir. Üye ülkelerin uygulamalarına bakıldığında merkezi uyumlulaştırma birimlerinin maliye bakanlıkları bünyesinde oluşturulduğu görülmektedir. Birim teşkilat yapısında doğrudan üst yöneticiye rapor verecek şekilde konumlandırılmalıdır. Merkezi uyumlaştırma birimleri mevcut sistemi değerlendirip izlemeli bununla ilgili uygunluk denetimi yapmalıdır¹⁰⁷.

4.2. Türkiye’de İç Denetim Koordinasyon Kurulu

Ülkemizde iç denetim alanında daimi bir merkezi uyumlaştırma birimi henüz kurulmamakla birlikte 5018 sayılı kanunun 66. Maddesi ile kamuda öngörülen iç denetim faaliyetlerine ilişkin merkezi uyumlaştırma fonksiyonunu üstlenmek üzere Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur¹⁰⁸. Kurula merkezi uyumlaştırma fonksiyonu kapsamında, standart ve yöntemleri belirlemek, gerekli düzenlemeleri yapmak, koordinasyon sağlamak, işleyişi izlemek, rehberlik ve eğitim hizmeti vermek ile kamu idarelerine iç denetimin kurulması ve uygulanması konusunda gerekli her türlü katkıyı sağlamak görev ve sorumluluklar da verilmiştir.

4.2.1. Türkiye’de İç Denetim Koordinasyon Kurulunun Görevleri

Kurul;

- Kamu idarelerinde iç denetimin, uluslararası uygulamalar ve standartlara uygun olarak kurulması,
- Denetim birimleri ile işbirliğinin sağlanması,
- Yolsuzluk veya usulsüzlüklerin ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınması konusunda önerilerde bulunulması,
- Risk değerlendirme yöntemlerinin geliştirilmesi,
- İç denetçilerin eğitim programlarının düzenlenmesi ve uygulanması,

¹⁰⁷ İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Yeniden Yapılandırılması Çalışma Komisyonu Raporu, **Kamu İç Denetçileri Derneği**, Aralık 2007, ss.3-6, <http://www.sayder.org.tr/dosyalar/ckraporu.pdf>, Aralık 2009.

¹⁰⁸ Korkmaz, “Kamuda İç Denetim (II)”, a.g.m., s.41.

- İç denetçilerin uyacakları etik kurallarının belirlenmesi,
- İç denetim birimlerinin kalite güvence ve geliştirme programı çerçevesinde değerlendirilmesi gibi görevleri icra etmektedir¹⁰⁹

4.2.2. İç Denetim Koordinasyon Kurulunun GZFT¹¹⁰ Analizi

İç Denetim Koordinasyon kurulunun yaptığı çalışmalarında ve sistemsel özelliklerinde bir takım güçlü yönleri olmakla birlikte bunun yanında zayıf yönleri de bulunmakta bir takım fırsatlar ve tehditler de sunduğu görülmektedir. Güçlü zayıf yönler ve sunduğu fırsat ve tehditler GZFT analizi yoluyla 2008-2010 Kamu İç Denetim Raporunda sıralanmıştır.¹¹¹

a. Güçlü Yönler

Bu anlamda kurulun güçlü yönleri;

- Kurulun bakanlıklar arası bir yapıya sahip olması
- Kurul üyelerinin tecrübe ve motivasyonunun kuvvetli olması
- İç denetim alanında birincil ve ikincil mevzuatın tamamlanmış olması
- İdarelerin ihtiyaçları çerçevesinde belirlenen iç denetçi kadrolarının tahsisinin yapılmış olması
- İç denetçilerin büyük bir kısmının atanmış olması
- İç denetçilerin sertifika eğitiminin başlamış olması
- 5018 sayılı Kanunun uygulanmasını desteklemek amacıyla, katılım öncesi mali yardım programı kapsamında bir Eşleştirme Projesinin tamamlanmış olması
- Geçici 5'inci maddeye göre atanan iç denetçilerin güçlü bir denetim kültürü ve tecrübesine sahip olması şeklinde sıralanabilir.

b. Zayıf Yönler

Kurulun zayıf yönleri;

- Bazı kurumlarda iç denetçi atamalarının yapılmamış olması
- İç denetim faaliyetlerinin henüz başlamamış olması
- İç denetim bilgi teknolojileri alt yapısının yaygınlaşmamış olması

¹⁰⁹ Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2008-2010, s.3.

¹¹⁰ SWOT Analizi (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats).

¹¹¹ Kamu İç Denetim Strateji Belgesi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 2008-2010, s.5.

- Üçüncül düzey mevzuatın tamamlanmamış olması
- Kurulun idari ve kurumsal kapasitesinin zayıf olması
- İç denetim mevzuatı ile AB norm ve uygulamaları arasında bazı uyumsuzlukların bulunması
- Atanan iç denetçilerin geleneksel denetim paradigmasını sürdürmeleri ihtimali şeklinde sıralanabilir.

c. Fırsatlar

İç Denetim Koordinasyon Kurulunun sunduğu Fırsatlar;

- AB'ye uyum süreci ve bunun getirdiği yapısal değişim ihtiyacının olması
- İç denetimi de kapsayan mali kontrol faslının (32 nci fasıl) müzakerelerine başlanılmış olması
- Kamu yönetiminde değişim çabalarının sürüyor olması
- Kamu idarelerinde yönetim kadrolarının genç ve eğitilmiş olması
- İç denetim alanında uluslararası alanda çok geniş bir bilgi birikiminin olması şeklinde sıralanabilir.

d. Tehditler

Bunun yanında Kamu İç Denetim Strateji raporunda Kurulun sunduğu tehditler ise;

- AB sürecinde zaman zaman duraksamaların yaşanma ihtimalinin olması
- Üst yönetim ve denetlenecek birimlerde iç denetim konusunda farkındalık eksikliği bulunması
- Kamu idarelerinde denetime karşı olan isteksizlik şeklindedir.

İlk etapta çalışmalarını Avrupa Birliği istekleri çerçevesinde yürütmekte yetersiz kalan İç Denetim koordinasyon Kurulunun çalışmalarını geliştirmek amaçlı Çalışma komisyonu kurulmuştur. Çalışma komisyonu iç denetim merkezi uyumlaştırma biriminin yapılandırılmasında göz önünde bulundurulması gereken temel ilkeleri belirlemiştir. Komisyon daha sonra bu temel ilkeler ışığında ülkemizin teşkilatlanmaya ilişkin mevzuatı üzerinde çalışmalar yapmıştır. Avrupa Birliğinin de verdiği taahhütler doğrultusunda İç Denetim Koordinasyon Kurulunun ülkemizde 2008 yılı programında İç Denetim Uyumlaştırma Birimi fonksiyonunu bağımsız ve tarafsız bir organ olarak yerine getirebilmesi

için düzenlemeler yapılmış ve yeniden yapılandırma yoluna gidilmiştir.¹¹² Bu yapılandırmaya ilişkin geçiş sürecinin 2007 yılı sonuna kadar tamamlanması ve 2008 yılı başından itibaren, uluslararası standartlar ve AB uygulamalarıyla uyumlu bir Kamu İç Mali Kontrol sisteminin (KİMK) işlemeye başlaması hedeflenmiştir. Bu reformla; stratejik planlama, performans esaslı bütçeleme, yönetsel hesap verebilirlik, iç kontrol, iç denetim, şeffaflık ve raporlama gibi çağdaş mali yönetim ve kontrol uygulamaları sistemimize dahil edilmiştir.

Kurulan bu yeni sistemin en önemli mekanizmalarından birisi de, 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 gerçekleştirilmesi öngörülen “iç denetim”dir.¹¹³

¹¹² İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Yeniden Yapılandırılması Çalışma Komisyonu Raporu, **Kamu İç Denetçileri Derneği**, Aralık 2007, ss.3-6, <http://www.sayder.org.tr/dosyalar/ckraporu.pdf>, Aralık 2009.

¹¹³ Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi, 2008-2010, s.1.

İKİNCİ BÖLÜM

YEREL YÖNETİMLERDE BİR İÇ DENETİM UYGULAMASI OLARAK PERFORMANS DENETİMİ

1. BİR İÇ DENETİM UYGULAMASI OLARAK PERFORMANS DENETİMİ

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları doğrultusunda kamunun harcama sürecini daha kontrol edilebilir kılmak, daha hızlı ve sağlam esaslara bağlamak, sistemde disiplin, hesap verilebilirlik ve saydamlığı yakalamak esas amaç kabul edilmiştir. Bu amaç doğrultusunda kamu kaynaklarının kullanılmasında ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik sağlanması, sistemdeki dağınıklığın giderilmesi için 24.12.2003 tarihinde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanunu çıkartılmıştır. Bu kanunla birlikte iç ve dış denetçilerin yaptıkları denetimlerin yanında performans denetimi de yapmaları öngörülmüştür.

Performans denetimi temel olarak faaliyetlerin ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik açısından değerlendirilmesidir. Bu denetim türü gerek Türkiye’de gerekse diğer ülkeler için finansal denetimle karşılaştırıldığında oldukça yeni bir olgu olduğu görülmektedir.

Dünyada performans denetiminin geçmişi 1960lı yıllara kadar götürülebilmekle birlikte, Sayıştaylara performans denetimi yapma yetkisi ve görevi verilmesi 1980li yıllara rastlanmaktadır.¹¹⁴ Performans denetimini de içinde barındıran iç denetimin de 1980ler sonrasında önem kazandığı da düşünülürse kavram olarak performans denetiminin oldukça yeni bir kavram olduğu söylenebilir.

Uluslararası Sayıştaylar Birliğinin önemli tavsiye ve kararlarının alındığı Lima Deklarasyonunda (Dış Denetim İlkelerinin Ana Hatlarına İlişkin Lima Bildirgesi) performans denetiminin türü ve niteliği tanımlanmıştır.¹¹⁵ Ülkemizde ise performans denetimi yapma yetkisi 1996 yılında Sayıştay’a verilerek bugüne kadar Sayıştay tarafından bu görev yürütülmüştür. Kanunda “ Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkin ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporuyla Türkiye Büyük Millet

¹¹⁴Fatih Akbulut, “Performans Denetimi Bağlamında Kamuda İç ve Dış Denetim İşbirliği”, **İç Denetim Dergisi**, Bahar 2007, s. 22.

¹¹⁵Akbulut, a.g.m. s.22.

Meclisi Başkanlığına sunulur” denilmektedir.¹¹⁶ Bu şekilde Sayıştay tarafından performans denetimi yapılan kurumların performans sonuçları meclise gönderilerek denetim tamamlanmış olacaktır.

Yeni bir kavram olarak Sayıştay tarafından gerçekleştirilen Performans denetimi, kamu idarelerinin ya da bu idarelerin belirli faaliyet, program ya da projelerinin verimlilik, ekonomiklik ve etkililik ilkeleri açısından objektif ve sistematik olarak incelenmesidir.

Performans yönetimi kurumu ileriye götürecek amaçların oluşturulmasını, kaynakların dağılımını ve öncelikli alanlara tahsisini sağlayarak uygulanan politikaların belirlenen amaçlara ulaşmayı sağlayıp sağlamayacağını kontrol eden ve kurumsal kültür ile sistem ve süreçler üzerinde olumlu etkiler meydana getirmek üzere performans bilgisini kullanan bir yönetim sistemi olarak tanımlanmaktadır. Performans yönetimi amaç ve hedeflerin belirlenmesini, performansın ölçülmesini, değerlendirilmesini ve raporlanmasını içeren geniş bir kavramdır.¹¹⁷

1.1. Performans Denetiminin Tanımı, Amacı, Kapsamı ve İşlevi

Evrensel olarak kabul edilen bir performans denetimi tanımı bulunmamakla birlikte yaygın olarak kullanılan tanım; “Performans denetimi, yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesidir”¹¹⁸ şeklindedir.

Performans denetiminin amacı, tahsis edilen beşeri, mali ve teknolojik kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir surette parasal değerlerine uygun olarak kullanılıp kullanılmadığının objektif olarak incelenip değerlendirilmesidir¹¹⁹. Diğer bir ifadeyle, kullanılan kaynakların denetlenen birimin amaç ve hedeflerine uygunluğunun, elde edilen çıktılarla orantılı olup olmadığının denetlenmesidir.

Performans denetimi; kurumun faaliyetleri ve bunların sonuçlarının geliştirilmesi amacıyla kuruma değer katma çabasıdır. Bu anlamda performans denetimi;

- Kurumsal amaçlara maliyet-etkin yöntemlerle ulaşılması,

¹¹⁶04.07.1996 Tarihli 4169 Sayılı Kanun md.8.

¹¹⁷ “İç Denetim Uygulamalarında Denetlenecek İç Kontrol Yönetimi, Risk Yönetimi, Performans Yönetimi Ve Yönetişim Sistemleri”, s.10,

http://www.sanayi.gov.tr/download/ic_denetim/ic_denetimin_denetleyece%C4%9Fi_kontrol.pdf, Kasım 2010.

¹¹⁸ İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, md. 8.

¹¹⁹ Kamu İç Denetim Rehberi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, s.25.

- Hizmetlerin daha iyi kalitede sunulması,
- Yönetim ve organizasyon süreçlerinin geliştirilmesi,
- Kaynak kullanımında tasarruf sağlanması,

Amacıyla yapılması gereken iyileştirmeler konusunda yol gösterir.¹²⁰ Bu şekilde performans denetimi kurumların ekonomiklik, etkinlik ve verimliliğini arttırmaya çalışmakta bunu temel amaç ve işlev edinmektedir. Bunları gerçekleştirebilmek için ise genel yaklaşım; performans problemlerini ve bunların etkilerini tanımlamak ve düzeltici faaliyetlerin nedenlerini ortaya koymaktır.

Performans denetimleri aracılığıyla iç denetçi, kamuda hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesine, kamu hizmetlerinde kalitenin artırılmasına, planlama ve kontrol faaliyetlerinin geliştirilmesine, kamu idarelerinin amaçlarına ulaşmasında ve kaynak kullanımında etkililik, verimlilik ve ekonomikliğin sağlanmasına yardımcı olur¹²¹.

1.2. Performans Denetiminin Klasik Denetim Anlayışından Farkı

Klasik denetim, literatürde düzenlilik denetimi olarak da ifade edilmektedir. Performans denetiminden öncesinde kullanılmakta olan denetim anlayışı olup performans denetimiyle birlikte terk edilmiştir.

Denetim kurumlarının geleneksel görevi, mali yönetimin ve muhasebenin kanuniliğini ve düzenliliğini denetlemektir. Bu çeşit denetim halen belirli aşamalarda önemini korumakla beraber performans denetimi; kamu yönetiminin performansını, tutumluluğunu, verimliliğini, etkinliğini incelemeye odaklanmış bir denetim şeklidir. Performans denetimi yalnızca spesifik mali faaliyetleri değil, hem örgütsel hem idari sistemleri kapsayacak şekilde tüm kurum faaliyetlerini içerir¹²².

Performans denetimi geleneksel denetimden farklı olarak, uygulamadaki hata ve usulsüzlükleri aramayı amaçlayan denetim imajından çok, geleceğe yönelik, yapıcı, öneri getiren, kamu yönetiminin iyileştirilmesini amaçlayan çağdaş bir denetimdir. Uygulamadan gelen bazı güçlükleri bulunmakla birlikte, özellikle gelişmiş ülkelerde yaygın olarak uygulanmaktadır. Denetim; geleneksel rolünden çıkıp, kamu yönetiminde performansın ölçülmesine, yöneticilerin hedeflere ulaşma başarısına göre sorumluluklarının belirlenmesine

¹²⁰Kamu İç Denetim Rehberi, **İç Denetim Koordinasyon Kurulu**, a.g.m., s.25.

¹²¹ Kamu İç Denetim Rehberi, İç Denetim Koordinasyon Kurulu, a.g.m., s.26.

¹²² Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi, a.g.m., s. 4.

yöneldiği takdirde, kamu kaynaklarının büyük ölçüde aratacağı kuşkusuzdur. Bunun için denetimin teşvik edici yönü, itici güç olarak önemli rol oynayacaktır¹²³.

Klasik denetim anlayışında kurumun faaliyetlerinin sadece mevzuata uygunluğu denetlenmekte olup bu konudaki kanaati açıklamak için de sadece mali veriler kullanılırken, performans denetiminde kurumun başarısı üzerine rapor yazmak için hem mali hem de mali olmayan veriler değerlendirilmektedir. Bu anlamda performans denetimi kurumun çalışmalarını sadece mali göstergelere göre değerlendirip sınırlandırmaktan uzak durmaktadır. Ayrıca klasik denetim harcamalarının sadece meşruluğu, uygunluğu ve düzenliliği yönünden inceleme yaptığı için kapsamı dardır. Performans denetiminde ise yönetimin tüm işleri inceleme konusu yapıldığından alanı çok daha geniştir¹²⁴. Performans denetimi kurumda tutumluluk, verimlilik ve etkinliğin gerçekleşme derecesini saptamak için kurumu, proje ve faaliyetleri bütün yönleriyle inceler. Sistem, işlem ve usullerin geliştirilmesi için yorumlarda bulunur. Bu yönüyle performans denetimi dinamiktir.¹²⁵

Klasik denetim anlayışı işlemler üzerinde yoğunlaşırken, performans denetimi hata atlama ve yolsuzluklar üzerinde durarak kurumun, program ve projenin tüm işleyişi hakkında rapor verir. Bunun yanında klasik denetim kurumların hedef ve amaçlarına ulaşma derecesini hakkında bir bilgi vermezken, performans denetimi hedeflere ulaşılma derecesini belirtir. Bu anlamda klasik denetim sadece işlemler bittikten sonra onların üzerinde yapılan denetimdir. Oysaki performans denetimi geleceğe yöneliktir. Geçmiş bugünü gelecekteki projeler açısından denetler. Klasik denetim bunları yaparken alışılmış mesleki kurallar ve mali denetim teknikleri kullanır. Performans denetimi ise daha çok disiplinler arası uzmanlık gerektirir¹²⁶.

Klasik denetim anlayışı sadece düşünceleri açıklamaktadır. Bu anlamda da statik bir yapıya sahiptir. Performans denetiminde ise sistemler, işlemler ve usullerin uygulanması açısından genel yorumlar da bulunduğu için dinamiktir. Ayrıca klasik denetim yönetimi sınırlayan etkenleri göz önüne almamaktadır. Bunun yanında performans denetiminde hazırlanan rapora, idarenin yorum ve görüşlerini, başarı alanlarını veya başarısızlıklarını dahil ederek mümkün olduğunca tarafsız olmaya çalışmaktadır¹²⁷. Bu yönleriyle performans

¹²³ Hüseyin Özer, "Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", **Sayıştay Çeviri Dizisi**, Ankara, 1997, s.2

¹²⁴ Özer, a.g.e., s. 72.

¹²⁵ Nevin Atakan-Arif Coşkun-Melda Sonuvar, **Performans Denetimi Pakistan Sayıştay Uygulaması**, Sayıştay Yayınları, Ankara, Kasım 1997, s. 18.

¹²⁶ Özer, a.g.e., s.72.

¹²⁷ Özer, a.g.e., s.72.

denetimini klasik denetimden ayırt eden önemli nitelikleri dikkate alınarak oluşturulan tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo:1 Klasik Denetim- Performans Denetimi Karşılaştırması

KLASİK DENETİM	PERFORMANS DENETİMİ
Kamu yönetiminin iyileştirilmesini amaçlar	Hata ve usulsüzlükleri aramayı amaçlar
Mevzuata uygunluk denetlenir ve sadece mali veriler kullanılır.	Kurumun başarısı için hem mali hem de mali olmayan veriler değerlendirilir
Harcamaların meşruluğu, uygunluğu, düzenliliği incelenir	Yönetimin tüm işleri incelenir.
İşlemler üzerinde yoğunlaşır	Program ve projenin tüm işleyişi hakkında rapor verir
Hedef ve amaçlara ulaşma derecesi hakkında bilgi vermez	Hedeflere ulaşılma derecesini belirtir
İşlemler bittikten sonra üzerinde yapılan denetimdir	Geleceğe yöneliktir. Geçmiş ve bugünü gelecekteki projeler açısından denetler
Alışılmış mesleki kural ve mali denetim tekniklerini kullanır	Disiplinler arası uzmanlık gerektirir
Statik bir yapıya sahiptir. Sadece düşünceleri açıklar	Dinamik bir yapıya sahiptir. Sistem, işlem ve usullerin uygulanması konusunda genel yorumlar verir
Yönetimi sınırlayan etkenleri göz önüne almaz	Tarafsızdır. İdarenin yorum ve görüşlerini, başarı alanlarını ve başarısızlıklarını hazırlanan rapora dahil eder.

1.3. Performans Denetiminin Unsurları

Performans denetiminin esas unsurlarını oluşturan etkililik, verimlilik ve ekonomiklik kavramları kısaca şu şekilde açıklanabilir. İngilizce karşılığı “Effectiveness”, “Efficiency” ve “Economy” olan performans denetimi unsurları literatürde “3E” olarak da tanımlanmaktadır.

1.3.1. Performans Denetiminde Etkililik

Etkililik (effectiveness) önceden belirlenen hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğini ifade eder. Etkililik performans denetiminde önemli bir alandır¹²⁸. Etkililik, hedeflere ulaşma derecesine ilişkin olup, istenilen etki ile gerçekleşen etki, bir başka ifadeyle, amaçlar ve çıktılar ile sonuçlar arasındaki ilişkiyi ifade eder. Etkililik denetimi, kurumsal amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını ve bu amaçlara ulaşmak için izlenen politikaların başarısını sorgular¹²⁹. Etkililik, organizasyonun program ve projelerinin sonuçlarının değerlendirilmesi ile ilgilidir. Eski dilde “müessiriyet” sözcüğünün karşılığı olarak kullanılan etkililiği, bir kurumun önceden belirlenmiş amaçlarına ulaşma derecesi olarak tanımlamak mümkündür¹³⁰.

Müşteri odaklılık, halka yakınlık, hesap verme sorumluluğu, saydamlık ve kamu hizmetlerinin kalitesine dönük artan beklenti ve kamu kesiminde verimliliğin ölçülmesinde karşılaşılan sorunlar, etkililiği bu sektör için temel ölçüt haline getirmiştir¹³¹. Etkililikte, kamusal programların hedef ve sonuçlarının ölçülebilir olduğu varsayılır. Bu hedef ve sonuçlar denetçi için kriter oluşturur. Denetimde etkililiğin ele alınması denetimin geleneksel kapsamı içinde önemli bir gelişmedir. Tutumluluk yada diğer adıyla ekonomiklik ve verimlilik geleneksel denetim içinde belirli bir ölçüde karşılandığından, bir kısım ülkelerde performans denetimi etkinlik denetimi olarak da bilinmektedir¹³².

En önemli etkililik göstergesi ise örgütün önceden belirlenmiş temel amaçlarını gerçekleştirmesi yoluyla bu amaçlara ulaşma düzeyidir. Ancak bu amaçların gerçekleşmesiyle kamu yönetiminin başarısından söz etmek mümkün olacaktır. Maliyetlerden bağımsız bir ölçüt aracı olması etkililiği kamu yönetiminde verimlilikten daha uygun bir performans ölçüm aracı yapmaktadır. Etkililik ölçütü ile; geçekten ihtiyaç duyulan, yararlı mal ve hizmetler üretildi mi?, Çıktı üretiminde ne sağlanmak isteniyorken ne sağlandı? Ve sonuç olarak dönem başındaki planlarımızın % kaçını gerçek oldu sorularına cevap aranmaktadır. Kamu

¹²⁸ Atakan, a.g.e., s. 12.

¹²⁹ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 25.

¹³⁰ Veysel Eren, “Kamu Performans Yönetiminde Ölçüt Sorunu: İdari Faaliyetlerde Başarı Ölçütleri”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 42, Sayı 2, Haziran 2009, s.16

¹³¹ Eren, a.g.m., s. 16

¹³² Atakan, a.g.e., s. 12

yönetiminde maliyet ne olursa olsun amacın gerçekleşmesi her şeyden çok daha önemlidir. Ve amaca nasıl ulaşıldığı, sürecin daha iyi yapılabilirliği ve çıktıyı elde etme sürecinin daha rasyonel kılınması için de etkililik ölçütü önemlidir. Etkilik nihayetinde amaçlara ulaşma derecesini, amaçlanan etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Bunun yanı sıra etkililiğin bileşenleri temel amaçlara ulaşmanın yanı sıra hizmetlerde yüksek kalite ve yüksek etki düzeyidir.¹³³

1.3.2. Performans Denetiminde Verimlilik

Verimlilik (efficiency), kaynakların kullanımı ile ilgilidir. Girdi ve çıktı ilişkisini gösterir¹³⁴. Kurum faaliyetlerinde kullanılan girdilerin sabit kalması koşuluyla belirli bir kalitede en fazla mal veya hizmetin sunumu ya da belirli bir miktar ve kalitedeki mal ve hizmeti sunmak için en az miktarda girdi kullanılmasıdır. Verimlilik kaynakların optimum kullanılmasını ifade eder. Kurum faaliyetlerinin verimliliği, beşeri, mali ve diğer kaynakların kullanımında; bilişim sistemleri, performans ölçütleri, gözetim ve iç kontrol sistemlerinin de incelenmesi suretiyle denetlenir¹³⁵.

Kamu yönetiminin kendi görevlerini yerine getirmesi ve amaçlarını gerçekleştirilmesi için Grekli kaynakların yetersizliği yüzünden, bu sektörde kullanılan kaynaklar ve tamamlanan faaliyetlere ilişkin girdi çıktı ilişkisi bir sorun alanı olarak görülmektedir. Bu nedenle de kamu yönetimi, belli hizmetlerin tamamlanması için gerekli harcamaları belli çerçevede en aza indirmeyi amaçlamaktadır. Bu noktada verimlilik ölçütü kamu alanında önem arz etmektedir. Aynı girdi ile daha çok çıktı sağlamak veya çıktıyı girdi artışından daha yüksek düzeyde arttırmak verimliliği göstermektedir.¹³⁶

1.3.3. Performans Denetiminde Ekonomiklik

Performans denetiminde ekonomiklik (economy) , hedeflerin gerçekleştirilmesinde kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesidir. Kaynakların elde edilmesi ekonomiklik açısından incelenirken, denetçi uygun nitelikteki kaynakların uygun miktarda, uygun yerde, uygun zamanda ve uygun maliyetle elde edilip edilmediğini sorgular¹³⁷. Ekonomiklik, uygun düzeydeki kaliteyi de gözeterek, bir faaliyette kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesidir. Bir başka deyişle, en uygun girdinin en iyi fiyata temin edilmesidir¹³⁸.

¹³³Eren, a.g.m., s. 17.

¹³⁴ Atakan, a.g.e., s. 7.

¹³⁵ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 25.

¹³⁶Eren, a.g.m., ss. 14-16.

¹³⁷ Atakan, a.g.e., s. 6.

¹³⁸ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 25.

Ekonomiklik kaynakların en düşük maliyetle elde edilmesi ile ilgilidir. Kaynakların doğru zamanda, doğru yerde, doğru miktarda ve doğru kalitede elde edilmesini ifade eder.

1.4. Performans Göstergeleri

Performans göstergeleri, kamu idarelerince stratejik amaç ve hedeflerle performans hedeflerine ulaşmak amacıyla yürütülen faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, izlemek ve değerlendirmek için kullanılan araçlardır¹³⁹. Performans göstergeleri farklı şekillerde sınıflandırılmakla birlikte, yaygın olan sınıflandırmaya göre beş tür performans kıstası bulunmaktadır. Bunlar;

- 1) Girdi kıstasları (kullanılan kaynaklar),
 - 2) Çıktı kıstasları (tamamlanan faaliyetler),
 - 3) Sonuç kıstasları (ulaşılan sonuçlar),
 - 4) Verimlilik göstergeleri (kaynakların ne kadar iyi kullanıldığı) ve
 - 5) Kalite göstergeleri (hizmet kalitesi)
- olarak sayılabilir.

Girdi göstergeleri, belli bir mal veya hizmeti üretmek için gerekli olan kaynak miktarını gösterir¹⁴⁰. Girdi göstergeleriyle üretilen ürün ve hizmetlerin hangi kaynaklar kullanılarak üretildiğine ilişkin bilgi verilir¹⁴¹. Çıktı göstergeleri kurumun eriştiği nihai mal ve hizmet miktarını gösterir¹⁴². Çıktılar programın ne ürettiğinin belirlenmesinde faydalı olmaktadır. Fakat amaca ulaşıp ulaşılmadığını, üretilen mal ve niceliği konusunda bilgi vermez.¹⁴³ Bireyler ve toplumun durumunda meydana gelen değişme sonuç göstergeleriyle ifade edilir. Verimlilik göstergeleri belirlenen bir girdi düzeyiyle en yüksek çıktının elde edilip edilmediğine ilişkin bilgi sağlar. Kalite göstergeleri ise, üretilen mal ve hizmetlerin hatasız, vaktinde, belirli standartlara uygun ve kullanıcıların isteklerinin karşılayacak şekilde kullanılıp kullanılmadığını ölçer¹⁴⁴.

¹³⁹ Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi, Pilot Kurumlar için Taslak, 2004, **Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü**, 4. Bölüm, s. 7.

¹⁴⁰ Sayıştay, “Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu”, **Sayıştay Yazı Dizisi**, Ankara, Eylül 2003, s. 16.

¹⁴¹ Ebru Yenice, “Kamu Kesiminde, Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 61, s. 57. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der61m4.pdf>. (25.05. 2011)

¹⁴² Yenice, a.g.m., s. 60

¹⁴³ **Sayıştay**, “Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu”, a.g.e., s. 16.

¹⁴⁴ Yenice, “Kamu Kesiminde, Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi”, a.g.m, s. 57. <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der61m4.pdf>. (25.05. 2011)

Ekonomiklik, verimlilik ve etkililik kavramlarını yukarıda sıralanan kıstaslardan oluşan Girdi – Süreç – Çıktı – Sonuç modeli ile daha somut olarak açıklamak mümkündür. Bu model Devletin program, hizmet ve faaliyetlerinin yürütülmesinin temelinde bulunan konuları ve performans yönleri olarak ekonomiklik, verimlilik ve etkililik kavramlarını da kapsayarak kavramsal bir çerçeve sunmaktadır.¹⁴⁵

Girdi – Süreç – Çıktı – Sonuç olarak ifade edilen bu modelde istenilen kaynaklara ulaşmak için girdiler elde edilir ve sonuçlara ulaşmak ve belirlenen çıktıların (mal ve hizmetler) oluşması için süreçler uygulanır. Bu modelde hedeflenenler; istenilen zamanda yeterli miktarda paranın bulunmasını sağlayıp, uygun tür ve miktarda ve kalitede fiziki kaynakların uygun zamanda elde edilmesi yoluyla uygun tür, miktar ve kalitede çıktıların uygun zamanda üretilmesi için bir süreç yoluyla bu kaynakların işlenmesidir. Amaç; aynı zamanda işletmenin maliyetlerini en düşük seviyede tutmak için bütün süreçlerin verimli şekilde yürütülmesi ve bununla birlikte en yüksek müşteri memnuniyetinin de sağlanarak hem de aynı anda kanuni amaç, misyon ve hedeflere yansıtılmış arzulan sonuçların başarılmasıdır. Tüm bu arzulan sonuçların sağlıklı bir şekilde ulaşılabilmesi için süreçlerin iyi takip edilmesi gerekmektedir. Eğer girdilerde veya bunlarla amaçlanan sonuçları elde etmeye yönelik süreçlerde veya çıktılarda gerektiği gibi olmayan bir şeyler varsa, arzulan sonuçların en düşük maliyetle ve tamamen gerçekleştirilmesi mümkün değildir¹⁴⁶.

1.4.1. Performans Göstergeleri ve Performans Denetimi İlişkisi

Performansın üç boyutunun, yani verimlilik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması yönetimin sorumluluğundadır. Performans denetiminde denetçinin görevi, bu sorumluluğun yerine getirilmesindeki başarı derecesinin/performansın incelenmesi, değerlendirilmesi ve sonucun rapor edilmesidir. Bu itibarla, kurumun yönetim sorumluluğu çerçevesinde yaptığı performans değerlendirmeleri (iç değerlendirmeler) ile performans denetimleri birbirinden ayrıdır¹⁴⁷. Performans denetiminin performans değerlemesinden en önemli farkı denetimin mutlaka bağımsız denetçiler tarafından yerine getirilmesi ve hesap verebilirliğe daha fazla önem verilmesidir. Performans değerlendirmesinde değerlendirme yapan kişilerin bağımsız olma zorunluluğu yoktur. Sorumlulukları tespit etmekten çok problemlerin nasıl üstesinden gelineceğine ilişkin öneriler yapmak daha ön plandadır¹⁴⁸.

¹⁴⁵ Akbulut, a.g.m., s. 24.

¹⁴⁶ Akbulut, a.g.m., s. 24.

¹⁴⁷ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 29.

¹⁴⁸ Ebru Yenice, “ Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, **Maliye Dergisi**, Sayı 150, Ocak- Haziran 2006, s. 125.

Performans denetimlerinde kurumun performans ölçüm sisteminin yeterliliği ve etkinliği de değerlendirilir. Ayrıca, performans denetimi kapsamında denetlenen kurumun, faaliyetlerinde verimlilik, etkililik ve ekonomiklik ilkelerine riayet edip etmediğinin tespit edilebilmesi bu konuda çeşitli performans ölçümlerinin yapılmasını gerektirmektedir¹⁴⁹.

Kamu kesiminde üretilen mal ve hizmetlere ilişkin her programın mümkün olduğunca bağımsız ve anlamlı bir nihai çıktısının/sonucunun olması ve bunların ölçülmesi gerekmektedir. Ölçümlerde her programa uygun kriterlerin belirlenmesi ve elde edilen sonuçların bu kıstaslarla değerlendirilmesi gerekmektedir. Performans standartları olarak da adlandırılan ölçüm kıstasları, yönetimin ve denetçilerin gerçekleşen/fiili performansın ölçülebildiği ve değerlendirilebildiği referans noktalarıdır. Performans denetimleri kapsamında; verimlilik, etkililik, ekonomiklik ve hizmetin kalitesine yönelik kıstaslar çerçevesinde performans ölçümleri yapılır¹⁵⁰.

Performans ölçütleri geliştirme ilkesi, sayılabilir performans hedefleri doğrultusunda, ölçülebilir performans ölçütleri getirilmesidir. Böylece yönetimin söz konusu hedeflere ilişkin olarak performans konumu belirlenebilmektedir. Kamu performans yönetiminde sayılabilir performans hedefleri belirlemek ne kadar zor ise, performans ölçütleri geliştirmek de o kadar zordur¹⁵¹. Bu anlamda ülkemizde kamuda performans ölçütlerinin belirsizliğine yönelik bir sorun da yaşanmaktadır. Bu ölçüt sorununun başlıca nedeninin kamu hizmetlerinin tanımı ve niteliğinin özel sektördekinden farklı olması performans ölçümünün ise özel sektörden kamuya aktarılan bir kavram olmasından kaynaklanmaktadır. Bunun yanında kamu sektöründe ulaşılması gereken hedefler bakımından da özel sektörden farklılıklar olması ölçüt sorununu tetiklemektedir. Kamu örgütlerinin yapılarındaki ve hizmet süreçlerinde karmaşıklık ve hantallık da kamuda performans ölçütlerinin belirsizliğine bir neden olarak gösterilebilir¹⁵².

Yakın zamana kadar kamu çalışanlarının başarısının “norm düzenine uymak” la sınırlı olarak algılanmaktadır. Bu durumsa kamu görevlilerinin yaptıkları işin gerekliliğini verimliliğini etkinliğini sorgulamak yerine yapılan işin hukuka ve normlara uygunluğunu sağlamakla yetinmelerine yol açmıştır. Oysaki kamu yönetiminin performansı bakımından

¹⁴⁹ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s.29.

¹⁵⁰ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 29.

¹⁵¹ Kamil Ufuk Bilgin, “Kamuda Ölçülebilir Denetime Hazırlık: Performans Yönetimi”, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 65, s. 53.

¹⁵² Eren, a.g.m., s. 4.

hukuka ve normlara uygunluğun yanında kamu yararı ölçütüyle birlikte düşünüldüğünde yapılan işlerin gerçek fayda ve verimliliği ortaya çıkacaktır¹⁵³.

İşletmeler büyüdükçe yani artan bir piyasa payına sahip oldukça, ciro ve kazançları arttıkça başarılı sayılmaktadırlar. Oysaki Kamu idarelerinin başarısını görece belirgin bir şekilde gösterecek ölçülebilir ve doğrudan biçimsel amaçlar bulunmamaktadır. Bu anlamda yurttaşların memnuniyeti arzulanan ölçüt olabilir. Yurttaşlar ve çalışan gruplar çevresinde de beklentilerin oldukça farklı olması muhtemel görünmektedir¹⁵⁴.

Kamu yönetiminin performansının ölçülmesi ve başarısının belirlenmesinde girdi, çıktı, sonuç ve verimlilik ölçeklerinden hangisine başvurulması gerektiği sorunu da yaşanmaktadır. Performans ölçümüyle neyin amaçlandığının belirlenmesiyle performans ölçekleri de değişiklik gösterecektir. Bu nedenle de faaliyetin ya da programın niteliğine göre belirlenen ölçütler kullanmak gerekmektedir. Yani performans denetiminin nitelikleri ve temel özellikleri değişmezken öte yandan kriterler olaydan olaya, kurumdan kuruma ve yapılan faaliyete göre değişmektedir. Belirlenecek tüm ölçütler basitlik, kolay anlaşılabilirlik, güncellik, amaca uygunluk, ihtiyaca cevap verebilirlik, üzerinde uzlaşılabilirlik, esneklik gibi temel bazı özellikler göstermelidir¹⁵⁵.

Performans ölçütlerinin temel özellikleri kolay uygulanabilir, geleceği tahmin için veri üretebilir nitelikte, işlevsel birimleri bütünleştirecek surette ölçülecek şeyi açıkça belirtecek nitelikte olmalıdır. Sürekli gelişme ve ilerlemeyi teşvik edecek bununla birlikte yurttaşın isteklerine de cevap verebilecek amaçların kolayca anlaşılabilirdiği ve gerçekçi ölçütler işlevsel olacaktır. Kamuda maliyetin yanı sıra kaynak ve girdilere de odaklanarak bunların kalitesini de göz önünde bulunduran stratejilere uygun ve stratejik planlarında kolayca uygulanmasını sağlayacak ölçütler gerekmektedir. Bu anlamda performans ölçütleri verimlilik, ekonomiklik ve etkinlikten oluşan kuruluşa yönelik ölçütler ve bunun yanında hukukilik, saydamlık ve hesap verebilirlikten oluşan hedef kitleye de yönelik ölçütler şeklinde iki grupta toplanabilir. Bununla birlikte yasallık ve meşruluk ölçütleri de kamu örgütleri için önemlidir. Performans ölçümü, örgütün kısa ve uzun vadeli hedefleri oluşturduğu stratejik planları da göz önüne alınarak yapılır ve kalite, etkililik, çalışma yaşamının kalitesi, yenilik, müşteri doyumu, şeffaflık, hesap verilebilirlik, sorumluluk gibi değişik performans boyutlarını da içine

¹⁵³ Eren, a.g.m., s. 5.

¹⁵⁴ Eren, a.g.m., s. 5

¹⁵⁵ Veyssel Eren- Ufuk Durna, "Kamu Sektöründe Performansın Anlaşılması ve Geliştirilmesi", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 40, Sayı 1, Mart 2007, s. 116

almaktadır. ¹⁵⁶ Sağlıklı bir performans denetiminin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle kurumun stratejik planlarına uygun amaçların, faaliyet ve hedeflerin ve denetimin konularının da doğru bir şekilde seçilmesi gerekmektedir.

1.4.2. Performans Denetim Konularının Seçimi

Konu seçiminde, performansa ya da iyi yönetime ilişkin risklerin en yüksek ve değer katma potansiyelinin en fazla olduğu alanlara odaklanılmalıdır. En uygun konuların seçilebilmesi, kurumun faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerin gerçekleştiği çevrenin önemli yönlerinin de bilinmesini gerektirir. Bu da temel olarak idarenin;

- Hukuki çerçevesi ve faaliyette bulunduğu ortamı,
- Mevzuatında ve stratejik planında yer alan amaçları, faaliyetleri ve hedefleri,
- Stratejik plan ve performans programında yer alan performans göstergeleri,
- Teşkilat yapısı, işleyişi ve yerleşim düzeni,
- Gelirleri, harcamaları, varlıkları ve kaynakları,
- Sayı ve nitelik bakımından sahip olduğu insan kaynakları,
- Raporlama yükümlülükleri, raporlanmış performansı ve denetim raporları,
- İş planları

hakkında bilgilenmeyi gerektirir¹⁵⁷.

İdare ve her bir biriminin temel fonksiyonları, sahip olduğu kaynakları, yürüttüğü başlıca program, proje ve faaliyetleri içeren ve sürekli güncellenen bir bilgi bankasının oluşturulması, denetimlerin diğer aşamalarında olduğu gibi, konu seçiminde de büyük yarar sağlayacaktır.

Riskli alanların tespitinde kesin göstergeler bulunmamakla birlikte, bazı faktörler riskin varlığına işaret edebilir, örneğin¹⁵⁸;

- Denetlenen birimle ilgili mevzuatta veya stratejik planda ortaya konulan temel amaç ve hedeflere, performans programında yer alan performans göstergeleri içerisinde

¹⁵⁶Eren, a.g.m., ss.4-8.

¹⁵⁷ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 28.

¹⁵⁸ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 29.

ağırlık verilen faaliyetlere ve denetlenen birime yıllık programlarda verilen görevlere aykırılık teşkil edecek mahiyette kaynak tahsisi,

- Bir faaliyete tahsisli mali kaynakların veya bütçe ödeneklerinin miktarlarında yıllar itibariyle önemli değişiklikler olması,
- Önemli tutarda idarecinin takdir yetkisinin yüksek olduğu harcamaların (yıllık harcamaları, temsil ve ağırlama ile seyahat giderleri gibi) bulunması,
- Hizmet kalitesiyle ilgili yakınmaların ya da davaların çok olması,
- İç kontrol sistemlerinin uygun bir şekilde yapılandırılmamış olması,
- Rekabetçi niteliği zayıf ortamda yürütülen faaliyet ve sözleşmelerin bulunması,
- Geleneksel olarak riskli kabul edilen alanların (satın alma, teknoloji, çevre sorunları, sağlık vb.) bulunması,
- Yeni ya da acilen yürütülmesine (özellikle doğal afetler nedeniyle) ihtiyaç duyulan faaliyetlerin veya koşulları değişen alanların var olması,
- Yönetim süreçlerinin karmaşık olması ve yetki-sorumluluk ilişkilerinin belirgin olmaması,
- Daha önce düzenli bir incelemeye konu edilmemiş alanların bulunması,
- Yürütülen projelerde önemli maliyet artışları ya da başarısızlıkların yaşanması.

Bu göstergelere göre belirlenmiş performans denetimi konuları, yine risk odaklı bir yaklaşımla ve önemlilik faktörü de dikkate alınarak öncelik sıralamasına tabi tutulmalıdır. Bu sıralamada aşağıdaki hususlar dikkate alınabilir¹⁵⁹;

- Denetlenen birimin faaliyetlerinin, ilgili mevzuatta veya stratejik planlarda yer alan amaç ve hedeflere uygunluğu ve performans programında belirlenen göstergelerle tutarlılığı,
- Programın/faaliyetin, idarenin amaçları ve ülke menfaatleri açısından taşıdığı önem,
- Malî önemlilik,
- Performans riskleri,
- Denetimin muhtemel etkisi,
- Daha önce denetim yapılmamış olması.

¹⁵⁹Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s.29.

1.4.3. Performans Denetimi Kriterlerinin Belirlenmesi

Denetim kriterleri; sistemlerin ve süreçlerin yeterliliğinin, faaliyetlerin verimliliğinin, etkililiğinin ve ekonomikliğinin kıyasen değerlendirildiği mantıksal ve gerçekçi performans ve kontrol standartlarıdır. Performans denetimlerinde genel geçer denetim kriterleri bulunmamaktadır. Her denetim görevi için, kurumun yapısı, görevleri, amaçları, hedefleri gibi hususlar göz önünde bulundurularak çeşitli göstergeler oluşturulabilir ve denetimler bu çerçevede yürütülür. Denetçi, denetim kriterlerini belirlerken, idare tarafından stratejik plan ve performans programlarında belirlenmiş performans göstergeleri ile performans ölçümünde kullanılan göstergeler olan; girdi, çıktı, sonuç, verimlilik ve kalite kıstaslarını kullanır¹⁶⁰.

Performans denetimi niteliği gereği çok fazla yargı içerebilir. Bu yargıların, idarenin kendine has özellikleri göz önüne alınarak her bir denetim görevi için oluşturulması beklenir. Örneğin; yönetim kalitesi, çalışan elemanların yetenekleri, uygulanan program ve proje türleri, kaynakların yeterliliği, faaliyet ve işlemler üzerindeki kısıtlamaları da kapsayan ilgili hukuki ve idari düzenlemeler, idarenin özellikleri olarak bu değerlendirmede dikkate alınabilir.

Denetim kriterlerinin oluşturulmasında yararlanılabilecek başlıca kaynaklar şunlardır¹⁶¹;

- Denetlenecek birimle ilgili kanuni ve idari düzenlemeler ile kalkınma planı ve yıllık programların ilgili bölümleri,
- Stratejik plan ve performans programındaki performans göstergeleri ile denetlenen birim tarafından geliştirilen diğer performans göstergeleri,
- İyi uygulama örnekleri ile yapılan karşılaştırmalar,
- Mesleki standartlar,
- Daha önceki benzer denetimlerde ya da diğer iç denetim birimleri ve Sayıştay tarafından kullanılmış olan kriterler,
- Benzer faaliyetleri yürüten ya da benzer programları olan kuruluşlar,
- Bilimsel araştırma sonuçları ve bağımsız uzman görüşleri ve ilgili literatür.

Denetim kriterlerinin, denetim çalışması ile cevapları aranacak sorular şeklinde formüle edilmesi uygun bir yöntemdir. Bu soruların belirlenmesi, denetimin planlanması

¹⁶⁰ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 29.

¹⁶¹ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., ss.29-30.

safhasının en önemli kısmıdır. Performans denetimlerinde yaygın olarak kullanılan sorulara aşağıdaki örnekler verilebilir¹⁶²:

- Kaynak tahsis edilen alan ve faaliyetler idarenin amaç ve hedefleriyle ilişkili midir?
- Harcama ile hedeflenen sonuca farklı bir harcama alternatifleriyle daha verimli bir şekilde ulaşılması mümkün müdür?
- Tedarik süreçlerinde yeterli rekabet sağlanmakta mıdır?
- Uygulanan politikalar kamu kaynaklarının ekonomik kullanımını sağlamakta mıdır?
- Sunulan hizmetler kaliteli ve kullanıcı odaklı mıdır?
- Uygulanan program ya da proje amaçlarını karşılamakta mıdır?

Performans denetimlerinde bir ana soru ve bu ana soru ile bağlantılı olarak yedi'den fazla olmayan, tercihen beş ya da daha az sayıdaki temel soruya cevap aranmaya çalışılmalıdır. Bu sınırlandırma, denetçilerin temel sorunlara odaklanmasını sağlayacaktır. Bu bağlamda ana soru, yeterli, uygun ve güvenilir denetim kanıtları temelinde cevabı alınabilen, denetlenen faaliyet, proje ya da programın ekonomik, verimli ve etkili yönetilip yönetilmediğini ölçecek ve denetçinin geliştireceği öneriler yoluyla değer katmasına imkan sağlayacak nitelikte bir soru olmalıdır.

Bu soru, kriterlerin formüle edilmesine ve ihtiyaç duyulan kanıtların tanımlanması, elde edilmesi ve analiz edilmesine imkan verecek şekilde üç ile beş arasında (iki'den az, yedi'den fazla olmamak üzere) alt soruya ayrılmalıdır. Bu soruların her birisi de, aynı şekilde daha alt sorularla ayrıntılandırılabilir.

Denetim soruları “evet” veya “hayır”, ya da “evet fakat...”, “hayır fakat...” şeklinde cevaplanabilir nitelikte olmalıdır. Bu da denetlenmek istenen sorun alanının net bir şekilde tarif edilmesini sağlayacaktır. Alt soruların denetimin amaçları ile bağlantılı olması ve kendi içlerinde mantıksal bir sıra izlemesi de önemlidir.

Örneğin, bir idaredeki tedarik sürecinin performansını denetlemek amacıyla yürütülen bir çalışmada ana soru; “Tedarik süreçleri verimli bir şekilde yönetilmekte midir?” şeklinde olabilir. Buna ilişkin dört alt soru şu şekilde belirlenebilir:

- (1) Satın alma öncesinde ihtiyaç analizleri sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmekte midir?
- (2) Tedarik süreçlerinde rekabet koşulları yeterince sağlanmakta mıdır?

¹⁶² Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 30.

- (3) Satın almalara ilişkin şartname ve sözleşmeler uygun kalitede mal ve hizmet alımını güvence altına alacak nitelikte midir?
- (4) Satın alınan mal ve hizmetlerden amaçlanan faydanın elde edilmesi konusunda ilgili firmanın yükümlülüklerini yerine getirmesini sağlayacak mekanizmalar işletilmekte midir?

Bu soruların da her biri alt sorularla ayrıntılandırılabilir. Örneğin ikinci soruda araştırılması hedeflenen rekabet şartlarının oluşup oluşmadığı hususu, yeterli ölçüde duyuru ya da ilan yapıp yapılmadığı, duyurularda ihale konusunun ve şartlarının şeffaf ve anlaşılır bir şekilde yer alıp almadığı, gerektiğinde yeterli sayıda firmaya davetiye gönderilip gönderilmediği, başvurular hakkında gizlilik ve güvenlik gereklerine riayet edilip edilmediği gibi alt araştırma soruları ile daha detaylı bir şekilde ortaya konulabilir. Yine bu sorular da, ihtiyaç duyulması halinde daha alt sorularla detaylandırılabilir. Bu şekilde gövdesi “ana soru”dan oluşan ve dalları aşağıya doğru genişleyen bir “soru ağacı” oluşturulmuş olur¹⁶³.

1.4.4. İç Kontrolün Değerlendirilmesi

Performans denetimi kapsamında elde edilen sonuçlar çerçevesinde, denetlenen birim veya sürece ilişkin oluşturulan iç kontrollerin etkinliği ve yeterliliği de değerlendirilir. Bu çerçevede, iç kontrollerin kamu idarelerinin ya da bu idarelerin belirli faaliyet, program ya da projelerinin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yönetilmesini sağlamadaki başarısı ortaya konulur¹⁶⁴.

Performans denetiminde Sayıştay tarafından yayınlanan Performans Denetimi Rehberinden de yararlanılabilir.

¹⁶³ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 31.

¹⁶⁴ Kamu İç Denetim Rehberi, a.g.m., s. 31.

2. YEREL YÖNETİMLERDE İÇ DENETİM UYGULAMASI OLARAK PERFORMANS DENETİMİ

2.1. Yerel Yönetimleri Performans Denetimi Yapmaya İten Nedenler

Yeni kamu yönetimi anlayışıyla birlikte dünyada ve Türkiye’de kamu kurumlarının özel sektörden birçok yönetim stratejisini alması gerektiği temel fikri yaygınlık kazanmıştır. Yerel yönetimler bağlamında da vatandaşın sürekli bir şekilde sorumlu ve rekabetçi bir idare talep etmeleri yerel yönetimleri bu anlamda performans ölçümüne iten nedenlerin başında gelmektedir.

Vatandaş ve hükümetler arası perspektiften yerel yönetimlerde performans ölçüm çalışmalarının gerekliliğinin nedenleri şöyle sıralanabilir¹⁶⁵;

- Karar vermek için geri bildirim
- Yerel yönetimin yapabileceği etkinin tanınması
- Verimlilik ve etkinliğe olan ihtiyaç
- Kamuya karşı hesap verebilirlik
- Kamu baskısı ve halkın güveninin artırılması ihtiyacı

Yerel yönetimlerde yapılan performans ölçümleri karar alma sürecinde yöneticiler açısından yönlendirici olacak hangi faaliyetlerin daha verimli, etkili ve ekonomik olduğunu rahatça tespit edebileceklerdir. Böylelikle daha yerinde ve etkili kararlar alabilecekler verimlilik ve etkinlik ihtiyacını karşılayabileceklerdir. Performans ölçümü ve bunun sonucunda açıklanan performans raporlarıyla ise sürecin hesap verebilirlik kısmı tamamlanmış olacak ve halkın yerel yönetimin yaptığı işlere güveni bu şekilde arttırılabilecektir. Bu durum halkın oy tercihini belirlemek ve bir kamu hizmeti sağlayıcısı seçmek açısından da önemlidir.

2000’li yılların başlarından itibaren yerel yönetimler daha önce hiç olmadığı kadar etkin çalışma talebi ile karşı karşıya kalmıştır. Yerel yönetimlerin yaptığı faaliyetlerde performans ölçümü ve performans denetiminin kullanılması yapılan hizmetlerdeki kalitenin arttırılması ve etkinlik ve verimliliğin arttırılması için de gerekli bir ihtiyaçtır. Yapılan performans ölçüm ve denetimleri hizmetlerin tüketiciye yöneltilmesini sağlayacak ve iç ve dış kaynakların da tahsisatını geliştirecektir. Bu anlamda performansa dayalı bütçe kavramı önem

¹⁶⁵ Semih Bilge, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Dışsal Faktörlerin Yerel Yönetimlerin Performansına Etkisi Üzerine Bir Çalışma” Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış doktora tezi, Şubat 2006, s. 60.

kazanmaktadır. Yerel yönetimlerin hizmetlerinde verimlilik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması için bütçelerinin de performansa dayalı olarak düzenlenmesi gereklidir.

Performansa dayalı bütçe; kamu idarelerinin hazırladıkları stratejik planlamalarıyla uyumlu, misyon, vizyon ve amaçları doğrultusunda belirlenen performans kriterlerinin bu bütçe yapısıyla sağlanıp sağlanmadığını kontrol eden bir bütçeleme tekniğidir.¹⁶⁶ Bu konuda yerel yönetimlerin ihtiyacını karşılamak üzere çeşitli yasal düzenlemeler yoluna gidilmiştir. Türkiye’de bu konuda ortaya atılmış en önemli adım ise Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu olmuştur.

2.2. Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümüne Yönelik Dünya Uygulamaları: ABD ve İngiltere Örneği

Yerel yönetimlerin performans ölçümü üzerine çalışan ulusal ve uluslar arası birçok kurum ve kuruluşun yanı sıra, başta ABD ve İngiltere olmak üzere birçok ülke, bu alandaki çalışmalara önem vermiş ve büyük katkılar sağlamıştır. Halen de uygulanmaya ve çalışılmaya devam eden birçok projenin olduğu görülmektedir.

2.2.1. ABD Yerel Yönetimlerinde Performans Ölçüm Çalışmaları

Amerika Birleşik Devletlerinde Hoover Komisyonu Raporu ile ilk kez 1949 yılında performans yönetimi genel bir kavram olarak gündeme gelmiştir¹⁶⁷. Bu anlamda performans değerlendirmesi Amerika’da uzun süreli ve yaygın bir geleneğe sahiptir. Federal hükümet ile eyaletler ve mahalli idarelerin değerlendirme birimleri vardır¹⁶⁸. ABD’de eyalet ve yerel hükümetler, eğitim, acil sağlık hizmetleri, kanunları uygulama, adli yönetim, toplu taşıma, su ve kanalizasyon ve kamu işleri program ve hizmetleri gibi kritik hizmetlerin ana sağlayıcısıdır. ABD de kamu sektöründeki performans ölçümü ise 1960’lara kadar gitmektedir. Bu faaliyetler, 1970’lerde federal, eyalet ve yerel yönetim seviyelerinde hız kazanmıştır. 70’lerden bu tarafa Amerikan başkanları performansı geliştirmek için değişik performans geliştirici programlar başlatmak için bu konu ile ilgilenmişlerdir. Bazı federal kurumlar, performans geliştirme bilincini ve ölçümünü arttırmada büyük rol üstlenmişlerdir. Son olarak, ABD kongresi 1993’de çıkarmış olduğu “Devlet Performansı ve Sonuçları Kanunu” ile bütün federal kurumların performans ölçümünü etkin bir şekilde yerine

¹⁶⁶ Hamza Ateş, - Dilek Çetin , “Kamu’da Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçeleme” , **Çağdaş Kamu Yönetimi II**, der. Muhittin Acar, Hüseyin Özgür, Nobel Yayınları, Ankara, 2004, s. 264.

¹⁶⁷ Hatice Celep, “Kamu Sektöründe Performans Yönetimi ve Ölçümü”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara, 2010, s.52

¹⁶⁸ Yenice, “ Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, a.g.m., s. 130.

getirmelerini amaçlamıştır¹⁶⁹. Yasanın amacı kısaca federal hükümet içinde stratejik planlama ve performans ölçüm sisteminin kurulması olarak ifade edilmiş olup, yasada kamusal ihtiyaçların ve vatandaşlarının taleplerinin yeterli düzeyde karşılanması için kamu kaynaklarının kullanımında etkinliğin sağlanması, israfın önlenmesi, sonuç odaklılık vurgulanmıştır¹⁷⁰. Performans ölçüleri ve göstergelerini geliştirme ihtiyacı, özellikle hükümet hareketlerinin yeniden oluşturulduğu bir dönemde popüler hale gelmiştir.¹⁷¹ ABD’de “Devlet Performansı ve Sonuçları Kanunu” ile her bir eyalet ve buna bağlı kuruluşların;¹⁷²

- Beş yıllık stratejik plan geliştirmeleri,
- Yıllık performans planı geliştirmeleri,
- Gerçekleşen sonuçları ortaya koyan yıllık performans raporları hazırlamaları hükme bağlanmıştır.

ABD’ de federal düzeyde performans ölçümleri GASB (hükümet hesap standartları kurumu) tarafından yürütülürken yerel düzeyde performans ölçüm çabaları ICMA (uluslararası şehir/belde yönetimleri birliği) ve kent enstitüsü tarafından gerçekleştirilmektedir. ABD’de GASB kamu sektöründe performans ölçümü uygulamasını destekleyen temel bir birimdir. 1994 yılında GASB, yerel idareleri kuvvetli bir şekilde teşvik eder bir mahiyette SEA (Hizmet Gayreti ve Başarıların Raporlanması) raporu olarak anılan, idarenin performansını zaman içerisinde kendisi ile veya başka yerel idarelerle karşılaştırmasına imkân veren bir tür standart performans raporu uygulamasını benimsemiştir. Şehir ve belde yönetimlerinin %80’inin performans ölçümü kullandığı ABD’de GASB performans göstergeleri olan girdi göstergeleri, çıktı/işgücü göstergeleri, sonuç/etkinlik göstergeleri, verimlilik göstergeleri ve üretkenlik göstergelerine ek olarak yerel yönetimlerde ve yerel hizmetlerde maliyet, ölçüm, geçerlilik gibi kriterlerinde olması gerektiğinin altını çizmektedir¹⁷³.

Yerel yönetimlerde performans ölçümü konusunda dünya çapında ICMA kabul görmüş bir kuruluştur. ICMA çoğunluğu ABD’de olmak üzere dünya çapında 7600 tane yerel yönetimi bu anlamda temsil etmektedir. 1914 yılında yerel yönetimlerde hesap verebilirliği geliştirmek, yerel yönetimlere profesyonel tavsiyelerde bulunmak ve reform geliştirmelerine

¹⁶⁹ Semih Bilge, “ABD Yerel yönetimlerinde Performans Ölçüm Çalışmaları”, **e- akademi dergisi**, Mayıs 2006, Sayı 51, <http://www.eakademi.org/incele.makaleler/sbilge-1.htm>, 10.12.2009.

¹⁷⁰ Sibel Yılmaz, “ Performans Esaslı Bütçeleme ve Türkiye’deki Pilot Uygulamalar”, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Nisan 2007, s.43.

¹⁷¹ Semih Bilge, “ABD Yerel yönetimlerinde Performans Ölçüm Çalışmaları”, **e- akademi dergisi**, Mayıs 2006, Sayı 51, <http://www.eakademi.org/incele.makaleler/sbilge-1.htm>, 10.12.2009.

¹⁷² Mehmet Akif Köseoğlu, **Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Performans Ölçümü**, DPT, Ankara, 2005, s.21.

¹⁷³ Bilge, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Dışsal Faktörlerin Yerel Yönetimlerin Performansına Etkisi Üzerine Bir Çalışma” a.g.e., s. 114.

yardımcı olmak için kurulmuş mesleki bir organizasyondur.¹⁷⁴ Bu anlamda ICMA'nın yerel yönetimlerde performans ölçümünün geliştirilmesi konusunda büyük katkıları olmuştur. Sunduğu hizmetleri de daha da profesyonel hale getirmek için ICMA 1990'lı yıllarda performans ölçümü konusunun öneminin de artması ile birlikte CPM (center for performans measurement - performans ölçüm merkezi) isimli birimi hayata geçirmiştir. Bu merkez aracılığıyla yerel yönetimlere programlar konusunda bilgi paylaşımı, birimlerin performanslarının kıyaslanması, kaynakların verimli kullanımı ve en iyi yönetim tekniklerinin kullanılması konusu yol gösterici olmuştur.¹⁷⁵

2.2.2. İngiltere Yerel Yönetimlerinde Performans Ölçüm Çalışmaları

İngiltere'de performans yönetimine yönelik ilk düzenlemeler 1982 yılında Mali Yönetim Girişimi (Fiskal Management İnitiation) ile başlamıştır. Bu girişimin özünde idarenin esnekliğini artırması ve performans ölçümleri ile hesap verebilirliğin artırılması yer almaktadır¹⁷⁶. İngiltere'de 1980'li yıllardan sonra kamu hizmetlerin görülmesinde farklı yaklaşımlar uygulanmaya başlanmıştır. Kamu kuruluşlarını taleplere cevap veremeyen, pahalı ve tekeli bürokrasiler haline getiren klasik yönetim anlayışları yerini, serbest piyasa mekanizmasını da kullanmak ve kamu kuruluşlarını küçültme yollarını aramaya yöneltmek suretiyle, daha az harcama yaparak daha hızlı ve daha etkin kamu hizmeti sunulması hedefine odaklanan bir anlayışa bırakmıştır.¹⁷⁷

1980'li yıllardan sonra verimsiz, sorumsuz, pahalı ve bürokratik olarak görülen İngiliz yerel yönetimlerinde, 1990'lı yıllarda yeniden düzenleme çalışmaları hız kazanmıştır.¹⁷⁸ Sürekli kendini yenileyen bir yönetim çerçevesi içerisinde hizmet sunum mekanizmaları da dinamik bir süreç içerisinde değişime uğramıştır. Bu çerçevede Kamu hizmeti yönetimine taşınan “Zorunlu Rekabetçi Piyasa” mekanizması ilk defa İngiltere'de düzenli ve zorunlu olarak uygulanmış ancak daha sonra bu sistemde hizmet kalitesinin düştüğü, etkinliğin sağlanamadığı, hizmet sunumunda bürokrasinin arttığı, çalışanların iş tatminsizliği düzeyinin

¹⁷⁴ Bilge, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Dışsal Faktörlerin Yerel Yönetimlerin Performansına Etkisi Üzerine Bir Çalışma” a.g.e., s. 115.

¹⁷⁵ Bilge, a.g.m., <http://www.eakademi.org/makaleler/sbilge-1.htm>, Aralık 2009.

¹⁷⁶ Ahmet Özen, “Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği”, **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın no: 382, Ankara, 2008, s. 120.

¹⁷⁷ Sefa Çetin, “İngiltere’de En İyi Değer Rejimi ve Denetim Sistemi”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı 68, Ocak- Mart 2008, s. 47.

¹⁷⁸ Birol Ekici, “İngiltere’de Yerel Yönetimlerin Uyguladığı Başarı Ölçüm Sistemi ve Denetimi”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt 13, Sayı 3, Temmuz 2004, s. 37.

yükseldiği ve rekabetin araç değil, amaç haline geldiği görülmüştür. Bu durum yeni arayışları ve farklı yaklaşımların geliştirilmesini kaçınılmaz kılmıştır.¹⁷⁹

İngiltere’de 1992 yılında çıkartılan Yerel Yönetimler Yasası ile daha önce “county” ve “district” şeklinde iki kademeli olarak ayrılmış olan yerel yönetimlerde yerel otoritelerin bireysel ihtiyaçları göz önüne alınarak tek kademeli bir yerel otorite tipi olan “Üniter Otorite Bölgeleri” oluşturulmuştur. Yapılan düzenlemelerle İngiltere’de kamu sektöründe hizmet dağıtımını ve değerlendirilmesinde bakış açısı son yirmi yılda oldukça önemli hale gelmiştir. Kamu sektöründe hesap verebilirliği gösterme anlamında performans gösterge ve ölçülerine büyük önem verilmiştir. Performans göstergeleri önceden belirlenmiş hedefler doğrultusunda verimliliği ve etkinliği seçmede kullanılmıştır.¹⁸⁰ Yerel Yönetimler Yasasının çıkmasıyla “rekabetçi teklif alma sistemi” terk edilmiş ve yerine başarı ölçümünün esas alındığı “En İyi Değer” (best value- EİD) yönetimi sistemi getirilmiştir. Bu sistemde, devletle halk arasındaki ilişkiler yurttaşların beklentileriyle uyumlu hale getirilmiş ve yerel kamu hizmetleri, kullanıcı ihtiyaçları doğrultusunda yeniden şekillenmeye başlanmıştır.¹⁸¹ En İyi Değer Yönetimi, hükümetin 1998 yılında hazırladığı beyaz kitapta (White Paper) “halkla işbirliği içinde modern yerel yönetimler” olarak tanımlanmış, maliyet düşürmeye odaklanmış olan “rekabetçi teklif alma sistemi”nin yerine uygulamaya konulmuştur. Yeni getirilen En İyi Değer Yönetimi sisteminde de rekabet ana unsurlardan biri kalmakla birlikte yönetimler artık geçmişte elde ettikleri başarıları ve gelecekteki belirli bir dönem için belirledikleri performans hedeflerini ayrıntılı bir biçimde belirlemek, değerlendirmek ve yayınlamak durumundadırlar. Yeni yasanın yerel yönetimlere yüklediği diğer bir sorumluluk ise, artık yerel yönetimlerin halka danışması, görevlerini periyodik olarak gözden geçirmesi, performansını ölçmesi ve bağımsız denetçi tarafından denetlenmek üzere performans planını hazırlaması gerekliliği şeklindedir. Yerel yönetimlerin hizmetlerinin denetlenmesi ve başarısız hizmetlere müdahale edilmesi konusunda yetkiyi ise yasa Devlet Bakanlığına vermektedir. Bu süreci denetlemekle görevli olan Denetim Komisyonu İngiltere ve Galler’deki tüm yerel yönetim organlarına denetçi tayin etmektedir. Atanan denetçiler yerel yönetimlerdeki kaynakların verimli kullanılması açısından “Paranın Değeri (value of Money)” ve performans yönlerinden inceleme yapmaktadır.¹⁸² Paranın değeri genel itibariyle o malın ediniminin o mal için harcanan paranın karşılığını

¹⁷⁹ Çetin, a.g.m. s.47.

¹⁸⁰ Bilge, a.g.e. s. 124.

¹⁸¹ Çetin, a.g.m. s.47.

¹⁸² Ekici, a.g.m., s.37.

verip vermediğinin sorgulanmasıdır yani verdiğimiz paranın karşılığını ne kadar alabileceğimizi gösterir¹⁸³.

Kamu hizmetlerinde ekonomiklik, etkililik, etkinlik kurumlarının işletilmesinde denetim sistemine özel bir önem verilmiş; yapılan düzenlemelerle İngiltere Denetim Komisyonu ile birlikte bağımsız denetim kuruluşları da bu alanda yetkili kılınmıştır.¹⁸⁴ Denetim servisi bir dizi yerel hizmetleri denetleyerek bu konularda hizmet sunanların en iyi değeri başardıkları konusunda güvence sağlamaktadır.¹⁸⁵ Böylelikle yeni yönetim sürecinin merkezinde; yerel yönetimlere olan güvenin artırılması, bireylere ve topluluklara vatandaş odaklı hizmetlerin ileri seviyede sağlanması bulunmaktadır.

En İyi Değer Yönetimi sisteminin bir diğer amacı politik ve yönetsel hesap verebilirliğin artırılmasıdır. Hizmetlerini açık standartlar içinde teslim etme görevini üzerine alan yerel otoritelerin, vatandaşlara karşı daha sorumlu olması beklenir ve yerel halk böylelikle alacağı hizmetlerin standartları hakkında daha bilgili olur ve ihtiyaçlarının karşılanması için yerel yönetimlerin daha duyarlı ve sorumlu çalışmasını isteyebilir.¹⁸⁶ Bu anlamda En İyi Değer Yönetiminin temel ilkelerini; sorumluluk, açıklık, sürekli gelişme ve sahiplenme şeklinde sıralanabilir. En İyi Değer yönetimi ile yönetim kavramı çerçevesinde, vatandaş ve müşteri odaklı, stratejik yönetime dayalı sağlam bir mali yönetim hedeflenmektedir. Bu bağlamda performans yönetimi çerçevesinde belirlenen performans planlarına göre sunulan hizmetlerin gözden geçirilmesi, bu hizmetlerin belirlenen performans hedefleri çerçevesinde performans standartlarına göre yerine getirilmesi ve performans göstergeleri uyarınca değerlendirilmesi esas alınmaktadır.¹⁸⁷

1998 yılında hükümetin hazırladığı beyaz kitap, “ 21. Yüzyılın başlangıcında yerel yönetimlerin yeni vizyonu” olarak tanımlanmış, yerel yönetimlerin hizmet sunum şeklinde reform önerisinde bulunmuş ve En İyi Değer Yönetimi kapsamında bir dizi prensip ve ana hatlar çizmiştir. Çıkarılan Yeni Yerel Yönetimler Yasasıyla da Bu reform süreci yasallık kazanmıştır. Bu uygulama çerçevesinde belediyelerde En İyi Değer sürecinin nasıl uygulanacağını gösterilmesi ve tecrübe sağlanması amacıyla 40 adet pilot bölgede uygulama başlatılmıştır.¹⁸⁸

2002 yılına gelindiğinde En İyi Değer yönetimi sisteminde yapılan uygulamalarda görülen eksiklikler İngiltere’de Kapsamlı Performans Denetimi (CPA-Comprehensive

¹⁸³ Celep, a.g.m., s.17.

¹⁸⁴ Çetin, a.g.m., s. 48.

¹⁸⁵ Ekici, a.g.m., s. 37.

¹⁸⁶ Bilge, a.g.e., s. 130.

¹⁸⁷ Ekici, a.g.m. , ss. 41-45.

¹⁸⁸ Ekici, a.g.e. , ss.38-39.

Performance Assesment)programına geçilmesine neden olmuştur. CPA, İngiltere’de ve dünyada kamu sektörü organizasyonlarının performansını ölçme konusunda ortaya atılan son zamanların en büyük hedefli adımıdır. 2001 yılı sonunda yayınlanan beyaz kitap adlı hükümet raporu (white paper) CPA’ yı resmi olarak başlatmıştır. CPA, denetim raporları, En İyi Değer Teftiş raporları ve En İyi Değer performans göstergelerini kullanmak suretiyle bir yerel idarenin tüm performansını ölçmek için kullanılan bir çerçevedir. CPA, yerel yönetimlerin topluma yaptıkları hizmetlerin iyileştirilmesine yardım amaçlıdır.¹⁸⁹

Kapsamlı Performans Denetimi yerel yönetimler hakkında En İyi Değer Yönetimi sistemine göre; daha detaylı performans bilgisi vermektedir, denetlemeler, planlar ve stratejilerin belirlenmesi hakkında kapsamlı raporlar sunar.

İngiltere’de yerel yönetimlerin performans iyileştirilmesinin sürdürülmesi için çalışmalar yapılmaya devam edilmektedir. Kapsamlı Performans Denetimi sistemiyle her yıl yerel yönetimlerin çalışmalarını daha da iyileştirdikleri gözlenmektedir.

3. TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLERİN PERFORMANS DENETİMİNE İLİŞKİN YASAL DAYANAKLAR

3.1. 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda Performans Kavramı¹⁹⁰

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanunu 24.12.2003 tarihinde resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun amaçlanan kalkınma planları ve programlarda yer alan politika ve hedefler doğrultusunda kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesi ve kullanılmasını sağlamaktır. Bununla birlikte hesap verebilirliği ve malî saydamlığı sağlamak üzere, kamu malî yönetiminin yapısını ve işleyişini, kamu bütçelerinin hazırlanmasını, uygulanmasını, tüm malî işlemlerin muhasebeleştirilmesini, raporlanmasını ve malî kontrolü düzenlemektir.

Yürürlüğe giren bu kanunun kapsamında; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerden oluşan genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin mali yönetim ve kontrolü yer almaktadır. Mahalli idareler kapsamına ise; yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idarelerini almaktadır.

¹⁸⁹ Bilge, a.g.e. , s. 132.

¹⁹⁰ 5018 Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003.

5018 sayılı KMYK kanununun 9. Maddesinde “ Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme” başlığı altında, Kamu idarelerine; düzenledikleri kalkınma planları, programlar, ilgili mevzuat ve benimsedikleri temel ilkeler çerçevesinde, geleceğe ilişkin misyon ve vizyonlarını oluşturmaları, stratejik amaçlar ve ölçülebilir hedefler saptamaları zorunluluğu getirilmiştir. Kamu İdarelerinin belirlenen bu hedefler doğrultusunda performanslarını önceden belirlenmiş olan göstergeler doğrultusunda ölçmek ve bu sürecin izleme ve değerlendirmesini yapmak amacıyla katılımcı yöntemlerle stratejik plan hazırlamaları ilgili maddede zorunlu kılınmıştır.

5018 sayılı kanununun 9. Maddesi hükmünde; 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 zorundadırlar.

Stratejik plan hazırlanması, stratejik planların kalkınma planı ve programlarla ilişkilendirilmesine yönelik usul ve esasların belirlenmesi konusunda Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı yetkili kılınmıştır. Bu maddeye ek olarak 24.07.2008 tarihinde getirilen ek fıkra ile Kamu idarelerine, yürütecekleri faaliyet ve projeler ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlamaları zorunluluğu getirilmiştir.

9. madde hükmünde; Kamu idareleri bütçelerini, stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu ve performans esasına dayalı olarak hazırlarlar. Kamu idarelerinin bütçelerinin stratejik planlarda belirlenen performans göstergelerine uygunluğu ve idarelerin bu çerçevede yürütecekleri faaliyetler ile performans esaslı bütçelemeye ilişkin diğer hususları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve ilgili kamu idaresi tarafından birlikte tespit edilecek olan performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir şeklindeki ifadeyle performans denetiminin ölçütlerinin düzenlenmesi hakkında bilgiye yer verilmiştir.

11. madde’de Üst yöneticilerin sorumlulukları düzenlenmiştir. Bu anlamda il özel idarelerinde vali ve belediye idarelerinde belediye başkanının üst yönetici statüsünde olduğu belirtilmiştir. Bu maddeyle belediye idaresinde üst yönetici konumunda olan belediye başkanının sorumlulukları aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;

- İdarelerinin stratejik planlarının ve bütçelerinin kalkınma planına, yıllık programlara, kurumun stratejik plan ve performans hedefleri ile hizmet gereklerine uygun olarak hazırlanması ve uygulanması,

- Sorumlulukları altındaki kaynakların etkili, ekonomik ve verimli şekilde elde edilmesi ve kullanımının sağlanması,

- Kayıp ve kötüye kullanımının önlenmesi,

- Malî yönetim ve kontrol sisteminin işleyişinin gözetilmesi, izlenmesi ve bu Kanunda belirtilen görev ve sorumlulukların yerine getirilmesi.

Mahallî idarelerde Belediye Başkanı meclislerine karşı bu konularda sorumlu tutulmuştur. Belediye Başkanı bu sorumluluğunun gerekleri harcama yetkilileri, mali hizmetler birimi ve iç denetçiler aracılığıyla yerine getirecektir.

Kanunun 41. Maddesinde üst yöneticilere bütçeyle ödenek tahsis edilen harcama yetkilileriyle birlikte, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, her yıl faaliyet raporu hazırlama zorunluluğu getirilmiştir. Üst yönetici, harcama yetkilileri tarafından hazırlanan birim faaliyet raporlarını esas alarak, idaresinin faaliyet sonuçlarını gösteren idare faaliyet raporunu düzenleyerek kamuoyuna açıklar.

Bu madde hükmünde; Mahallî İdarelerce hazırlanan idare faaliyet raporlarının birer örneği Sayıştay ve İçişleri Bakanlığına gönderilir. İçişleri Bakanlığı, bu raporları esas alarak kendi değerlendirmelerini de içeren mahallî idareler genel faaliyet raporunu hazırlar ve kamuoyuna açıklar. Raporun birer örneği Sayıştay'a ve Maliye Bakanlığına gönderilir. Sayıştay Mahalli İdareler Genel Faaliyet raporunu Türkiye Büyük Millet Meclisine sunar.

Kanunda belirtilen şekliyle İdare faaliyet raporu, ilgili idare hakkındaki genel bilgileri içermektedir. Bununla birlikte; İdare faaliyet raporları, kullanılan kaynakları, bütçe hedef ve gerçekleştirmeleri ile meydana gelen sapmaların nedenlerini, malî bilgileri; stratejik plan ve performans programı uyarınca yürütülen faaliyetleri ve performans bilgilerini içerecek şekilde düzenlenir.

5018 sayılı Kanun'un 60. Maddesi'nde Kamu İdarelerinde Mali Hizmetler Birimi tarafından yürütülecek görevler sıralanmıştır. Bu madde hükmünde İdare Faaliyet

Raporlarının hazırlanılması konusunda Mali Hizmetler Birimi görevlendirilmiştir. İdarenin stratejik plan ve performans programının hazırlanmasını koordine etmek ve sonuçlarının konsolide edilmesi çalışmalarını yürütmek, izleyen iki yılın bütçe tahminlerini de içeren idare bütçesini, stratejik plan ve yıllık performans programına uygun olarak hazırlamak ve idare faaliyetlerinin bunlara uygunluğunu izlemek ve değerlendirmek görevleri de Mali Hizmetler Biriminin görevleri arasındadır.

5018 sayılı KMYK kanununun 63. maddesi ise İç Denetime yer vermektedir. Bu maddede; “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” şeklinde ifade edilmiştir.

64. Maddede ise iç denetimi gerçekleştirecek olan iç denetçilerin görevlerine yer verilmiştir. Bu anlamda iç denetçilerin performansa yönelik görevlerinin de bulunduğu görülmektedir. Bu madde hükmünde iç denetçi; İdarenin harcamalarının, malî işlemlere ilişkin karar ve tasarruflarının, amaç ve politikalara, kalkınma planına, programlara, stratejik planlara ve performans programlarına uygunluğunu denetlemek ve değerlendirmek ile görevlendirilmiştir. İç denetçi bu görevlerini, İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun şekilde yerine getirir.

İç denetçi, görevinde bağımsızdır ve iç denetçiye asli görevi dışında hiçbir görev verilemez ve yaptırılamaz.

İç denetçiler, raporlarını doğrudan üst yöneticiye sunar. Bu raporlar üst yönetici tarafından değerlendirmek suretiyle gereği için ilgili birimler ile malî hizmetler birimine verilir. İç denetim raporları ile bunlar üzerine yapılan işlemler, üst yönetici tarafından en geç iki ay içinde İç Denetim Koordinasyon Kuruluna gönderilir.

3.2. 5393 Sayılı Belediye Kanununda Performans Kavramı¹⁹¹

5393 sayılı Belediye Kanunu 13.07.2005 tarihinde yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Belediyenin kuruluşunu, organlarını, yönetimini, görev ve yetki ve sorumlulukları ile çalışma usul ve esaslarını düzenleyen bu kanun belediyeleri kapsamaktadır. Bu kanun hükmünde Belediye; Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisini ifade etmektedir.

5393 sayılı belediye kanununun 18. Maddesinde belediye başkanının göreve yetkileri tanımlanmıştır. 18. Maddenin ilk fıkrasında belediye başkanı; stratejik plân ile yatırım ve çalışma programlarını, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini görüşmek ve kabul etmekle yetkili kılınmıştır.

18. maddeye bağlı olarak 5393 sayılı kanununun 38. Maddesinde belediye başkanının görevleri; “belediyeyi stratejik plâna uygun olarak yönetmek, belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini hazırlamak ve uygulamak, izlemek ve değerlendirmek, bunlarla ilgili raporları meclise sunmak “şeklinde sıralanmıştır. Bu maddeye hükmünde belediyelerde performans ölçütlerinin hazırlanması, performans yönetiminin uygulanması ve sürecinin izlenmesi görevlerinin üst yönetici olarak belediye başkanına ait olduğu söylenebilir.

5393 sayılı kanununun 41. Maddesinde ise stratejik plan ve performans programı başlığı altında belediye başkanına mahalli idareler seçiminin gerçekleşmesinden itibaren altı ay içerisinde kalkınma planı ve programıyla ve varsa stratejik plan ve ilgili olduğu yılbaşından önce de yıllık performans programını hazırlayıp belediye meclisine sunma zorunluluğu getirilmiştir.

Stratejik plân, varsa üniversiteler ve meslek odaları ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşleri alınarak hazırlanır ve belediye meclisi tarafından kabul edildikten sonra yürürlüğe girer. Nüfusu 50.000'in altında olan belediyelerde stratejik plân yapılması zorunlu değildir.

Stratejik plân ve performans programı bütçenin hazırlanmasına esas teşkil eder ve belediye meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edilir.

¹⁹¹ 5393 Sayılı Belediye Kanunu, 13.07.2005.

Kanunun 54. Maddesinde “Denetimin Amacı” başlığı altında belediyelerin denetimine yer verilmiştir. Bu madde hükmünde belediyelerin denetimi; “ faaliyet ve işlemlerde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve belediye teşkilâtının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek” amacıyla yapılmaktadır. Bu amaçla birlikte belediyelerde; hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, belediye başkanı tarafından belirlenen performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek zorunluluğu getirilmiştir. Yapılan analizleri karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek ve elde edilen sonuçları rapor hâline getirerek ilgililere duyurmak zorunlu kılınmıştır.

55. maddede belediyelerde denetimin kapsamı ve denetim türlerine değinilerek denetimin kapsamı; iş ve işlemlerin hukuka uygunluk, mali denetim ve performans denetimi şeklinde belirlenmiştir. Bu anlamda belediyelerde yapılacak üç denetimden söz edilebileceği söylenebilir. Bunlar hukuka uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimidir. Bu maddeye göre belediyelerin iç ve dış denetimi 5018 sayılı KMYK kanununa göre yapılmalıdır şeklinde belirtilmiştir.

Kanunun 56. Maddesi Belediye başkanına 5018 sayılı KMYK kanununda da belirtildiği üzere; stratejik plân ve performans programına göre yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini ve belediye borçlarının durumunu açıklayan faaliyet raporunu hazırlama zorunluluğu getirmiştir. Buna göre belediye başkanı tarafından hazırlanacak Faaliyet Raporunda, bağlı kuruluş ve işletmeler ile belediye ortaklıklarına ilişkin söz konusu bilgi ve değerlendirmelere de yer verilir.

3.3. 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununda Performans Kavramı¹⁹²

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu büyükşehir belediyesi yönetiminin hukukî statüsünü düzenlemek, hizmetlerin plânlı, programlı, etkin, verimli ve uyum içinde yürütülmesini sağlamak amacıyla 10.07.2004 tarihinde çıkartılmıştır. Bu kanun büyükşehir belediyesi ile büyükşehir belediyesi sınırları içindeki belediyeleri kapsamaktadır. Bu kanun hükmünde Büyükşehir belediyesi; en az üç ilçe veya ilk kademe belediyesini kapsayan, bu belediyeler arasında koordinasyonu sağlayan; kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları

¹⁹² 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu, 23.07.2004..

yerine getiren, yetkileri kullanan; idarî ve malî özerkliğe sahip ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisini oluşturmaktadır.

5216 sayılı bu kanunun 18. maddesinde Büyükşehir Belediye Başkanı'nın görev ve yetkileri sıralanmıştır. Bu madde hükmünde Büyükşehir Belediye Başkanı; belediyeyi stratejik plâna uygun olarak yönetmek, belediye idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi hazırlamak ve uygulamak, belediye faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini belirlemek, izlemek ve değerlendirmek, bunlarla ilgili raporları meclise sunmakla görevli kılınmıştır. Bu madde hükmünde personelin performans ölçütlerini belirleyip, performans yönetimini izlemek ve değerlendirmek ve bununla ilgili raporları meclise göndererek süreci sonuçlandırmak yetkisi üst yönetici olan Büyükşehir Belediye Başkanına verilmiştir.

3.4. 5302 Sayılı İl Özel İdareleri Kanununda Performans Denetimi¹⁹³

5302 sayılı İl Özel İdareleri Kanunu il özel idaresinin kuruluşunu, organlarını, yönetimini, görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usul ve esaslarını düzenlemek amacıyla 04.03.2005 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun İl Özel İdaresini kapsamaktadır. Bu kanun hükmünde il özel idaresi; İl halkının mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisini oluşturmaktadır.

5302 sayılı bu kanunun 10. Maddesinde il özel idaresinin karar organı olan il genel meclisine; stratejik plân ile yatırım ve çalışma programlarını, il özel idaresi faaliyetlerini ve personelinin performans ölçütlerini görüşmek ve karara bağlamak yetkisi verilmiştir. Bu madde hükmünde il özel idarelerinde de performansa dayalı bir yönetimin söz konusu olduğu görülmektedir. Stratejik planlar ve yıllık çalışma programları il encümeni tarafından da incelenip il genel meclisine görüş bildirimi yapılmaktadır.

İl özel idaresinin başı ve tüzel kişiliğinin temsilcisi olan valinin görev ve yetkileri de 5302 sayılı kanunun 30. Maddesinde düzenlenerek burada da performans yönetimiyle ilgili hususlara yer verilmiştir. Bu madde hükmünde Vali; İl özel idaresini stratejik plâna uygun olarak yönetmek, il özel idaresinin kurumsal stratejilerini oluşturmak, bu stratejilere uygun olarak bütçeyi, il özel idaresi faaliyetlerinin ve personelinin performans ölçütlerini hazırlamak

¹⁹³ 5302 Sayılı İl Özel İdareleri Kanunu, 04.03.2005.

ve uygulamak, izlemek ve değerlendirmek, bunlarla ilgili raporları meclise sunmakla yetkili kılınmıştır. Bu madde hükmünde performans yönetimin takip etmek ve ölçütlerini belirleyip personelin bu ölçütler doğrultusunda çalışmalarını izlemek görevi yine bir üst düzey yetkili olan Valilere zorunlu kılınmıştır.

Kanunun 31. Maddesinde ise “stratejik plan ve performans planı” başlığı altında Vali, mahalli idareler genel seçimlerinden itibaren altı ay içinde; kalkınma plan ve programları ile varsa bölge planına uygun olarak stratejik plan ve ilgili olduğu yılbaşından önce de yıllık performans plânı hazırlayıp il genel meclisine sunmakla görevlendirilmiştir.

Stratejik plan, varsa üniversiteler ve meslek odaları ile konuyla ilgili sivil toplum örgütlerinin görüşleri alınarak hazırlanır ve il genel meclisinde kabul edildikten sonra yürürlüğe girer.

Stratejik plan ve performans planı bütçenin hazırlanmasına esas teşkil eder ve il genel meclisinde bütçeden önce görüşülerek kabul edilir.

5302 sayılı kanunun dördüncü kısmında il özel idarelerinin denetimi başlığı altında 37. Maddesinde denetimin amacı düzenlenmiştir. Bu madde hükmünde İl özel idarelerinin denetimi; faaliyet ve işlemlerinde hataların önlenmesine yardımcı olmak, çalışanların ve il özel idaresi teşkilâtının gelişmesine, yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı duruma gelmesine rehberlik etmek amacıyla yapılmaktadır. Bu amaçla yerine getirilen hizmetlerin süreç ve sonuçlarını mevzuata, önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere, performans ölçütlerine ve kalite standartlarına göre tarafsız olarak analiz etmek, karşılaştırmak ve ölçmek; kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, elde edilen sonuçları rapor hâline getirerek ilgililere duyurmak şeklinde il özel idaresinde denetim gerçekleştirilmektedir. 38. Madde hükmünde ise denetimin kapsam ve türlerine yer verilmiştir. İl özel idarelerinde de belediye idarelerinde olduğu gibi iç ve dış denetim kanunla zorunlu kılınmakta olup denetim kapsamı ise yine hukuka uygunluk denetimi, mali denetim ve performans denetimi şeklinde 5302 sayılı kanunla belirlenmiştir. İç ve dış denetim 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır.

Kanunun 39. Maddesinde 5018 sayılı KMYK kanunun 41. Maddesinde de belirtildiği gibi vali; stratejik plân ve performans hedeflerine göre yürütülen faaliyetleri, belirlenmiş

performans ölçütlerine göre hedef ve gerçekleşme durumu ile meydana gelen sapmaların nedenlerini açıklayan faaliyet raporunu hazırlar.

Faaliyet raporu mart ayı toplantısında vali veya genel sekreter tarafından meclise sunulur. Raporun bir örneği İçişleri Bakanlığına gönderilir ve kamuoyuna da açıklanır. Denetimin yapılması ve faaliyet raporunun hazırlanması hususunda bu Kanunda hüküm bulunmayan durumlarda 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile diğer kanunların ilgili hükümleri uygulanır.

4. İÇİŞLERİ BAKANLIĞI “BELEDİYELER PERFORMANS ÖLÇÜM PROJESİ” (BEPER) UYGULAMASI

İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü belediyelerin performansını izleyebilmek amacıyla bir performans ölçüm sistemi kurmak ve belediyeler arasında karşılaştırmalar yapmak amacıyla Ağustos 2002’de belediyeler bünyesinde “Belediyeler Performans Ölçüm Projesi”ni başlatmıştır.¹⁹⁴ Bu projeye amaçlanan belediyelerin performans ölçümlerini yapmak ve aralarında bir kıyaslama yapmak için bir performans ölçüm sistemi geliştirmektir. Böylelikle belediyelerin şeffaf, etkin, katılımcı ve çağdaş özelliklere kavuşturulması amaçlanmaktadır.¹⁹⁵ Proje kapsamında performans göstergeleri belirlenmiş, belediye hizmetlerine yönelik olarak hazırlanan üçyüz’den fazla soruya cevap verilmiş ve alınan cevaplar değerlendirilmiştir.¹⁹⁶ Bu projeye dünya bankası ile yapılan bir anlaşma çerçevesinde 350.000 dolar tutarında hibe kredisi elde edilerek başlanmıştır. Proje içinde uluslararası, yerel ve yazılım danışmanları görev almışlardır. Bu proje kapsamında bakanlığın seçmiş olduğu yedi pilot belediye ve nüfusu 100.000’in üzerindeki 129 belediye ile çalışılmıştır. Bu anlamda BEPER projesi Türkiye nüfusunun %42’sini, belediye nüfusunun ise %54’ünü içerisine almaktadır. Projeden yararlanan 30 milyon kişi bulunmaktadır.¹⁹⁷ Bu anlamda yapılan performans ölçüm işini kurumsallaştırmak amacıyla Bakanlık Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü bünyesinde bir “Proje Uygulama Birimi” (PUB) kurulmuştur.¹⁹⁸

¹⁹⁴ Esin Oral Nangır, “Mahalli İdarelerde Performans Ölçümü”, **Bütçe Dünyası Dergisi**, Cilt 2, Sayı 25, Bahar 2007, s. 120

¹⁹⁵ Alaaddin Aktay, **Dünya Gazetesi**, 24.09.2004, <http://www.dunyagazetesi.com.tr/haberArsiv.asp?id=190574>, Ocak 2010.

¹⁹⁶ Nangır, a.g.m., s. 120.

¹⁹⁷ Mustafa Tamer, “Belediyelerde Performans Yönetimi II”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, Sayı 12, Cilt 10, Aralık 2005, s. 37.

¹⁹⁸ Serpil Ağcakaya, “Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Benzer Tip Belediyelerde Mali Performans Uygulamaları” **Sosyoekonomi Dergisi**, Ocak-Haziran 2009, s.37, <http://www.sosyoekonomi.hacettepe.edu.tr/090102.pdf>, Aralık 2009.

BEPER Projesiyle belediyelerin sundukları mal ve hizmetlerin kalitesini arttırmak, etkin ve verimli hizmet anlayışını yerleştirmek, karar vericilere ve vatandaşlara objektif verilere dayanarak değerlendirme yapma olanağı sağlamak amaçlanmaktadır. Bununla birlikte proje; demokratik katılım ve şeffaflığı sağlamaya, hesap sorma/ verme mekanizmalarını güçlendirmek için belediyelerin büyüklük, gelişme gibi özellikleri açısından sınıflandırılarak ulusal performans göstergelerini tespit etmeye de yarayacaktır. Tespit edilen ulusal performans göstergeleriyle performans hedeflerinin belirlenmesine de yardımcı olacaktır. Belirlenen ölçütlerle hizmet kalitesini sonuç merkezli olarak ölçüp, değerlendirip, belediyeler arasında böylelikle karşılaştırmalar yapma olanağını da sunması amaçlanmıştır.¹⁹⁹

BEPER projesine göre performans ölçümü bir bireyin ya da grubun veya bir kurumun amaçladığı işi ne kadar gerçekleştirebildiğinin nicelik ve nitelik olarak ifadesidir. Performans yönetimi, belirli amaç ve hedefler doğrultusunda, performans ölçütlerinin belirlenmesi, bilgi toplanması ve bu bilgilerin performans ölçütlerine göre değerlendirilmesi, performansın iyileştirilmesine yönelik önlemlerin belirlenmesi ve izlenmesidir. Performansın ölçülebilmesi için verilen hizmet sonuçlarının sayısal olarak değerlendirilebilmesi ve temel alınan performans göstergelerine göre bu hizmetin göreceli olarak yerinin saptanması gerekmektedir.

BEPER Projesi kapsamında Belediyelerden elde edilen 2001, 2002 ve 2003 verileriyle bir performans ölçüm sistemi kurulmuş ve pilot belediyelerle ilgili bir performans değerlendirilmesi yapılmıştır.²⁰⁰ Proje kapsamında belediyelerin hizmetlerini kapsayan 300 üzerinde soruya cevap aranarak performans kriterleri tespit edilmiş ve değerlendirilmesi yapılmıştır. Belediyelerden elde edilen verilerden Büyükşehir Belediyesi için 63 adet, diğer belediyeler ile Büyükşehir İlçe ve İlk kademe Belediyeleri için 70 adet performans göstergesi geliştirilmiştir. Bunlara ek olarak da ayrıca beş adet “Anahtar Başarı Göstergesi” geliştirilmiştir. Bunlar; Sunulan hizmetlerin büyüklüğü, kalitesi, maliyeti, yönetsel yetkinlik ve çevre koruma ile ilgilidir. Belirlenen performans göstergeleri ise üç temel konu itibariyle sınıflandırılmıştır. Bu konular; hizmet göstergeleri, altyapı göstergeleri ve mali göstergelerdir.²⁰¹ Hizmet Göstergeleri; su şebekesine bağlı nüfus, su kalitesi, kişi başına günlük su tüketimi, imar, itfaiye zabıta hizmetleri gibi göstergeleri göstermektedir. Mali göstergeler ise; bütçe/kişi, kesin hesap/kişi, bütçe gerçekleşmesi, iç gelir yaratma kapasitesi gibi göstergeleri

¹⁹⁹ Aktay, a.g.m., <http://www.dunyagazetesi.com.tr/haberArsiv.asp?id=190574>, Ocak 2010.

²⁰⁰ Tamer, a.g.m., s. 40.

²⁰¹ Semih Bilge, “Belediyelerde Performans Ölçüm Projesi (BEPER), **E- Akademi**, S. 59, Ocak

2007, [http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=BELED%DDYELERDE%20PERFORMANS%20%D6L%C7%DCM%DC%20\(BEPER\)%20PROJES%DD&kimlik=1222407885&url=makaleler/sbilge-3.htm](http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=BELED%DDYELERDE%20PERFORMANS%20%D6L%C7%DCM%DC%20(BEPER)%20PROJES%DD&kimlik=1222407885&url=makaleler/sbilge-3.htm), (Ocak 2010).

ıçermektedir. Alt yapı göstergeleri de; nüfus/hektar, yol/kişi, kamuya açık yeşil alan/kişi, su kayıpları oranı gibi göstergeleri göstermektedir.²⁰²

BEPER kapsamındaki belediyelere ait gösterge verileri incelendiğinde, birçoğunun istatistikî olarak anlamlı olmadığı görülmüştür. Birçok gösterge kaleminde belediyelerin birçoğunun hiç bilgi vermediği görülürken, bazı göstergelerinde uç, aykırı değerlerin bulunduğu tespit edilmiştir. Örneğin su kalitesi verisinde, tüm belediyeler sularını maksimum kalite olan %100 ile belirtmişlerdir. Kişi başına su tüketimi ortalama 169 litre iken bu değer İzmit Büyükşehir belediyesi için 757 litre çıkmıştır. Erzurum'da yüzde 5'lerde olması muhtemel doğal gaz kullanım oranı, BEPER' de yüzde 100 görünmektedir. Örnekleri daha da çoğaltmak elbette mümkündür. Veri giriş sistemindeki problemlere bağlı olan bu aykırı sonuçlar, projeye olan güveni azaltmakta ve projenin kamuoyu tarafından yanlış değerlendirilmesine yol açmaktadır. Proje hakkında olumsuz gibi değerlendirmelere yol açan bu eksiklik ve aykırılıklarında bir an önce giderilmesi gerekmektedir.²⁰³

BEPER projesi kapsamında değerlendirilen belediyelerin veri elde etme ile ilgili problemlerinin de varlığı tespit edilmiştir.²⁰⁴

- Muhasebe ve bütçe gibi yasal olarak onaylanması gereken belge ve bilgilere sağlıklı cevaplar gelmekle beraber, veri girişlerinde zaman zaman basamak hataları yapılmaktadır.
- Belediyeler borçları konusunda bilgi vermekte isteksiz davranmaktadırlar.
- Özellikle Büyükşehir Belediyelerinde, birkaç birimin ortaklaşa cevap vermesi gereken sorulara genellikle hatalı bilgi vermekte veya bilgi alınamamaktadır.
- Belediyelerde maliyeti ölçen bir muhasebe sistemi olmadığı için özellikle sosyal ve kültürel hizmetlerin maliyetleri bilinmemektedir.
- Kamu taşımacılığı ve katı atık yönetiminin, bağlı şirketler veya özel firmalarla yürütüldüğu yerlerde veriler genellikle eksik veya yetersizdir.
- Belediye şirketleri ve iştirakleri konusunda çok güç bilgi alınabilmiş veya tanımlanan yapıya uymayan bilgiler verilmiştir.

²⁰² Tamer, a.g.m., ss. 40-41.

²⁰³ Bilge, a.g.m., [http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=BELED%DDYELERDE%20PERFORMANS%20%D6L%C7%DCM%DC%20\(BEPER\)%20PROJES%DD&kimlik=1222407885&url=makaleler/sbilge-3.htm](http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=BELED%DDYELERDE%20PERFORMANS%20%D6L%C7%DCM%DC%20(BEPER)%20PROJES%DD&kimlik=1222407885&url=makaleler/sbilge-3.htm), Ocak 2010.

²⁰⁴ Bilge, a.g.e., s.164.

- Hangi birimin, hangi aracı, hangi iş için kullandığı açık değildir. Bu nedenle araç kullanım maliyeti ve verimliliği ölçülememektedir.

BEPER projesi, kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması çalışmalarının temel unsurlarından biri olan performans dayalı yönetim anlayışının öncü projelerinden birisi olarak değerlendirilebilir. Ancak, proje faaliyetlerinin yürütülebilmesi ve belediyelerin performans ölçüm sisteminin yerleşebilmesi için belediyelerde performansın tüm yönleri ile ele alınmasının sağlanmasına ve performans yönetim kültürünün yerleştirilmesine ihtiyaç vardır.²⁰⁵

BEPER projesi, kendiliğinden başlayan ve yapılan yasal düzenlemelerin gereklerini tam olarak karşılayamayan bir projedir. Kendi alanında örnek bir proje olmakla birlikte yapılan yasal düzenlemelerin hükümleri tam olarak yerine getirilmediği ve yürütülmediği için eksik ve yetersiz kaldığı görülmektedir. Ayrıca projenin şuan itibarıyla dinamik değil durağan bir karakter taşıdığı ve projeye ilgili düzenlemelere erişilemediği için kendini geliştirmesi zorunludur.

²⁰⁵ Bilge, a.g.e., s. 185.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AMPİRİK ARAŞTIRMA: BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ YÖNETİCİLERİNİN PERFORMANS DENETİMİ ALGILAMASI

1. ARAŞTIRMANIN TANIMI

Kamu yönetiminde yeniden yapılanma sürecine giren ülkemizde 2003 yılında yürürlüğe giren ve 2006 yılında kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanmaya başlanan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde iç denetim ve performans esaslı bütçelemeye dayalı performans denetimi çalışmaları başlatılmıştır.

Kanun kapsamına merkezi yönetim kuruluşlarının yanı sıra mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumları da girmektedir. Bu kanuna göre nüfusu 50.000'in üzerindeki yerel yönetimlerde öncelikle stratejik planlar hazırlanıp sonrasında bu planlara dayalı performans programı düzenlenecek ve performans programına göre yapılan faaliyetler ortaya konularak faaliyet raporlarıyla raporlanacak böylelikle belirlenen amaç ve hedeflere performansın uygunluğu ölçülecektir.

Çalışmanın ilk bölümünde yerel yönetimlerde bir iç denetim uygulaması olarak performans denetimine yer verilmiştir. Performans denetimine ilişkin yasal dayanaklar ve ülkemizde bu konuda yürütülen esaslı ilk proje olan BEPER projesine yer verilmiştir. İkinci bölümde ise İç Denetimin kamuda kavramsal açılımına yer verilmiş, tarihsel gelişimi ve süreçleri üzerinde durulmuştur. Ülkemizde Avrupa Birliğine uyumlaştırma sürecinde iç denetime verilen yer ve önem konu alınmıştır. Tüm incelemeler ışığında performans denetiminin ülkemiz kamu yönetiminde hesap verebilirlik ve şeffaflığın sağlanması açısından uygun bir denetim olduğu ve yasal mevzuat olarak da desteklendiği sonucuna varılmıştır.

Bu doğrultuda incelenmesi gereken konu olarak bu araçların uygulamada ne şekilde karşılaştığı, kamunun konuya yaklaşımı ve uygulama esnasında çıkan zorlukların uyum sürecinin ne şekilde olduğudur. Bu amaçla Bursa Büyükşehir Belediyesi örneği değerlendirilerek bir iç denetim uygulaması olarak performans denetiminin kamu kurumları tarafından nasıl algılandığı olumlu ve olumsuz yönleri ve uygulama süreci analiz edilmeye çalışılmıştır.

Araştırma, bu çalışma için geliştirilen özel bir anket formu ile Bursa Büyükşehir Belediyesi'nde yapılan saha araştırması sonuçlarına dayanmaktadır.

2. ARAŞTIRMANIN UYGULANMASI

2.1. Araştırmada Kullanılan Ölçüm Araçları

Yerel yönetimlerde iç denetim ve bir iç denetim uygulaması olarak performans denetimi konusunda yaklaşımı ve mevcut durumu değerlendirmek amacıyla öncelikle Bursa Büyükşehir Belediyesi daire başkanları, şube müdürleri ve şeflerine yönelik "Performans programlama ve performans Yönetimi Yönetici Anketi" hazırlanmıştır. Anket soruları hazırlanırken öncelikle Büyükşehir Belediyesi Strateji Geliştirme Şube Müdürlüğü ile konuyla ilgili görüşme yapılmış ve bu görüşme sonucunda sorular belirlenmiştir.

Sorular belirlenirken Belediye yöneticilerinin performans denetimine yaklaşımları, performans denetiminin uyarlanmasında karşılaşılan sorun ve sıkıntılar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Ankette yer alan ilk beş soru Belediye yöneticilerinin yaş, cinsiyet, eğitim durumu, meslek ve doğum yeri gibi demografik bilgilerine yer verilmiştir.

Altıncı, yedinci ve sekizinci sorular performans denetiminin yöneticiler tarafından algılanışının ölçmek amaçlı kullanılmıştır. Performans denetiminin kamu yönetimi için uygun bir uygulama olup olmadığı, kurum, çalışanlar ve hizmet verilen vatandaşlar için faydalı bir çalışma olup olmadığı konusundaki yönetici görüşlerinin alınması amacıyla hazırlanmıştır.

Dokuzuncu ve onuncu sorular performans denetiminin klasik denetimle karşılaştırılması bağlamında yöneticilerin performans denetimine yönelik yaklaşımlarını ölçmek amaçlı hazırlanmıştır.

Onbir, oniki ve onüçüncü sorular performans denetiminin kamu yönetimleri açısından hesap verebilirlik, bütçe ve stratejik plan uyumluluğu, etkinlik verimlilik ve ekonomiklik gibi temel ilkeleri doğrultusunda kamu hizmetlerine yansımalarının yöneticiler tarafından değerlendirilmesi amaçlı hazırlanmıştır.

On dört, on beş ve on altıncı sorular Belediye'de yönetici ve personelin performans programlama ve denetimine yönelik bilgi, mevzuat yeterliliği, personel eğitimi ve performans programlama konusunda istekliliğini ölçmek ve değerlendirmek amaçlı hazırlanmıştır.

Onyedi ve onsekiz, ondokuz ve yirminci sorular belediye’de yönetici ve personelin performans denetimine, bu denetimin işlevselliğine olan güveni inancını tespit edebilmek, performans göstergelerinin yerindeliğini değerlendirmek amaçlı hazırlanmıştır.

Yirmi birinci sorudan yirmi beşinci soruya kadar, performans programları ile stratejik planlar arasındaki uyumluluğun ilişkinin kurulup kurulmadığı ölçmek, performans programı ve stratejik planların belediyedeki yöneticiler tarafından algılanışını saptamak amaçlı sağlanmıştır.

Yirmisekiz ve yirmidokuzuncu sorular performans ölçümü ve performans değerlendirmesinin kurum içinde edindiği yeri ölçmek amaçlı düzenlenmiştir.

Son soruda katılımcıların 5018 sayılı kamu yönetimi ve kontrol kanununun ve iç denetimi ile ilgili bilgi düzeyi ölçülmek istenmiştir. Anket formuna ayrıca yöneticilerin belirtmek istedikleri diğer görüşleri de almak amacıyla açık uçlu bir soruda eklenmiştir.

2.2. Araştırmanın Örnekleme

Bursa Büyükşehir Belediyesi organizasyon şemasında 17 daire başkanlığı, bu daire başkanlıkları nezdinde çalışan 53 müdürlük bulunmaktadır. Daire başkanları, şube müdürleri ve şefleriyle yapılan ve toplam 80 katılımcıdan oluşan bu çalışmada 13 daire başkanı, 44 şube müdürü, 21 tane de şube müdürlüğü şefi ve 2 adet iç denetçi ile anket çalışması birebir görüşme yapılarak cevaplandırılmış ve yöneticilerin bu konudaki görüşlerine de birebir mülakat tekniğiyle yer verilmiştir.

3. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

3.1. Örnekleme İlişkin Bulgular

Performans programlama ve performans denetimi yönetici anketinde daha önce de belirtildiği üzere yöneticilerin yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, meslek ve doğum yeri gibi demografik özelliklerini belirlemeye yönelik ilk beş sorudan sonra performans programlama ve denetimine yönelik 25 ifade yer almaktadır. Aşağıda öncelikle yöneticilerden oluşan örnekleme ilişkin demografik bilgilere yer verilmiş, sonrada yönetici anketi sonucunda ankette yer alan her ifadeye ilişkin bulgulara yer verilmiş, sırasıyla açıklanmıştır.

Tablo 2. Araştırma Kapsamında Görüş alınan Yöneticilerin Yaş Dağılımı

Yaş Grupları	Frekans	Yüzde (%)
18-30	3	4
31-40	25	31
41-50	45	56
51-60	7	8
Toplam	80	100

Tablo 3. Araştırma Kapsamında Görüşü Alınan Yöneticilerin Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet Grupları	Frekans	Yüzde (%)
Kadın	31	39
Erkek	49	61
Toplam	80	100

Tablo 4. Araştırma Kapsamında Görüşü Alınan Yöneticilerin Eğitim Durumu

Eğitim Durumu	Frekans	Yüzde (%)
Lise	4	5
Lisans	70	88
Yüksek Lisans	6	7
Toplam	80	100

Tablo 5. Araştırma Kapsamında Görüşü Alınan Yöneticilerin Mesleki Statüsü Dağılımı

Meslek Statüsü	Frekans	Yüzde (%)
Yönetici	6	7
İdari İşler	15	19
Memur	11	14
Mühendislik	25	31
Şube Şefi	20	25
Tekniker	3	2
Toplam	80	100

Tablo 6. Araştırma Kapsamında Görüşü Alınan Yöneticilerin Doğum Yeri

Doğum Yeri	Frekans	Yüzde (%)
Marmara	37	46
Ege	1	1
Karadeniz	15	19
Doğu Anadolu	11	14
İç Anadolu	7	9
Güneydoğu Anadolu	2	3
Yurtdışı	7	8
Toplam	100	100

3.2. Yöneticilerin Performans Programlama ve Performans Denetimine İlişkin Yaklaşım ve Algıları

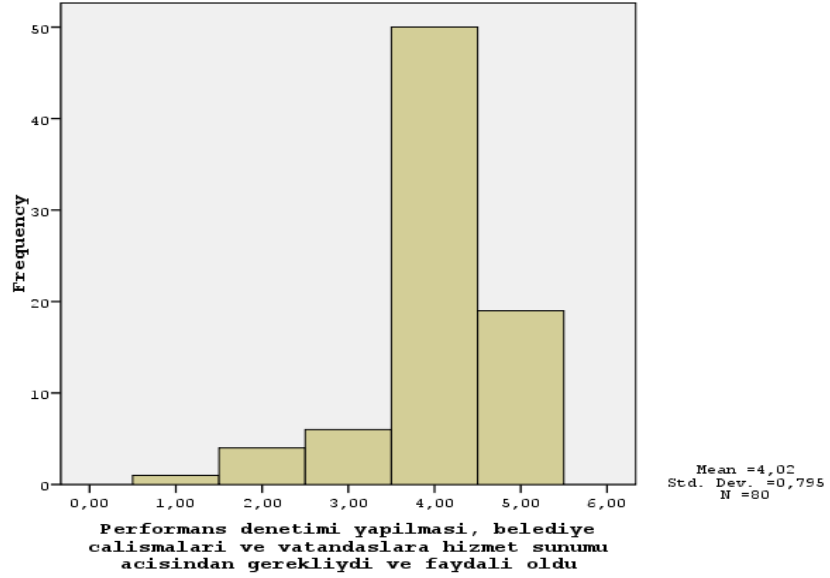
Araştırma kapsamında görüşü alınan Bursa Büyükşehir Belediyesi yöneticilerine performans programlama ve performans denetimi konusunda yöneltilen yirmibeş adet ifade kullanılarak toplanan veriler aşağıda özetlenmiştir.

1. “Performans denetimi yapılması, belediye çalışmaları ve vatandaşlara hizmet sunumu açısından gerekliydi ve faydalı oldu” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,3	1,3	1,3
Katılmıyorum	4	5,0	5,0	6,3
Kararsızım	6	7,5	7,5	13,8
Katılıyorum	50	62,5	62,5	76,3
Kesinlikle katılıyorum	19	23,8	23,8	100,0
Toplam	80	100,0	100,0	

Grafik 1’ de görüldüğü üzere yöneticilerin %87’si performans denetiminin belediye çalışmaları ve vatandaşlara hizmet sunumu açısından gerekli ve faydalı olduğu görüşündedir. Ortalamanın oldukça üzerinde olan bu rakam performans denetiminin yöneticiler tarafından olumlu algılandığını ve faydalı bulunduğunu göstermektedir. Yöneticilerin bu bakış açısı performans denetiminin gelecekteki uygulamalarının da geliştirilerek kurum kültürü içerisinde benimsenmesi verimliliğinin artırılması açısından önem arz etmektedir.

Grafik 1. Performans Denetiminin, Belediye Çalışmaları ve Hizmet Sunumu Açısından Gerekliliği

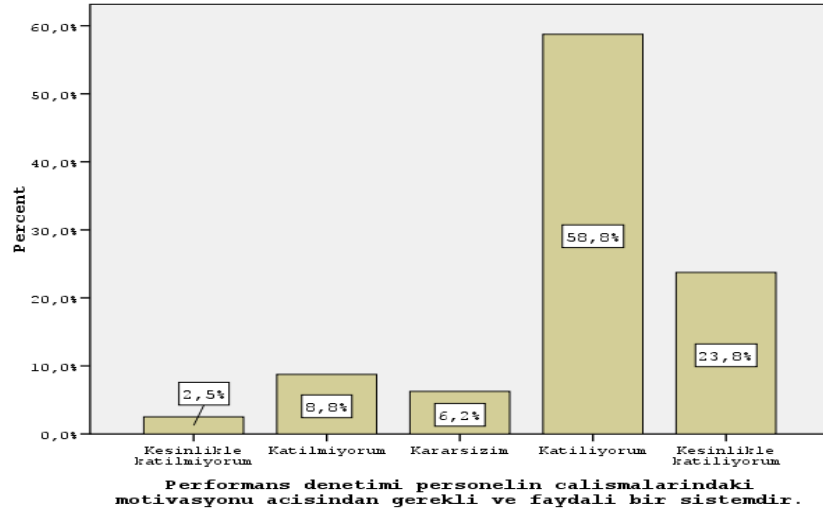


2. “Performans Denetimi Personelin Çalışmalarındaki Motivasyonu Açısından Gerekli ve Faydalı Bir Sistemdir” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	7	8,8	8,8	11,3
Kararsızım	5	6,3	6,3	17,5
Katılıyorum	47	58,8	58,8	76,3
Kesinlikle katılıyorum	19	23,8	23,8	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 2’de görüldüğü gibi ankete katılan yöneticilerin % 82’si performans denetiminin personelin çalışmalarındaki motivasyonu açısından gerekli ve faydalı bir sistem olduğu kanısındadır. Bununla birlikte % 14’lük bir kesim ise kararsızım, katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüşünü bildirmiştir. Bu tabloda performans denetiminin başta yöneticiler olmak üzere kurum çalışanları arasında büyük oranda benimsendiği ve birimlerin çalışmalarını olumlu yönde etkilediği görülmektedir.

Grafik 2. Performans Denetiminin Personelin Çalışmalarındaki Motivasyonu Açısından Gerekliliği



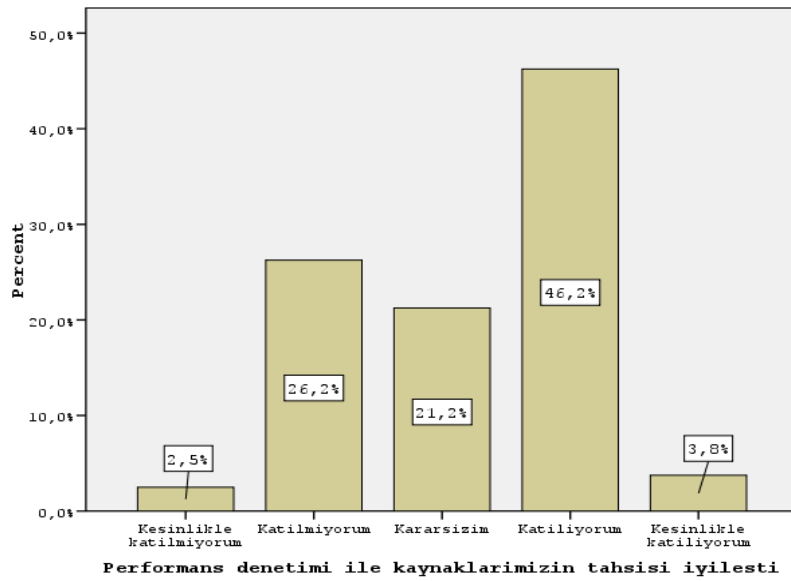
3. “Performans denetimi ile kaynaklarımızın tahsisi iyileşti” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	21	26,3	26,3	28,8
Kararsızım	17	21,3	21,3	50,0
Katılıyorum	37	46,3	46,3	96,3
Kesinlikle katılıyorum	3	3,8	3,8	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 3’de görüldüğü üzere yöneticilerin %50’si performans denetiminin kaynakların tahsisini iyileştirici bir sistem olduğunu düşünmektedir. Bununla birlikte %21.3 kararsızım, %26.3 katılmıyorum ve diğer % 2.5’luk kesim ise kesinlikle katılmıyorum görüşündedir. Performans denetiminin amaçlarını kısaca kurumsal amaçlara maliyet- etkin yöntemle ulaşılması, hizmetlerin daha iyi kalitede sunulması, yönetim ve organizasyon süreçlerinin geliştirilmesi ve kaynak kullanımında tasarruf sağlanarak kaynakların tahsisini iyileştirmek, daha etkili, ekonomik ve verimli kullanımını sağlamak olduğu şeklinde özetleyebiliriz. Bu amaçtan yola çıkılarak “performans denetimi kaynaklarımızın tahsisini arttırmıştır” şeklindeki

bu soru yöneticilere yöneltilmiştir. Bu soruya yöneticiler tarafından verilen cevaplarda performans denetiminin henüz kurum içerisinde yeni bir oluşum olması nedeniyle tam anlamıyla amacına yönelik kullanılmadığını ve benimsenmediği görülmektedir. Bununla birlikte özellikle kurum içerisinde performans denetiminin kaynakların tahsisini iyileştireceğine dair bir inancın da henüz tam anlamıyla yerleşmediği de görülmektedir. Buradan yola çıkarak yöneticilerin performans denetiminin kaynakların tahsisini iyileştirmek açısından tam anlamıyla amacına ulaşamadığı görüşünde olduğu söylenebilir.

Grafik 3. Performans Denetiminin Kaynakların Tahsisine Etkisi

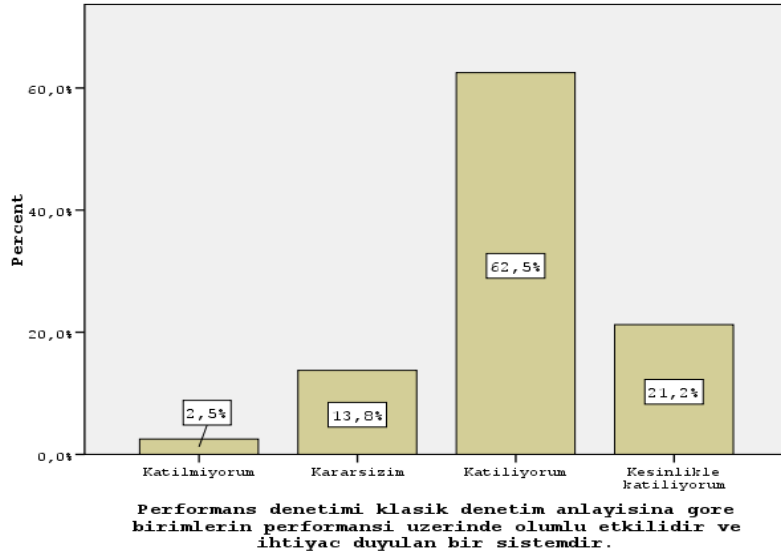


4. “ Performans denetimi klasik denetim anlayışına göre birimlerin performansı üzerinde olumlu etkilidir ve ihtiyaç duyulan bir sistemdir” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Katılmıyorum	2	2,5	2,5	2,5
Kararsızım	11	13,8	13,8	16,3
Katılıyorum	50	62,5	62,5	78,8
Kesinlikle katılıyorum	17	21,3	21,3	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 4’de yöneticilere performans denetimi klasik denetimle birimlerin performansı üzerindeki olumlu etkileri açısından karşılaştırılması amacıyla yöneltilen bu soruda yöneticilerin %84 ‘lük büyük bir oranı olumlu bir cevap vermiştir. Bu soruda performans denetiminin klasik denetime göre daha olumlu sonuçları olan, özellikle birimlerin performansı üzerinde olumlu etkili ihtiyaç duyulan bir sistem olduğu görüşü ortaya konulmaktadır.

Grafik 4. Performans Denetiminin Klasik Denetim Anlayışına Göre Birimlerin Performansı Üzerindeki Etkisi



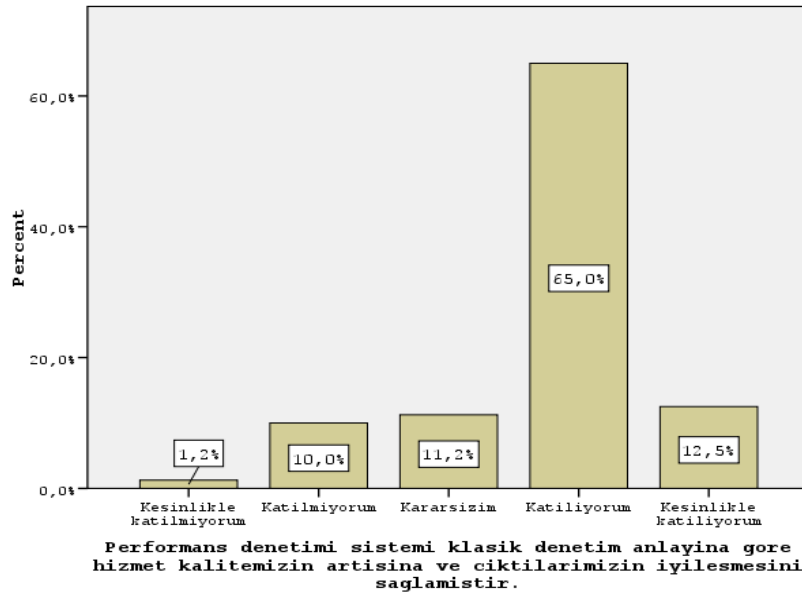
5. “ Performans denetimi sistemi klasik denetim anlayışına göre hizmet kalitemizin artışı ve çıktılarımızın iyileşmesini sağlamıştır” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,3	1,3	1,3
Katılmıyorum	8	10,0	10,0	11,3
Kararsızım	9	11,3	11,3	22,5
Katılıyorum	52	65,0	65,0	87,5
Kesinlikle katılıyorum	10	12,5	12,5	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 5’de performans denetiminin daha önce de belirttiğimiz amaçlarından olan hizmet kalitesini arttırma ve çıktılarının iyileşmesini sağlama yönündeki amaca ulaşmış olmadığı yönündeki görüşleri almak üzere klasik denetimle karşılaştırılması istenmiştir.

Yöneticilerin % 77.5'i bu konuda olumlu görüş bildirmiş ve performans denetiminin klasik denetim anlayışına göre olumlu olduğunu öne sürmüştür. Diğer %22.5'lik kesimi ise kararsız olduğunu ve katılmadığını belirtmiştir. Bu cevaplar performans denetiminin kurum tarafından hizmet kalitesinin artışı ve çıktıların iyileşmesi açısından olumlu karşılanmakla birlikte sonuçlarının tam anlamıyla alınamamış olması nedeniyle de kararsızlıklara da yol açtığını göstermektedir.

Grafik 5. Performans Denetiminin Klasik Denetim Anlayışına Göre Hizmet Kalitesinin Artışı Üzerindeki Etkisi

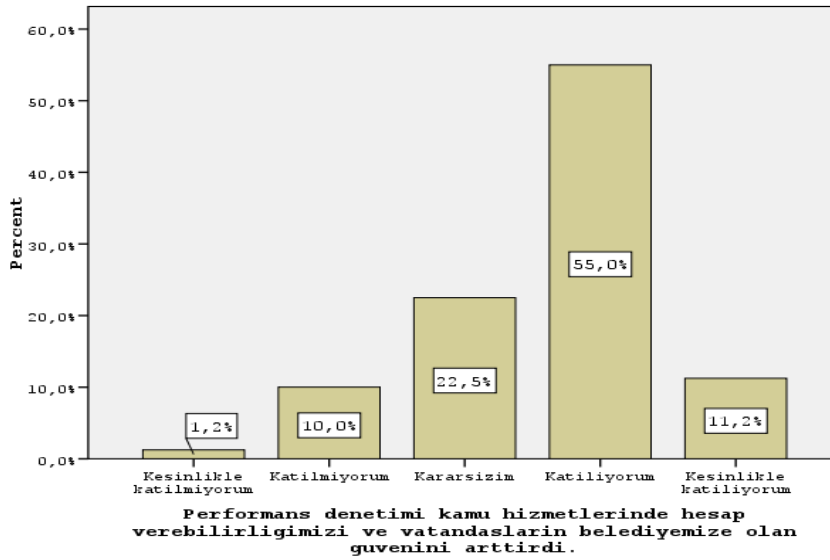


6. “ Performans denetimi kamu hizmetlerinde hesap verebilirliğimizi ve vatandaşların belediyemize olan güvenini arttırdı” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,3	1,3	1,3
Katılmıyorum	8	10,0	10,0	11,3
Kararsızım	18	22,5	22,5	33,8
Katılıyorum	44	55,0	55,0	88,8
Kesinlikle katılıyorum	9	11,3	11,3	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 6’da yöneticilerin % 66’sının yöneltilen soruya olumlu cevap verirken % 34’lük kesimin ise performans denetiminin kamu hizmetlerinde hesap verebilirlik ve vatandaşların kamuya olan güvenini arttırmasına yönelik olumsuz cevap verdiği görülmektedir. Verilen cevaplardan performans denetiminin kamu hizmetlerinde hesap verebilirliği arttırmak ve vatandaşların kuruma olan güvenini arttırmak amacının gerçekleşmekle birlikte tam anlamıyla henüz sonuçlarına ulaşılmadığı sonucuna varılabilir.

Grafik 6. Performans Denetiminin Kamu Hizmetlerinde Hesap Verebilirliğe Etkisi



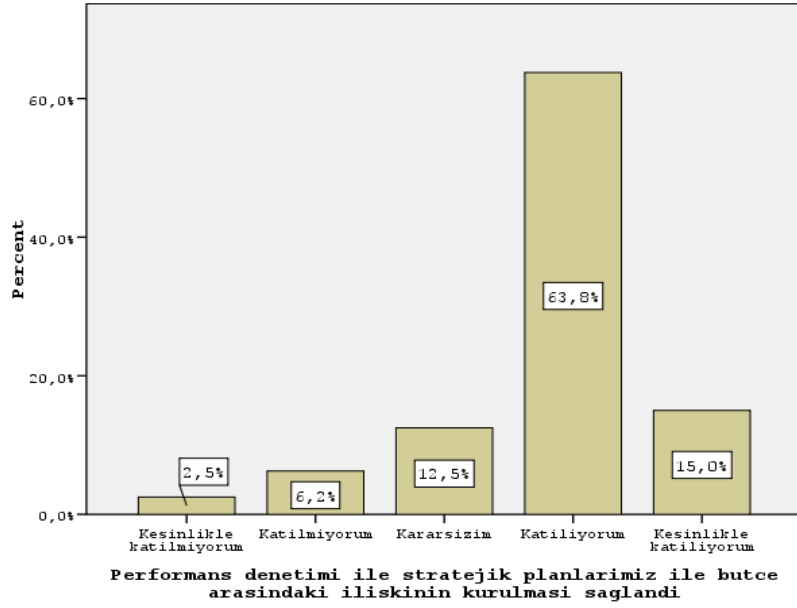
7. “ Performans denetimi ile stratejik planlarımız ile bütçe arasındaki ilişkinin kurulması sağlandı” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	5	6,3	6,3	8,8
Kararsızım	10	12,5	12,5	21,3
Katılıyorum	51	63,8	63,8	85,0
Kesinlikle katılıyorum	12	15,0	15,0	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 7’ de belirtildiği gibi yöneticilerin %79’u “performans denetimi ile stratejik planlarımız ile bütçe arasındaki ilişkinin kurulması sağlandı” ifadesine olumlu görüş bildirmiştir. %12.5’i kararsız, % 8.5’u ise olumsuz görüş bildirmiştir. Performans denetiminin

ilk aşaması stratejik planların oluşturulmasıdır. Stratejik planlar belirlendikten sonra bu planlara uygun bütçe hazırlanır ve bu planlar çerçevesinde kurum bütçesi kullanılır. Performans denetimi ise bütçenin stratejik planlara uygun kullanılıp kullanılmadığını denetleme sürecidir. Bu anlamda yöneticilerden alınan görüşlere göre performans denetiminin olumlu karşılandığı öne sürülebilir.

Grafik 7. Performans Denetiminin Stratejik Planlar ile Bütçe Arasındaki İlişkiyi Sağlaması



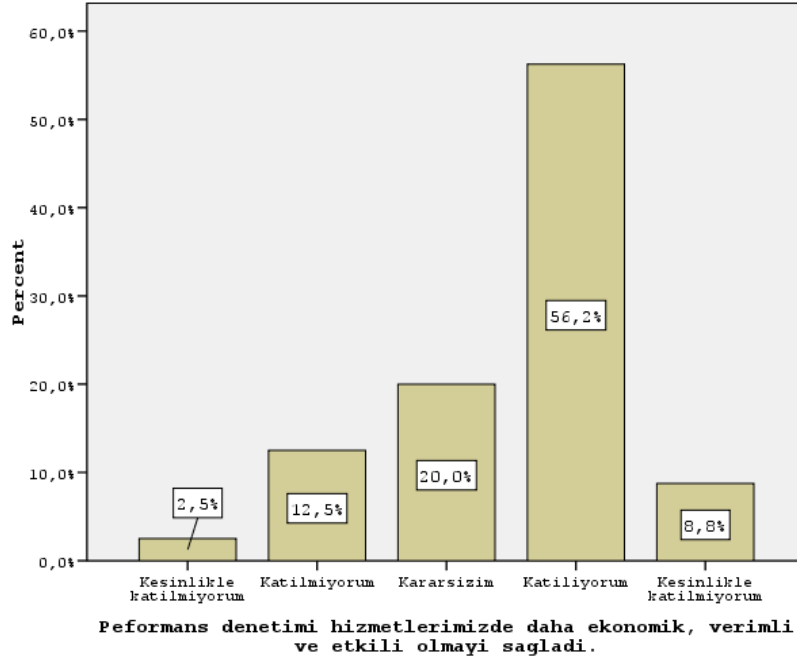
8. “ Performans denetimi hizmetlerimizde daha ekonomik, verimli ve etkili olmayı sağladı” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	10	12,5	12,5	15,0
Kararsızım	16	20,0	20,0	35,0
Katılıyorum	45	56,3	56,3	91,3
Kesinlikle katılıyorum	7	8,8	8,8	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 8’ de yöneticilerin % 65’inin “performans denetimi hizmetlerimizde daha ekonomik, verimli ve etkili olmayı sağladı” şeklindeki ifadeye olumlu görüş bildirdiği görülmektedir. Bununla birlikte % 20’si kararsız, % 15’i ise olumsuz ifade kullanmıştır. Performans denetiminin başlıca unsurları hizmetlerin daha ekonomik, daha verimli ve daha

etkili sunulmasını sağlamaktır. Verimlilik, etkililik, ekonomiklik denilen bu unsurlar kamu idarelerinin amaçlarına ulaşmasını sağlayan temel unsurlardır. Verilen cevaplar ise kurum içinde performans denetimi çalışmalarına daha da ağırlık verilmesi gerektiğini göstermektedir.

Grafik 8. Performans Denetimi Unsurlarının (Ekonomiklik, Verimlilik, Etkililik) Hizmetler Üzerinde Etkisi



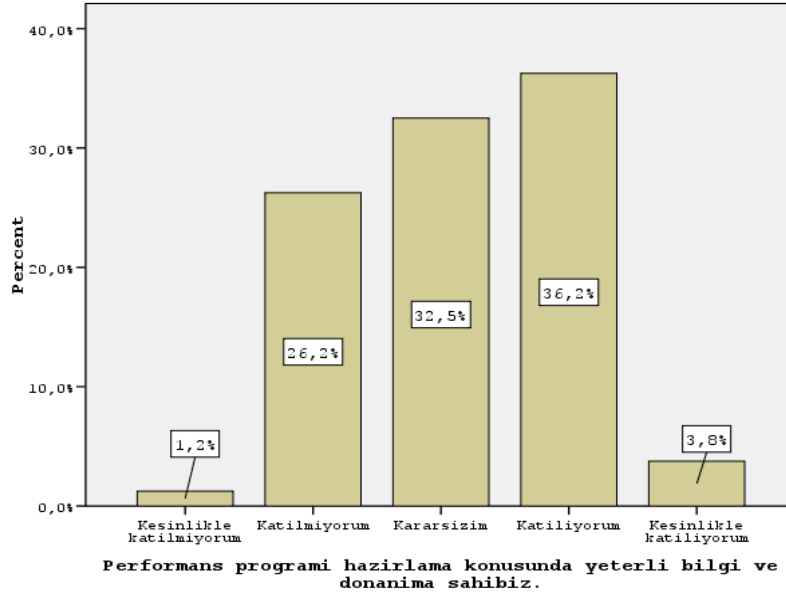
9. “Performans programı hazırlama konusunda yeterli bilgi ve donanımına sahibiz” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,3	1,3	1,3
Katılmıyorum	21	26,3	26,3	27,5
Kararsızım	26	32,5	32,5	60,0
Katılıyorum	29	36,3	36,3	96,3
Kesinlikle katılıyorum	3	3,8	3,8	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Yöneticilerin % 40’ı “performans programı hazırlama konusunda yeterli bilgi ve donanımına sahibiz” ifadesine olumlu cevap vermiştir. % 32.5 yönetici kararsız, % 37.5 yönetici ise olumsuz görüş bildirmiştir. Bu anlamda kurum içerisinde performans denetimine yönelik bilgi ve donanımı sağlamak amaçlı eğitimlerin gerekliliği vurgulanabilir. Performans

denetimi anlamında kurumun insan kaynakları kapasitesi ve yeterliliği gelişime açık bir alan olarak değerlendirilebilir.

Grafik 9. Performans Programı Hazırlama Konusunda Gerekli Bilgi ve Donanım Düzeyi



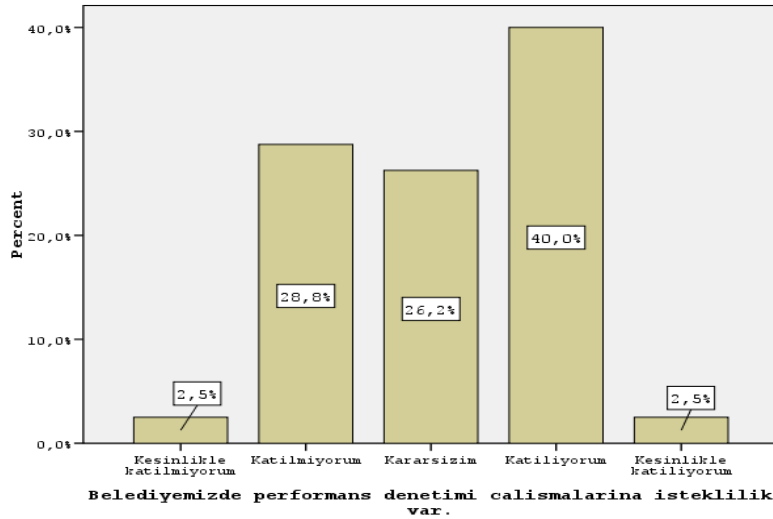
10. “Belediyemizde performans denetimi çalışmalarına isteklilik var” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	23	28,8	28,8	31,3
Kararsızım	21	26,3	26,3	57,5
Katılıyorum	32	40,0	40,0	97,5
Kesinlikle katılıyorum	2	2,5	2,5	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 10’da “belediyemizde performans denetimi çalışmalarına isteklilik var” şeklindeki ifadeye yöneticilerin % 42.5’u olumlu görüş bildirirken, % 26’sı kararsız, % 31.5’u ise olumsuz görüş bildirmiştir. Bu tabloda performans denetimi çalışmalarının kurum çalışanları tarafından benimsenmediği, bu çalışmaların çalışanların üzerinde bir iş yükü olarak

algılandığı sonucuna varılabilir. 14. Sorudan alınan yanıtlar birlikte değerlendirildiğinde aynı zamanda kurum çalışanlarının bu konuda yeterli bilgi ve donanıma da sahip olmaması nedeniyle de performans denetimi çalışmalarına olan istekliliğin azaldığı söylenebilir. performans denetimi çalışmalarının başarılı olması olumlu sonuçlar vermesi arzu edilen verimlilik, etkililik ve ekonomikliğin sağlanması ancak motive olmuş, istekli, inanan kişilerin çabalarıyla mümkün olabilecektir. Aksi takdirde yasal bir zorunluluk olarak yapılan, iş yükü getiren ve kurumda belli kişilere yüklenen bir iş yükü olarak yürütülen bir prosedür olarak kalacaktır. Bu konuda kurum içerisinde gerekli eğitimlerle çalışanların bu sisteme motivasyonunun sağlanması gerektiği söylenebilir.

Grafik 10. Kurum İçinde Performans Denetimi Çalışmalarına Olan İsteklilik

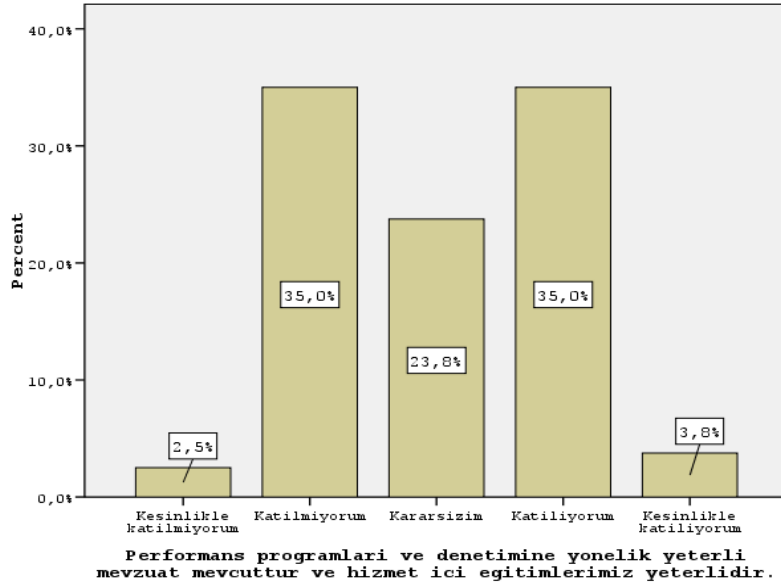


11. “Performans programları ve denetimine yönelik yeterli mevzuat mevcuttur ve hizmet içi eğitimlerimiz yeterlidir” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	28	35,0	35,0	37,5
Kararsızım	19	23,8	23,8	61,3
Katılıyorum	28	35,0	35,0	96,3
Kesinlikle katılıyorum	3	3,8	3,8	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 11’de yöneticilerin % 39’u olumsuz ifade bildirmiş, %24’ü kararsız, diğer % 37’si ise olumsuz ifade bildirmiştir. Buradan yola çıkarak performans programları ve performans denetimine yönelik mevzuatın yetersiz olduğu kanaatinin kurumda yaygın olduğu ve mevcut mevzuata yönelik hizmet içi eğitimlerin ise yetersiz kaldığı sonucuna varılabilir. Bu ifade de alınan cevaplar 14. Ve 15. Sorulara verilen cevaplarla paralel yönde olmuştur. Bu anlamda kurum içerisinde yetersizlik olduğu ve gelişime açık olduğu söylenebilir.

Grafik 11. Performans Programlarına ve Denetimine Yönelik Mevzuat ve Hizmet İçi Eğitimlerin Yeterliliği

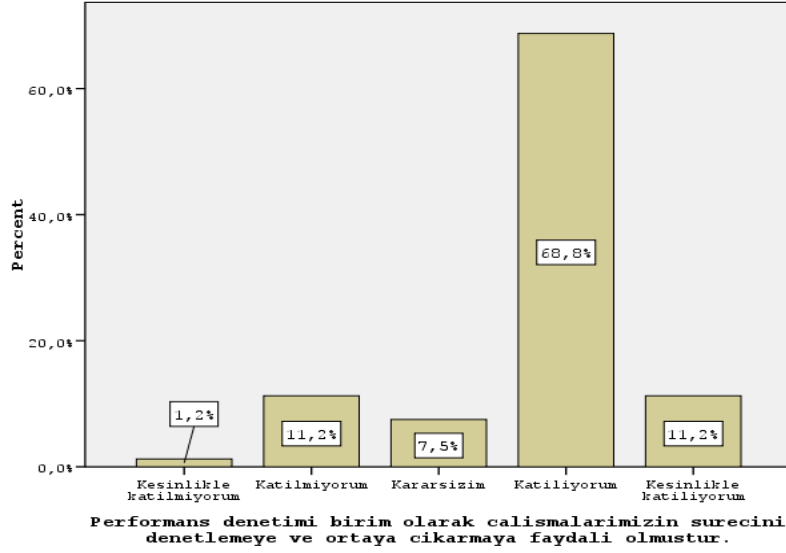


12. “Performans denetimi birim olarak çalışmalarımızın sürecini denetlemeye ve ortaya çıkarmaya faydalı olmuştur” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,3	1,3	1,3
Katılmıyorum	9	11,3	11,3	12,5
Kararsızım	6	7,5	7,5	20,0
Katılıyorum	55	68,8	68,8	88,8
Kesinlikle katılıyorum	9	11,3	11,3	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 12’de yöneticilerin % 80’i “performans denetimi birim olarak çalışmalarımızın sürecini denetlemeye ve ortaya çıkarmaya faydalı olmuştur” ifadesine olumlu görüş bildirmiştir. % 7.5’luk kesim kararsız, diğer % 12.5’luk kesim ise olumsuz ifade bildirmiştir. Performans denetiminin çalışmaların sürecini denetlemek ve ortaya çıkarmak açısından yöneticiler tarafından olumlu algılandığı ve amacına ulaştığı sonucuna varılabilir.

Grafik 12. Performans Denetiminin Birim Bazında Çalışmaların Sürecini Denetlemeye Etkisi

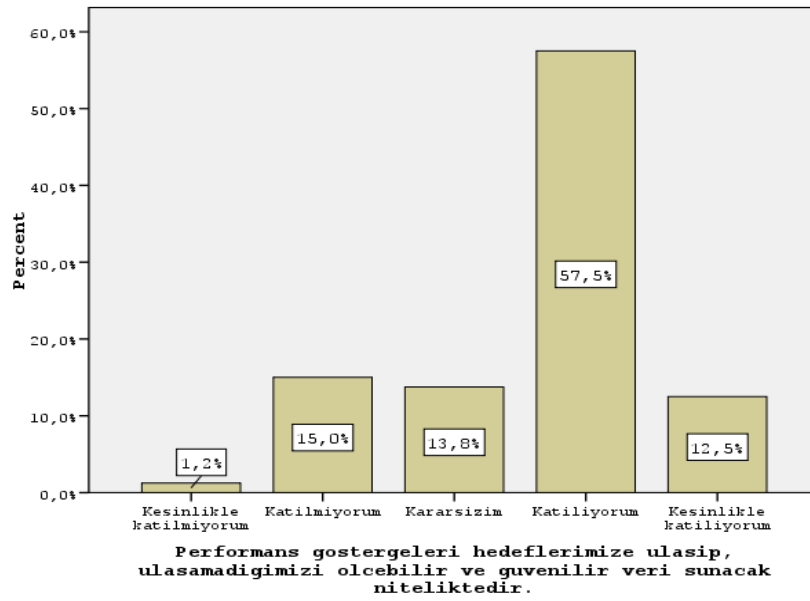


13. “ Performans göstergeleri hedeflerimize ulaşp, ulaşamadığımızı ölçebilir ve güvenilir veri sunacak niteliktedir” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,3	1,3	1,3
Katılmıyorum	12	15,0	15,0	16,3
Kararsızım	11	13,8	13,8	30,0
Katılıyorum	46	57,5	57,5	87,5
Kesinlikle katılıyorum	10	12,5	12,5	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 13’de yöneticilerin % 70’i “performans göstergeleri hedeflerimize ulaşip ulaşmadığımızı ölçebilir ve güvenilir veri sunacak niteliktedir” ifadesine olumlu cevap vermiştir. % 14’ü kararsız, % 16’sı ise olumsuz ifade kullanmıştır. Yöneticilerin büyük kısmının performans göstergelerinin güvenilirliği ve amacına uygun olduğu yönünde olumlu görüş bildirmiştir.

Grafik 13. Performans Göstergelerinin Hedeflere Ulaşmada Güvenilirliği



14. “Performans göstergelerimiz geçmiş dönemlerin ve diğer idarelerin benzer göstergeleriyle de karşılaştırılabilir niteliktedir” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,3	1,3	1,3
Katılmıyorum	11	13,8	13,8	15,0
Kararsızım	21	26,3	26,3	41,3
Katılıyorum	43	53,8	53,8	95,0
Kesinlikle katılıyorum	4	5,0	5,0	100,0
Total	80	100,0	100,0	

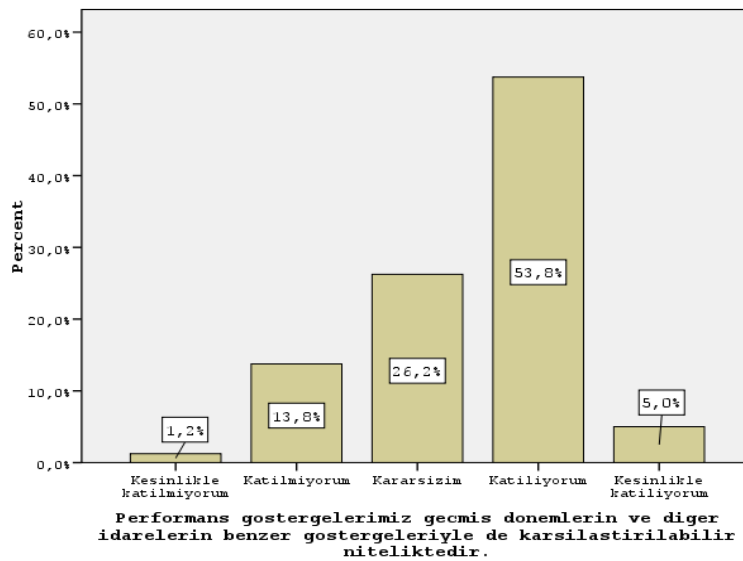
Grafik 14’de yöneticilerin % 59’u olumlu görüş bildirmiştir. Yapılan ankette “performans göstergelerimizi geçmiş dönemlerin ve diğer idarelerin benzer göstergeleriyle de

karşılaştırılabilir niteliktedir” ifadesine yöneticilerin % 26’sı kararsız, % 15 ‘i ise olumsuz görüş bildirmiştir.

Performans denetimlerinde kurumun etkililik, verimlilik ve ekonomiklik amacına ulaşabilmesi için performans ölçüm sistemlerinin yeterliliği ve etkinliği de değerlendirilir. Performans ölçümlerinin yapılabilmesi için ise kamu kesiminde üretilen mal ve hizmetlere ilişkin her programın mümkün olduğunca bağımsız ve anlamlı bir çıktısının/ sonucunun olması ve bunların ölçülmesi gereklidir. Yapılan ölçümlerde ise her programa uygun kriterlerin belirlenmesi ve elde edilen sonuçların bu kıstaslarla değerlendirilmesi gerekmektedir. Performans ölçümü sonuçları ise kurumun gelişimi, hizmet sunumunu iyileştirmesini gözlemleyebilmek açısından ve benzer diğer kurumlarla karşılaştırılabilmesi açısından önem arz etmektedir.

Yapılan anket çalışmasında katılımcı yöneticilerin %59’unun performans göstergeleriyle ilgili olumsuz görüş bildirmesi performans ölçütlerinin belirsizliğine yönelik bir sorunu ortaya koymaktadır. Bu sorunun başlıca nedeninin ise performans ölçümünün özel sektörde yer etmiş olması ve kamu hizmetlerinin tanımının ve niteliğinin özel sektörden farklı olması, kamu örgütlerinin yapıları ve hizmet süreçlerindeki karmaşıklık, kamu sektörünün ulaşılması gereken hedefler bakımından da özel sektörden farklı olması olduğu söylenebilir.

Grafik 14. Performans Göstergelerinin Diğer İdarelerin Göstergeleriyle Karşılaştırılabilirliği

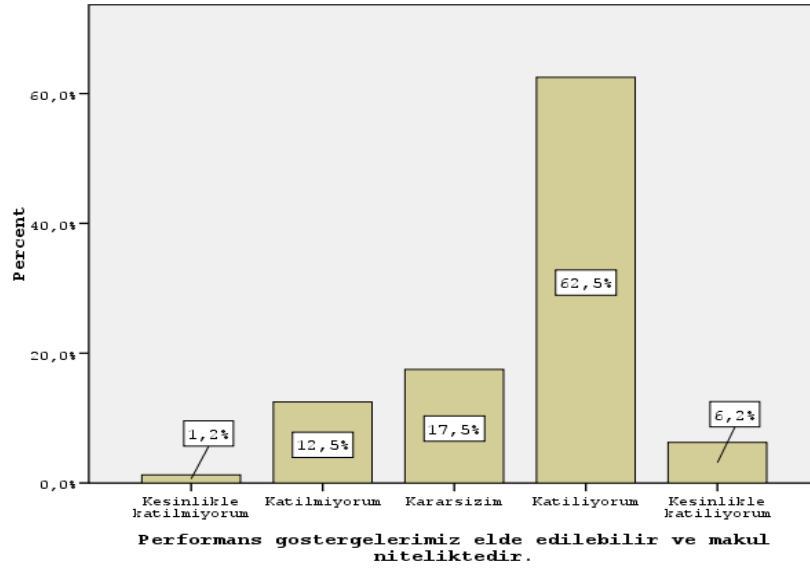


15. “Performans göstergelerimiz elde edilebilir ve makul niteliktedir” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,3	1,3	1,3
Katılmıyorum	10	12,5	12,5	13,8
Kararsızım	14	17,5	17,5	31,3
Katılıyorum	50	62,5	62,5	93,8
Kesinlikle katılıyorum	5	6,3	6,3	100,0
Total	80	100,0	100,0	

“Performans göstergelerimiz elde edilebilir ve makul niteliktedir” şeklindeki ifadeye yöneticilerin % 69’ u olumlu görüş bildirirken % 17.5’u kararsız, % 13.5 ‘i ise olumsuz görüş bildirmiştir.

Grafik 15. Performans Göstergelerinin Elde Edilebilirliği

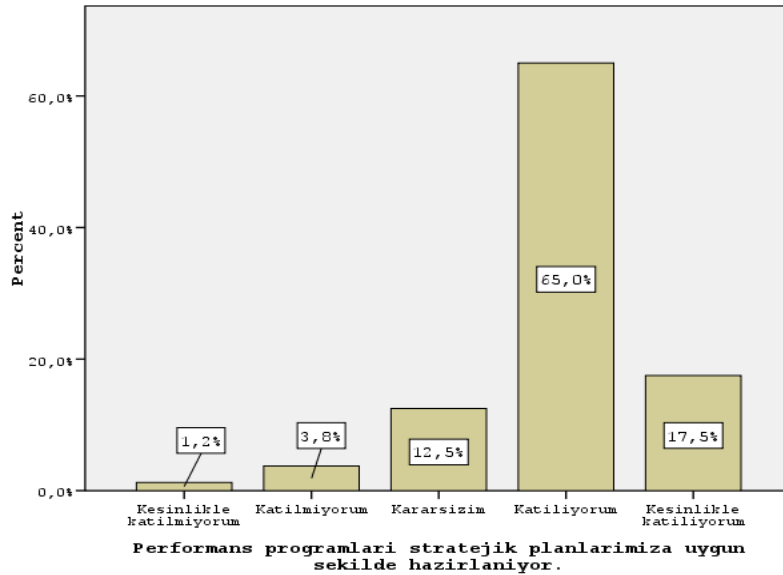


16. “Performans programları stratejik planlarımıza uygun şekilde hazırlanıyor” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,3	1,3	1,3
Katılmıyorum	3	3,8	3,8	5,0
Kararsızım	10	12,5	12,5	17,5
Katılıyorum	52	65,0	65,0	82,5
Kesinlikle katılıyorum	14	17,5	17,5	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 16’da “performans programları stratejik planlarımıza uygun şekilde hazırlanıyor” ifadesine yöneticilerin % 82.5’u olumlu görüş bildirmiştir. % 12.5’u kararsız, diğer % 2.5’u ise olumsuz ifade kullanmıştır. Kural olarak performans programları stratejik planlar hazırlandıktan sonra stratejik planlara uygun paralel olacak şekilde hazırlanması gerekmektedir. Katılımcıların çoğunluğu tarafından onaylanan bu ifadeye göre kurum içinde performans programlarının stratejik planlarla paralel şekilde hazırlandığı söylenebilir.

Grafik 16. Performans Programlarının Stratejik Planlara Uygunluğu



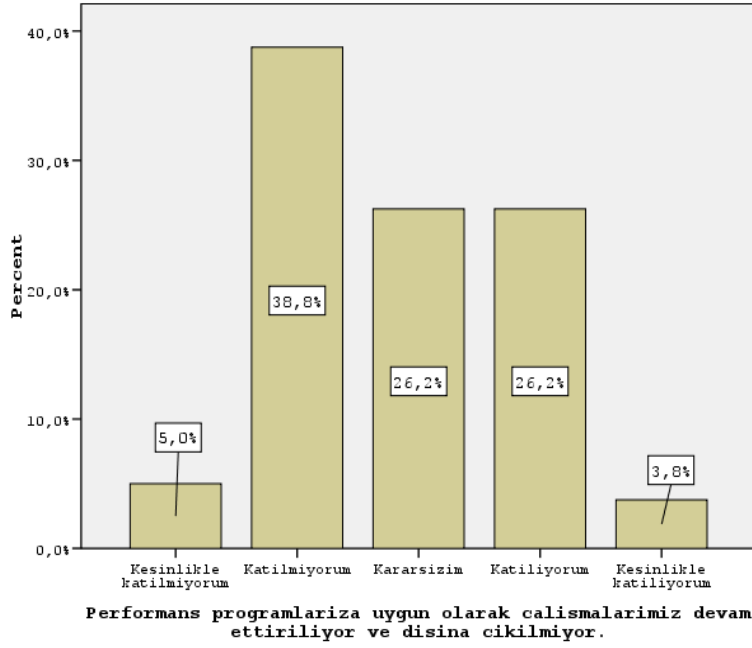
17. “ Performans programlarımıza uygun olarak çalışmalarımız devam ettiriliyor ve dışına çıkılmıyor” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	4	5,0	5,0	5,0
Katılmıyorum	31	38,8	38,8	43,8
Kararsızım	21	26,3	26,3	70,0
Katılıyorum	21	26,3	26,3	96,3
Kesinlikle katılıyorum	3	3,8	3,8	100,0
Total	80	100,0	100,0	

17. grafikte yöneltilen “ performans programlarımıza uygun olarak çalışmalarımız devam ettiriliyor ve dışına çıkılmıyor” ifadesine yöneticilerin % 30’u olumlu ifade bildirmiştir. Bunun yanında % 26’sı kararsız, % 44’ü ise olumsuz görüş bildirmiştir.

Performans programları stratejik planlardan bütçe hazırlanmasına geçiş süreci için kullanılan bir araçtır. Bu nedenle stratejik plan ve bütçe arasındaki ilişki performans programları tarafından sağlanmaktadır. Performans programları stratejik planlarda yer alan amaç ve hedefler doğrultusunda belirlenen performans hedeflerine ulaşabilmek için gerçekleştirilecek faaliyetlere, bu faaliyetlerin kaynak ihtiyacına ve performans göstergelerine yer vermektedir. Kurum için performans programlarına uygun faaliyetler yapıp yapılmadığını ölçmeye yönelik sorulan 22 no.lu soruya katılımcı yöneticilerin % 30’ u olumlu görüş bildirmiştir. % 44’ü ise olumsuz görüş ifade etmiştir. Yöneticilerin bu ifadelerinden yola çıkarak kurum içinde hazırlanan performans programlarına büyük oranda uyulmadığı sonucuna varılabilir. Performans programlarına uygun hareket edilmemesi halinde performans programları kurum içinde sadece yasal bir prosedür olarak uygulamada kalacak, bu programların yapılma amacına yönelik nihai sonuca varılamayacaktır.

Grafik 17. Performans Programlarının Çalışmalarda Uygulanması



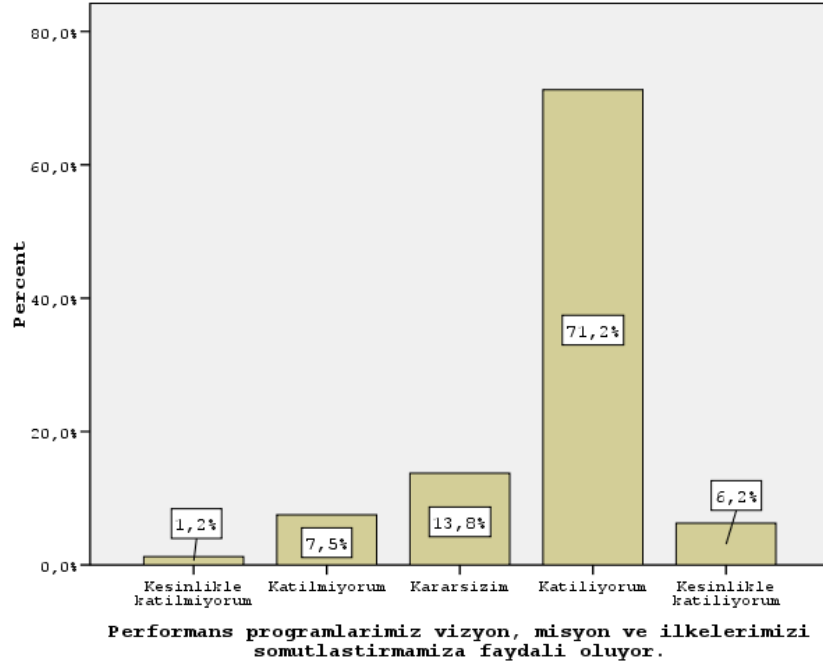
18. “Performans programlarımız vizyon, misyon ve ilkelerimizi somutlaştırmamıza faydalı oluyor” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	1	1,3	1,3	1,3
Katılmıyorum	6	7,5	7,5	8,8
Kararsızım	11	13,8	13,8	22,5
Katılıyorum	57	71,3	71,3	93,8
Kesinlikle katılıyorum	5	6,3	6,3	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 18’ de katılımcıların % 78’i olumlu, % 14’ü olumsuz, % 8’i ise olumsuz görüş bildirmiştir. “ performans programlarımız vizyon, misyon ve ilkelerimizi somutlaştırmamıza faydalı oluyor” şeklindeki bu ifadeye yöneticilerin çoğunluğu olumlu görüş bildirmiştir. Bu anlamda kurum içinde genel anlamda performans programlarının faydalı olduğuna dair yaygın bir görüş olduğu söylenebilir. Bununla birlikte 23. Sorudaki bu ifadeye verilen cevaplarla 22. Soruya verilen ifadeleri karşılaştırdığımızda 22.soruda performans programlarına uygun şekilde çalışmalar yürütülmüyor şeklinde bir sonuca varılmıştı. Bu

anlamda kurum içinde performans programlama işinin olumlu ve faydalı bulunduğu ancak bu görüşünün uygulamaya yansıtılmadığı sonucuna varılabilir.

Grafik 18. Performans Programlarının Vizyon, Misyon ve İlkeleri Somutlaştırmada Etkisi



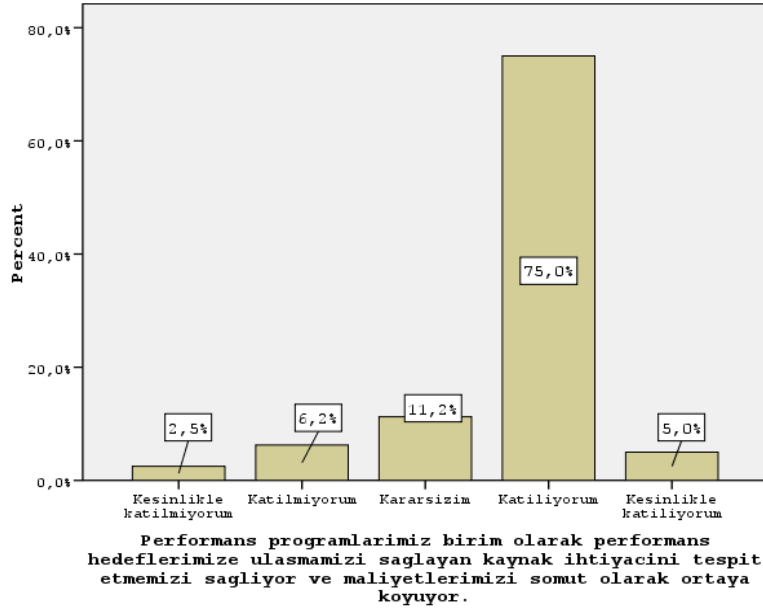
19. “ Performans programlarımız birim olarak performans hedeflerimize ulaşmamızı sağlayan kaynak ihtiyacını tespit etmemizi sağlıyor ve maliyetlerimizi somut olarak ortaya koyuyor” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	5	6,3	6,3	8,8
Kararsızım	9	11,3	11,3	20,0
Katılıyorum	60	75,0	75,0	95,0
Kesinlikle katılıyorum	4	5,0	5,0	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 19’da “performans programlarımız birim olarak performans hedeflerimize ulaşmamızı sağlayan kaynak ihtiyacını tespit etmemizi sağlıyor ve maliyetlerimizi somut olarak ortaya koyuyor” ifadesine katılımcıların % 80’i olumlu görüş , % 11’i kararsız, % 9’ u

ise olumsuz görüş bildirmiştir. Bu ifadeden yola çıkarak kurum içinde performans programlarının yöneticiler tarafından olumlu algılandığı ve faydalı bulunduğu sonucuna varılabilir.

Grafik 19. Performans Programlarının Kaynak İhtiyacı ve Maliyetleri Somutlaştırmaya Etkisi



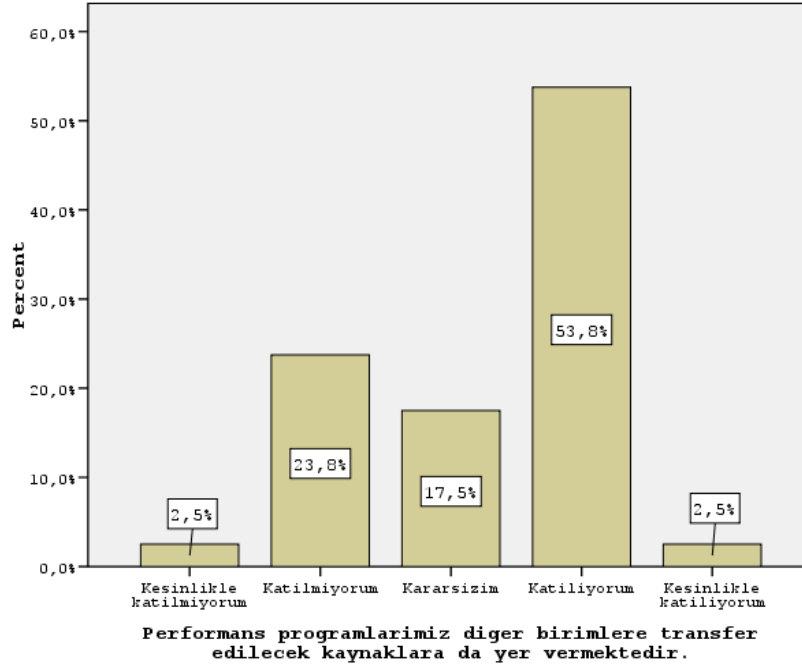
20. “ Performans programlarımız diğer birimlere transfer edilecek kaynaklara da yer vermektedir” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	19	23,8	23,8	26,3
Kararsızım	14	17,5	17,5	43,8
Katılıyorum	43	53,8	53,8	97,5
Kesinlikle katılıyorum	2	2,5	2,5	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 20’de yöneltilen ifadeye yöneticilerin % 56.5’i olumlu görüş bildirmiştir. Bunun yanında % 17.5’u kararsız, %26’sı olumsuz görüş bildirmiştir. “Performans programlarımız diğer birimlere transfer edilecek kaynaklara da yer vermektedir” şeklindeki bu ifadeye yöneticilerin % 56’sı olumlu görüş bildirmesi birim olarak yapılan çalışmalarının

diğer birimlerle de ortak çalışmalar olmasını ve bu durumun performans programlarına da yansıtıldığını göstermektedir.

Grafik 20. Performans Programlarının Diğer Birimlere Transfer Edilecek Kaynaklara Yer Vermesi



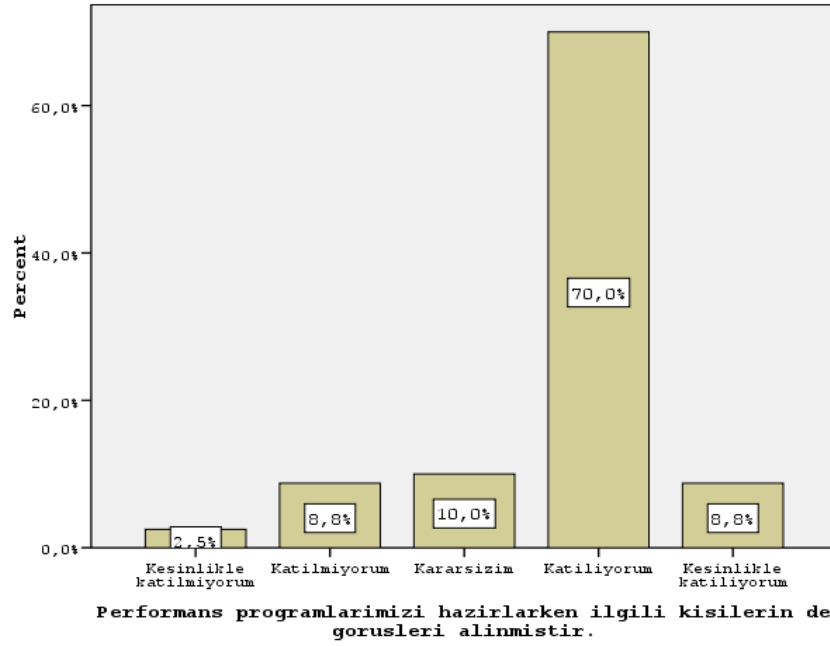
21. “Performans programlarımızı hazırlarken ilgili kişilerin de görüşleri alınmıştır” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	7	8,8	8,8	11,3
Kararsızım	8	10,0	10,0	21,3
Katılıyorum	56	70,0	70,0	91,3
Kesinlikle katılıyorum	7	8,8	8,8	100,0
Total	80	100,0	100,0	

“Performans programlarımızı hazırlarken ilgili kişilerin de görüşleri alınmıştır” ifadesine grafik 21’ da yöneticilerin % 79’ u olumlu görüş, diğer % 10’ u kararsız ve % 11’ i ise olumsuz görüş bildirmiştir. Bu ifadeye yöneltilen görüşlerden yola çıkarak kurum içinde

büyük bir çoğunluk tarafından çalışmaların personel ile birlikte yürütüldüğü belirtilmektedir. Birim içinde performans programları hazırlanırken sadece yöneticiler ya da yöneticiler tarafından görevlendirilen belli kişilerin değil aynı zaman da birim personelinin de yer alması, amaç ve hedeflerin birlikte oluşturulması ve belirlenen bu amaç ve hedeflerin ayrıca benimsenmesi gerekmektedir. Performans programlarının uygulanması ve amacına ulaşması için tüm personel tarafından benimsenmesi ve iyi anlaşılması gerekmektedir.

Grafik 21. Performans Programlarında İlgili Kişilerin Görüşleri Alınması



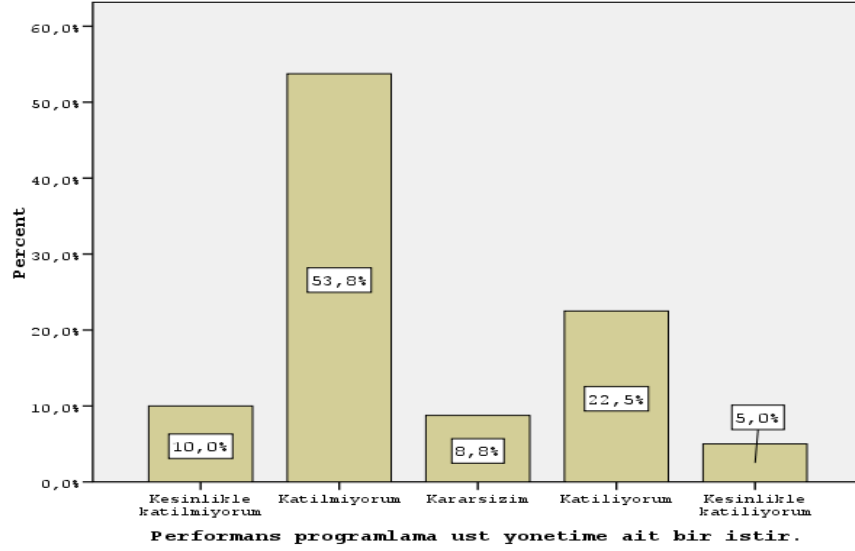
22. “ Performans programlama üst yönetime ait bir iştir” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	8	10,0	10,0	10,0
Katılmıyorum	43	53,8	53,8	63,8
Kararsızım	7	8,8	8,8	72,5
Katılıyorum	18	22,5	22,5	95,0
Kesinlikle katılıyorum	4	5,0	5,0	100,0
Total	80	100,0	100,0	

“Performans programlama üst yönetime ait bir iştir” şeklindeki ifadeye yöneticilerin %27.5’u olumlu, %9’ u kararsız, % 63.5’u ise olumsuz görüş bildirmiştir. Bildirilen

görüşlerden büyük çoğunluğu performans programlama işini sadece üst yönetim tarafından yürütülmesi gereken bir iş olarak görmediğini belirtmiştir. Personelin görüşlerinin de performans amaç ve hedefleri belirlenirken alınması uygulanma şansını yükseltecektir.

Grafik 22. Performans Programlamanın Üst Yönetimle İlişkisi



23. “ Personel bazında sistematik olarak performans ölçümü yapılmaktadır” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	3	3,8	3,8	3,8
Katılmıyorum	32	40,0	40,0	43,8
Kararsızım	15	18,8	18,8	62,5
Katılıyorum	30	37,5	37,5	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 23’de “personel bazında sistematik olarak performans ölçümü yapılmaktadır” şeklindeki ifadeye yöneticilerin %37.5’i olumlu, %19’u kararsız, % 43.5’i ise olumsuz görüş bildirmiştir. Bu ifadeye olumsuz görüş bildiren yani personel bazında sistematik bir performans değerlendirmesi olmadığını belirten yönetici oranı oldukça yüksektir. Kurumdaki çalışanların performanslarının değerlendirilmesi insan kaynakları yönetimi alanında yapılması gereken önemli faaliyetlerden biri olduğu kabul edilmektedir.

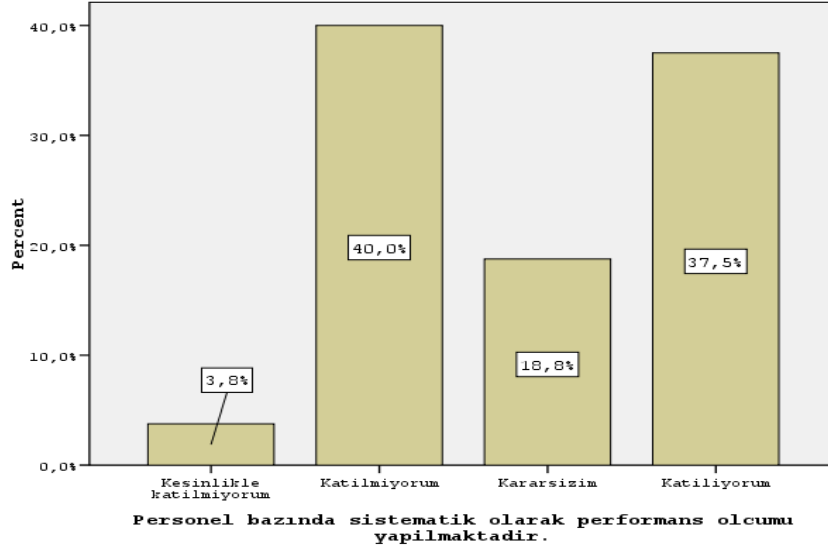
Bir kurumda insan kaynaklarında performans değerlendirmesi ve performans ölçülmesi yapılma nedenleri şu şekilde sıralanabilir²⁰⁶;

- Organizasyonda çok çalışan ya da az çalışanı birbirinden ayırmak ve daha fazla çalışanları ödüllendirmek için,
- Daha fazla çalışma gayreti içinde olanları motive etmek için,
- Ücret artışı yapılırken bunun daha rasyonel ve objektif temellere dayandırılması için,
- Organizasyon çalışanlarının kariyer gelişimi için,
- İşten çıkarma veya bir işten diğer bir işe kaydırma işleminin yapılması için,
- Gizli kalmış bazı yetenekleri tespit etmek için,
- Performans değerlendirilmesinin ardından geri bildirim ile kişinin kendi kendinin performansını değerlendirebilmesi için,
- Organizasyonun eğitim ihtiyacını tespit etmek için,
- İnsan kaynakları alanında sürekli gelişme felsefesini kurumsallaştırmak için.

Yukarıda da sayılan nedenler doğrultusunda kurum içinde performans değerlendirme sadece sicil notu vermek dışında sistematik olarak değerleme ve ölçme faaliyeti olarak çalışmaların oluşturulması gerekmektedir.

²⁰⁶ Aktan, Coşkun Can, Performans Yönetimi: Organizasyonlarda Performans Değerlendirme ve Ölçme, Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s.279.

Grafik 23. Personel Bazında Sistemik Olarak Performans Ölçümü Yapılması

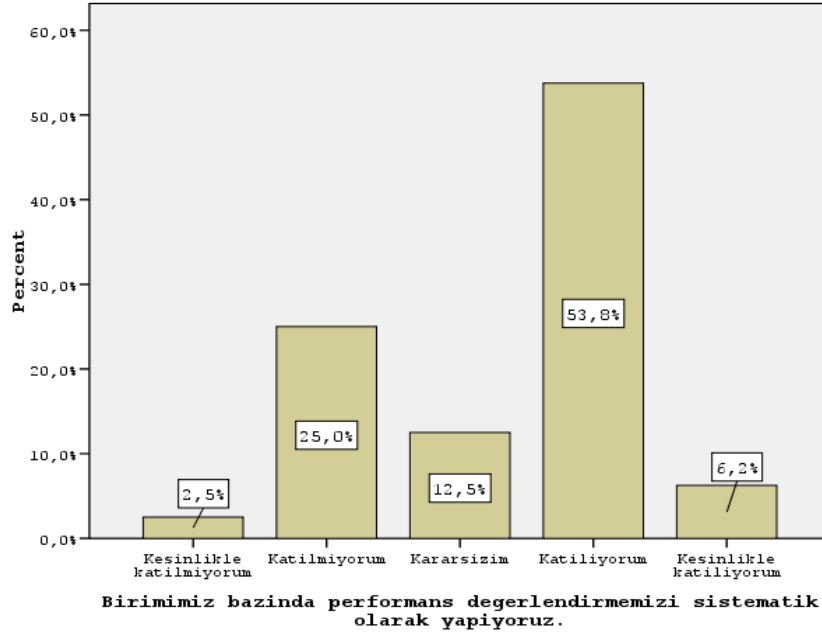


24. “ Birimimiz bazında performans değerlendirmemizi sistemik olarak yapıyoruz” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	2	2,5	2,5	2,5
Katılmıyorum	20	25,0	25,0	27,5
Kararsızım	10	12,5	12,5	40,0
Katılıyorum	43	53,8	53,8	93,8
Kesinlikle katılıyorum	5	6,3	6,3	100,0
Total	80	100,0	100,0	

Grafik 24’ de “ Birimimiz bazında performans değerlendirmemizi sistemik olarak yapıyoruz” ifadesine yöneticiler tarafından % 60’ı olumlu görüş bildirmiştir. Yöneticilerin % 12.5’i bu ifade karşısında kararsız kalmış, diğer 27.5’ u ise olumsuz görüş bildirmiştir. Performansa dayalı bütçeleme sistemi çıktı ve sonuç odaklıdır. Kurumun ne satın aldığı ile değil, satın aldığı ne yaptığı ve bununla neyi başardığı üzerinde durur. Kurum faaliyetlerinin gerçekleşmesi ardından belirlenen performansı ile hesap verebilirliğini ortaya koyar. 28. Soruya verilen cevaplarla birlikte değerlendirildiğinde yöneticilerin birim bazında performanslarının personel bazında performansına nazaran daha fazla değerlendirmeye tutulduğu yönünde görüş bildirmişlerdir.

Grafik 24. Birim Bazında Sistematik Olarak Performans Değerlendirmesi Yapılması



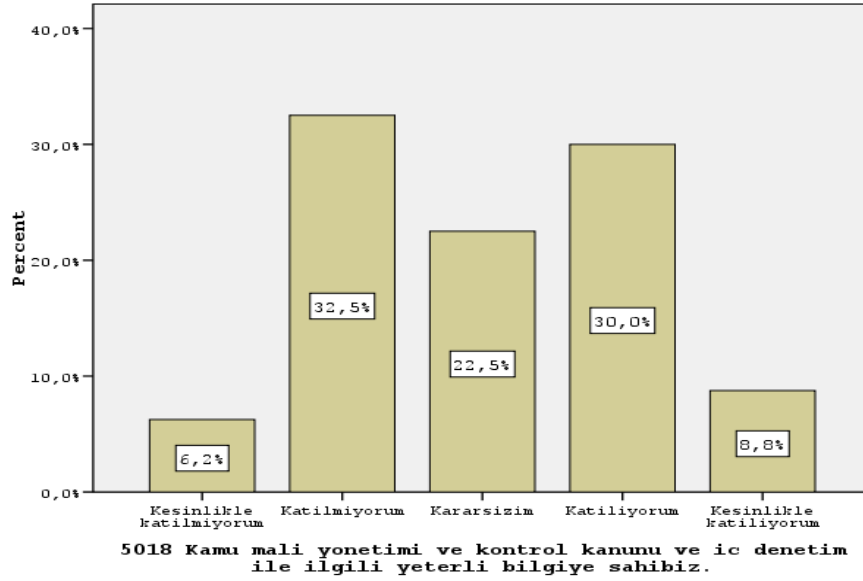
25. “ 5018 Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu ve iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahibiz” ifadesine yöneticiler tarafından verilen cevapların dağılımı

	Frekans	Yüzde (%)	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle katılmıyorum	5	6,3	6,3	6,3
Katılmıyorum	26	32,5	32,5	38,8
Kararsızım	18	22,5	22,5	61,3
Katılıyorum	24	30,0	30,0	91,3
Kesinlikle katılıyorum	7	8,8	8,8	100,0
Total	80	100,0	100,0	

“5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahibiz” ifadesine yöneticilerin % 40’ı olumlu görüş bildirmiştir. Bu ifadeye yöneticiler tarafından verilen cevaplardan % 22.5’u kararsız, Diğer % 40’ı ise olumsuz görüş bildirmiştir. Bu ifadeye verilen cevaplar daha önce kurum içinde konuyla ilgili eğitim ihtiyacını tespit etmeye yönelik cevaplarla paralel doğrultuda olmuştur. Yöneticilerin büyük çoğunluğu kamu yönetim yapımızda büyük bir değişikliğe yol açan 5018 sayılı Kamu Mali yönetimi ve Kontrol Kanunu ve bu kanunun getirdiği iç denetim zorunluluğu ile ilgili yeterli bilgiye sahip

değildirler. Kamu yönetiminde bir reforma neden olan bu düzenlemelerin kurum içinde yöneticilere sağlam bir şekilde aktarılması ve yöneticiler tarafından benimsenmesi kurumun performansının artırılmasına ve yapılan çalışmalara olan istekliliği arttırmaya neden olacaktır.

Grafik 25. 5018 Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve İç Denetim ile İlgili Yeterli Bilgi Sahipliği



3.3. Bursa Büyükşehir Belediyesi Yöneticilerinin Performans Programlama ve Performans Denetimi Yönetici Anketine Belirttiği Diğer Görüşleri;

- 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanununun yanı sıra 657 Devler memurları kanununun da revize edilmesi ve memurların mesleki garantisinin azaltılmasının performansı arttırmada faydalı olacağı, bunun yanında Sayıştay kanunu ve iç kontrol eylem planlarının da çıkarılıp uygulanmasının gerekli olduğu, iç kontrol ve iç denetimin bunlarla sağlanabileceği ifade edilmiştir.

- Mevzuatların günün gerek ve şartlarına göre geliştirilmesi ve güncellenen mevzuat hükümlerine göre eğitimlerde çeşitliliğin artırılması gerekliliği vurgulanmış ve bu anlamda hizmet içi eğitimlerin yetersiz kaldığı, konuyla ilgili eğitimlerin sadece 1 hafta gibi bir sürede halledilebileceği görüşünün kaldırılması bunun daha geniş bir zamana yayılıp süreklilik esasına dayandırılması gerektiği görüşleri ileri sürülmüştür. Eğitim anlamındaki eksikliklerin

ve çalışanların bu konuda ki bilinçsizliğinin motivasyonu düşürdüğü ve bu nedenle bir iş yükü angarya olarak görüldüğü ve tam anlamıyla uygulanmadığı da ayrıca belirtilmiştir.

- Performans programlarının yapılması ve sonraki süreçte bu programlara uygun hareket edilmesi konusunda yerel yönetimlerde anlık ihtiyaçların söz konusu olması nedeniyle kesin bir programa bağlı kalmanın oldukça zor olduğu ve hizmetler yapılırken programların da revize edilebildiği belirtilmiştir. Bu anlamda hazırlanan bütçelerde yıl içinde çok sık aktarmalar yapıldığı ve bu durumun kurum içinde ciddiyetsizliğe neden olduğu üzerinde durulmuştur.

- Bazı birimlerin çalışmalarının belirli ölçütlerle ölçülebilir olması rağmen bunun her birim için söz konusu olmadığı bu anlamda performans göstergelerinde ve ölçütlerinde sorunlarla karşılaşıldığı, bu nedenle de çalışmaların sadece kağıt üzerinde yapıldığı ancak çok faydalı görülmesinin vurgulanmasına rağmen uygulamada karşılaşılan zorlukların olduğu vurgulanmıştır.

- Performans değerlendirmelerinin ise tam anlamıyla uygulanmadığı daha detaylı ve kişilerin başarısı ölçmeye yönelik değerlendirmelerin gerekliliğinden bahsedilmiştir.

- Bunun yanında yerel yönetimlerin siyasi boyutunun da olması çalışmaların yapılmasında sorunlara neden olduğu ve bu nedenle de performans çalışmalarının yerel yönetimlerin siyasi yapısıyla çeliştiği ifade edilmiştir. Çalışmaların tam anlamıyla işleyebilmesi için çalışanla siyasetçinin ilişkisinin kesilmesi gerektiği belirtilmiştir.

- Performans programlama ve performans denetiminin Avrupa Birliğine uyum sürecinde zorunlu ve gerekli bir araç olduğu ve bu şekilde eski sisteme nazaran kurumun faaliyetlerinde şeffaflaşmasına neden olduğu görüşü hakimdir.

- Gerek birim gerekse personel bazında yapılan performans çalışmaları sonuçlarının değerlendirilmesi ve ödüllendirilmesi gerekliliği ifade edilmiştir. Performans ölçümlerinin yapıldığı fakat motive edici yöntemlerin uygulanmadığı, çalışanlara yönelik bir performans değerlendirmesinin ise üst yönetiminin inisiyatifinde kaldığı üzerinde de durulmuştur.

- Performans ölçüm kriterlerinin standartlaştırılması ve bütün birimler bazında uygulanabilecek ölçütlerin belirlenmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Bu anlamda çıktılarının ürün olarak değerlendirilmesinin ve hizmet olarak görülmemesinin bir ölçüt sorunu olduğu belirtiliyor.

- Sistemin özel sektörden transfer bir sistem olması nedeniyle kamu hizmetlerinin görülme niteliği ile tam anlamıyla örtüşmesi boşlukların oluştuğu bu durumun aşılması için zamana gerek olduğu vurgulanmaktadır.

3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bursa Büyükşehir Belediyesi yöneticilerine yönelik hazırlanan ve uygulanan “Performans Programlama ve Performans Denetimine Yaklaşım” Anketine bildirilen görüşler karşısında yapılan değerlendirmede;

1. Performans denetimi anketine katılan yöneticilerin çoğunluğu tarafından belediye çalışmaları ve vatandaşlara hizmet sunumu açısından performans denetiminin gerekli ve faydalı bir sistem olduğu belirtilmiştir.
2. Performans denetiminin personelin çalışmalarındaki motivasyonu yönünden de faydalı görüldüğü vurgulanmıştır.
3. Performans denetiminin kaynakların tahsisini iyileştirmeye çok da yardımcı olmadığı yönünde bir görüş ortaya çıkmıştır. Performans denetiminin amaçlarını kısaca kurum içinde ekonomiklik, verimlilik ve etkililiğin sağlanması olarak sıralamak mümkündür. Bu amaçlar çerçevesinde uygulanan performans denetimi kaynakların tahsisini iyileştirmektedir. Performans denetiminin henüz kurum içerisinde yeni bir oluşum olması nedeniyle tam anlamıyla amacına yönelik kullanılmadığını ve benimsenmediği görülmektedir.
4. Performans denetimi anketine katılan yöneticilerin çoğunluğu tarafından performans denetimi sistemi klasik denetim sistemine göre birimlerin performansı üzerinde daha etkili olduğu ve ihtiyaç duyulan bir sistem olduğu vurgulanmıştır.
5. Kurumdaki yöneticilerin büyük çoğunluğu performans denetimi sisteminin klasik denetim sistemine göre hizmet kalitesinin artmasına ve çıktılarının iyileşmesine neden olduğunu ifade etmiştir.
6. Performans denetiminin kamu hizmetlerinde hesap verebilirliği arttırdığı ve bununla birlikte vatandaşların kuruma olan güveninin arttığı hakim görüş olmuştur.

7. Performans denetimi stratejik planlarla bütçe arasındaki ilişkinin sağlanmasında faydalı olmuştur.
8. Performans denetimi hizmetlerde daha ekonomik, verimli ve etkili olmayı sağlamıştır.
9. Yöneticilerin verdikleri cevaplar doğrultusunda performans programı hazırlama konusunda yeterli bilgi ve donanıma sahip olmadığı görülmektedir. Bu konuda yapılan eğitimlerin yetersizliği vurgulanmakta ve bu durumun çalışanların performansını ve performans denetimini algılama düzeyini etkilediği vurgulanmaktadır.
10. Kurum bazında yöneticilerden alınan cevaplara göre performans denetimi çalışmalarına karşı büyük oranda bir isteksizlik olduğu sonucuna varılmıştır. Bu duruma neden olan çeşitli sebepler olabilir. Bunlar; yapılan eğitimlerin yetersizliği, performans denetiminin amaçlarıyla çalışanlara tam olarak aktarılamaması ve çalışanlar tarafından benimsenmemesi ve bir iş yükü angarya olarak algılanması şeklinde söylenebilir.
11. Performans denetimine yönelik yeterli mevzuatın olmadığı ve bu konuya yönelik yeterli eğitimlerin yapılmadığı da ayrıca belirtilmiştir. Buradan kurum içinde konuya yönelik eğitimlerin artırılması gerektiği ortaya çıkmıştır.
12. Yöneticilerin büyük çoğunluğu performans denetiminin çalışmaların sürecini denetlemeye ve ortaya çıkarmaya faydalı olduğunu belirtmiştir.
13. Performans göstergeleri hedeflere ulaşıp ulaşılmadığını büyük ölçüde ölçebilir, güvenilir veri sunacak niteliktedir. Ancak yine de uygulama da performans göstergelerine yönelik sorunlarla da karşılaşmaktadır. Bunun sebebinin çıktıların hizmet olarak değil daha çok ürün olarak değerlendirilmesindedir. Bu durumda tamamen hizmete yönelik faaliyet gösteren birimlerde performans göstergeleri sorun oluşturmaktadır.
14. Performans göstergeleri genel olarak çoğunluk tarafından geçmiş dönemlerin ve diğer idarelerin benzer göstergeleriyle de karşılaştırılabilir nitelikte bulunmasına rağmen bu konuda tam bir ortak görüş sağlanamamıştır. Bu durum performans ölçütlerinin belirsizliği ile ilgili sorundan kaynaklandığı söylenebilir. Bunun başlıca nedeninin ise

performans ölçümünün özel sektörde yer etmiş olması ve kamu hizmetlerinin tanımının ve niteliğinin özel sektörden farklı olması, kamu örgütlerinin yapıları ve hizmet süreçlerindeki karmaşıklık, kamu sektörünün ulaşılmaması gereken hedefler bakımından da özel sektörden farklı olması olduğu söylenebilir.

15. Kurum içinde performans göstergeleri elde edilebilir ve makul ölçülerde tutulmaktadır.
16. Performans programları stratejik programlara uygun şekilde hazırlanmakta fakat performans programlarına uygun şekilde çalışmalar yürütülememektedir. Bu durumun da çeşitli sebepleri olabilir. Bunlar; yerel yönetimlerde anlık hizmetlerin ortaya çıkabileceği, hizmet odaklı olması nedeniyle tam olarak programlanmasının mümkün olmaması, performans programlarının şekil olarak uygulanması ancak uygulamada içerik olarak içinin doldurulmaması, personelin bu konudaki bilgisizlik, tecrübesizlikten kaynaklı motivasyonunda düşüklük ve isteksizlik olması şeklinde sıralanabilir.
17. Performans programları kurumun vizyon, misyon ve ilkelerini somutlaştırmasına faydalıdır.
18. Performans programları birimlerin performans hedeflerine ulaşmasını sağlayan kaynak ihtiyacının tespit edilmesini sağlıyor ve maliyetleri somut olarak ortaya koymaya yardımcı oluyor.
19. Kurumda anket uygulanan yöneticilerin büyük çoğunluğu performans programlarının ilgili diğer birimlerle de görüşerek yapıldığı, ilgili kişilerin de görüşü alındığı ve bu anlamda diğer birimlere transfer edilecek kaynaklara da yer verildiğini ifade etmiştir.
20. Performans programlama üst yönetime ait bir iş olduğu şeklindeki ifadeye çalışanların çok küçük bir bölümü olumlu ifade belirtmiştir.
21. Kurum içinde personel bazında sistematik olarak performans ölçümü yapılmadığı şeklinde bir sonuç ortaya çıkmıştır. Personelin performansı sadece sicil notu vermekten çok planlı programlı bir performans ölçümü ile yapılması gerekmektedir. Kurum içinde performans ölçümü personel bazında olmaktan ziyade birim bazında uygulandığı görülmüştür.

22. Kurum içerisinde yöneticilerin 5018 Kamu Mali yönetimi ve Kontrol kanunu ve iç denetime yönelik yeterli bilgiye sahip olmadığı tespit edilmiştir.

Sonuç olarak performans denetimi ve performans programlama konusunda kurum içinde tam olarak uygulandığında gerek birimlerin performansı üzerinde gerek hizmet kalitesinin artırılması ve şeffaflığın sağlanacağı konusunda tam bir kabul söz konusudur. Bununla birlikte performans denetimi ve performans programlama işi kurum içinde tam anlamıyla benimsenmemiş zamana ihtiyacı olan yeni bir sistemdir. Bu sorunun aşılması için de gerekli mevzuat ve düzenlemelerdeki eksikliklerin biran önce tamamlanması ve personel bazında eğitimlerin artırılması, eğitimlerde bir süreklilik sağlanarak bu sistemin personel bazında benimsetilmesi çalışanların motivasyonu açısından da gereklidir.

SONUÇ

Kamu yönetiminde kuruluşlarının gerek sayılarının gerekse iş hacimlerinin nitel ve nicel olarak artmasıyla kurumların iç kontrollerinin ve iç denetimlerinin önemi de artmıştır. Kamu kesiminde uygulanan ekonomik ve siyasi politikaların kurumların yapısını karışık hale getirmesiyle bu yapısal durum kurumların çalışmalarını da etkilemiştir. Kamu yönetiminde etkin bir iç denetim sisteminin geliştirilmesine dair büyük bir gereksinim ortaya çıkmış bu bağlamda çeşitli yasal düzenlemelere gidilmiştir. Bu alanda yapılan yasal düzenlemelerin en önemlisi olan 5018 Kamu Mali Yönetim ve Kontrol kanununda kurumlara kendi iç denetimlerini ve bununla birlikte performans denetimlerini de yapma zorunluluğu getirilmiştir.

Günümüzde özellikle gelişmiş ülkelerde uygulanmakta olan performans denetimi bir iç denetim türü olarak, geleneksel denetimden farklı, uygulamadaki hata ve usülsüzlükleri aramayı amaçlayan denetim imajından çok, geleceğe yönelik, yapıcı, yenilik getiren çağdaş bir denetim türü imajına sahiptir. Performans denetiminde amaç; hizmetlerin kalitesinin artırılması, yerel ihtiyaçlara uygun hizmet sunulması, şeffaflığın, duyarlılığın, katılımcılığın, hesap verebilirliğin ve kamu kaynaklarının etkin, verimli ve ekonomik kullanımının sağlanması olmuştur.

Kamu kesiminde performans programlama ve performans denetimine yönelik yaklaşım ve süreci ortaya koyabilmek için çalışmanın üçüncü bölümünde Bursa Büyükşehir

Belediyesi yöneticileri ile uygulamalı bir anket çalışması yapılmış ve sonuçları değerlendirilmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre kamuda;

1. Performans programlama ve performans denetimi çalışmalarına yönelik eğitim eksikliği olduğu ve bu konularda eğitim ihtiyacını olduğu gözlenmiştir. Kamu kurumlarının bu konudaki eğitim ihtiyaçlarını tespit edip, bu konuya yönelik gerekli kaynağı ayırıp, bu sürecin sadece yöneticilerde değil tüm çalışanla sürekli bir şekilde aktarılması gerekmektedir. Nüfusu 50.000'in üzerinde olan tüm belediyelerde yasal bir zorunluluk olan bu çalışmaların eğitimi için ayrılacak kaynak ihtiyacının giderilmesi büyükşehir belediyelerinde mümkün görülürken diğer belediyelerde bu kaynak ihtiyacının ayrılması bir sorun olarak görülebilir. Bu konudaki eğitim ihtiyaçlarını sistematik olarak karşılayabilmeleri için belediyelere destek verilmesi faydalı olacaktır.
2. Performans denetimine yönelik çalışmaların benimsenmesi ve başarıya ulaşabilmesi için öncelikle yöneticiler tarafından benimsenmesi ve alt kademedeki çalışanlara aktarılması gerekmektedir. Bu durum alt kademelerinde çalışmalara yönelik isteklilik ve motivasyonunu arttıracak, bunun yanında çalışanların da bu çalışmaları sahiplenmesi verimliliği arttıracaktır.
3. Çalışanların bu konudaki motivasyonunu artırılması eğitim çalışmalarının genele yayılıp sadece bir haftalık bir süreç olmaktan çıkarılıp yıl içerisinde süreklilik arz etmesiyle mümkün olacaktır.
4. Performans programlama ve performans denetimi sadece belli bir birimin ya da birimler içerisindeki belli kişilere verilmiş görevler olarak görülmekten çıkarılıp tüm çalışanların ve tüm birimlerin sorumluluğu olarak görülmesi çalışanların katılımını arttıracaktır.
5. Yeni mali sistemin performans odaklı olmasıyla birlikte sonuç ve çıktılara önem verilmektedir. Bu nedenle sistemin faydalı olabilmesi için kurumun ihtiyaçlarına uygun bir performans denetim sistemi

geliştirilmelidir. Bu konuda sağlam bir alt yapının oluşturulması sistemin uygulanabilirliğini ve kabul görebilirliğini arttıracaktır.

6. Kurum içinde performans değerlendirme ve performans ölçümlerinin yapılmasında sonuçların ve ölçütlerin sadece ürün odaklı değil hizmet odaklı olarak düzenlenmesi kurumun yapısı açısından faydalı olacaktır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol kanunu ve bununla birlikte yapılan diğer düzenlemeler ile bunların getirdiği yasal zorunluluklar kamu yönetimi sistemimizde oldukça kapsamlı bir değişiklik meydana getirmiştir. Elbette ki bu değişikliklerin kamu kurumları ve çalışanları tarafından öğrenilmesi ve benimsenmesi oldukça zaman alacak bir süreçtir. Bu sürecin hızlandırılması ise ancak üst yöneticiler ve çalışanlar tarafından sistemin sahiplenilmesiyle mümkün olabilecektir.

KAYNAKLAR

ACAR Pınar (2007), "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", www.bumko.gov.tr/KONTROL/Genel/dg.ashx?BELGEANAH.

AĞCAKAYA Serpil (2009), "Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Benzer Tip Belediyelerde Mali Performans Uygulamaları" **Sosyoekonomi Dergisi**, <http://www.sosyoekonomi.hacettepe.edu.tr/090102.pdf>.

AKBIYIK Sedat (2005), **Vergi Uygulamaları Yönüyle Denetim ve Raporlama**, Ekin Kitabevi, Ankara.

AKBULUT Fatih (2007), "Performans Denetimi Bağlamında Kamuda İç ve Dış Denetim İşbirliği", **İç Denetim Dergisi**.

AKTAY Alaaddin (2004), **Dünya Gazetesi**, <http://www.dunyagazetesi.com.tr/haberArsiv.asp?id=190574>.

ATAKAN Nevin- COŞKUN Arife – SONUVAR Melda (1997), **Performans Denetimi Pakistan Sayıştay Uygulaması**, Sayıştay Yayınları, Ankara.

ATAY Cevdet (1999), **Devlet Yönetimi ve Denetimi**, Alfa Yayınları, 2.Baskı, İstanbul.

ATEŞ Hamza- Çetin Dilek (2004), "Kamu'da Performans Yönetimi ve Performansa Dayalı Bütçeleme", **Çağdaş Kamu Yönetimi II**, der. Muhittin Acar, Hüseyin Özgür, Nobel Yayınları, Ankara.

AVRUPA BİRLİĞİ KOMİSYONU (2009), **Boşluk Analizi Raporu**, Eylül.

BAŞPINAR Ahmet (2006), Kamuda İç Denetim ve Merkezi Uyumlaştırma Fonksiyonu, **Maliye Dergisi**, Sayı 15, Temmuz-Aralık .

BİLGE Semih (2006), "Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü ve Dışsal Faktörlerin Yerel Yönetimlerin Performansına Etkisi Üzerine Bir Çalışma" Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayınlanmamış doktora tezi).

(2007) "Belediyelerde Performans Ölçüm Projesi (BEPER)", **E- Akademi**, Hukuk Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi.

BİLGİN Kamil Ufuk, "Kamuda Ölçülebilir Denetime Hazırlık: Performans Yönetimi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı 65.

CELEP Hatice (2010), "Kamu Sektöründe Performans Yönetimi ve Ölçümü", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Mesleki Yeterlilik Tezi, Ankara.

ÇETİN Sefa (2008), "İngiltere'de En iyi Değer Rejimi ve Denetim Sistemi", **Sayıştay Dergisi**.

ÇITIR Halim (1987), Yönetimsel Denetim Anlayışı ve Örgütlenmesi, TODAİE Kamu Yönetimi Uzmanlık Tezi, Ankara.

ÇÖKER Fikret (2007), **Açıklamalı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ve İkincil Mevzuat**, Yedük Yayını, Ankara.

DPT (2006), " Kamu İdareleri İçin Stratejik Planlama Kılavuzu" Haziran , <http://www.sp.gov.tr/documents/SP-Kilavuz2.pdf>.

DÜZOĞLU İbrahim- ALICI Orhan Veli (2009), Belediyelerde İç Denetim Üzerine Bir değerlendirme, **İç Denetim Dergisi**.

EKİCİ Birol (2004), "İngiltere'de Yerel Yönetimlerin Uyguladığı Başarı Ölçüm Sistemi ve Denetimi", **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Cilt 13, Sayı 3.

EREN Veysel (2009), "Kamu Performans Yönetiminde Ölçüt Sorunu: İdari Faaliyetlerde Başarı Ölçütleri", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 42, Sayı 2, Haziran.

EREN Veysel- DURNA Ufuk (2007), "Kamu Sektöründe Performansın Anlaşılması ve Geliştirilmesi", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt 40, Sayı 1, Mart.

ERGİN Hüseyin (2006), Denetim, **Ekspress Yayınları**, Kütahya.

GÖNÜLAÇAR Şener (2008), "İç Denetimin Bürokratik Serencami" **Mali Hukuk Dergisi** Sayı 135, Mayıs -Haziran, http://icden.meb.gov.tr/digeryaziler/ic_denetimin_burokratik_serencami_Sener_GON_ULACAR_2008.pdf.

GÜCENME Ümit (1999), Mali Tablolar Analizi, **Marmara Kitabevi Yayınları**, No:18, Bursa.

GÜNEL Namık (1995), "2000'li Yılların Eşiğinde Yönetimsel Denetim Sistemine Eleştirel Bir Bakış", **Türk İdare Dergisi**, Sayı 409 (Aralık).

INTOSAI Denetim Standartları (1997), Sayıştay.

INTOSAI Kamu Kesimi İç Kontrol Standartları Rehberi (2004), Sayıştay, Çevr. Baran Özeren.

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, 3. Düzey Mevzuat, (2008), Kamu İç Denetim Rehberi.

(2008), İç Denetim Çalışma Standartları.

(2007), Kamu İç Denetimi Strateji Belgesi, 2008-2010.

(2007), Kamu İç Denetçileri Meslek ahlak Kuralları.

(2006), İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları hakkındaki Yönetmelik.

KALENDER İsmail, Türk Kamu İdaresinin Yeni Yönetim ve Denetim Sistemleri, **Türk İdare Dergisi**, <http://kidder.org.tr/dosyalar/makaleler/ikalender.pdf> (10.03.2010).

KAPLAN Ahmet (2007), "İngiltere Kamu Denetim Sistemi Raporu", **Kültür ve Turizm Bakanlığı**.

KESİK Ahmet (2005), "5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu Bağlamında ve AB Sürecinde Türk Kamu İç Mali Kontrol Sistemi", **Kocaeli Üni. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, sayı 9.

KİDDER (2009), Birleşik Krallıkta İç Denetim Sistemi, KİDDER İngiltere Çalıştayı Bilgi Paylaşımı. İcdenetim.icisleri.gov.tr.

Birleşik Krallıkta İç Kontrol,
<http://www.sgb.gov.tr/ickontrol/Documents/B%C4%B0RLE%C5%9E%C4%B0K%20KRALLIK.sunum.pdf> (20..2.2010).

KİDDER (2007), İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Yeniden Yapılandırılması Çalışma Komisyonu Raporu, <http://www.sayder.org.tr/dosyalar/ckraporu.pdf>.

KORKMAZ Umut (2007), "Kamuda İç Denetim (ı)", **Bütçe Dünyası Dergisi**, Sayı 25, Ankara.

*KÖSEOĞLU Mehmet Akif (2005), **Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Performans Ölçümü**, Ankara, DPT.*

*NANGİR Esin (2007), "Mahalli İdarelerde Performans Ölçümü", **Bütçe Dünyası**, C.2, S.25.*

ÖZEN Ahmet (2008), "Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı**, Yayın no:382, Ankara.

ÖZEN Salih (2009), Kocaeli Üniversitesi İç Denetim Birimi, Kocaeli, Nisan.

ÖZEREN Baran (2000), "İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları", **Sayıştay Yazı Dizisi**, Ağustos.

SABUKTAY Ayşegül (2007), **Belediye Yönetimi**, TODAİE, Yerel Yönetimler Araştırma ve Eğitim Merkezi.

SALTIK Nihal (2007), "İç kontrol Standartları", **Bütçe Dünyası Dergisi**, cilt 2, Sayı 26.

SANAL Recep (2002), **Türkiye'de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu**, TODAİE, Ankara.

SAYIŞTAY (2005), Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi, **Sayıştay Çeviri Dizisi**, çev. Gonca İstanbulluoğlu, Kasım 2005, Ankara.

SAYIŞTAY (2003), " Sayıştayın Performans Ölçümüne ilişkin Ön Araştırma Raporu", **Sayıştay Yazı Dizisi**, Ankara.

SAYIŞTAY (2000), Performans Risk ve Denetim Terimleri, Ankara.

TAMER Mustafa (2005), "Belediyelerde Performans Yönetimi II", **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**.

TİDE (2008), Uluslar Arası Mesleki Eğitim Standartları Uygulama Çerçevesi, **Türkiye İç Denetim Enstitüsü**, İstanbul.

TOPÇU Volkan (2006), Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Denetimi ve Yeni Arayışlar, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) .

TUBİTAK (2010), “İç denetim, İç denetim standartları” <http://www.tubitak.gov.tr/home.do;jsessionid=1AC9C7CBA6DE55486F4B829CF5744B4C?ot=1&sid=1626>, Aralık 2010.

UZUN Fuat (2006), “İç denetim ve Fransa Uygulaması”, **Yerel Yönetim ve Denetim Dergisi**, C.12.

YENİCE Ebru (2006), “ Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi”, **Maliye Dergisi**, sayı 150, Ocak- Haziran.

“ Kamu Kesiminde, Performans Ölçümü ve Bütçe İlişkisi”,
Sayıştay Dergisi, Sayı: 61,
<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der61m4.pdf>.

YILMAZ Rıza (2009), **Belediyelerde İç Kontrol El Kitabı**, Türkiye Belediyeler Birliği, Ankara.

YILMAZ Sibel (2007), “ Performans Esaslı Bütçeleme ve Türkiye’deki Pilot Uygulamalar”, Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü.

JENNY Goddwin (2003), “The Relationship between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand”, **International Journal of Auditing**.

ANN Neale and BRUCE Anderson (2000) March, Office of the Controller and Auditor-General, Wellington, New Zealand.

Controller and Auditor General, March (2008), *Audit Committees in the Public Sector*, Wellington.

BRENDA A. Porter, PHILIP J. Gendall (1998), Audit Committees in Private and Public Sector Corporates in New Zealand: An Empirical Investigation, *International Journal of Auditing*, 1998.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu.

5393 sayılı Belediye Kanunu.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu.

5302 sayı İl Özel İdareleri Kanunu.

Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, 26.6.2006.

İç Denetim Merkezi Uyumlaştırma Biriminin Yeniden Yapılandırılması Çalışma Komisyonu Raporu, Aralık 2007, <http://www.sayder.org.tr/dosyalar/ckraporu.pdf>.

İç Denetim Uygulamalarında Denetlenecek İç Kontrol Yönetimi, Risk Yönetimi, Performans Yönetimi Ve Yönetişim sistemleri
http://www.sanayi.gov.tr/download/ic_denetim/ic_denetimin_denetleyece%C4%9Fi_kontrol.pdf.

Üst Yöneticiler için İç Kontrol ve İç Denetim Rehberi (2006), **Maliye Bakanlığı**, Ankara.

EK-1**BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ PERFORMANS PROGRAMLAMA VE PERFORMANS
DENETİMİ YÖNETİCİ ANKET SORULARI**

1	Yaşınız	a) 18-30	b) 31-40	c) 41-50	d) 51-60	e) 60 ve Üzeri
2	Cinsiyetiniz	a) Bayan	b) Bay			
3	Eğitim Düzeyiniz	a) İlkokul	b) Ortaokul	c) Lise	d) Lisans	e) Lisansüstü
4	Mesleğiniz					
5	Doğum Yeriniz					
6	Performans denetimi yapılması belediye çalışmaları ve vatandaşlara hizmet sunumu açısından gerekli ve faydalı olmuştur.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
7	Performans denetimi personelin çalışmalarındaki motivasyonu açısından gerekli ve faydalı bir sistemdir.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
8	Performans denetimi ile kaynaklarımızın tahsisi iyileşti	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
9	Performans denetimi klasik denetim anlayışına göre birimlerin performansı üzerinde olumlu etkilidir ve ihtiyaç duyulan bir sistemdir	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
10	Performans denetimi sistemi klasik denetim anlayışına göre hizmet kalitemizin artışına çıktılarımızın iyileşmesine sebep olmuştur	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
11	Performans denetimi kamu hizmetlerinde hesap verebilirliğimizi ve vatandaşların belediyemize olan güvenini arttırdı	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
12	Performans denetimi ile stratejik planlarımız ile bütçe arasındaki ilişkinin kurulması sağlandı	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
13	Performans denetimi hizmetlerimizde daha ekonomik, verimli ve etkili olmayı sağladı	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
14	Performans programı hazırlama konusunda yeterli bilgi ve donanıma sahibiz	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
15	Belediyemizde performans denetimi çalışmalarına isteklilik var	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
16	Performans programları ve denetimine yönelik yeterli mevzuat mevcuttur ve hizmet içi eğitimlerimiz yeterlidir.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
17	Performans denetimi birim olarak çalışmalarımızın sürecini denetlemeye ve ortaya çıkarmaya faydalı olmuştur.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

18	Performans göstergeleri hedeflerimize ulaşıp ulaşamadığımızı ölçebilir, güvenilir veri sunacak niteliktedir	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
19	Performans göstergelerimiz geçmiş dönemlerin ve diğer idarelerin benzer göstergeleriyle de karşılaştırılabilir niteliktedir	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
20	Performans göstergelerimiz elde edilebilir ve makul niteliktedir	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
21	Performans programları stratejik planlarımıza uygun şekilde hazırlanıyor	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
22	Performans programlarımıza uygun olarak çalışmalarımız devam ettiriliyor ve dışına çıkılmıyor	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
23	Performans programlarımız vizyon misyon ve ilkelerimizi somutlaştırmamıza faydalı oluyor	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
24	Performans programlarımız birim olarak performans hedeflerimize ulaşmamızı sağlayan kaynak ihtiyacını tespit etmemizi sağlıyor ve maliyetlerimizi somut olarak ortaya koyuyor	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
25	Performans programlarımız diğer birimlere transfer edilecek kaynaklara da yer vermektedir.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
26	Performans programlarımızı hazırlarken ilgili kişilerin de görüşleri alınmıştır.	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
27	Performans programlama üst yönetime ait bir iştir	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
28	Personel bazında sistematik olarak performans ölçümü yapılmaktadır	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
29	Birimimiz bazında performans değerlendirmemizi sistematik olarak yapıyoruz	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
30	5018 Kamu mali yönetimi ve kontrol kanunu ve iç denetim ile ilgili yeterli bilgiye sahibiz	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum

ÖZGEÇMİŞ

Adı, Soyadı	ESİN	AYDIN	
Doğum Yeri ve Yılı	ÇANAKKALE/MERKEZ	1982	
Bildiği Yabancı Diller	İNGİLİZCE		
ve Düzeyi	Kpds 63		
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı	Kurum Adı	
Lise	1994	2001	ÇANAKKALE MİLLİ PİYANGO ANADOLU LİSESİ
Lisans	2001	2005	ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ
Yüksek Lisans	2008	2012	ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Doktora			
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı	Çalışılan Kurumun Adı	
1.			
2.			
3.			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar			
Katıldığı Proje ve Toplantılar			
Yayınlar:			
Diğer:			
İletişim (e-posta):	esinmaden@hotmail.com		
	Tarih		
	İmza		
	Adı Soyadı		

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	ESİN AYDIN
Tez Adı	YEREL YÖNETİMLERDE BİR İÇ DENETİM UYGULAMASI OLARAK PERFORMANS DENETİMİ: BURSA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ YÖNETİCİLERİ ALGILAMASI
Enstitü	SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
Anabilim Dalı	KAMU YÖNETİMİ
Bilim Dalı	YÖNETİM BİLİMİ
Tez Türü	YÜKSEK LİSANS
Tez Danışman(lar)ı	HASAN ERTÜRK
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) İzni	<input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimin sadece içindekiler, özet, kaynakça ve içeriğinin % 10 bölümünün fotokopi çekilmesine izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimden fotokopi çekilmesine izin vermiyorum
Yayımlama izni	<input type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin veriyorum <input type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasının ertelenmesini istiyorum 1 yıl <input type="checkbox"/> 2 yıl <input type="checkbox"/> 3 yıl <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin vermiyorum

Hazırlamış olduğum tezimin yukarıda belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih:

İmza:

