T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ (YÖNETİM BİLİMLERİ)
ANABİLİM DALI

DEVLETTE PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMASI VE DÖNÜŞÜMÜ: 1996-2010 SAYIŞTAY DENEYİMİ

Doktora Tezi

Şeyma EŞKİ ÇAYLAK

Ankara, 2022

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ (YÖNETİM BİLİMLERİ)
ANABİLİM DALI

DEVLETTE PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMASI VE DÖNÜŞÜMÜ: 1996-2010 SAYIŞTAY DENEYİMİ

Doktora Tezi

Şeyma EŞKİ ÇAYLAK

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Barış ÖVGÜN

Ankara, 2022

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
SİYASET BİLİMİ VE KAMU YÖNETİMİ (YÖNETİM BİLİMLERİ)
ANABİLİM DALI

DEVLETTE PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMASI VE DÖNÜŞÜMÜ: 1996-2010 SAYIŞTAY DENEYİMİ

DOKTORA TEZİ

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Barış ÖVGÜN

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı	**İmzası**
1- Prof. Dr. Birgül AYMAN GÜLER	
2- Prof. Dr. Akif Argun AKDOĞAN	
3- Prof. Dr. Barış ÖVGÜN	
4- Prof. Dr. Hasan Engin ŞENER	
5- Doç. Dr. Ozan ZENGİN	

Tez Savunması Tarihi: 30.06.2022

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Prof. Dr. Barış ÖVGÜN danışmanlığında hazırladığım "Devlette Performans Denetimi Uygulaması ve Dönüşümü: 1996-2010 Sayıştay Deneyimi (Ankara, 2022)" adlı doktora tezimdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

30.06.2022

Şeyma EŞKİ ÇAYLAK

TEŞEKKÜR

Bu tez çalışması sadece doktora öğrencisi ve araştırma görevlisi olarak değil aynı zamanda Gökçe ve Kaan'ın annesi olarak tamamlanmıştır. Uzun, zorlu ve emek yoğun bir çalışma sürecinin sonunda başarıya ulaşmamı sağlayan başta saygıdeğer hocalarım olmak üzere mülakat yaptığım uzmanlara, aileme ve arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Öncelikle bu çalışmanın planlanan sürede bitebileceğine olan inancımı ve çalışma motivasyonumu arttıran değerli danışmanım Prof. Dr. Barış Övgün'e, süreçteki tüm destekleri için çok teşekkür ederim. Tez izleme komitesindeki soruları ve yapıcı eleştirileriyle çalışmaya farklı açılardan bakabilme olanağı sunan; yoğun çalışma programlarına rağmen görüşme talebimi geri çevirmeyerek sorularımı yanıtlayan ve yol gösteren hocalarım, Prof. Dr. A. Argun Akdoğan'a ve Doç. Dr. Ozan Zengin'e teşekkürlerimi sunarım. Tez savunma jürimde yer alan Prof. Dr. Hasan Engin Şener'e önemli katkılarından dolayı içtenlikle teşekkür ederim.

Araştırma merakından, heyecanından ve çalışma disiplininden ilham aldığım, değerli hocam Birgül Ayman Güler, çalışmanın dağınık bir metin halindeki en zor evresinden tamamlanmasına kadar tüm aşamalarına büyük katkı sağlamıştır. Tez çalışmasının dışında Yönetim Bilimleri ABD kürsüsünde farklı ortak çalışmalarda yer almaya teşvik etmiş ve bu konuda yüreklendirmiştir. Bu çalışmalardan edindiğim bilgi ve deneyim dolaylı da olsa şüphesiz teze katkı sağlamıştır. Kendisine, doktora sürecimin son yıllarını üretken bir şekilde geçirmemi sağladığı için tüm emek ve desteklerinden dolayı müteşekkirim.

Çalışmanın tamamlanmasında en önemli katkılardan bir diğeri Sayıştay Uzman Denetçi Levent Karabeyli'ye aittir. Kaynaklara erişebilme konusundaki yardımları, kıymetli vaktini fazlasıyla ayırıp konuyu anlayabilme çabama gösterdiği sabrı, çalışmanın tamamını okuyarak verdiği önemli katkıları ve önerileri ile anlam ve kıymetini birkaç satıra sığdıramayacağım zorlu çalışma sürecimi kolaylaştırıcı tüm desteklerinden dolayı sonsuz teşekkür ederim.

Konuyu daha iyi anlayabilmek adına mülakat yaptığım, yoğun iş programları arasında görüşme isteğimi geri çevirmeyen Maliye Bakanlığı Uzmanlarına ve Sayıştay Uzmanlarına değerli görüş ve deneyimlerini paylaşarak çalışmaya verdikleri katkılarından dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Çalışma arası sohbetlerinde beni dinleyerek bazen farklı bir bakış açısıyla konuya yaklaşmamı sağlayan bazen de yol gösterici nitelikte bilgi ve deneyim paylaşımında bulunan, savunma heyacanıma ve sonrasındaki mutluluğuma ortak olan araştırma görevlisi kürsü arkadaşlarım Dr. Meryem Çakır Kantarcıoğlu, Dr. İlkay Tosun, Dr. İmren Pınar Dülgar, Şulenur Özkan Erdoğan, Erol Uğraş Öcal, İbrahim Can Karaduman, Oğuzhan Koca ve Soner Kavuncuoğlu'na çok teşekkür ederim.

Çalışmanın beraberinde getirdiği akademik ve ailevi tüm sıkıntıları benimle birlikte yaşayan sevgili eşim Dr. Öğretim Üyesi Burak Çaylak'a desteklerinden dolayı ne kadar teşekkür etsem az kalır. Yetişemediğim yerlerde ailevi sorumluluğu fazlasıyla yüklenerek kendi çalışmalarından ve kariyerinden fedakarlık yapmıştır. Çoğu zaman sıkılmasına rağmen çalışmaya dair anlattıklarımı sabırla dinleyip sesli düşünmeme olanak sağlamış ve tezimin son halini gözden geçirerek biçimsel düzenlemelere katkıda bulunmuştur.

En güzel zamanlarımda olduğu gibi en zor zamanlarımda da yanımda olan, zaman zaman annelik yükümü hafifleterek çalışmaya daha fazla zaman ayırmamı sağlayan, yoğun programına rağmen keyifli vakitler oluşturarak bu zorlu süreci daha katlanabilir kılan kıymetli kardeşim Öğretmen Büşra Eşki'ye desteği, enerjisi ve hayatıma kattığı her bir güzellik için sonsuz teşekkür ederim.

Akademisyen bir anne olarak çalışma sürecindeki tüm zorluklara ve verdiğim mücadelelere rağmen en büyük teşekkürüm biricik kızım Gökçe ve oğlum Kaan'a… Sevginiz, enerjiniz ve anlayışınız olmasaydı bu çalışma tamamlanamazdı.

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR ..... **v**
İÇİNDEKİLER ..... **vii**
KISALTMALAR ..... **iix**
TABLOLAR ..... **x**
GİRİŞ **1**
BİRİNCİ BÖLÜM **15**
KAVRAMSAL VE TARİHSEL GELİŞİM **15**

1. Performans Nedir? 17

2. Performans Denetimi Nedir? 32
2.1. Performans Denetimine İlişkin Adlandırma Çeşitliliği 36
2.2. İlkeleri: Verimlilik, Etkililik, Tutumluluk 43
2.3. Performans Denetimi 3E'nin Denetimi midir? 49
2.4. Bireysel ve Kurumsal Performans: Değerlendirme mi? Denetim mi? 54

3. Tarihsel Olarak Devlette Performans Denetimi 61
3.1. Doğuşu 62
3.2. Gelişimi ve Kurumsallaşması 70

Değerlendirme 83
İKİNCİ BÖLÜM **87**
PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMASI: 1996-2010 ..... **87**

1. Devlet Performans Denetiminin Türkiye Gündemine Girmesi ve Dönüşümü 91
1.1. 2010 Öncesi Dönem 92
1.2. 2010 Sonrası Dönem 103

2. Uygulamanın incelenmesi 114
2.1. İnceleme Araçları ve Yöntemi 115
2.2. Raporların Yapısı 120
2.3. Raporlarda Performans Denetimi Süreci 123
2.4. Raporların Karşılaştırmalı İncelenmesi 130

Değerlendirme 150
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM **156**
PERFORMANS DENETİMİNİN SONA ERME SÜRECİ: 2003-2010 ..... **156**

1. Performans Denetiminde Kırılma Nedir? 158
1.1. Performans Denetimindeki Kırılma Bir Yeniden Yapılanma mıdır? 160
1.2. Performans Denetiminde Ne Değişti? 167

2. Performans Denetiminin Sonlandırılması Nasıl Gerçekleşti? 175

3. Kırılmanın Dinamikleri: Kamu Mali Yönetimi Reformları 183
3.1. Yeni Dünya Düzeni ve Devletin Dönüşümü 188
3.2. Reformun Temel Aktörleri ve Politika Belgeleri 199
3.2.1. Dünya Bankası'nın Politika Belgelerinde Kamu Mali Yönetimi Reformu 201
3.2.2. Uluslararası Para Fonu'nun Politika Belgelerinde Kamu Mali Yönetimi Reformu 208
3.2.3. OECD'nin Politika Belgelerinde Kamu Mali Yönetimi Reformu 210
3.3. Ulusal Politika Belgelerinde Kamu Mali Yönetimi Reformu 212

4. Performans DenetiminİN Sonlandırılma Nedenleri ve Temel Tartışma Konuları 219

4.1. 5018 Sayılı Kanun'a Uyum: Performans Esaslı Bütçe Sistemine Geçiş 220
4.1.1. Bütçe - Performans Ölçümü - Performans Denetimi İlişkisi 221
4.1.2. Performans Esaslı Bütçe Sistemine Geçiş 226
4.2. Avrupa Birliği Sürecine Uyum: İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması 238
4.3. 2010 Anayasa Değişikliğine Uyum: 125. Madde Kapsamında Performans Denetimi -Yerindelik Denetimi İlişkisi 243
5. Performans Denetimi Uygulamasına Neden Son Verildi? 256
Değerlendirme 262
SONUÇ 264
KAYNAKÇA 271
İnternet Kaynakları 281
Resmi Kaynaklar 284
DİZİN 291
EKLER 294
EK-1: Görüşme Soruları 294
EK-2: Performans Denetimi Grubu Çalışma Rehberi 296
ÖZET 301
ABSTRACT 302

KISALTMALAR

3E	Efficiency, Effectiveness, Economy
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AKP	Adalet ve Kalkınma Partisi
ASOSAI	Asian Organization of Supreme Audit Institutions
DB	Dünya Bankası
DSİ	Devlet Su İşleri
D.S.	Denetim Standardı
ECA	The European Court of Auditors/Avrupa Birliği Sayıştayları
FMA	Fayda Maliyet Analizi
GAO	U.S. Government Accountability Office-ABD Sayıştayı
HE	Hastane Enfeksiyonları
IIA	The Institute of Internal Auditors- İç Denetçiler Enstitüsü
IMF	International Monetary Fund- Uluslararası Para Fonu
INCOSAI	Implementation Guidelines For Performance Auditing
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
INTOSAI PDUR	INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KPA	Kamu Politikası Analizi
NAO	National Audit Office- İngiltere Sayıştayı
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TÜSİAD	Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
VET	Verimlilik, Etkililik, Tutumluluk
VFM	Value For Money Auditing
YDK	Yüksek Denetleme Kurulu
YKİ	Yeni Kamu İşletmeciliği Anlayışı

TABLOLAR

Tablo 1. Performans Tanımları ve Kullanıldığı Çalışma Alanları..... 19

Tablo 2. Performans Unsurları, Değerlendirme Düzeyi, Ölçme Yöntemi 20

Tablo 3. Performans Yönetimi ve Performans Değerlendirmesi Arasındaki Farklar.... 24

Tablo 4. Performans Ölçümü ve Performans Denetimi Arasındaki Farklar..... 29

Tablo 5. Sayıştay Performans Denetimi Belgelerinde 3E'nin Karşılığı ve Anlamı 45

Tablo 6. Ekonomik Denetim ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması..... 52

Tablo 7. Sayıştay Performans Denetimi ve İç Denetçilerin 3E Değerlendirmeleri Arasındaki Farklar..... 112

Tablo 8. 1996-2010 Dönemi Performans Denetimi Raporları ve Temel Bilgileri 116

Tablo 9. Benzer Konulardaki Türkiye ve İngiltere Performans Denetimi Raporları .. 118

Tablo 10. Örnekleme Dahil Edilen Raporlar ve Yapısal Özellikleri 120

Tablo 11. Performans Denetimi Sürecinin Aşamaları 124

Tablo 12. Performans Denetimi Sürecinin Raporlardaki Karşılığı..... 128

Tablo 13. "İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor" ve "Flood Risk Management in England" adlı Raporların Karşılaştırılması..... 131

Tablo 14. "E-Dönüşüm Türkiye" ve "Digital Transformation in the NHS" adlı Raporların Karşılaştırılması..... 135

Tablo 15. "Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele" ve "The governments preparedness for the COVID-19 pandemic lessons for government on risk management" adlı Raporların Karşılaştırılması 140

Tablo 16. Raporlarda 3E'nin Kullanım Sıklığı..... 147

Tablo 17. 2010 Öncesi ve Sonrası Performans Denetimi Ayrımı 167

Tablo 17. 2010 Öncesi ve Sonrası Performans Denetimi Ayrımı 168

Tablo 18. Kırılma Tipolojileri 175

GİRİŞ

Denetim amacına, uygulama alanlarına, kapsamına, konusuna ve yaklaşımlarına göre çeşitli şekillerde sınıflandırılır. Bu sınıflandırma genel olarak kurumsal yapı bakımından yüksek denetim, dış denetim ve iç denetim şeklinde; denetimin niteliği bakımından ise düzenlilik denetimi (mali denetim ve uygunluk denetiminden oluşur) ve performans denetimi şeklinde yapılır. Bu çalışma, denetimin kurumsal yapısı bakımından Yüksek Denetime (Sayıştay denetimi), niteliği bakımından ise performans denetimine, kısaca Sayıştay performans denetimine odaklıdır.

Sayıştay, niteliği bakımından iki tür denetim faaliyetini yerini getirir: Düzenlilik denetimi ve performans denetimi. Sayıştay denetimleri kapsamında -düzenlilik denetimine göre- performans denetiminin ayırıcı özelliği denetim amacı, inceleme alanı, zaman (denetim sıklığı), denetim kriterlerinin kaynağı, denetçi niteliği, denetim rehberlerinin niteliği ve kamu yönetimine katkı gibi temel noktalarda görülür. Düzenlilik denetimi, denetim amacı kurum mali tablolarının doğruluğu, güvenilirliği ve işlemlerin mevzuata uygunluğunu raporlamak; inceleme alanı kurum mali tabloları, muhasebe ve denetlenen yıl gelir-gider işlemleri olan; zaman bakımından yıllık-periyodik olan; denetim kriterleri, mevzuat hükümleri ve muhasebe ilkelerinden oluşan; denetçi niteliği, muhasebe ve mevzuat konusunda yetkinlik olan; denetim rehberlerinin oldukça standart ve önemli olduğu; kamu yönetimine katkısının, kurum mali tabloları hakkında görüş vermek, mevzuata, muhasebe ilke ve kurallarına aykırılıkları raporlamak, hatalı gelir-gider-mal işlemlerine ilişkin düzeltme yapılmasını sağlamak olan bir denetim biçimidir. Performans denetimi ise, denetim amacı kamu faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesine ve performans hesapverme sorumluluğunun güçlenmesine katkı sağlamak; inceleme alanı kamu faaliyetleri (bir kurumu, birkaç kurumu ya da tüm

kurumları ilgilendiren) olan; zaman bakımından yıllık ve periyodik olmayan; denetim kriterleri her denetim konusu için farklı ve kurumların performans göstergelerinden bağımsız olarak denetim ekibince belirlenen; denetçi niteliği toplum bilimi, istatistik, hukuk bilimi gibi bilimler ve denetim konusunun gereğine göre değişik disiplinlerden uzmanlık gerektiren; denetim rehberlerinin niteliği bakımından, performans denetimlerinin daha çok yaratıcılığa olanak tanıması ve sofistike niteliği nedeniyle genel çizgileri, ilkeleri açıklasa da, özellikle deneyimsiz denetçi için yol gösterici bir nitelik taşımayan; kamu yönetimine katkısı, kamu faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesine destek sağlamak olan bir denetim biçimidir.[1] Bu, çalışmada odaklanılan performans denetimi uygulamasının kapsamıdır.

Performans kavramı özellikle performans yönetimi olarak personel sistemine özgülenmiş bir kavramdır. Oysa performans, denetim alanının da önemli kavramlarından biridir. Bu açıdan çalışmada kullanılan performans kavramı, ne personel sistemine özgülenen bireysel performansa ne de iç kontrol sistemine özgülenen kurumsal performansa karşılık gelmektedir. Performans kavramının karşılığı, Sayıştay denetim alanına özgü kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının incelenmesine dayanan ve yasal yetki çerçevesinde kamu faaliyetlerinin tümünün performansına odaklı olan devlette performans denetimidir.

Türkiye'de performans denetimi konusu, 1996 yılından bu yana bir çalışma alanı olarak alanyazındaki güncelliğini farklı dinamiklerle korumaktadır. Bu dinamiklerden ilki, performans denetiminin 1996 yılında Sayıştay'ın faaliyet alanına mali denetimin yanında yeni bir denetim yöntemini oluşturma çabası ile fiilen girmesidir. Sayıştay'ın bu çabasının alanyazına yansımaları, performans denetiminin ne olduğunu ortaya koyma yönünde, yapısı ve işleyişinin incelenmesi çerçevesinde 2010 yılına kadar

[1] Tolga Demirbaş, "Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması", *Sayıştay Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi Yayınları:17*, Ankara, 2001, s. 67.

devam etmiştir. Performans denetimi konusunu alanyazında güncel tutan diğer bir dinamik ise kamu mali yönetimi reformları ile performans ölçüm sisteminin oluşturulması çalışmaları kapsamında performans değerlendirmesi ve raporlamasının (faaliyet raporları), kamu yönetiminin ve Maliye Bakanlığı'nın gündemine girmesidir. Bu dinamik aynı zamanda performans denetimi sisteminin sonlandırılması sürecinin de aktörü olmuştur.

Kamu mali yönetimi reformları kapsamında, performans denetimi adı altında, kamu kurumlarının performans ölçüm sistemlerinin çıktıları olan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının uygunluğuna odaklanan yeni bir denetim faaliyetinin gündeme gelmesi ile Sayıştay performans denetiminde 2003 yılı itibarıyla kırılmaya giden süreç başlamıştır. Bu süreç, 2010 tarihli 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun kabulü ile tamamlanmış ve performans denetimi uygulaması sona ermiştir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda farklı bir şekilde tanımlanan performans denetiminin, içeriğine ve uygulama boyutuna ilişkin gerçekleştirilen değişikliklerin etkileri ile birlikte alanyazına yansıması, performans denetiminin sorgulanmaya başlanması, uygulama boyutuna ilişkin eleştirilerin giderek artması ve genel olarak bilgi karmaşası yönünde olmuştur. Performans denetimi konusunu alanyazında güncel tutan dinamikler (mevzuat düzenlemeleri ve değişiklikleri), konunun nasıl ele alındığı noktasında belirleyicidir. Kamu yönetimi, hukuk, maliye ve işletme gibi çeşitli alanlara çalışma konusu olan performans denetimi çalışmaları, 2010 öncesi ve sonrası dönem bakımından farklılık gösterir. 2010 öncesi dönem, Sayıştay performans denetimi uygulamasının başlangıç ve gelişme aşamalarına denk gelmesi nedeniyle bu dönemdeki çalışmalar (örneğin, Kubalı, 1996; Özer, 1997; Demirbaş, 2001; Coşkun ve Karabeyli 2007), sayıca az, görüş ve yaklaşım bakımından benzerdir. Ortak nokta, performans denetiminin verimlilik, etkililik ve tutumluluk (3E) denetimi olduğu, INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi (INTOSAI PDUR) doğrultusunda Sayıştay

tarafından gerçekleştirildiği yönündedir. 2010 sonrası dönemdeki çalışmalar, 1996 tarihli performans denetimi uygulamasının yürürlükten kaldırıldığı, kuram ve uygulama bakımından farklı, ancak aynı adı taşıyan yeni bir faaliyet biçimine denk gelmesi nedeniyle, sayıca artış göstermekle birlikte, gerek 2010 öncesi dönem gerek aynı dönem çalışmalarından görüş ve yaklaşım bakımından farklılık gösterir. Çalışmaların bir kısmında (örneğin; Şener, 2017; Övgün, Sayan ve Zengin, 2018; Akdoğan, 2020) performans denetimi uygulaması, başlangıç olarak 1996 tarihine, 832 sayılı Sayıştay Kanununa, 3E'nin denetimine ve Sayıştay'ın sorumluluğuna dayanır. Ayrıca sayıca az olsa da bu çalışmalarda, performans denetimi dönemsel dinamikleri içerisinde, temel özellikler ve farklılıklar gözetilerek ele alınıp değerlendirilir. Diğer kısım çalışmalarda (örneğin; Yılmaz, 2014; Bilgiç 2020), 2010 yılına, 6085 sayılı Sayıştay Kanun'una, ölçüm ve değerlendirme faaliyetine ve Maliye Bakanlığı'nın sorumluluğuna dayanır ve 2010 öncesine kısmen değinilir. Bu görüş farklılıkları 2010 yılı sonrası, hatalı bilgi üreten ve bilgi karmaşası yüklü üçüncü tür çalışmaların hızla yayılmasına neden olmuştur. Örneğin, performans denetiminin başlangıcını 2010 yılı kabul eden ancak, ortaya çıkış nedenlerini 1996 tarihli uygulamanın nedenleriyle ve tanımıyla tartışan ya da performans denetimi adı altında her iki farklı uygulamanın bilgisini karışık bir şekilde aktaran çalışmalar yaygındır.

Dönemsel, kuramsal ve uygulama bakımından farklı olan faaliyetlerin "performans denetimi" olarak adlandırılması, zamanla *performans denetimi, değerlendirmesi ve ölçümü kavramlarının eş anlamlı olarak birbirinin yerine kullanılması; performans denetiminin bireysel performans, kurumsal performans ve 3E'nin denetimi şeklinde adlandırılması* gibi hatalı bilgi üretimine ve bilgi karmaşasına neden olmuştur. Bilgi karmaşasının temelinde performans kavramının personel sistemi, yönetim ve denetim alanında kullanılan ortak bir kavram olması, 6085 sayılı Kanun'a dayandırılarak performans denetiminin içeriğinde ve uygulama boyutunda yapılan değişikliklerle,

performans denetiminin uluslararası standart ve uygulamalarının tümüyle dışında bir çalışmaya evrilmesine rağmen isim değişikliğinin yapılmamış olması, performans denetiminin ana kuramı olan ISSAI 3000-3100'ün (Performans Denetimi Uygulama Rehberi) ve standartlarla/rehberlerle uyumlu 1996-2010 Türk Sayıştay'ı performans denetimi uygulaması/raporları gerçeğinin göz ardı edilmesi, ilgili mevzuatta performans denetimiyle ilişkili kavramların kullanımındaki karmaşa ile ifadelerin açık ve net olmaması gibi nedenler bulunur. Bu nedenlerle bağlantılı olarak, farklı dönemlerde farklı uygulamalar olarak Türkiye gündemine giren performans denetimine ilişkin alanyazındaki hakim anlayış, performans denetiminin 5018 sayılı Kanun doğrultusunda 6085 sayılı Kanun ile başlayan bir denetim yöntemi olduğu, 1996-2010 Sayıştay performans denetimi uygulamasının ve bu dönemde meclise sunulan 14 performans denetimi raporunun göz ardı edilmesi yada görmezden gelinmesi, kısaca hatalı bilgi üretimi yönündedir.

Çalışmanın ortaya çıkışında etkili olan bu yaygın anlayışın aksine, bu çalışmada, Sayıştay performans denetimi uygulamasının başlangıcı 1996 yılına -832 sayılı Kanun'a eklenen Ek 10'uncu maddeye- dayanmakta; 2003 tarihli 5018 sayılı Kanun, performans denetiminde kırılma sürecinin ve aynı adı taşıyan farklı bir uygulamanın başlangıcı; 2010 tarihli 6085 sayılı Kanun ise performans denetimi uygulamasının sonlandırıldığı kırılma noktası olarak kabul edilmektedir. Sayıştay performans denetimi 5018 sayılı Kanun ile başlayan bir denetim uygulaması olmamakla birlikte, Türkiye gündemine 5018 sayılı Kanun ile stratejik planlama, performans programı ve faaliyet raporlarının kurumlarca hazırlanması ve kurumların buna ilişkin bilgiyi oluşturup oluşturmadıklarının Sayıştay tarafından incelenmesine dayanan bir denetim yöntemi olarak girmiştir. Ancak bu denetim yöntemi, performans bilgisinin denetimi, performans ölçümünün denetimi yerine "performans denetimi" olarak adlandırılmıştır. Bu adlandırma, performans denetiminin başlangıcının 5018 sayılı Kanun olduğu

yönünde yanlış algının başlıca nedenidir. Farklı bir denetim uygulamasının performans denetimi adı ile mevzuatta yer alması ve bu bağlamda Sayıştay performans denetiminin, bu uygulama ile uyumlu hale getirilmesi çabası mevzuat düzeyinde 2010 Sayıştay Kanunu değişikliği ile sonuçlanmış ve 1996 yılında başlayan Sayıştay performans denetimi uygulamasına son verilmiştir. Bu açıdan 5018 sayılı Kanun, Sayıştay performans denetimi uygulamasının başlangıcı değil, performans denetiminde kırılma sürecini başlatan bir adım olmuştur.

Türkiye'de performans denetiminin maddi ve düşünsel temelleri 1970'li yıllarda uluslararası-yabancı unsurlar tarafından idari reformlarla atılmıştır. Performans denetimi uygulamasının sonlandırılma süreci, uluslararası unsurların politika transferleri ile kamu mali yönetimi reformlarıyla başlamış ancak 2008 yılında küreselci reformlarda çözülme, politika transferlerinde kesintiye neden olmuştur. Bu çözülmeyle birlikte performans denetiminde kırılmanın asıl belirleyici unsuru ulusal-yerli unsurlar olmuştur. Bu kapsamda performans denetiminin maddi temelini 1990'lı yılların dünya düzeninin genel özellikleri belirlerken, düşünsel temelini bu düzenin ideolojileri (neoliberalizm), yönetim anlayışı (yeni kamu işletmeciliği) ve yönetim biçimi (yönetişim) belirlemiştir. Bu açıdan performans denetiminde kırılmanın somut dayanağı, 1990'lı yıllarla birlikte yeni dünya düzeni olarak adlandırılan küresel kapitalist sistem ve bu sistemin küreselci politikaları olmuştur. Buradan hareketle, bu çalışmanın temel iddiası, performans denetimi uygulamasının 2010 yılında sonlandırıldığı, sonlandırılma sürecinin küreselci reformlar ile başladığı ve performans denetiminin uygulamadan kaynaklı bir nedenden dolayı değil siyasal iktidarın iradesiyle ortadan kaldırıldığıdır.

Çalışmanın konusu, Türkiye'de 1996-2010 döneminde, 14 yıllık kısa bir sürede ortaya çıkan, gelişme aşamasındayken kırılma sürecine giren ve sonlandırılan Sayıştay/Devlette performans denetimi uygulamasıdır. 1996-2010 dönemi devlette

performans denetimi uygulamasının analizine odaklı bu çalışmada, yanıtı aranan temel sorular şunlardır:

1. Performans denetimi ve bu denetimle ilgili/ilişkili kavram kullanımında karmaşa bulunmaktadır. Bu karmaşanın nedenleri nelerdir ve nasıl giderilebilir?

2. Tarihsel süreçte ilgili kavramlar, farklı alanlarda kullanılmış ve zamanla, bu kavramlara farklı anlamlar yüklenmiştir. Kavramsal ve tarihsel gelişim ve dönüşüm sürecinde performans ve performans denetimi kavramları nasıl tanımlanmıştır? Ne yönde değişmiştir?

3. Türkiye'de 1996-2010 dönemi devlette performans denetimi uygulamasına denk gelmektedir. Bu uygulamanın temel özellikleri nelerdir? Türkiye performans denetimi uygulamasının, uluslararası uygulamalarla kuram ve uygulama bakımından benzerlik ve farklılıkları nelerdir? Performans denetimi uygulamasının, kamu yönetimine etkileri nelerdir?

4. 2010 yılı, Türkiye'de performans denetimi uygulamasının sonlandırıldığı tarihtir. Performans denetiminde kırılmanın karşılığı nedir? Kırılma nasıl gerçekleşmiştir? Temel dinamikleri, nedenleri ve tartışma konuları nelerdir? Türkiye'de performans denetimi uygulamasına neden son verilmiştir?

Çalışmanın temel soruları kapsamında bu çalışmanın amaçlarından biri, performans denetimi ile ilgili kavram karmaşasını gidermektir. Performans denetimini, kamu yönetimi, işletme, maliye, hukuk, siyaset gibi farklı alanlarda çalışma konusu olarak ele alan, oldukça fazla çalışma bulunmaktadır. Herbir çalışma alanı, performans denetimini farklı boyutları ile ele alırken; özellikle kamu yönetimi alanındaki çalışmalarda (bazı istisnalar dışında), doğru bilgiden hızla uzaklaşıldığı, yanlış bilginin yayılarak hatalı bilgi üretiminin arttığı ve sonuçta bilgi karmaşasının ortaya çıktığı

görülmüştür. Bu çalışma, bu karmaşanın çözülmesine, yanlış bilgi yerine doğru bilginin konulmasına ve yazındaki bir boşluğun doldurulmasına yönelik katkı sağlamayı hedeflemektedir. Diğer bir amaç, önemli bir yönetsel deneyim olan 1996-2010 performans denetimi uygulamasını analiz etmek, uluslararası uygulamalarla amaç, konu ve yöntem bakımından karşılaştırmak ve bu uygulamaya neden son verildiğini ortaya koyabilmektir.

Türkiye'de 1996-2010 dönemi performans denetimi uygulamasının, yani son verilmiş bir uygulamanın çalışma konusu olarak ele alınması iki açıdan önemlidir: Birincisi, 2010 sonrası yazındaki konu ile ilgili bilgi karmaşasının nedeninin, 1996-2010 dönemi performans denetiminin kuram ve uygulama bakımından tam olarak anlaşılamamış olmasıdır. Konunun bir diğer önemi, kamu kurumlarının performans ölçüm faaliyetinin, 2010 sonrası, mevzuatta "performans denetimi" olarak adlandırılmasıyla oluşan karmaşaya ilişkin Sayıştay'da farkındalık oluştuğunu, bu nedenle uluslararası standart ve uygulamalarla uyumlu 1996-2010 dönemi performans denetimi pratiğine yakın gelecekte yeniden dönülmesinin güçlü bir olasılık olduğunu gösteren emareler bulunmasıdır. Sayıştay internet sitesi incelendiğinde, Sayıştay'ın son yıllarda 1996-2010 dönemi performans denetimi çalışmalarına benzer bir yöntemle "Konu Denetimi" adıyla TBMM'ye sunulmayan bazı çalışmalar yaptığı ve internet sitesinin İngilizce sürümünde bu raporlara 1996-2010 dönemi performans denetimi raporlarıyla birlikte *"Thematic Audit/Performance Audit Reports"* adıyla yer verildiği; sitenin Türkçe sürümünde "Performans Denetimi Rehberi" olarak adlandırılan rehberin ise İngilizce sürümde *"Audit Of Performance Information Manual/Performans Bilgisinin Denetimi"* şeklinde adlandırıldığı görülmektedir. Bu olgular, Sayıştay'ın kurumsal olarak da 2010 mevzuat değişimiyle oluşan karmaşanın farkında olduğunu ve performans denetimi alanında Sayıştay'ın 1996-2010 döneminde oluşan performans denetimi birikimini sınırlı çerçevede de olsa canlı tutmak amacıyla çaba harcadığını

göstermektedir. Bu bağlamda 1996-2010 dönemi performans denetimi her ne kadar son verilen bir uygulama olsa da yeniden gündeme gelmesi muhtemel görünmektedir. Çalışmanın temel soruları, amaçları ve önemi kapsamında performans denetimi konusunu ele alan kapsamlı bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu, çalışmayı önemli ve özgün kılmıştır.

Çalışmanın konusu, amacı ve temel soruları, araştırmanın tipi ve hangi yöntemin kullanılacağı noktasında belirleyici olmuştur. Çalışmanın konusunun belli bir döneme ait denetim uygulaması/biçimi olması ve temel soruların yanıtlanabilmesi bu çalışmanın, araştırma tipi (amacı) bakımından betimleyici ve açıklayıcı; odaklanılan zamana göre kesitsel; veri toplama teknikleri bakımından literatür taraması, doküman incelemesi, derinlemesine görüşme ve içerik analizi gibi tekniklerin kullanıldığı nitel bir araştırma olmasını gerektirmiştir. Bir araştırmada ne, nasıl ve neden sorularının cevabını bulmak için nitel araştırma uygun bir yoldur.[2]

Çalışmaya öncelikle, performans denetiminin ve uygulamasının ne olduğunu anlamak üzere literatür taramasıyla başlanılmış, alanyazın okumaları yapılmıştır. Alanyazınında, konuya ilişkin görüş farklılıklarından ziyade kavram ve bilgi karmaşasının ön planda olduğu ve okuyucuda kafa karışıklığı yarattığı görülmüştür. Bunun üzerine performans denetimi ve uygulamasının ne olduğunu anlayabilmek için performans denetimlerini gerçekleştiren ve bu denetimlerin grup yöneticiliğini yapan Sayıştay uzman denetçileri ile derinlemesine görüşme yapılmıştır. Çalışmada bir araştırma tekniği olarak kullanılan *derinlemesine görüşme*, araştırma problemine ilişkin yüzeysel bilgilerden çok kişilerin düşünce, görüş ve deneyimleriyle ilgili bilgi

[2] Jack R. Fraenkel, and Norman E. Wallen, *How to Design and Evaluate Research in Education.* New York, McGraw-Hill, 2009: R. K. Yin, *Case Study Research: Design and methods* (4th Ed.). Thousand Oaks, CA, Sage, 2009.

toplanmaya yönelik bir görüşme tekniğidir.[3] Bu teknik, az sayıda insan ile görüşülerek çok detaylı bilgi elde etmeyi olanaklı kılmıştır. Uygulamanın daha iyi anlaşılabilmesi bakımından 2010 sonrası performans -bilgisinin- denetimi uygulaması da araştırılmıştır. İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Dairesi Başkanı, İç Denetim Koordinasyon Kurulu Üyeleri, Devlet Su İşleri (DSİ) Genel Müdürlüğü İç Denetim Birimi Başkanı ve İç Denetçisi ile Maliye Bakanlığı'ndan konunun ilgili uzmanlarıyla derinlemesine görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Görüşme yapılan kişiler, bilgi ve deneyim bakımından konunun uzmanı olması ya da performans denetimi grubunu/uygulamayı temsil etmesi nedeniyle seçilmiştir. Tercihe göre yüzyüze, telefon ya da e-posta yoluyla görüşme yapılan dokuz uzman, U1'den U9'a kadar sembozlize edilmiş ve doğrudan alıntılarda bu harflendirmeler kullanılmıştır. Farklı alanlarda (performans denetimi, bütçe, iç kontrol gibi) konunun uzmanı olan kişilere, araştırma sorularından türetilen 7 açık uçlu soru yöneltilmiştir. Görüşme soruları Ek-1'de yer almaktadır.

Sayıştay uzman denetçileri, çalışmanın ilk dönemlerinde konu ile ilgili fiziki ya da elektronik ortamdan erişemediğim yerli ve yabancı performans denetimi raporlarına, dokümanlara, bilgi notlarına ve çeşitli kaynaklara erişebilme imkanı sağlamışlardır. Konunun birincil kaynaklar üzerinden ve doğrudan ilgili uzmanlarla görüşülerek çalışılması, yazındaki bilgi karmaşasını çözmeye yönelik çabama büyük katkı sağlamıştır. Bu sayede, "Kavramsal ve Tarihsel Gelişim" başlığıyla çalışmanın birinci bölümü oluşturulmuştur.

Çalışmanın bir sonraki aşaması, Türkiye'de 1996-2010 dönemi performans denetimi uygulamasını ortaya koyabilmek ve uluslararası uygulamalarla karşılaştırarak temel benzerlikleri ve farkları tespit edebilmek olmuştur. Bu amaca yönelik, INTOSAI PDUR ile Türk ve İngiltere Sayıştayları tarafından hazırlanan ve uygulamanın önemli

[3] Temmuz Gönç Savran, "Sosyolojide Nicel ve Nitel Araştırma Yöntemleri", *Sosyolojide Araştırma Yöntem ve Teknikleri (Ed. Nadir Suğur)*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1963, 2009, Eskişehir, s. 87.

bir çıktısı olan performans denetimi raporlarının içerik analizi yapılmıştır. İçerik analizi, doğrudan gözlemlenemeyen olguların araştırılmasına izin veren bir tekniktir.[4] Aynı zamanda kategori sayısını azaltmak için tekrarlayan sözcükleri veya nitel veri kategorilerini keşfetmeye çalışır ve böylece araştırmacıların çıkarımlarda bulunmasını sağlamaktadır.[5] Bu çalışmada içerik analizinin kullanılmasının amacı, Türk ve İngiltere performans denetimi raporlarının belirli analiz birimleri üzerinden kategorileştirilerek, benzerlik ve farklılıklarını belirleyebilmektir. Türk ve İngiltere Sayıştaylarınca hazırlanan konu bakımından benzer performans denetimi raporlarının karşılaştırılarak, kuram ve uygulamadaki benzerlik ve farklılıkların belirlenmesi üzerinden 1996-2010 dönemi Türkiye uygulamasının değerlendirilmesi ikinci bölümde odaklanılan konu olmuştur. Raporların nasıl analiz edildiğine ilişkin yönteme, ayrıntılı bir şekilde ikinci bölümde yer verilmektedir.

Son olarak, performans denetimi uygulamasının sonlandırılmasıyla sonuçlanan kırılma sürecinin analizine odaklanılmaktadır. Performans denetiminde kırılmanın ne olduğunu, nasıl ve neden gerçekleştiğini ortaya koyabilmek bakımından yoğun bir mevzuat ve doküman incelemesi yapılmıştır. Doküman incelemesi, araştırılması amaçlanan olgu veya olgular hakkında bilgi içeren yazılı materyallerin analizini kapsar.[6] Bu kapsamda 5018 sayılı Kanun, 6085 sayılı Kanun ve bu Kanun'un yasalaşma sürecinin temel belgeleri olan 510 sıra sayılı Sayıştay Kanunu teklifi ile Plan ve Bütçe Komisyonu raporları, ilgili yönetmelikler, 2010 öncesi ve sonrası performans denetimi rehberleri, TBMM meclis tutanakları ve dönemin ilgili gazete haberleri incelenmiştir. Bu dokümanların incelenmesi 2010 öncesi ve sonrası performans denetiminin yasal dayanağı, referans kaynağı, tanımı, kapsamı, metodolojisi ve özellikleri bakımından temel farklılıkları ve kırılmanın ne olduğunu ortaya koyabilme imkanı sunmuştur.

[4] Jack R. Fraenkel, and Norman E. Wallen, 2009.
[5] M. Q. Patton, 2002.
[6] Ali Yıldırım ve Hasan Şimşek, *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 187.

Bunlarla birlikte, performans denetiminde kırılmanın dinamiklerini ve nedenlerini ortaya koyabilmeye yönelik, uluslararası kuruluşların temel politika belgeleri ile ulusal politika belgeleri incelenmiştir. Bu dokuz belge şunlardır: Dünya Bankası (DB): 1995 Kamu Mali Yönetimi Projesi Kredisi, 2001 ve 2002 Program Amaçlı Mali Yönetim ve Kamu Yönetimi Yapısal Uyarlama Kredisi (PFPSAL); International Monetary Fund (IMF): 1999 ve 2002 'stand by' anlaşmaları; Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD): 2002 tarihli Türkiye'de Düzenleyici Reformlar: Ekonomik İyileşme İçin Önemli Destek Raporu; Avrupa Birliği (AB): özellikle 2003 Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi; Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu; 2001 Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı; 2001 ve 2003 AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı; Türkiye'de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı ve Acil Eylem Planıdır. Üçüncü bölümün içeriği literatür taraması ile birlikte incelenen temel mevzuat ve dokümanlarla oluşturulmuştur.

Çalışmanın kapsamı, mekânsal olarak Türkiye, zamansal olarak 1996-2010 dönemi, konu bakımından ise Devlette/Sayıştay performans denetimidir. Çalışmanın başında bu kapsam, zaman olarak 1996 yılından günümüze, konu bakımından ise hem Sayıştay'ın hem de 6085 sayılı Sayıştay kanunundaki tanımlama bağlamında Maliye Bakanlığı'nın ilgi alanında olan "performans denetiminin" araştırılması üzerine çalışmaya başlanılmıştı. Ancak, çalışma sürecinde bu iki uygulamanın birbirinden farklı olduğu, daha da önemlisi 2010 sonrası uygulamanın kuram ve uygulama bakımından uluslararası uygulamalarda karşılığının olmadığı, dolayısıyla, aslında performans denetimi adıyla gerçekleştirilen faaliyetin "performans denetimi" olmadığı anlaşılmıştır. Ayrıca bu faaliyetlerin sistemli ve düzenli bir şekilde uygulanamamasıyla birlikte kamu kurumlarındaki (Sayıştay hariç) ilgili uzmanlarla yapılan görüşmelerde, uzmanların

performans denetiminin kuram ve uygulamasına ilişkin net, açık ve anlaşılır olmadıkları, farklı kurumlarda çalışan uzmanların konuya farklı yaklaştıkları ve aralarında bir görüş birliğinin olmadığı görülmüştür. Bu nedenlerle yazındaki karmaşayı çözmek amacıyla adım atarken, yazında yeni bir karmaşa yaratmamak adına 2010 sonrası dönem kapsam dışı bırakılmış; çalışma, 1996-2010 dönemiyle sınırlandırılmıştır. Her ne kadar çalışma bu dönemle sınırlı olsa da özellikle performans denetiminde kırılmanın daha iyi anlaşılabilmesi bakımından 2010 sonrası uygulama, analizine girişilmeden betimleyici bir şekilde aktarılmış ve bu sınır aşılmıştır. Zaman bakımından sınırlandırma gereği, çalışmanın konu bakımından da sınırlandırılması sonucunu doğurmuştur. Çünkü 2010 sonrası performans denetimi, "performans bilgisinin denetimi" ya da "kurumsal performans denetimi" gibi adlarla kullanılmaya başlanmış ve bu kullanım yaygınlaşmıştır. Zaman bakımından sınırlandırma ile her ne kadar çalışmada değinilse de bu adlarla uygulanan faaliyetler kapsam dışında kalmıştır. Bununla birlikte performans denetiminin ne olup olmadığını ortaya koyabilmek için, *performans yönetimi, performans değerlendirmesi, performans ölçümü, iç kontrol ve iç denetim* konuları kapsama alınmıştır. Bu konular, yazında bilgi karmaşasına neden olmaları bakımından seçilmiş; performans denetimi ile ilişkisi/bağı odağında ele alınmış ve yazındaki bilgi karmaşasının çözülmesi amaçlanmıştır. Sınırın aşıldığı diğer kapsam, çalışmanın mekânsal boyutu olmuştur. Çalışma, Türkiye ile sınırlandırılmış olsa da performans denetimi uygulamasının daha iyi anlaşılacağı düşüncesiyle başta İngiltere olmak üzere Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kanada ve Pakistan gibi "iyi uygulama" örneklerini temsil eden ve gelişmekte olan ülkelerin uygulamaları genel olarak incelenmiş, gerektiği ölçüde çalışmanın ilgili yerlerinde çalışmayı destekleyici nitelikte kullanılmıştır.

Çalışmanın sınırlılıklarından biri, performans denetimi konusu fazlaca çalışılmış bir konu olmasına rağmen, çalışmaların, mevzuat ve yazındaki karmaşanın tekrarı

niteliğini taşımaları nedeniyle her ne kadar yararlanılsa da beslenilememiş olmasıdır. Konu, birincil yabancı kaynaklardan ve konunun uzmanlarıyla sıkça yapılan görüşmeler üzerinden çalışılmıştır. Bu nedenle çalışmaya ayrılan sürenin önemli bir kısmı, performans denetiminin ve uygulamasının ne olduğunu anlamaya yönelik uygulamanın çıktıları olan performans denetimi raporlarının, kuramın ortaya koyulduğu INTOSAI belgelerinin ve iyi uygulama örneği olarak gösterilen ülkelerin (İngiltere, Kanada, ABD gibi) rehber ve raporlarının incelenmesine ayrılmıştır. Diğer bir sınırlılık, performans denetiminin maliye disiplininde bütçe üzerinden fazlaca çalışılmış olması, performans denetimi-performans değerlendirmesi-performans ölçümü karmaşasının bütçe sistemi değişikliği ile bağının bulunması ve performans denetimi ile bütçe sistemlerinin, dönemsel koşulların aynılığı bakımından doğrudan ilişkili olmaları gibi nedenlerle çalışmanın odağının bütçe sistemine fazlaca kaymış olmasıdır. Farklı disiplinin teknik terimleri üzerinden konunun çalışılması, anlama güçlüğü yaratmış ve fazlaca vakit almıştır. Çalışmanın sonuna yaklaşıldığında ise bütçe sistemi kadar siyaset bilimi ve kamu politikası konularının da özellikle performans denetiminde kırılma bakımından önemli olduğu anlaşılmıştır. Performans denetiminin doğrudan siyaset bilimi ve kamu politikası üzerinden daha önce çalışılmamış olması ve bu çalışmanın zaman kısıtı nedeniyle *siyaset-kamu politikası-performans denetimi ilişkisi* konusu yeterince araştırılamamıştır. Bu yönde gelebilecek eleştiri ve katkılar çalışmayı zenginleştirecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL VE TARİHSEL GELİŞİM

Performans kavramı sanat, askeri yönetim, işletme, antropoloji ve yönetim gibi farklı çalışma alanlarında kullanılan; kullanıldığı alana göre anlamı değişen bir kavramdır. Bu bağlamda tarihi çok eski dönemlere dayansa da kamu yönetimi alanında popüler hale gelmesi ve yaygınlaşması yeni kamu işletmeciliği anlayışı (YKİ) ile olmuştur. Kavramın tarihsel süreçteki "başarma durumu, emir ve görevleri yerine getirme, yetenek, bireysel özellikler ve çaba gösterimi" gibi anlamlarının çalışanda/personelde/bireyde karşılık bulmasıyla bu kavram, *bireysel performans* şeklinde personel yönetiminin temel kavramlarından biri olmuştur. Bununla birlikte YKİ doğrultusunda kamu personel sisteminin yeniden yapılandırılması çalışmalarının performans temel vurgusuyla ve performansa dayalı olarak gerçekleştirilmesi, bu kavramın personel sistemine özgü olduğu yönünde bir algı yaratmıştır. Oysa performans sadece personel sisteminin değil denetim alanının da önemli kavramlarından biridir. Bu bağlamda personel ve denetim alanlarında yaygın bir biçimde kullanılan kavramlar, performans yönetimi (performance management), performans değerlemesi/değerlendirmesi (performance evaluation), performans ölçümü (performance measurement) ve performans denetimidir (performance audit). Bu kavramlar, İngilizce karşılıkları ve anlam farklılıkları dikkate alınmaksızın birbiri yerine hatalı bir biçimde kullanılmaktadır. Bu durumun alanyazında kavram karmaşasına ve hatalı bilgi üretimine yol açtığı görülmektedir.

Bu bölümün temel sorunlarından biri olan *kavram karmaşası, kafa karışıklığı ve hatalı bilgi üretimi* kapsamında alanyazın genel olarak değerlendirildiğinde, kavram

karmaşası en fazla performans yönetiminin performans değerlendirmesi; performans ölçümü ve performans değerlendirmesinin ise performans denetimi ile eş anlamlı olarak kullanılmasıyla ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte kavramların kullanıldıkları alana göre farklılaşan anlamlarının/karşılıklarının göz ardı edilmesi de bu karmaşanın bir diğer nedenini oluşturmaktadır. Örneğin performans değerlendirmesi personel sistemi alanında *personelin işteki başarısı*; denetim alanında ise *kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesinde bir inceleme aracı* anlamında kullanılmaktadır. Kavram karmaşasının yol açtığı kafa karışıklığının ve hatalı bilgi üretiminin en fazla olduğu konular ise performans denetiminin personel sistemi alanına özgü olduğu düşüncesi; bireysel performans ve kurumsal performans denetimi şeklinde kategorileştirilerek tümüyle kurumsal faaliyetler olan ve kurum yönetimi adına görevlendirilen kurum personelince gerçekleştirilen bireysel performans değerlendirmesi ve kurum performans ölçüm faaliyetlerinin Sayıştay'ın performans denetimiyle karıştırılması; performans denetiminin sadece 3E'nin denetiminden ibaret olduğu kanısı ve 3E ile ilişkili tüm çalışmaların performans denetimi ile ilişkilendirilme çabalarıdır.

Bölümün temel sorunlarından bir diğeri, performans denetiminin işletmecilik, özellikle YKİ anlayışının bir ürünü olarak değerlendirilmesi ve kuramsal temelinin bu anlayışa dayandırılmasıdır. Ancak bu anlayış, performans denetiminin ne olduğunu, nasıl ve neden ortaya çıktığını analiz etme olanağı sunmamaktadır. Bu temel sorunlardan hareketle bu bölüm, performans ve performans denetiminin kavramsal ve tarihsel gelişiminin analizine odaklıdır. Bölümün temel iddiası, performans ve performans ile ilgili kavramların (performans yönetimi, performans değerlendirmesi, performans ölçümü, performans denetimi) sadece personel sistemi alanına özgü olmayıp aynı zamanda denetim ve yönetim alanının da önemli kavramları olduğu; kavramların hem personel sistemi hem de denetim ve yönetim alanında ortak kullanımından

kaynaklı, alanyazında hatalı bir biçimde birbiri yerine kullanılmasının kavram karmaşasına ve kafa karışıklığına neden olduğudur. Bölümün temel soruları, *performans nedir? performans denetimi nedir? performans denetimi ne zaman, nasıl ve neden ortaya çıkmıştır? kuramsal düzeyde beslendiği ya da etkilendiği kaynaklar nelerdir?* şeklindedir. Bu sorular kapsamında bölüm iki alt başlıktan oluşmaktadır. Kavramlar ve kavramların gelişimine odaklı birinci alt başlık performansın etimolojik, sözcük ve kavramsal anlamını; performans ölçümü, değerlendirmesi ve denetimi gibi performans ile ilgili kavramları; performans denetiminin ne olup olmadığını açıklamaya yöneliktir. Performans denetiminin tarihsel gelişimine odaklı ikinci alt başlıkta ise performans denetimi fikrinin doğuşu, uygulamada ortaya çıkışı ve gelişimi, sürecin temel aktörleri, araçları, beslendiği ya da etkilendiği kuramsal kaynaklarla birlikte analiz edilmektedir.

1. PERFORMANS NEDİR?

Performans, kelime kökeni olarak İngilizce ve Fransızca "performance/icraat" sözcüğünden alıntıdır. Bu sözcük İngilizce perform "icra etmek, gereğini yerine getirmek" fiilinden "-ance" son ekiyle türetilmiştir. Eski Fransızca'da performer "usulüne göre yapmak" fiili, "forma" sözcüğünden "-per" ön ekiyle türetilmiştir.[7] Batı dillerindeki karşılığı "performance" olan sözcüğün ilk kaydına 14. Yüzyıl sonlarında "tamamlanma durumu, bir eylemin başarılması" anlamlarıyla rastlanılmaktadır. 1590'larda "başarılan, yapılan şey", 1610'larda "oyun yapma eylemi, kamu eğlencesi" anlamlarda kullanılan "performance" sözcüğü, güncel sozlüklerde genel olarak "seyirci önünde sunulan müzikal, bir işin, eylemin, başarının yürütülmesi veya yerine getirilmesi, gerçekleştirme eylemi, verimlilik (efficiency)" anlamları ile verilmektedir.[8] Türkçede kullanılan performans ise sözlükte, *iş başarımı, herhangi bir işte gösterilen*

[7] "Performans", https://www.nisanyansozluk.com/kelime/performans, (Erişim Tarihi: 11.02.2021); "Performans", https://www.etimolojiturkce.com/kelime/performans, (Erişim Tarihi: 11.02.2021).
[8] "Performance", https://www.dictionary.com/browse/performance, (Erişim Tarihi: 12.02.2021).

başarı derecesi[9]; *başarım, en iyi derece, takat sınırı, yetkinlik, verim gücü*[10] anlamlarına gelmektedir.

Performans terimi sanat, edebiyat ve toplum bilimleri alanlarında sıkça kullanılan, ancak nadiren tanımlanan, ne olduğu konusunda görüş ayrılıklarının bulunduğu, tartışmalı bir kavramdır. Performans, on farklı ilgi alanında Tablo 1'de gösterildiği gibi yer almaktadır. Tablo 1'de, performans olgusunun birçok alanda kullanıldığı, üzerine uzlaşılmış ortak bir tanımının olmadığı görülmektedir. Bununla birlikte tabloda yer alan tanımlar üzerinden performansa ilişkin birtakım unsurları, değerlendirme düzeylerini ve ölçme yöntemlerini belirlemek mümkündür. Genel olarak performansın öne çıkan unsurları, etkililik, verimlilik, kalite, yenilik, karlılık; değerlendirme düzeyleri, toplumsal (kamu faaliyetleri), örgütsel (karlılık) ve bireysel (davranış, iş başarımı, katkı); ölçme yöntemleri ise niceliksel (sayısal, objektif) ve niteliksel (kalite, subjektif) incelemelerdir.

Kavramın en ayrıksı alanı, "sahnelemek" olarak sanatsal gösteri işaret eder. Antropolojideki anlam da buna yakındır. Askeri yönetimde genel kullanım da bu gruba dahil edilebilir. İşletme, kamu yönetimi ve örgüt bilimi ikinci anlam grubunu oluşturur. Yalnızca yapmak, yerine getirmek, tutum sergilemek değil, bu davranışların bir hedefe/amaca göre değerlendirilmesi olarak "kişinin/hizmetin/eylemin başarısı" ile ilişkilidir. Bu bağlamda kullanıldığı alana göre performansın tanımı, unsurları ve değerlendirme düzeyleri değişkenlik göstermektedir. Örneğin, performans kavramı, sanat ve antropoloji alanında davranış, tutum, hüner gösterimi gibi unsurlarla ve bireysel düzeyde değerlendirme ile; işletme alanında karlılık, verimlilik, üretim, müşteri memnuniyeti gibi unsurlarla ve örgütsel düzeyde değerlendirme ile; kamu yönetimi

[9] Ömer Bozkurt, Turgay Ergun, Seriye Sezen, *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, TODAİE Yayını No: 283, Ankara, 1998, s. 203.
[10] *Türkçe Sözlük*, Dil Derneği Yayınları: 9, Ankara, 2005, s. 1541; *Türkçe Sözlük*, Türk Dil Kurumu, Ankara, 2005, s.1597.

alanında ise kamu faaliyeti, etkililik, verimlilik, tutumluluk, iş başarımı unsurlarıyla ve toplumsal (devlet) düzeyde değerlendirme ile ön plana çıkmaktadır.

Tablo 1. Performans Tanımları ve Kullanıldığı Çalışma Alanları

Tanımlanan Unsur	Tanımı	Kullanım Alanı	Yazar/Yıl
Performans	Seyirci önünde sunulan müzikal, başarma durumu; hüner gösterimi, biçimlendirilmiş davranış, standartları tutturmak	Sanat	14. yy; Marvin Carlson/1996
Performans	Emir ve görevleri yerine getirmek	Askeri yönetim	16. yy
Performans	Yetenek+motivasyon; Bireysel özellikler+çalışanın gösterdiği çaba+örgüt desteği	İşletme	Victor Vroom/1964
Performans	Davranış, tutum	Antropoloji	Dell Hymes/1964
Performans	Etkililik (Hedeflere ulaşmada belirleyici olan çıktıların ölçülmesidir) Verimlilik (Çıktıların üretiminde minimum düzeyde girdi kullanıp kullanılmadığını belirlemek için kaynakların ölçülmesidir)	Araştırma ve Geliştirme, Organizasyon	Rene Cordero/1989
Performans	Bir işi yapan bireyin, grubun ya da teşebbüsün o işle amaçlanan hedefe yönelik olarak neyi sağlayabildiğinin miktar ve kalite olarak anlatımıdır.	Yönetim Bilimi (İşletme)	İ.Melih Baş ve Ayhan Artar/1991
Performans	Amaçlı ve planlanmış bir etkinlik sonucunda elde edileni, nitel ya da nicel olarak belirleyen bir kavram; bir amaca ulaşma düzeyi	Genel/İşletme yönetimi	Zühal Akal/1992; Richard Dwight/1999
Performans	Etkililik, kalite, verimlilik, yenilik ve karlılık gibi performans kriterleri arasındaki karmaşık bir karşılıklı ilişkidir	Örgütsel sistem	Absjorn Rolstadas/1998
Performans	Hizmette etkililik, üretimde verimlilik ve tutumluluk	Genel/Kamu yönetimi (performans denetimi)	Derya Kubalı/1999

Tablo 1. Performans Tanımları ve Kullanıldığı Çalışma Alanları (devamı)

Tanımlanan Unsur	Tanımı	Kullanım Alanı	Yazar/Yıl
Performans	İş başarımı; Belli bir hedefe ulaşmak için önceden belirlenmiş bir faaliyetin sonucunda ortaya çıkanı sayısal olarak ve kalite açısından betimleyen bir kavramdır; Etkin olabilmek, hizmet edilen kuruma katkıda bulunmak	Personel Yönetimi	Kamil Ufuk Bilgin/2004; Peter Drucker/2006
Performans	Kamu idarelerince belirlenen hedef ve göstergelere ulaşma seviyesi	Kamu Yönetimi (Denetim)	6085 Sayılı Kanun Md. 2/2010

Tablo 1'de kavramın kullanıldığı çalışma alanı, performans kavramının tarihsel gelişim sürecindeki yerini belirlemeyi olanaklı kılmaktadır. Performansın erişilebilen ilk kullanım alanı[11], on dördüncü yüzyılda "hüner gösterimi, müzikal başarım" anlamları ile sanattır. Kavram, Avrupa'da on altıncı yüzyılda askeri alanda "emir ya da görevleri yerine getirmek" anlamları ile kullanılmıştır.

Tablo 2. Performans Unsurları, Değerlendirme Düzeyi, Ölçme Yöntemi

Performans Unsurları	Değerlendirme Düzeyleri	Ölçme Yöntemleri
Etkililik, verimlilik	Toplumsal	Niceliksel (objektif)
Kalite	Örgütsel	Niteliksel (subjektif)
Yenilik	Bölüm	
Karlılık	Birey	
Bütçelene bilirlik		

Yönetim alanında, performansın kuramsal çerçevesi işletme disiplininde, uygulama pratikleri ise ABD'de rekabet gücünü arttırmak amacı ile özel şirketlerde

[11] Ayrıntılı bilgi için bakınız: Marvin Carlson, *Performans -Eleştirel Bir Giriş* (Çev. Beliz Güçbilmez)-, Dost Yayınevi, Ankara, 2013.

geliştirilmiş ve yaygınlık kazanmıştır.[12] İşletme yönetimi kapsamında performansın ilk tanımlarından biri 1964 yılında Vroom tarafından "performans= f(yetenek+motivasyon)" şeklinde formüle edilmiştir. Buna göre çalışanların etkili performans gösterebilmeleri için hem yetenek hem de motivasyona sahip olmaları gerekmektedir. Diğer bir formül ise "performans=bireysel özellikler+çalışanın gösterdiği çaba+örgüt desteği" şeklindedir. Bu formülde, örgüt kültürü, çalışanların birbiri ile ilişkileri, örgüt büyüklüğü, teknoloji gibi örgütsel faktörlerin de önemli olduğu vurgulanmıştır.[13] Genel olarak performans, amaçlı ve planlanmış bir etkinlik sonucunda elde edileni, nitel (kalite) ya da nicel (sayısal) olarak belirleyen bir kavramdır. Diğer bir ifade ile performans, belirlenmiş amaçların gerçekleştirilebilmesi için gösterilen tüm çabaların değerlendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Örneğin, bir atletin yüksek atlamadaki bireysel derecesi ya da sıralamadaki sırası, bir üretim biriminde üretim miktarı ya da gerçekleşen üretimin planlanan üretime oranı gibi mutlak ya da göreli olarak açıklanabilmektedir.[14] Kavramın, kamu yönetimi kapsamında denetim alanına "kamu kaynaklarının verimli, etkili, tutumlu kullanımını" sağlamak amacıyla yeni bir bütçe sistemi ve denetim yöntemi fikrinin ortaya çıktığı 1949 tarihli Hoover Komisyonu'nun çalışmaları ile girdiği söylenebilir. Sonuç odaklı değerleme sistemlerini geliştirme çabaları ile 1960'lı ve 1970'li yıllarda yaygınlık kazanmaya başlayan kavram,[15] 1980'li yıllarda özel sektöre ait kavram ve tekniklerin kamu yönetimine aktarılması anlayışı ile "kamu kurum ve kuruluşlarının verimliliği, etkililiği ve ekonomikliği" anlamında alanda yaygınlaşmış ve popüler bir kavram haline gelmiştir. Kavramın 1980'li yıllarda yaygınlaşması, popüler hale gelmesi, performansın

[12] A. Argun Akdoğan, "İşletmeden Devşirerek Değiştirmek: Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Yönetimi", *Kamu Yönetimi-Yöntem ve Sorunlar* (Ed. Şinasi Aksoy, Yılmaz Üstüner), Nobel Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 450.
[13] "Performans Nedir?", http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/isletme_au/performansveucretyon.pdf, (Erişim tarihi: 08.06.2022).
[14] Zühal Akal, *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi- Çok Yönlü Performans Göstergeleri*, MPM Yayınları No:473, Ankara, 2005, s.17.
[15] Ümit Öztürk, *Organizasyonlarda Performans Yönetimi*, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2006, s. 26.

YKİ'ye özgülenmesine neden olmuş ve bu durum alanda genel kabul görerek yerleşik, hakim bir anlayış haline gelmiştir. Ancak performans, YKİ anlayışı ortaya çıkmadan önce gerek uygulamada gerekse de alanyazında kullanılan bir kavramdır. Burada belirtilmesi gereken önemli husus, kavramın kamu yönetimi alanında, kamu harcamalarında verimlilik arayışları ile 1940'lı yıllarda ortaya çıktığı; yönetim anlayışının değişimi -YKİ- ile birlikte yaygınlaştığı ve popüler hale geldiğidir.

Türkiye'de kamu yönetimi alanında performans kavramı ilk olarak 1990'lı yıllarda kalkınma planlarında kullanılmıştır.[16] Kavramın ilk kullanımı, altıncı kalkınma planında (1990-1994) "Kamu Yönetiminin İyileştirilmesi" başlığı altında şu şekilde yer almaktadır: "*Kamu yönetiminde verimlilik ve etkinlik ilkelerine bağlı kalınacak, performansın arttırılması çalışmalarına hız verilecektir."*[17] Yedinci kalkınma planında (1996-2000) sıkça (16 kez) kullanılan performans, "ihracat performansı, performans ölçümü, performans hedefleri, hizmet performansı, performansa dayalı ücretlendirme, çalışanların performansı, KİT'lerin performansı, performans kriterleri, performans değerleme sistemi" konuları bağlamında ele alınmıştır.[18] Sekizinci Kalkınma Planında (2001-2005), *kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasında verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun dolayısıyla da performansın arttırılması* temel ilke olarak belirlenmiştir. Bu ilke doğrultusunda "kamu maliyesi performansı, performans ölçümü, performans yönetimi ve performans denetimi" konuları üzerinde durulmuştur. Dokuzuncu, Onuncu ve On birinci Kalkınma Planlarında ise performans kapsamında ele alınan konular, performans kültürü, ekonomik büyüme performansı, performans odaklı teknoloji geliştirme gibi konulardır.

Kalkınma planları ile özellikle personel yönetimi (performans değerlendirme ve ücretlendirme) ve denetim alanlarında kullanılmaya başlanan ve yaygınlık kazanan

[16] Hamza Ateş ve Naime Merve Karacaoğlu, "Türkiye'de Kalkınma Planlarında Performans Kavramı ve Performans Yönetimi", *Kamuda Performans Yönetimi (*Ed. Veysel Eren, H. Tuğba Eroğlu), Nobel Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 367-387.
[17] DPT, *Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı 1990-1994*, Yayın No: 2174.
[18] DPT, *Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1996-2000*.

performans kavramı ile öne çıkan ilgili kavramlar, *performans yönetimi (performance management), performans değerlemesi (performance evaluation), performans ölçümü (performance measurement) ve performans denetimi (performance audit)*dir. Bu kavramlar aynı zamanda kamu yönetiminin personel ve denetim çalışma alanlarında kullanılan performansla ilgili ortak kavramlardır. Personel yönetimi ve denetim alanının ortak kavramları olan bu kavramların birbiri yerine hatalı bir biçimde kullanılmasından kaynaklı alanyazında kavram kargaşası bulunmaktadır. Bu açıdan her ne kadar yakın ilişkili kavramlar olsalar da aynı anlama gelen kavramlar olmadıklarının ve aralarındaki ayrımın belirlenmesi üzerine yapılacak bir tartışma önem taşımaktadır. Performans kavramlarının kullanımında yapılan en yaygın yanlışlardan biri Armstrong ve Bilgin'in de belirttiği üzere performans yönetiminin, "performans değerlendirmesi" olarak algılanması; ikincisi ise "performans ölçümü" ile "performans denetimi"nin aynı anlamda kullanılmasıdır.

Performans yönetimi, performans değerlendirmesi değil, aksine yönetimin planlamadan denetime tüm süreçlerinin performans çerçevesinde uygulanmasına yönelik geliştirilmiş, sürecin bütününü kapsayan bir yönetim biçimi demektir.[19] Bu bağlamda performans yönetimi bireysel performans değerlendirmesini, kurumsal performans değerlendirmesini/ölçüm sistemini, risk yönetimini, kalite kontrol sistemini, iyi işleyen bir iç kontrol sistemini içeren ve çağdaş bir yönetim anlayışını temsil eden bir üst kavramdır. Performans değerlendirmesi ise çalışanın yıllık hedeflerinin belirlendiği, işteki performansının nesnel ölçütlerle ortaya konulduğu bir süreç olarak[20] bütünün yalnızca bir parçasını oluşturmaktadır. Performans yönetiminin bir aşamasını oluşturan performans değerlendirmesi, bireyin görevindeki başarısını, işteki tutum ve davranışlarını, kurumun başarısına olan katkılarını değerlendiren bir araçtır.[21] Bu

[19] Zühal Akal, 2005, s.75.
[20] Ümit Öztürk, *Performans Yönetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2009, s. 82.
[21] İsmet Barutçugil, *Performans Yönetimi*, Kariyer Yayıncılık, İstanbul, 2002, s. 179.

bağlamda Armstrong tarafından ortaya koyulan iki kavram arasındaki fark[22] Tablo 3'de yer almaktadır.

Tablo 3. Performans Yönetimi ve Performans Değerlendirmesi Arasındaki Farklar

Performans Yönetimi	**Bireysel Performans Değerlendirmesi**
Kapsamlı bir değerlendirmeyi gerektirir	Yukarıdan aşağıya bir değerlendirme yapılır
Sürekli devam eden bir süreçtir	Yıllık olarak yapılır
Değerlendirme notu yaygın değildir	Değerlendirme notu kullanılır
Esnek bir süreçtir	Tek parçalık bir sistemdir
Hedefler kadar davranışlara ve değerlere odaklıdır	Nicel hedeflere odaklıdır
Ücretlendirme ile doğrudan bağı yoktur.	Genellikle ücretle bağlantılıdır
Belgeler en alt düzeyde tutulur	Bürokratik – karmaşık evrak işleri vardır
Yöneticiler tarafından yürütülür	İnsan Kaynakları birimi tarafından yürütülür

Kaynak: Armstrong, 2006

Birçok yazar tarafından aralarındaki ayrıma dikkat çekilmesine rağmen kavramların birbirinin yerine kullanılması ya da aynı kavramlar olarak varsayılmasının nedeni her iki kavramın da personelin/çalışanın performansına ve bu performansla ilişkilendirilen ücretlendirmeye odaklı olmasıdır. Diğer bir ifade ile performans yönetimi her ne kadar bütüncül ve toplam bir süreç olarak tanımlansa da genel olarak tanımının bireysel performans odaklı olması ve uygulamanın da bu doğrultuda gerçekleştirilmesi nedeniyle bireysel performans değerlendirmesine indirgenebilmektedir. Örneğin, 1998 ve 2005 yıllarında iki ayrı dönemde yapılan bir araştırmanın sonuçlarına göre, performans yönetiminin organizasyonlarda uygulanma nedenleri "başta performansa dayalı ücret olmak üzere müşteri hizmetleri, kalite, performansın geliştirilmesi, verimliliğin arttırılması, bireysel gelişim, ücret yönetimi, kurumsal performansın gelişimi" şeklinde ortaya koyulmuştur.[23] Araştırmalarda da

[22] Michael Armstrong, *Performance Management,* Kogan Page, 2006, USA, s.10.
[23] Ayrıntılı bilgi için bakınız: Ümit Öztürk, *a.g.k.,* s. 39-41.

belirtildiği üzere performans yönetiminin özellikle performansa dayalı ücret nedeniyle bireysel odaklı uygulanması, bu kavramın bireysel performans değerlendirmesi olarak algılanmasına neden olmuştur.

Kavramların bireysel performans odaklı olmasındaki en büyük etken, 1990'lı yıllarda başlayan kamu yönetimi sisteminde değişiklik yapmayı amaçlayan reformlar kapsamında personel yönetimi anlayışından insan kaynakları yönetimi anlayışına geçilmesidir. Söz konusu değişiklikler, performansa dayalı yönetim anlayışını öne çıkarmış, kuruluşların etkinliği, çalışanların performanslarının bir türevi olarak kabul edilmiş ve değerlendirme sisteminde öngörülen temel araç *sicil sistemi yerine performans değerlendirmesi* olmuştur.[24]

Alanyazında aynı anlamda birbiri yerine kullanılan bir diğer kavram ikilisi performans ölçümü/değerlendirmesi[25] ve performans denetimidir. Performans ölçümü/değerlendirmesi, önceden belirlenmiş hedefler doğrultusunda program başarılarının sürekli olarak izlenmesi ve raporlanması sürecidir. Diğer bir ifadeyle bir programın, ölçülebilir performans standartları olarak ifade edilen amaçlarına veya gereksinimlerine ulaşıp ulaşmadığının belirlenmesidir. Performans denetimi ise kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi amacıyla kamusal faaliyetlerin değerlendirilmesidir.[26]

[24] Kamil U. Bilgin, *Kamu Performans Yönetimi,* TODAİE Yayınları, Ankara, 2004, s. 20; Birgül Ayman Güler, *Kamu Personeli -Sistem ve Yönetim-*, İmge Kitabevi, Ankara, 2005, s. 295; Sicil sisteminden performans değerlendirmesine geçişi inceleyen çalışma için bakınız: İpek Özkal Sayan, "Sicil Sisteminden Performans Değerlendirmesine", *Kamu Yönetimi Yöntem ve Sorunlar* (Ed. Şinasi Aksoy, Yılmaz Üstüner), Nobel Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 521-536.

[25] Alanyazındaki kavram karmaşasına, farklı faaliyetleri aynı adla anmak dışında aynı faaliyeti farklı adlarla ifade etmek de neden olmaktadır. Bu durumun bir örneği aynı faaliyetin karşılığı olarak kullanılan performans ölçümü ve kurumsal performans değerlendirmesidir. Bu kavramlar, stratejik planlama, performans programı ve performans raporu/faaliyet raporu dokümanlarının üretildiği, kurumların amaç ve hedeflerine ne denli ulaştıklarının, sapmaların nedenlerinin, problemlerin ve çözüm önerilerinin değerlendirilip raporlandığı, performans yönetimi üst kavramının bir parçası olan sürece karşılık gelmektedir.

[26] INTOSAI, *Performans Denetimi Uygulama Rehberi,* SAYDER Kitaplığı, Ankara, 2009, s.13-22.

Bu kavramların anlamları kullanıldıkları alana göre farklılaşmaktadır. Performans ölçümü, genel olarak faaliyetlerin verimliliğini ve etkililiğini ölçme süreci[27] olarak tanımlanmakla birlikte;

⇒ işletme yönetiminde, organizasyonların, programların etkinliği ve verimliliği hakkında güvenilir veriler üreten çıktıların ve sonuçların düzenli olarak ölçülmesi, değerlendirilmesi,[28]

⇒ personel yönetiminde, bireysel tutum ve davranışların değerlendirilmesi, önceden belirlenmiş faaliyetlerin gerçekleştirip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesi,[29]

⇒ iç kontrol sisteminde, kamu idarelerindeki program ve faaliyetlerin performanslarının değerlendirilmesi ve yöneticilerin faaliyet ve program hedeflerini hangi ölçüde gerçekleştirdiğinin analiz edilmesi[30] anlamında kullanılmaktadır.

Kullanım alanlarına göre anlamı farklılaşan performans ölçümünün performans değerlendirme olarak ele alınması, performans ölçümünün performans denetimi ile bilinçli ya da bilinçsiz aynı anlamda kullanılmasında etkili olmuştur. Çünkü performans denetimi, genel olarak kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi ile ilgili olmasına rağmen personel yönetimi ve iç kontrol sistemi kapsamında performans değerlendirmesi kavramıyla eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Bu bağlamda "performans denetimi/performans değerlendirmesi";

⇒ personel yönetiminde, yönetim sürecinin üçüncü aşaması olarak performans ölçütlerinin değerlendirilmesi, planlaması yapılan ve uygulanan performans

[27] Andy Nelly, Mike Gregory and Ken Platts, "Performance Measurement System Design", *International Journal of Operations & Production Management*, V.25, I. 12, p. 1229 (pp.1228-1263).
[28] "Performance Measurement Definition", https://eca.state.gov/files/bureau/performance_measurement_definitions.pdf, (Erişim Tarihi: 19.12.2022).
[29] Frank Landy, Sheldon Zedeck and Jenette Cleveland, *Performance Measurement and Theory*, Routledge, New York, 2017, p.36.
[30] İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *İç Denetçiler İçin Performans Denetimi Rehberi*, 2016, Ankara, s. 34; EY, Kamu Sektöründe Performans Denetimi Yöntem ve Uygulamaları, 9-10 Şubat 2015 Eğitim Semineri.

ölçütlerine göre iş ve görevlerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine bakılması, performans yönetiminin denetimi[31]

⇒ iç kontrol sisteminde ise belirli bir kurum olarak "*yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkinliğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi"*[32] anlamında kullanılmaktadır.

Performans ölçümü, performans değerlendirmesi ve performans denetimi kavramları arasında her ne kadar verimlilik, etkililik, tutumluluk gibi temel ilkeler ve değerlendirme gibi ortak kavramlar üzerinden yakın ilişki bulunsa da aralarında göz ardı edilemeyecek temel farklılıklar bulunmaktadır.

Performans ölçümü, bir kurumun önceden belirlenen amaçlara ve hedeflere göre ortaya çıkan ürünleri, hizmetleri veya sonuçları birlikte değerlendirmesine yönelik analitik bir süreçtir.[33] Performans ölçüm sistemi temel olarak, amaç ve hedeflerin, ölçüt ve göstergelerin belirlenmesini, performans bilgisinin toplanmasını, ölçüt ve göstergeler yardımıyla amaç ve hedeflere ulaşma düzeyinin gösterilmesini ve bu belirlemelerin yönetim süreçlerine entegre edilmesini gerektirir. Bu bağlamda performans değerlendirmesi, performans ölçümü sisteminin bir unsuru, bir alt süreci olarak görülebilir. Performans ölçüm sürecinde, elde edilen performans bilgisinin, performans ölçüt ve göstergeleri yardımıyla, amaç ve hedeflerle kıyaslanarak hedeflere ulaşma düzeyinin belirlenmesi, hedeflerden sapma nedenlerinin ve nasıl düzeltilebileceğinin ortaya konulması performans değerlendirme sürecidir. Başka bir ifadeyle, performans değerlendirmesi, performans ölçüm sonuçlarından nasıl yararlanılacağının belirlenmesi için, elde edilen bilgilerin kurum faaliyetlerinin geliştirilmesine katkı sağlayabilmesi için yapılan analitik çalışmalardır. Esasen "değerlendirme", ölçüm, denetim, kontrol,

[31] Bilgin, 2004, s. 31.
[32] *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*, R.G.: 12/7/2006, 26226.
[33] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu,* Sayıştay Başkanlığı Araştırma /İnceleme/Çeviri Dizisi:28, s.9.

teftiş, soruşturma vs. türü ne olursa olsun, "olan ve olması gereken" karşılaştırmasının yapıldığı her çalışmanın bir unsuru, çalışmanın bütününü içeren bir alt sürecidir.

Performans değerlendirmesi süreklilik temelinde yapılan bir faaliyettir. Performans ölçüm süreci boyunca performansın mevcut ölçümleri gözden geçirilmeli ve bunlar performans hedefleriyle karşılaştırılmalı, sonuçlar analiz edilmelidir. Performans hedefin üstünde ise, neyin doğru gittiğini ve daha fazlasının yapılıp yapılamayacağı, hedefin altında ise, neyin yanlış gittiği ve "doğru rotaya" nasıl "dönülebileceği" belirlenmelidir. Faaliyetlerinin "doğru rotada" olduğundan emin olmak için sık ve periyodik gözden geçirmeler önerilir. Bu sonuçlara dayanarak, süreci düzeltme veya iyileştirme çalışmaları planlanıp, uygulamaya konulabilir.[34]

Performans değerlendirmesinin ve performans ölçümünün, "performans ölçüm sisteminin" uygun işlerliğine yönelik yapılan değerlendirme çalışmalarıyla, performans ölçüm sisteminin denetimiyle karıştırılmaması gerekir. İç denetçilerden görevleri gereği ve iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak, performans ölçüm sistemini belirli aralıklarla değerlendirerek, ölçüm sisteminin sağlıklı işlerliğine yönelik katkı vermeleri beklenir. Sayıştay da, gerek düzenlilik denetimi kapsamında, mevzuata uygunluk çerçevesinde, gerekse performans denetimi kapsamında, bir performans denetimi konusu olarak ele alınmak suretiyle, kurumların performans ölçüm sitemleri üzerinde farklı amaç ve yöntemlerle değerlendirmelerde ve raporlamalarda bulunabilir. Performans değerlendirmesi, ölçüm sistemine ilişkin görevlendirilen kurum personeli tarafından gerçekleştirilen ve performans ölçüm sisteminin bir unsuru olan değerlendirme çalışmalarını ifade ederken, performans ölçüm sistemi değerlendirmeleri gerek iç denetim, gerekse Sayıştay tarafından yapılan, performans ölçüm sisteminin kendisinin kalitesine yönelik değerlendirmeleri ifade etmektedir.

[34] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Ölçüm Rehberi (Çev. Hülya Demirkaya),* Sayıştay Başkanlığı Araştırma /İnceleme/Çeviri Dizisi: 7, s.39.

Tablo 4. Performans Ölçümü ve Performans Denetimi Arasındaki Farklar[35]

Performans Ölçümü	Performans Denetimi
İç kontrol kapsamında yer alır	Dış denetim kapsamında yer alır
Kurum yönetimleri sorumluluğunda, kurumun kendi personeli tarafından gerçekleştirilir	Sayıştay denetçileri tarafından gerçekleştirilir
Kurumun, programların hedeflere ulaşıp ulaşmadığının tespit edilmesidir	Kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesidir
Performans ölçüt ve göstergelerin yardımıyla, kurum amaç ve hedeflerine ne denli ulaşıldığının değerlendirilmesi ve raporlanmasıdır.	Kamusal faaliyetlerin değerlendirilmesidir
Her yıl gerçekleştirilen periyodik bir süreçtir	Tekrarlanamayan bir temelde gerçekleştirilir

Performans denetimi ise ölçme ve değerlendirmeye göre dışsal karakterli, bağımsız bir faaliyettir.[36] Sayıştaylarca gerçekleştirilen performans denetimi ile kamu kurumlarınca gerçekleştirilen performans ölçümü ve değerlendirilmesi, kurumların performansını geliştirmek için bazı ortak üst amaçlara sahip olmalarına karşın, uygulayıcıları, süreçleri, yöntemleri ve sonuçları farklı olan faaliyet türleridir. Performans ölçümü, bir kurumun önceden belirlenen amaç ve hedeflere göre ortaya çıkan ürünleri, hizmetleri ve sonuçları birlikte değerlendirmesine yönelik analitik bir süreçtir.[37] Bu süreçte, bir programın ölçülebilir performans standartları ile ifade edilebilen hedeflere ulaşıp ulaşmadığına odaklanılır. Doğası gereği, yönetim açısından erken bir uyarı sistemi ve kamuoyuna yönelik hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi için bir araç vazifesi görmektedir. Bir hükümet programının ya da kuruluşunun belirlenmiş olan hedeflere ulaşıp ulaşmadığının tespitine yönelik devam

[35] Bu Tablo, INTOSAI ISSAI 3000-3100; INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi; T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Ölçümü- Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler* (Çev. C. Suat Aral), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 19; Tolga Demirbaş, "Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması", *Sayıştay Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi Yayınları:17*, Ankara, 2001 adlı kaynaklardan yararlanarak oluşturulmuştur.
[36] Tolga Demirbaş, 2001, s. 76.
[37] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Ölçümü- Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler* (Çev. C. Suat Aral), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 19, s. 9.

eden bu sürecin, dış deneticilerin değil yönetimin ve iç kontrolün sorumluluğu kapsamında olduğu belirtilmektedir. Özellikle 2010 sonrası sürecin yol açtığı yaygın ve hatalı kullanımın aksine, performans denetiminin performans ölçüm sonuçlarının denetimi olmadığı; kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve etkin kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymak amacıyla kamusal faaliyetlerin bağımsız olarak değerlendirilmesi olduğu görülmektedir. Bu bağlamda Sayıştay, tıpkı diğer kamu faaliyetleri gibi hükümet programlarındaki performans ölçüm sistemlerinin verimlilik, etkililik ve tutumluluk ölçümü için yeterli olup olmadığını, performans raporlarının kurum performansının sergilenmesi için yeterli bilgi içerip içermediğini; özetle kamu kurumlarının performans ölçüm sistemlerini konu alan performans denetimi çalışmaları yapabilmektedir (INTOSAI Standart 1.0.27, 1.0.45). Diğer bir ifadeyle hükümet/devlet programlarındaki performans ölçüm sistemlerinin verimli olup olmadığı performans denetimi konusu olarak ele alınabilmektedir. Avustralya Yeni Galler Sayıştayının 2003 yılında yayınladığı, sekiz kamu kurumu ölçeğinde, kurumların performans raporlamalarını konu alan performans denetimi raporu, kamu kurumlarının performans ölçüm sistemlerini konu alan çalışmanın bir örneğini oluşturmaktadır. Bu çalışmada, kurumların parlamentoya sundukları yıllık raporları dahilindeki performans bilgisi, diğer denetim çalışmalarında olduğu gibi Sayıştay denetim ekibi tarafından belirlenen denetim kriterleri doğrultusunda incelenerek denetim bulgu, sonuç ve tavsiyeleri üretilmiştir.[38] Performans ölçümünü konu alan bir diğer rapor örneği ise İngiltere Sayıştay'ı tarafından 2010 yılında düzenlenen "*Taking the Measure of Government Performance*" adlı rapordur. Bu denetim çalışması, hükümet performansını izlemeye ve iyileştirmeye yönelik hükümet faaliyetlerinin etkisinin ve performans hedeflerine göre ilerlemenin maliyetinin ne olduğunu tespit etmek için kullanılan ölçüm sistemlerini

[38] New South Walse Audit Office, *Auditor-Generel's Report, Performance Audit, Judging Performance from Annual Reports Review of Eight Agencies*, https://www.audit.nsw.gov.au/our-work/reports/review-of-eight-agencies-annual-reports, (Erişim Tarihi: 20.02.2022).

incelemek amacıyla yürütülmüş; elde edilen bulgu, sonuç ve tavsiyeler raporlanmıştır.[39] Burada, belirtilmesi gereken önemli konu bu tarz denetimlerin 2010 sonrası Türkiye uygulamasında olduğu gibi her yıl periyodik olarak gerçekleştirilen, tasdik türünde bir denetim olmamasıdır. INTOSAI PDUR'de de yer alan *"performans denetimi tekrarlanamayan bir temelde gerçekleştirilen bağımsız bir faaliyettir"*[40] ifadesindeki *bağımsız* ve *tekrarlanamayan* vurguları söz konusu karışıklık ya da yanlış algılamaya açıklık getirme bakımından katkı verici niteliktedir. Bu tanımlamadaki *bağımsız* ifadesi, her performans denetimi çalışmasında denetim ekibince performans denetimi metodolojisine uygun olarak belirlenen performans denetimi kriterlerinin, kurumların performans ölçüm sürecinde kendisinin belirlediği kriterlerden/ölçütlerden de bağımsız temelde gerçekleşmesine karşılık gelirken; *tekrarlanamayan* ifadesi performans denetimlerinin rutin, yıllık denetimler olmaması özelliğine karşılık gelmektedir. Bununla birlikte NAO tarafından 1998 yılında yayımlanan *"Performans Measurement: What to look for in vfm studies"* adlı el kitabında da performans ölçümü konusunun diğer performans denetimi konuları gibi ele alınabileceği ya da kurumların düzenlilik denetimleri kapsamında "mevzuata uygunluk" çerçevesinde değerlendirilebileceği belirtilmektedir. Bu bağlamda performans ölçümünün, gelişmiş ülke uygulamalarında performans denetimi konusu olarak ele alınıp incelendiği, 2010 sonrası Türkiye uygulamasında olduğu gibi her yıl kurumların performans ölçüm süreci çıktılarının denetlenmesi gibi bir yöntem olmadığı görülmektedir.

Performans ve ilgili kavramlar, özetle, personel yönetimi alanına özgü olduğu kadar denetim alanının da önemli ve tartışmalı kavramlarıdır. Kavramların personel alanına özgü olarak algılanmasının nedeni, alanyazında performansın, yönetim

[39] NAO, *Taking the Measure of Government Performance, 2010,* https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2010/07/1011284.pdf, (Erişim tarihi: 30.04.2022).
[40] INTOSAI, *Performance Audit Guidelines – ISSAI 3000-3100*, s. 12.

açısından personel sistemiyle doğrudan ilişkili bir kavram olduğunun[41] vurgulanması; personel yönetiminde kariyer sisteminden norm kadro sistemine geçiş tartışmalarının da etkisiyle alanda yaygınlaşmasıdır. Oysa bu kavramlar, özellikle 2010 Sayıştay Kanunu değişikliği ile tartışmalı hale gelen, denetim alanının da önemli kavramlarıdır. Bununla birlikte, performans ve ilgili kavramlar, farklı alanlarda kullanılan ortak kavramlar olmasının yanında kullanıldıkları alan içerisinde de birbiri yerine aynı anlamda kullanılması, kavram kargaşası ve kafa karışıklığını beraberinde getirmiştir.

Performans kavramı sanat, antropoloji ve yönetim gibi birçok kullanım alanına sahip olmakla birlikte bu çalışmada, kamu yönetimi kapsamında ve denetim odağında kullanılmıştır. Kavram, bireysel performansa odaklı personel sistemi kapsamında davranış, tutum, bireyin iş başarımı ve ücretlendirilmesi anlamlarına ya da kurumsal performansa odaklı iç kontrol sistemi kapsamında kamu idarelerinin faaliyet sonuçlarının ölçülmesi anlamına değil; dış denetim kapsamında kamu kaynaklarının verimliliği, etkililiği ve tutumluluğu anlamlarına karşılık gelmektedir. Diğer bir ifade ile çalışma, kamu faaliyetlerinin verimlilik, etkililik ve tutumluluk bakımından incelendiği Sayıştay performans denetimine odaklıdır ve performans ve ilgili kavramlar bu kapsamda kullanılmıştır. Performans denetimi, kavramsal, kuramsal ve sosyal dinamikleri bakımından bir sonraki başlıklarda incelenmektedir.

2. PERFORMANS DENETİMİ NEDİR?

Denetim (audit), uluslararası ticaretin yaygınlaşması ve devlet aygıtının örgütsel yapısının gelişmesiyle birlikte kurumsal nitelik kazanmaya başlayan, ancak günümüzdeki anlamıyla siyasal, yönetsel ve sosyo-ekonomik boyutlara sahip niteliğini

[41] Hamza Ateş, Mucahit Bektaş, "Yeni Kamu İşletmeciliği ve Performans Yönetimi", *Kamuda Performans Yönetimi* (Ed. Veysel Eren, H. Tuğba Eroğlu), Nobel Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 17-43.

demokratik gelişim sürecinde kazanan bir olgudur.[42] Ortaya çıkışı uluslararası ticaretin artmasıyla birlikte hesap ve işlemlerin esaslara bağlanma ihtiyacına dayandırılan denetim kavramıyla birlikte hesap ve işlemlerin kontrolünü yapan ve sonucunda görüş bildiren, Latince "dinleme" anlamında gelen audit kelimesinden türetilen *auditor (denetçi)* denilen kişiler ortaya çıkmıştır.[43] Diğer bir ifadeyle hesapların kontrolü ile görevlendirilen kişinin, görevini dinleyerek yapması nedeniyle "dinleme" kavramının İngilizce (audience-audition) ve Latince (audire-audencia) karşılıklarından hareketle bu kişi *denetçi/denetleyen (auditor)* olarak adlandırılmıştır.[44]

Genel olarak denetim, "ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak gerçekleşmiş sonuçları önceden belirlenmiş amaçlar, kriterler ve standartlara göre, tarafsız olarak analiz etmek ve ölçmek suretiyle kanıtlara dayanarak değerlendirmek, gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesine, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik etmek ve elde edilen sonuç ve bulguları ilgililere duyurmak için uygulanan sistematik bir süreç" şeklinde ifade edilmektedir.[45] Kısaca, tespit edilen mevcut durum ile olması gerekenlerin (denetim kriterlerinin) karşılaştırılmasıdır.

Denetim amacına, kapsamına, konusuna, uygulama alanlarına ve denetlenen kurumlara göre çeşitli biçimlerde sınıflandırılmaktadır.[46] Bu çalışmanın odağının performans denetimi olması nedeniyle bu denetim türünün yeri bakımından sadece *dış denetim (external audit)/yüksek denetim (supreme audit)/devlet denetimi (state audit)* ele alınmıştır. Devlet denetimi, *"kaynağını Anayasadan alan, meslek mensuplarının*

[42] Ömer Köse, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 2007, s. 1.

[43] *Denetim,* https://vergidosyasi.com/2017/03/23/denetim-kavrami/, (Erişim Tarihi: 14.07.2022).

[44] Hüseyin Özer, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997, s. 4.

[45] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans ve Risk Denetim Terimleri (Der. Arife Coşkun),* Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 5, Sayıştay Yayınları, Ankara, 2000, s.15.

[46] Denetimin sınıflandırılması/türleri için ayrıntılı bilgi için bakınız: Ömer Köse, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 2007.

Anayasal ve yasal teminatlara sahip bulunduğu ve çoğu ülkelerde yargısal yetkilerle de teçhiz edilmiş bulunan bağımsız kuruluşlarca Parlamento adına yürütülen denetimler" şeklinde tanımlanmaktadır.[47] Bu denetimin ayırt edici özelliği ise yasama, yürütme ve yargı içine alınamayan, görev ve yetkilerini çoğunlukla anayasadan alan ve Parlamento adına yapılan bağımsız bir devlet faaliyeti olmasıdır.

Denetimin işlevsel sınıflandırılması kapsamında denetim türlerinden *devlet denetimi* içerisinde yer alan performans denetimi (performance audit), Türkiye'de ortaya çıkan, Türkiye'ye özgü bir denetim uygulaması değildir. Dünya uygulamasında ABD Sayıştay'ının (U.S. Government Accountability Office-GAO), Türkiye'de ise İngiltere Sayıştay'ının (National Audit Office -NAO) öncülüğünü yaptığı bu denetim yöntemi, INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions/Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü) ve onun bölgesel kuruluşları (ASOSAI, GAO, ECA)[48] ile diğer batılı ülke Sayıştaylarının çalışmaları ve uygulamalarıyla geliştirilmiştir.[49] Bu bağlamda performans denetiminin öncelikle INTOSAI ve onun bölgesel kuruluşlarınca ve diğer ülke Sayıştaylarınca nasıl tanımlandığı önem taşımaktadır.

Performans denetiminin uluslararası düzeyde kabul gören referans kaynağı, INTOSAI tarafından hazırlanan PDUR'dir. Rehberde performans denetimi şöyle tanımlanmıştır:

> Devlet/hükümet faaliyetlerinin, programlarının veya organizasyonlarının verimliliğinin ve etkinliğinin, ekonomiklik ve iyileştirme sağlama amacı gözetilerek bağımsız bir biçimde incelenmesidir. Performans denetimi verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun denetimi ile ilgilidir ve; a) idari faaliyetlerin ekonomikliğinin sağlam idari prensipler ve uygulamalar ile yönetim politikaları çerçevesinde denetlenmesini; b) beşeri, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemlerinin, performans ölçülerinin ve izleme

[47] Ömer Köse, *a.g.k.*, s.17.
[48] Kısaltmaların açık yazımı şu şekildedir: Asian Organization of Supreme Audit Institutions/Asya Sayıştayları Birliği (ASOSAI), U.S. Government Accountability Office/ABD Sayıştayı (GAO), The European Court of Auditors/Avrupa Birliği Sayıştayları (ECA).
[49] Anda Gheorghiu "Performance Auditing - A Complex Concept"**,** *Conference: Econophysics, New Economy and Complexity, At Bucharest*, 2012, pp. 165-166.

mekanizmalarının ve belirlenmiş eksiklikleri gidermek amacıyla denetlenen kurumlarca uygulanan prosedürlerin denetlenmesini; c) denetlenen kurumun amaçlarının gerçekleşmesi bağlamında performansın etkinliğinin denetlenmesini ve hedeflenen etkiye kıyasen faaliyetlerin fiili etkisinin denetlenmesini kapsar.[50]

Asya Sayıştayları Birliği'ne (ASOSAI) göre performans denetimi, "*iyi mali yönetimin denetimidir. Yani denetlenen birimlerin sorumluluklarını yerine getirmek için kullandıkları fonların tutumluluk, verimlilik ve etkinlik prensiplerine uygunluk yönünden incelenmesidir."*[51] Amerikan Sayıştayı (GAO) performans denetimini *"ulusal ve küresel sorunların* ele alınması ve tanımlanmasına yardımcı olan bir araçtır. Faaliyetleri iyileştirmek, maliyetleri düşürmek, tarafların karar verme sürecini denetlemek veya karar vermeyi kolaylaştırmak ve kamu hesap verebilirliğine katkıda bulunmak için bilgilerin kullanılması konusunda tarafsız bir analiz sağlar"[52] şeklinde ifade etmektedir. Bununla birlikte performans denetiminin, kamu hesap verebilirliğinin arttırılması ve karar vermeyi denetleme yetkisine sahip tarafların, karar vermelerini kolaylaştırmak amacıyla bir hükümet (devlet) kuruluşunun, programının, faaliyetinin veya işlevinin performansının bağımsız bir değerlendirmesini sağlamak amacıyla yapılan objektif ve sistematik bir inceleme olduğu belirtilmektedir.[53] Avrupa Sayıştaylarına (ECA) göre ise performans denetimi, *"devlet sistemlerin, faaliyetlerin, programların ve organizasyonların verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkeleri doğrultusunda ve iyileştirme sağlama amacı gözetilerek bağımsız, tarafsız ve güvenilir bir biçimde incelenmesidir."*[54]

Bölgesel kuruluşlar performans denetimini gelir ve harcama alanlarında ve kaynakların yönetiminde 3E'nin değerlendirilmesi olarak ele alırken, INTOSAI *sağlam*

[50] *INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi*, SAYDER Kitaplığı, Ankara, 2009, s. 1.
[51] *Avrupa Birliği Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı*, SAYDER Kitaplığı-3, Ankara, 2009, s. 7.
[52] Performance Auditing: *The Experiences of the United States Government Accountability Office*, https://www.gao.gov/products/GAO-13-868T, (Erişim Tarihi: 19.04.2022).
[53] Stuart Kells and Graeme Hodge, "Redefining the Performance Auditing Space", *Asia Pacific Journal of Public Administration*, Vol. 32, No.1, 2010, p. 64.
[54] European Court of Auditors, *Performance Audit Manuel 2017*, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.pdf, (Erişim Tarihi: 20.04.2018).

yönetim ilkeleri, iyi yönetim, eksiklikleri ve sorunları giderme gibi konulardan bahsetmekte; bu bağlamda 3E'den daha fazla konuya atıfla performans denetimini tanımlamaktadır. Bu tanımlardan hareketle, performans denetimi genel olarak, kapsamı devlet faaliyetleri, temel ilkeleri verimlilik, etkililik ve tutumluluk olan; küresel veya toplumsal bir sorunun çözümüne katkı sağlamak, hesap verebilirliği arttırmak ve yönetimi iyileştirmek/geliştirmek amacı taşıyan bağımsız ve tarafsız bir incelemedir.

INTOSAI ve onun bölgesel kuruluşlarının yapmış olduğu tanımlar, performans denetimine ilişkin genel bir çerçeve sunmaktadır. Bu denetim biçiminin ne olup - ne olmadığının daha iyi anlaşılabilmesi bakımından "performans denetimi nedir?" sorusundan hareketle dört konu tartışmaya değerdir. Birincisi, performans denetimine ilişkin adlandırma çeşitliliği; ikincisi, performans denetiminin ilkeleri olan 3E'nin anlamı ve mevzuat düzeyinde kullanım farklılıkları; üçüncüsü, performans denetiminin sadece 3E'nin denetimi olmadığı; dördüncü konu ise bireysel ve kurumsal performans denetimi kavramlarının doğru karşılığının değerlendirme mi? yoksa denetim mi? olduğudur.

2.1. Performans Denetimine İlişkin Adlandırma Çeşitliliği

Performans denetimi farklı ülkelerde farklı adlarla karşımıza çıkmaktadır. İngiltere, Kanada, Avustralya ve Yeni Zelanda'da yaygın olarak performans denetimi yerine "Paranın Karşılığı Denetimi (Value For Money Auditing-VFM)" kavramı kullanılmaktadır.[55] İsveç'te "etkililik denetimi (effectiveness auditing)", Avusturalya'da "verimlilik denetimi (efficiency auditing)", Fransa"da "yönetim denetimi (management auditing)" kavramları performans denetimi yerine tercih edilmiştir.[56] Adlandırma ve kapsam bakımından farklılık olsa da içerik ve uygulama bakımından aynı denetim

[55] Pat Barett AO, "Performance Auditing- What Value?", *Public Money & Management,* Vol. 30, No. 5, 2010, p. 271.
[56] Ellsworth H. Morse, *Performance Auditing- What Is It?,* Assistant Comptroller General of the United States FE.6 Presented at K Ninth Annual Governmental Seminar, 1976, p.1. https://www.gao.gov/assets/180/179981.pdf, (Erişim Tarihi: 19.04.2018).

yöntemine işaret eden bu kavramların eş anlamlı olduğunu söylemek mümkündür.

İngiltere, Yeni Zelanda ve Kanada'da performans denetimi yerine kullanılan VFM, ekonomiklik, verimlilik ve etkililik ile ilgilidir.[57] Buna göre VFM, kamu hizmetlerini ekonomiklik, verimlilik ve etkililik açısından değerlendiren bir denetim türüdür.[58] Bu açıdan "3E" arasındaki en iyi dengeyi kurmakla ilgili olduğu belirtilen VFM, bir araç ya da yöntemden ziyade kaynakları iyi kullanmayı düşünmenin bir yolu olarak tanımlanmaktadır.[59] Bununla birlikte çevrenin korunması, hakkaniyet ve etik standartlar gibi değerlerin de tanım kapsamında yer alması gerektiği ifade edilmektedir.[60]

Performans denetiminin İsveç'teki karşılığı olan *etkililik denetimi*, kamu sektörünün verimliliğini ve hesap verilebilirliğini arttırmak için tasarlanmıştır. Bu denetim biçimi, yönetimin ve her düzeydeki çeşitli yönetim kontrollerinin etkililiğinin denetimi ile ilgilidir. Bu bağlamda, belirlenen amaçlara ulaşılmasında ne kadar etkili olunduğu incelenmektedir.[61]

Avustralya'nın performans denetimi yerine tercih ettiği kavram olan *verimlilik denetimi* program, faaliyet ya da hizmette neyin verimliliği oluşturduğunun belirlenmesi ve bu verimliliğin ölçülmesinin uygulanabilir olup olmadığı ile kaynakların verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesidir.[62] Verimlilik denetiminin, kamu sektörünün verimliliğini ve hesap verebilirliğini arttırmak için tasarlandığı

[57] John Bourn, *Public Sector Auditing- Is it value for money?,,* England, 2007, p. 56.
[58] Yousef Ali Alwardat, Abdelhafid Benamraoui and Alison Rieple, "Value for Money and Audit Practice in the UK Public Sector", *International Journal of Auditing*, Vol. 19, 2015, p. 207.
[59] Penny Jackson, *Value for Money and International Development*, http://www.oecd.org/development/effectiveness/49652541.pdf, (Erişim Tarihi: 19.04.2018).
[60] John Bourn, *a.g.k.*, p.56.
[61] Andy Y. Ng, "Public Accountability and Performance Auditing in Government", *International Journal of Auditing*, Vol.6, Issue. 2, 2002, p. 114.
[62] *Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım*, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları (Çeviri Dizisi), Ankara, 1997, s.5.

belirtilmektedir.[63]

Fransa'nın performans denetimini ifade eden *yönetim denetimi*, yönetim fonksiyonunun performansı ile ilgili bir denetim olarak tanımlanmaktadır.[64] Bir başka tanımı ile yönetim denetimi, yönetimin hedefleri ile ilgili gelişme sağlamak amacı ile yönetimde yüksek verimlilik ve ekonomi fırsatları ile faaliyetlerin yürütülmesinde etkinliğin arttırılmasıdır.[65]

Türkiye'de ise bu denetim yönteminin adlandırılmasına ilişkin INTOSAI temel alınarak "performans denetimi" adı tercih edilmiştir. Bu tercihle birlikte belirtilmesi gereken önemli konu, Türkiye uygulamasında performans denetiminin 1996-2010 ve 2010 sonrası dönem olmak üzere iki farklı dönemde iki ayrı tanımının bulunduğudur. Bu bağlamda 1996-2010 döneminde performans denetimi, temel referans kaynağı olan INTOSAI PDUR kapsamında tanımlanmış, yasal dayanağını ise 832 sayılı Sayıştay Kanunu Ek madde 10'dan almıştır. Bu kapsamda performans denetimi, geniş anlamıyla *"kamu kurum ve kuruluşlarına ait girişim, sistem, işlem, program, faaliyet veya organizasyonların ekonomiklik, verimlilik ve etkililik ilkeleri doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği ve iyileştirmeye gerek olup olmadığının bağımsız, tarafsız ve güvenilir şekilde incelenmesidir."*[66] Dar kapsamda ise "*kaynakların en ekonomik koşullarda elde edilip edilmediğinin, kaynaklardan en verimli şekilde yararlanıp yararlanılmadığının ve planlanan amaçların etkili biçimde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin bağımsız olarak incelenmesi*"[67] anlamına gelmektedir. Performans denetimi, hesap verme

[63] Warwick Funnell, "Executive Coercion and State Audit", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 11, Issue 4, 1998, p. 441.
[64] Neil C. Churchill and Richard M. Cyert, "An Experiment in Management Auditing", *the Journal of Accountancy,* 1966, p. 43.
[65] Ellsworth H. Morse, "Performance and Operational Auditing", *the Journal of Accountancy*, 1971, p. 41.
[66] INTOSAI- ISSAI 300, *Fundamental Principles of Performance Auditing*, https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/issai_300_en.pdf, (Erişim Tarihi: 26.04.2022).
[67] Derya Kubalı, *Performans Denetimi, Kavram İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi:11, Ankara, 1998, s. 30.

sorumluluğunun gelişmesine katkıda bulunan, tekrarlanmayan bir temelde gerçekleştirilen, yoruma ve yargıya açık, önceden belirlenmiş standartlar yerine konu, denetim hedefleri, metotları ve kanaatlerine bağlı olarak esnek bir yapıya sahip olan bağımsız bir faaliyet şeklinde tanımlanmaktadır. Bununla birlikte performans denetimini, toplum ihtiyaçlarına yanıt arayan dinamik yapısının bir sonucu olarak, ilk uygulama yıllarına damgasını vuran verimlilik, etkililik ve tutumluluk kavramlarıyla tanımlamak, bu denetimin kapsamını belirlemekte yetersiz kalmaktadır. Bu kavramlarla birlikte 2000'li yıllarda *adalet, kalite, çevre, adil hizmet sunumu, bilgi teknolojileri, etik* gibi önemli hale gelen konuların da performans denetimi kapsamında değerlendirilmeye başlandığı belirtilmektedir.[68] 2010 yılına kadar dünya uygulamasında olduğu gibi Türkiye'de de performans denetimleri yukarıda belirtilen tanımlar kapsamında gerçekleştirilmiştir. 2010 yılında Sayıştay Kanunu değişikliğiyle performans denetiminin tanımı da değiştirilmiştir. Bu tanım yasal dayanağını, 1967 tarih ve 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nu yürürlükten kaldıran, 2010 tarihli 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanunu'ndan almaktadır. Bu Kanunun 2. ve 36. maddelerinde performans denetimi şu şekilde tanımlanmaktadır: "*Performans denetimi, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesidir."*[69] Bu Kanun referans alınarak hazırlanan Performans Denetimi Rehberinde, Kanun'un 36. maddesine atıfla, "*performans denetiminin temelini idarelerin üreteceği performans bilgisinin oluşturacağı ve idarelerin performans bilgisinin incelenmesi sonucu kurumsal performans hakkında ortaya çıkan bulguların performans denetimi aracılığıyla raporlanacağı*" belirtilmektedir.[70] Bu rehbere göre performans bilgisi, mali olmayan, devletin hizmet sunumunu konu alan bilgidir ve

[68] Arife Coşkun ve Levent Karabeyli, "Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu", *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü Uluslararası Sempozyum*, Afyonkarahisar, 2008, s. 470.
[69] *6085 Sayılı Sayıştay Kanunu,* http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf, (Erişim Tarihi: 25.03.2022).
[70] *Performans Denetimi Rehberi, 2014,* https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Rehberler/Performans_Denetim_Rehberi.pdf, (Erişim Tarihi: 25.03.2022).

Sayıştay, kamu idarelerinin ilgili raporlarında yer alan bu bilginin kalitesini değerlendirerek performans denetimlerini gerçekleştirmektedir. Bu açıklamalar kapsamında, 2010 sonrası performans denetimini, kamu idarelerinin faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve kurumsal performansının incelenmesi suretiyle gerçekleştirilen, temelini idarelerin üreteceği performans bilgisinin oluşturduğu, Türkiye uygulamasına özgü *performans bilgisinin denetimi* şeklinde tanımlamak mümkündür.

Görüleceği üzere performans denetiminin adlandırılmasına ilişkin çeşitlilik bulunmaktadır. Bu çeşitliliğin nedenlerinden biri ülkelerin yönetim gelenekleri ve anlayışları doğrultusunda verimlilik, etkililik ve tutumluluk unsurlarının ayrı ayrı ya da birlikte değerlendirilmeleridir. Bu unsurların ayrı ayrı değerlendirildiği bir denetimde, verimlilik denetimi, etkililik denetimi, yönetim denetimi ve program denetimi şeklinde bir denetim adlandırılması tercih edilmektedir. Bu unsurları (3E) birlikte değerlendirmenin söz konusu olduğu denetimlerde ise performans denetimi ya da paranın karşılığı denetimi kavramları kullanılmaktadır.[71] Bu durum her ne kadar eş anlamlı olsa da kavramlar arasında bir kapsam farkının olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte Dünya Sayıştaylarından bazıları ülkelerinde, iç kamuoyundan farklı adlandırmalara sahip olsalar da INTOSAI ve bölgesel örgütleri ile uluslararası yazında aynı anlamda olmak üzere, "performans denetimi (performance audit)", ortak kavram olarak kullanılmaktadır.

Adlandırma çeşitliliğin ikinci nedeni ise yönetimin farklı alanlarında kullanılan "performans" kavramının yaratacağı kavram karmaşasının öngörülmesi ve performans denetimi konusunda bir karmaşanın yaşanmaması düşüncesi ile performans denetimi adının tercih edilmemesidir. Bu neden, Türkiye performans denetimi uygulaması ve bu kapsamdaki tartışmalar bağlamında düşünüldüğünde performans denetimi adlandırması

[71] Hüseyin Özer, *a.g.k.*, s. 64.

dışında bir kullanımın daha uygun bir tercih olduğunu doğrulamaktadır. Bu konuda görüşme yapılan uzman, 1996 yılında performans denetimi pilot çalışmaları kapsamında destek alınan İngiltere Sayıştay uzmanlarının, bu denetim biçiminin performans denetimi olarak adlandırılmasından doğabilecek karışıklık konusunda kendilerini bilgilendirdiklerini ancak o dönemin şartlarında konunun öneminin anlaşılamaması ve oluşabilecek karışıklığın öngörülemeyerek "performans denetimi" adı ile çalışmalara başlanıldığını belirtmiştir (U1).[72] Belirtildiği üzere, "performans" kavramının yaratacağı karışıklık, uygulamayla tecrübe edilmeden de öngörülebilir bir gerçekliktir. Bu nedenle birçok ülke performans denetimi yerine kendi yönetim gelenekleri, anlayışları ve öncelikleri doğrultusunda farklı bir ad kullanmayı tercih etmiştir. Türkiye'de ise gerek alanyazındaki gerekse uygulamadaki tartışmalar, performans denetimi adlandırmasının doğru bir tercih olmadığını göstermiştir. Muhtemeldir ki, performans denetimi farklı bir adla uygulansaydı kavram karmaşasına neden olan ve tartışma konusu yapılan birçok konu günümüzde tartışılmayacaktı.

Alanyazında performans denetimini ifade etmek için kullanılan farklı terimlerin yanı sıra performans denetiminin aslında bir denetim türü olmadığını iddia eden görüşler de bulunmaktadır. Örneğin Barzelay, performans denetimine aslında denetim (audit) değil *teftiş* (inspection) demenin daha uygun olduğunu; çünkü teftişin mali yönetimle ilgili olmayan unsurları da kapsadığını belirtmektedir. Bununla birlikte Barzelay söz konusu makalesinde performans denetiminin aslında denetim değil "değerlendirme (evaluation)" olarak adlandırılmasının daha doğru olduğunu da ileri sürmektedir.[73] 1996 yılında (makalenin yayımlanma tarihi), birçok ülke Sayıştayında

[72] 2002-2010 dönemi performans denetimi çalışma grubu başkanı Sayıştay Uzman Denetçisi ile 16.03.2021 tarihinde yapılan yüz yüze görüşmede Uzman'a yöneltilen "Performans denetimi neden farklı ülkelerde farklı adlarla uygulanmaktadır? Türkiye'de performans denetiminin tartışmalı bir konu olmasında adlandırmanın etkisi var mıdır?" sorularının yanıtıdır.

[73] Michael Barzelay, "Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD", *Governence: International Journal of Policy and Administration,* 1997, Vol.10, No:3, pp. 236-239.

performans denetiminin ağırlık kazanarak düzenlilik denetimleri yanında uygulanmasının hız kazandığı dönemde, ilgi çekici çalışmalar için Barzelay'ın kavramsal bir arayışa girdiği, "3E" odaklı bu çalışmaları, yakın tarihlere kadar daha çok mali ögelerin egemen olduğu "denetim" kavram ve uygulamasının dışında bir kavramla ifade etmeye çalıştığı anlaşılmaktadır. Aynı makale kapsamında Barzelay'ın performans denetimi için hem "değerlendirme" hem de "teftiş" kavramını önermesi de bunu göstermektedir. Oysa, aynı tarihsel süreç hesapverme sorumluluğunun da mali hesapverme yanında performans hesapverme sorumluluğu anlayışının gelişmeye başlamasıyla kapsamının genişlediği, paranın hesabının dışında bu paralarla gerçekleştirilen işlere, faaliyetlere ilişkin raporlamanın da hesapverme süreçlerine dahil olduğu yıllardır. Demokrasi anlayışındaki gelişmelere koşut olarak hesapverme sorumluluğu alanındaki bu kapsam genişlemesi, nicel ögelere dayalı mali denetimin yanında, özellikle kamu yönetimi alanında, nitel ögelerin daha ağırlıkta olduğu performans denetiminin doğuşu ve yaygınlaşmasındaki önemli etmenlerden birisi olmuştur ve bu özgün nitelikleri performans denetiminin bir denetim türü olmasıyla çelişmemektedir. Demirbaş da, Barzaley'in bu adlandırma önerisine; *"performans denetimi önem kazanmadan önce denetimler klâsik denetim bağlamında büyük ölçüde mali hesaplar ve mali yönetim üzerinde gerçekleşmekteydi. Daha sonra performans denetiminin gelişmesi ile denetime mali yönetim dışındaki unsurlar da konu olmaya başlamıştır. Kanımızca performans denetimlerinin bu özelliği teftişte öteden beri var olan bir özellik olduğundan performans denetimine teftiş demenin gerekli olduğu ilgili yazarca öne sürülmüştür"*[74] şeklinde, benzer bir yorum getirmiştir. Söz konusu makale tarihi 1997'den bu yana geçen yirmi altı yıl, Barzaley'in bu konudaki değerlendirmesinin alanyazında karşılık bulmadığını da göstermiştir.

[74] Tolga Demirbaş, *a.g.k.*, s.61.

2.2. İlkeleri: Verimlilik, Etkililik, Tutumluluk

Performans denetiminin temel teknik ilkeleri/unsurları verimlilik (efficiency), etkililik (effectiveness) ve tutumluluktur (economy). Bu kavramlar alanyazında İngilizce karşılığı olarak "3E", Sayıştay yazınında ise Türkçe karşılığı olarak "VET"[75] şeklinde kısaltılarak kullanılmaktadır. Alanyazında, kavramların Türkçeleştirilmesi ve tanımlanmasında göze çarpan farklılıklar ve bu farklılıkların yol açtığı kavram karmaşası[76] bulunmaktadır. Ancak bu çalışma, 3E'nin analizine odaklı olmadığı için "kavram karmaşası" sorunu tartışma kapsamına alınmamakta[77]; 3E, performans denetimi kapsamında ve performans denetiminin temel belgeleri üzerinden tartışılmaktadır. Bu bağlamda çalışmada *efficiency*, üretkenlik ya da etkinliğe değil verimliliğe karşılık gelmekte; verimlilik ise iktisat temelli "*daha çok üretmek"* anlamıyla birlikte yönetsel ve sosyal boyutları da kapsayan geniş anlamıyla kullanılmaktadır. *Effectiveness* karşılığı olarak farklı kullanımlar ve adlandırmalar bulunmakla birlikte gerek kavramların İngilizce karşılıkları ve sözlük anlamları gerekse genel olarak kamu yönetimi ile yakın bağını, özel olarak ise performans denetiminin bir

[75] "VET"in açılımı, verimlilik, etkililik ve tutumluluktur. Bu terimler sırası ile efficiency, effectiveness ve economynin karşılığı olarak Türkçeleştirilmiş ve Sayıştay mevzuatında ve yazınında yerleşik kullanım haline gelmiştir. Bkz.: Arife Coşkun, *Performans ve Risk Denetim Terimleri*, T.C. Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi Yayınları:5, Ankara, 2000, s. 76. Bu çalışmada ise performans denetiminin Türkiye'ye özgü bir uygulama olmaması ve alanyazında yerleşik kullanımın "3E" olması nedeniyle verimlilik (efficiency), etkililik (effectiveness) ve tutumluluk (economy) kavramlarının İngilizce karşılıklarının kısaltılmış hali tercih edilmiştir.

[76] Kavram karmaşasının *efficiency, productivity ve effectiveness* kavramlarında yoğunlaştığını ifade eden Zengin, Türkçe alanyazında yaygın biçimde "verimlilik" kavramının karşılığı olarak *productivity* ve *efficiency*; "etkinlik, etkililik veya etkenlik" olarak ise *efficiency* ve *effectiveness* kavramlarının kullanıldığını belirtilmektedir. Bu bağlamda productivity kavramının, diğer kavramlar karşısında içerik ve kullanım açısından geride kalsa da üretim yönetimi itibarıyla *efficiency* ve *effectiveness* kavramlarını kapsar şekilde varlığını sürdürdüğünü; bu kavramın yönetsel ve mali koşullar bakımından "üretkenlik"; *efficiency* kavramının, tüm örgütlenme unsurlarını ve süreçlerini kapsar biçimde yönetsel gerçeklik ve iktisadi ölçücü akıl itibarıyla "verimlilik"; *effectiveness* kavramının ise "etkililik" olarak Türkçeleştirilmesi ve kullanımının daha uygun olduğunu ifade etmektedir. Ozan Zengin, *Verimlilik: Kuramsal Bir Çözümleme ve Kamu Yönetimi Disiplini*, A.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2011; Barış Övgün, İpek Özkal Sayan ve Ozan Zengin, "Türk Kamu Yönetiminde Performans Değerlendirmesi ve Denetimi Mümkün mü?", *Sosyal Bilimler Metinleri*, S. 2, 2018, s.77-81. (74-92).

[77] Her ne kadar çalışma kapsamına alınmasa da belirtilmelidir ki; verimlilik konusunda iki terim öne çıkmaktadır. Birincisi, doğrudan mal üretiminin söz konusu olduğu durumlarda kullanılan girdi-çıktı oranlaması ya da ilişkisi üzerinden hesaplamayı içeren productivity terimidir. İkincisi ise iktisadi düzen temelinde kaynakların dağılımı ile ilişkilendirilen efficiency terimidir. Yaygın kullanımı itibariyle iktisat ve işletme alanında *productivity*, "verimlilik"; efficiency ise "etkinlik" olarak Türkçeleştirilmektedir. Yönetim alanında ise *productivity*, "üretkenlik"; efficiency, "*verimlilik*" olarak Türkçeleştirilmektedir.

unsuru olma özelliğini yansıtması bakımından kavramın Türkçe karşılığı olarak etkililik kullanılmıştır. *Economy* ise tutumluluk olarak çevrilmiştir.

Performans denetimi kapsamında 3E'nin mevzuat düzeyinde ilk kullanımı 1996 yılında *832 Sayılı Kanun'a eklenen Ek Madde 10* ile gerçekleşmiştir. Bu madde ile Sayıştay'a performans denetimi yetkisinin verilmesi sonucu başlanılan pilot çalışmalarda yararlanılan kaynak, 1997 tarihli *İngiltere Sayıştayı'nın Value for Money Handbook (paranın değerinin karşılığı el kitabı)* adlı rehberdir. 2004 yılında ise tüm üye ülkeler için *INTOSAI'nin Performance Audit Guideliness (performans denetimi rehberi)* adlı rehberi yayımlaması ile bu rehber, 2010 yılına kadar performans denetimi uygulamalarının temel referans kaynağı olmuştur. 1996-2010 dönemi bu üç belge kapsamında 832 sayılı Kanun'da 3E tanımlanmazken[78] diğer iki belgede *efficiency*, iktisadi temelde girdi-çıktı ilişkisi üzerinden teknik bir terim; *effectiveness*, hedeflere ulaşma ve hedeflerin başarılma derecesi; *economy* ise kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesi şeklinde tanımlanmış ve sırası ile verimlilik, etkinlik ve tutumluluk olarak Türkçeleştirilmiştir. 2010 yılında Sayıştay Kanunu değişikliği ile performans denetiminin yasal dayanağı da değişmiş ve 6085 sayılı Kanun olmuştur. Bu Kanun doğrultusunda 2013 yılında Performans Bilgisinin Rehberi[79] yayımlanmıştır. 6085 sayılı Kanun'da *efficiency, effectiveness* ve *economy*, sırası ile "verimlilik, etkililik ve ekonomiklik" şeklinde; Performans Bilgisi Rehberinde ise "verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik" şeklinde Türkçeleştirilmiş, kavramlar açıklanmamıştır. Burada dikkat çekici konu, Kanun'da etkililik olarak yer alan kavramın rehberde etkinlik şeklinde yer almasıdır. Bu durum kavramların İngilizce karşılıkları ve anlamları gözetilerek kullanılmadığını ve kavram birliği şeklinde ortak bir kullanımının olmadığının bir

[78] 3E tanımının Kanunda yer almaması bir eksiklik değil usule uygun bir durumdur. Aksi bir durumun örneğini Yörüker, *"Denetimle ilgili ders kitaplarında veya notlarında, denetim el kitaplarında ya da rehberlerinde yer alabilecek bir denetim tanımının kanuna yerleştirilmesi sadece ülkemize özgü olsa gerekir*" ifadesiyle eleştirmektedir. Sacit Yörüker, "İktisadilik, Verimlilik ve Yerindelik İlkelerine Göre Denetim", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:75, 1992.

[79] Bu Rehberin adı 2014 yılında, "Performans Denetimi Rehberi" olarak değiştirilmiştir.

göstergesidir. Bu kapsamda performans denetiminin yasal dayanağını oluşturan metinlerde ve uygulamada referans alınan temel dokümanlarında yer alan 3E'nin Türkçe karşılıkları ve anlamları Tablo 5'te verilmektedir.

Tablo 5. Sayıştay Performans Denetimi Belgelerinde 3E'nin Karşılığı ve Anlamı[80]

Kullanılan kavram	Kullanım yeri	Anlamı	Yılı
Verimlilik	832 Sayılı Kanun	Açıklanmamış	1996
Efficiency	Value For Money Handbook	Çıktılar ile bunların üretiminde kullanılan kaynaklar arasındaki ilişki	1997
Efficiency	INTOSAI PAG	Miktar ve kalite açısından en az kaynakla en fazla çıktıyı elde etme	2004
Verimlilik	6085 Sayılı Kanun	Açıklanmamış	2010
Verimlilik	Performans -Bilgisinin- Denetimi Rehberi	Açıklanmamış	2014
Etkinlik	832 Sayılı Kanun	Açıklanmamış	1996
Effectiveness	Value For Money Handbook	Hedeflerin ne ölçüde başarıldığı	1997
Effectiveness	INTOSAI PAG	Amaçlara ve hedeflere ne ölçüde ulaşılabildiği	2004
Etkililik	6085 Sayılı Kanun	Açıklanmamış	2010
Etkinlik	Performans -Bilgisinin- Denetimi Rehberi	Açıklanmamış	2014
Tutumluluk	832 Sayılı Kanun	Açıklanmamış	1996
Economy	Value For Money Handbook	Kullanılan kaynakların maliyetinin en aza indirilmesi	1997
Economy	INTOSAI PAG	Kullanılan kaynakların maliyetinin asgari düzeyde tutulması	2004
Ekonomiklik	6085 Sayılı Kanun	Açıklanmamış	2010
Ekonomiklik	Performans -Bilgisinin- Denetimi Rehberi	Açıklanmamış	2014

3E'nin Türkçeleştirilmesi konusunda 2010 öncesi ve sonrası dönem açısından farklılık bulunduğu görülmektedir. Farklılık, effectiveness kavramının "etkinlik ve

[80] Bu Tablo, ISSAI 3000-3100 (INTOSAI, Performance Audit Guideliness)- s.15-17; NAO, Value For Money Handbook- s.5; 832 ve 6085 Sayılı Kanun ile Sayıştay Başkanlığı Performans Bilgisinin Denetimi Rehberinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

etkililik"; *economy* kavramının ise "tutumluluk ve ekonomiklik" şeklinde kullanımından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte *efficiency* kavramının "verimlilik" olarak yerleşik bir kullanım haline geldiği söylenebilir. Bu bağlamda 2010 sonrası ilgili belgelerde 3E'ye ilişkin açıklama yer almazken 1996-2010 dönemi performans denetiminin temel belgelerinde 3E şu şekilde açıklanmaktadır:

Efficiency (verimlilik), kullanılan kaynakların uygun ve yeterli ölçüde kullanılıp kullanılmadığı veya kalite ve zaman süreci açısından en az kaynakla aynı sonuçların alınıp alınamayacağıdır. Verimlilikte temel soru, *girdilerden ve faaliyetlerden -miktar ve kalite- açısından en fazla çıktıyı elde edebiliyor muyuz?* şeklindedir. Bu soru, sağlanan hizmetlerin kalitesi ve miktarıyla bu hizmetlerin elde edilmesi için yapılan faaliyetler ve kaynakların maliyeti arasındaki ilişkiye yöneliktir. Bu bağlamda verimlilik denetiminin kapsamı, "*kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığı; hükümet programlarının ve faaliyetlerinin verimli bir biçimde yönetilip yönetilmediği, işleyişinin düzenlenip düzenlenmediği, yerine getirilip getirilmediği; devlet kuruluşlarının faaliyetlerinin öngörülen amaç ve hedeflerle tutarlı olup olmadığı; kamu hizmetlerinin kaliteli ve zamanında sunulup sunulmadığıdır."*[81] Örneğin, bir hastane projesinde yatak, oda, tıbbı malzeme ve personel dağılımının değiştirilmesi, hizmetlerin birleştirilmesi, kaynak dağıtım sistemlerinin değiştirilmesinden sağlanan fayda; hastaya sunulan hizmetlerin kalitesinde bir düşme veya ek bir maliyet olmadan hasta bekleme sürelerinin azaltılıp azaltılmadığı ya da güvenlik ve faaliyet standartları sağlanmış hizmetteki araç sayısı arttırılırken bir onarım atölyesinin maliyetlerinin azaltılıp azaltılmadığı verimlilik kapsamında değerlendirilmektedir.[82]

Effectiveness (etkililik), amaçlara ve hedeflere ne ölçüde ulaşıldığı ile ilgilidir. Etkililikte temel soru "*öngörülen hedefler, kullanılan araçlar, üretilen çıktılarla*

[81] INTOSAI, *Performance Audit Guideliness -ISSAI 3000-3100-* s.15-16.
[82] NAO, *Value For Money Handbook*, 1997, London, s.5.

gerçekleşiyor mu? Gözlemlenen etkiler, başka koşullardan ziyade izlenen politikanın bir sonucu mu?" şeklindedir. Bu bağlamda etkililiğin konusu, politika amaçlarının gerçekleşip gerçekleşmediği ve gerçekleşmenin izlenen politikanın bir sonucu olup olmadığıdır.[83] Örneğin eğitim programının sınav başarı oranını arttırması ya da koruyucu sağlık programının hedefleri gerçekleştirmesi ve hasta rakamlarında azalma sağlaması etkililik kapsamında değerlendirilmektedir.[84]

Economy (tutumluluk), uygun kalite göz önünde bulundurularak bir faaliyetin gerçekleştirilmesinde kullanılan kaynakların maliyetinin asgari düzeyde tutulmasıdır. Tutumluluk denetiminde yanıtı aranan sorular, "*girdiler kamusal kaynakların en ekonomik biçimde kullanımını gösteriyor mu? beşeri, mali ve diğer kaynaklar ekonomik biçimde kullanılmış mı? İdari faaliyetler, iyi yönetim politikalarına uygun olarak yerine getirilmiş mi?"* şeklindedir.[85] Örneğin, hastane malzemelerinin belirli bir kalitede en düşük fiyattan satın alınması ya da bilişim teknolojisi ile ilgili bir araştırmanın kalite korunarak hizmetler için ödenen bedelde bir azalmaya yol açması tutumluluk olarak değerlendirilmektedir.[86]

Uygulamada bu üç kavramın aralarındaki sınırın net bir şekilde ayrılmasının mümkün olmadığı ve denetçiler için de bu üç kavramı ayırt etmenin güçlükler arz ettiği; bu nedenle denetçilerin bu kavramları kesin olarak ayırmaya çalışmamaları, yönetimin başarısı için yapılması gerekenlerde gördükleri yetersizlikleri raporlarına yansıtmaları gerektiği belirtilmektedir.[87] Görüşme yapılan uzman (U1), bu durumu ve nedenini şu şekilde açıklamaktadır: "3E kavramının, denetim yazınında teorik temeller olarak kullanılmasına karşın denetimin yapılandırılmasında kilit ögeler olmaması ve ilk çıkış

[83] INTOSAI, *Performance Audit Guideliness -ISSAI 3000-3100*, s.17.
[84] NAO, 1997, s.5.
[85] INTOSAI, *a.g.k.*, s.15.
[86] NAO, *a.g.k.*, s.5.
[87] M. Akram Khan, *Performance Auditing the Three Es*, Second Edition, the Auditor General the Pakistan, 1990, Lahore, s. 22.; Demirbaş, 2001, s.102.

yıllarına göre kavramların gittikçe genişlemesidir. Bu olgu, performans denetimi raporlarında denetlenen konu bağlamında doğrudan bir verimlilik, tutumluluk ve etkililik değerlendirmesi görmeyi bekleyen okuyucunun raporu hazırlayanlardan ve raporlardan şüphe duymasına, performans denetiminin gerçekleştirilemediği yönünde bir eleştiri yapmasına neden olmaktadır." Fakat tüm performans denetimi raporlarında denetçiler, Khan'ın da belirttiği gibi *yönetimin başarıya ulaşması için yapması gerekenlerde gördükleri yetersizlikleri* raporlarına yansıtmışlardır. *INTOSAI Performance Audit Guidelines/ISSAI 3000 1.5 What does auditing of economy, efficiency and effectiveness mean?* bu olguya açıklık getirmekte ve performans denetiminin teorik temelleriyle uygulaması arasındaki bağı izah etmek/kopukluk yargısını önlemek için kaleme alınmıştır. Khan da bu gerçekliğe vurgu yapmakta ve denetim uygulamasında neyin verimlilik, etkililik ve tutumlulukla ilgili olduğuna değil, kamu faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesi önündeki problemlere odaklanılmasının gereğini belirtmektedir. Performans denetimi dünya Sayıştayları ve 1996-2010 Türk Sayıştay'ı pratikleri de bu yöndedir.

Performans denetimi kapsamında 3E, özetle, 2010 öncesi ve sonrası dönem bakımından karşılaştırıldığında iki konu göze çarpmaktadır. Birincisi, *effectiveness* ve *economy* kavramlarının Türkçeleştirilmesine ilişkin farklılıktır. Çeviriden kaynaklanan bu farklılığın, kavramlara yüklenen anlamlar doğrultusunda bir tercihin sonucu olmadığı, başka bir değişle özel bir nedene dayanmadığı, kavramları kullanım ve dil alışkanlığı ile ilgili olduğu belirtilmiştir (U1;U5). İkinci konu ise 2010 sonrası dönemde ilgili çalışmalarda ve hazırlanan rehberde, 3E'ye ilişkin açıklamaya yer verilmemesidir. Bu durum, 2010 tarihli Sayıştay Kanunu değişikliği kapsamında performans denetiminin dönüşümü ile ilişkilidir. Bu Kanun değişikliğiyle performans denetimi

tanımından 3E'nin çıkarılması ve temel ilke olarak 3E yerine performans bilgisinin[88] esas alınması, ilgili dokümanlarda 3E'nin yer almasını temelsiz ve anlamsız bırakmıştır. Bu nedenle 3E'ye dair tanımların ve açıklamaların, 2010 sonrası performans denetiminin ilgili belgelerinde yer almaması şaşırtıcı değildir.

2.3. Performans Denetimi 3E'nin Denetimi midir?

Alanyazındaki yaygın görüş performans denetiminin "3E'nin denetimi" olduğudur. Öncelikle belirtilmesi gereken önemli konu, denetlenen unsurun 3E olmadığı, devlet/hükümet/kamu faaliyeti olduğu; 3E'nin ise performans denetiminin kendisi değil, temel teknik ilkeleri olduğudur. Bu açıdan performans denetimi eşittir "3E'nin denetimidir" ifadesi doğru bir kullanım değildir. Daha açık ifadeyle, performans denetiminin ilk uygulama yıllarında 3E ilkesi temelinde açıklanması, performans denetiminin 3E olduğu algısı yaratmış ve bu algı genel kabul haline gelmiştir. Oysa performans denetimi yukarıdaki tanımlarda da görüleceği üzere 3E ilkesi temelinde hesap verilebilirliğe katkıda bulunmak, karar vericilere yardımcı olmak, faaliyetleri iyileştirmek, ulusal ve küresel sorunların ele alınması ve tanımlanması, hükümet faaliyetlerinin çevresel etkileri gibi konular kapsamında tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle performans denetimi, toplumların gündemini yakalayan ve sorunların çözümüne katkıda bulunmayı hedefleyen dinamik bir niteliğe sahip olan; 3E ya da çevre, etik, hesapverebilirlik gibi dönemsel olarak öne çıkan unsurlar doğrultusunda kamu faaliyetlerinin incelendiği bir denetim biçimidir. Bu açıdan Coşkun ve Karabeyli'nin "performans denetimi kapsamının sadece verimlilik, tutumluluk ve etkililikle değil; çevre, etik, eşitlik, adalet gibi konuların ve gelecekte önem kazanacak yeni alanların, gerçekte birer unsuru oldukları "iyi yönetim" olgusuyla ifade edilmesi,

[88] Performans bilgisi, kurumların belirledikleri hedeflere ulaşma seviyelerini değerlendirebilmek için performans ölçüt ve göstergeleri çerçevesinde topladıkları bilgidir. Bkz.: T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans -Bilgisinin- Denetimi Rehberi,* 2014, https://www.sayistay.gov.tr/files/559_Performans%20Denetim%20Rehberi_v2.pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

performans denetiminin dinamizmine yanıt veren daha uygun bir yaklaşım olacaktır"[89] şeklindeki açıklamaları önem taşımaktadır. Demirbaş da benzer bir şekilde performans denetiminin sadece 3E ile ifade edilmesinin güç olduğunun anlaşıldığını ve kapsamının genişletildiğini, ilgili çalışmalar üzerinden örneklendirmektedir. Bu bağlamda David Dewar'ın, devletin faaliyetlerini değerlendirirken sosyal adalet ve çevre kalitesinin önemini göstermesi açısından kullanılması gereken unsurlar olarak 3E'nin yanında *"adalet (equity), eşitlik (equality) ve çevre (environment)"* unsurlarına da yer verdiğini; ABD Sayıştay'ının "borç krizini" konu alarak yaptığı denetimlerde ahlaki doğruluk ve kusurların saptanmasında etik unsurunun ön plana çıktığını belirtmektedir.[90]

Bu açıklamalarla birlikte performans denetiminin kapsamının sadece 3E ile sınırlı olmadığı, kapsam genişlemesinin söz konusu olduğu NAO tarafından düzenlenen performans denetimi raporlarından da anlaşılmaktadır. Örneğin, 2012 tarihli *Carbon capture and storage: lessons from the competition fort he first UK demonstrotion* adlı performans denetimi raporunda "çevre"[91]; 2015 tarihli *Equity, diversity and inclision in the civil service* adlı raporda "kamu hizmetinde eşitlik"[92]; *Progress in improving cancer service and outcomes in England* adlı raporda ise "hizmet kalitesi"[93] konularına iyi yönetimin birer unsurları olarak odaklanılmıştır. Bu açıklamalar ve raporlar önemlidir çünkü performans denetiminin "3E denetimi" şeklinde ve eş anlamlı olarak kullanılması, bu kavramlarla açıklanması güç olan, örneğin çevre, etik, hizmet sunumunda adalet vb. konularda yürütülen performans denetimlerinin, bu denetiminin doğasına aykırı bir kapsam sorunu gibi algılanmasına neden olmaktadır. Öte yandan bu

[89] Arife Coşkun ve Levent Karabeyli, 2008, s.30.
[90] Demirbaş, 2001, s.103.
[91] NAO, *Carbon Capture and Storage: Lessons from the Competition for the First UK Demonstration 2012*, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2012/03/10121829.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2020).
[92] NAO, *Equity, Diversity and Inclusion in the Civil Service, 2015,* https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/06/Equality-diversity-and-inclusion-in-the-civil-service.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2020).
[93] NAO, *Progress in Improving Cancer Service and Outcomes in England, 2015,* https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/01/Progress-improving-cancer-services-and-outcomes-in-England.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2020).

kullanım, performans denetiminin uluslararası standart ve uygulamalarıyla, metodolojisiyle ilgisi olmayan ama verimlilik, etkililik ve tutumluluk kavramlarıyla ilişkili konulardaki çalışma ve denetimlerin de performans denetimi olarak adlandırılmaları sorununu beraberinde getirmektedir. Bu sorun eş anlamlı olmak üzere performans denetiminin, 3E'nin denetimi ya da VET denetimi şeklinde kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Yüksek Denetleme Kurulu (YDK)[94] tarafından gerçekleştirilen "Ekonomik/verimlilik/karlılık denetiminin" performans denetimi olarak adlandırılması bu konunun/sorunun güzel bir örneğini oluşturmaktadır. Bu kapsamda Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a -Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)- adlı Sayıştay yayını ilgi çekicidir. Çünkü bu çalışmada YDK tarafından yürütülen denetim türü "ekonomik denetim" kavramıyla açıklanmakta; "bu denetimde temel amacın performans denetimi olduğu belirtilmekte ve YDK'nın 1938 yılından beri performans denetimi yaptığı" iddia edilmektedir. Çalışmanın yayınlanma yılı (2012) göz önünde bulundurulduğunda geçmişe dönük bir değerlendirme ile o dönemde gerçekleştirilen "verimlilik/karlılık denetimlerinin", performans denetimi olarak adlandırıldığı anlaşılmaktadır. Ancak, bu şekilde bir iddiada/değerlendirmede bulunmak sorunludur. Öncelikle, 1938 yılında performans denetimi fikri bile henüz dünyada belirmemişken bu şekilde bir değerlendirme, yeni bir iddiayı da gündeme getirir. Şöyle ki, çalışmada yer alan " *…1938 yılından bu yana YDK tarafından yürütülen performans denetimi…"* ifadesinden hareketle, mademki YDK 1938 yılından bu yana performans denetimi yapmakta o halde performans denetiminin menşei ABD değil Türkiye'dir. Görüleceği üzere performans denetiminin tarihsel gelişimi, metodolojisi ve temel özellikleri dikkate alınmadan, 3E'nin yer aldığı her denetimin performans denetimi olarak değerlendirilmesi yanlış bilginin yayılmasına ve bilgi karmaşasına neden

[94] Yüksek Denetleme Kurulu, ekonomik gelişmede öncülük yapmak, yatırımlar için sermaye birikimi sağlamak, deneyimli ve bilgili personel yetiştirmek amacıyla kurulan devlet teşebbüslerine uygun denetim şekli ve usulünün belirlenmesi ihtiyacından doğmuştur. YDK'ya ilişkin ayrıntılı bilgi için bakınız: *Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu*, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Yayınları, Ankara, 2001.

olmaktadır. Fakat YDK tarafından gerçekleştirilen ekonomik denetim[95] amacı, özellikleri ve çıktıları (raporları) bakımından incelendiğinde Sayıştay performans denetimi ile bağının olmadığı anlaşılmaktadır. Bu kapsamda karşılaştırılması yapılan ekonomik denetim ile performans denetiminin farkları Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6. Ekonomik Denetim ile Performans Denetiminin Karşılaştırılması[96]

Ekonomik Denetim/YDK	**Performans Denetimi/Sayıştay**
Ekonomik öncülük yapmak ve sermaye birikimini sağlamak için kurulan KİT'lerin denetimi ihtiyacından doğmuştur. Türkiye uygulaması 1938 tarihlidir.	Kıt kaynakların verimli, etkili ve tutumlu kullanılması ve yönetimi/kamu faaliyetlerini geliştirme ihtiyacından doğmuştur. Türkiye uygulaması 1996 tarihlidir.
Amacı, denetlenen kuruluşun karlılık ve verimlilik yönlerinden genel durumu hakkında değerlendirmelerde bulunarak hukuki geleceğine ilişkin (tasfiyesi, statüsü, özelleştirilmesi gibi) önerilerde bulunmaktır.	Amacı, kamu faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesine, kamusal hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine katkıda bulunmak, parlamento ve kamuoyuna bağımsız performans bilgisi sağlamaktır.
Tek bir kurum özelinde, işletmecilik esaslarına göre, karlılık ve verimlilik ilkeleri temelinde gerçekleştirilir.	Tüm kamu faaliyetleri kapsamında verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkeleri temelinde gerçekleştirilir.
Mali tablolar, uygunluk ve verimlilik/karlılık denetimlerinin birlikte yürütülmesini kapsar.	Mali denetim ve uygunluk denetiminin dışında yürütülür.
Denetlenen kuruluşun bir yıl içerisindeki çalışma sonuçlarını değerlendirir.	Her yıl gerçekleştirilen periyodik bir denetim değildir, kamu faaliyetleri değerlendirilir.
Denetim çıktısı, "Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Raporu" adıyla yayımlanan yıllık raporlardır. Raporda, KİT'lerin tarihçesi ve hukuki yapısı, Türkiye ekonomisi içerisindeki yeri, personel ve mali durumu, işletme çalışmaları, yatırımlar, genel sorunlar ve öneriler yer almaktadır.	Denetim çıktısı, denetimin konusunu oluşturan ilgili kamu faaliyetinin adıyla yayımlanan Performans Denetimi Raporudur. Raporda, denetim hedefleri, kapsamı, metodoloji ve kaynakların yanında denetime konu olan kamu faaliyetine ilişkin bulgular, sonuçlar ve tavsiyeler yer almaktadır.

Tablo 6'da görüleceği üzere YDK'nın uyguladığı ekonomik denetim, gerek

[95] YDK'nın uyguladığı denetim, mahiyeti itibariyle ekonomik denetim olarak adlandırılmaktadır. Bu denetim ile "*denetime tabi kuruluşların yıllık faaliyetleri idari, mali, hukuki ve teknik yönlerden denetlenerek, mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığı, sağlanan kaynakların rasyonel esaslara ve modern işletmecilik gereklerine uygun olarak belirlenen amaç doğrultusunda etkin, verimli, karlı ve ekonomik bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı araştırılarak somut önerilere bağlanmaktadır." Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, a.g.k., s.10.*

[96] Bu Tablo şu kaynaklardan yararlanılarak oluşturulmuştur: Hasan Dinç, *Teftiş ve Murakabe Esasları*, Selüloz Basımevi, 1952, Ankara.; Dündar Sağlam, *Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüsleri*, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1967, Ankara.; Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, *Kamu İktisadi Teşebbüsleri 1980 Yılı Genel Raporu*, Ankara, 1982; Recai Akyel vd., *Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a -Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)-*, Sayıştay 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:1, Ankara, 2012; INTOSAI, *Performance Audit Guideliness -ISSAI 3000-3100*.

ortaya çıkış dinamikleri gerekse de amacı, özellikleri ve çıktıları bakımından Sayıştay performans denetimi uygulamasından farklı olarak KİT'lerdeki yıllık verimlilik/karlılık analizlerine dayalı değerlendirmelerdir. Bununla birlikte performans denetimi yıllık, periyodik uygulanan bir denetim türü değildir. Çünkü denetim sonuçlarına dayalı üretilen tavsiyelerin yerine getirilmesi 4-5 yıllık sürelere yayılır. Bu süre beklenir ve gerekirse 4-5 yıl sonra tavsiyelerin yerine getirilme durumlarına ve gerekçelerine dayalı bir izleme raporu yazılır. Oysa YDK'nın uyguladığı ekonomik denetim yıllıktır. Ayrıca, performans denetimi, afet hazırlıkları, trafik kazalarının azaltılması, içme suyu yönetimi, gıda kontrol faaliyetleri gibi kamu faaliyetlerini konu alır. Bu faaliyetler nadiren sadece bir kurumun görev alanındadır ve çoğunlukla çok sayıdaki kurumun, bazen de "kamu yatırımları" gibi tüm kamu kurumlarının görev alanına giren faaliyetlerdir. Buna karşılık YKD'nın denetim faaliyetleri kurumsal bazda yürütülür. Bu bağlamda YDK'nın ekonomik denetiminin neden performans denetimi olmadığına ilişkin, INTOSAI PDUR'da yer alan temel özellikler açıklayıcı bilgiler sunmaktadır.

Hükümet politika ya da programlarının verimli etkin ve ekonomik bir biçimde uygulanması konusunda yasama organına bağımsız bir güvence sağlamak amacıyla gerçekleştirilen performans denetiminin temel özellikleri şu şekildedir:

> "Konuların, denetim hedeflerinin, metotlarının ve denetim kanaatlerinin seçiminde esnektir, kalıplaşmış denetim kanaatlerini içeren kalıplaşmış bir denetim değildir. Köklerini özel sektör denetiminden almamıştır. Tekrarlanmayan bir temelde gerçekleştirilen bağımsız bir faaliyettir. Geniş bir araştırma ve değerlendirme metotlarından yararlanmakta, geleneksel denetimden farklı bir bilgi temelinden hareket etmektedir. Kontrol listesine dayalı bir denetim türü değildir. Yasal yetki çerçevesinde tüm devlet faaliyetlerinin farklı açılardan incelenmesine özgür olmalıdır."[97]

Bu özellikler aynı zamanda performans denetiminin ne olmadığını da ortaya koymaktadır. Özellikle alanyazında hakim olan 3E kapsamındaki denetim konularının performans denetimi ile ilişkilendirilmesinin, bununla birlikte performans denetiminin işletme kökenli olduğu, performans değerlendirme ve ölçümü ile aynı anlama geldiği

[97] INTOSAI, *Performance Audit Guideliness -ISSAI 3000-3100,* s.12.

düşüncesinin doğru olmadığına bir cevap niteliğindedir. Örneğin, "*köklerini özel sektör denetiminden almamıştır*" ifadesi verimlilik/karlılık ilkesine göre ve işletmecilik esaslarına göre gerçekleştirilen ekonomiklik denetiminin, performans denetimine karşılık gelmediğinin bir göstergesidir. "*Kalıplaşmış, kontrol listesine dayalı bir denetim değildir; tüm devlet faaliyetlerinin farklı açılardan incelenmesidir*" ifadesinin açık biçimi ise "performans denetimi, *kurumsal düzeyde gerçekleştirilen performans değerlendirmesi ve ölçümü değildir"* şeklindedir. Bu özellikler doğrultusunda YDK'nın performans denetimi uygulaması hiç olmadığı halde gerçekleştirilen verimlilik/karlılık analizlerinin performans denetimi olarak adlandırılmasının doğru bir kullanım olmadığını; 3E ile ilgili her denetim konusunun performans denetimiyle bağının bulunmadığını söylemek mümkündür. Peki, iki denetim arasındaki ayrım bu kadar net iken mevcut karmaşanın nedeni nedir? sorusu akıllara gelmektedir. Bu soru, diğer ülkelerin performans denetimi deneyimi üzerinden yanıtlanabilir. Örneğin, Pakistan'da mali denetimin yanında "performans değerlendirmesi" ve "performans denetimi" adlı iki farklı denetim türü bulunmaktadır. Bu bağlamda KİT'lerin verimliliği üzerine yapılan periyodik incelemeler "performans değerlendirmesi" olarak adlandırılmaktadır. Türkiye'de ise KİT'lerin verimliliği üzerine yapılan incelemelerin performans değerlendirmesi yerine "performans denetimi" olarak adlandırılmasının nedeninin, değerlendirme ve denetim kavramlarının birbiri yerine kullanılması ve 3E ile ilgili denetim konularının sadece performans denetimine özgülenmesi olduğu anlaşılmaktadır.

2.4. Bireysel ve Kurumsal Performans: Değerlendirme mi? Denetim mi?

Dünya Sayıştaylar Birliği standart ve uygulamalarında bir karşılığı bulunmamasına rağmen, Sayıştay performans denetiminin, bireysel performans denetimi ya da kurumsal performans denetimi olduğu yönünde hatalı bir anlayış bulunmaktadır. Özellikle 2010 sonrası alanyazında performans denetimini "kurumsal

performans denetimi" olarak adlandıran çalışmalar bulunmaktadır.[98] Oysa Sayıştay performans denetimi, personel yönetimi alanına özgü *bireysel performansa* ve iç kontrol sistemi alanına özgü *kurumsal performansa* değil tüm kamu faaliyetlerinin denetimi olarak devlette performans denetimine karşılık gelmektedir.

Çalışma alanları, kapsamları ve anlamları farklı olan bu kavramların, birbiri yerine ve hatalı bir şekilde kullanılmasının temel nedeni değerlendirme (evaluation) ve denetim (auditing) kavramlarının eş anlamlı olarak kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda personel yönetimi alanında bireysel performans değerlendirmesi kavramının, performans denetimi şeklinde yaygın kullanımı, Sayıştay performans denetiminin bireysel performans denetimi olarak algılanmasına neden olmuştur. Kurumsal performans denetimi ifadesinin kullanımı ve yaygınlaşmasının nedeni ise 5018 ve 6085 sayılı Kanunlar kapsamında yeni bir denetim türü olarak tanımlanan performans denetiminin "kurumsal performans denetimi" şeklinde adlandırılmasıdır. Karmaşaya neden olan -performans değerlendirmesi, ölçümü, denetimi- kavramları arasındaki temel ayrım, çalışmanın "Performans nedir?" başlığı altında tartışılmış ve performans değerlendirme ve ölçümünün neden performans denetimine karşılık gelmediği ortaya koyulmuştur. Bu tartışmadan hareketle, bireysel ve kurumsal performans denetimi kavramlarının doğru kullanımları performans ölçüm sistemi temelinde "bireysel performans değerlendirmesi" ve " kurumsal performans değerlendirmesidir".

Bireysel performans değerlendirmesi ve kurumsal performans değerlendirmesi, performans yönetiminin unsurlarından biri olan performans değerlendirmesinin iki ayrı türüdür. Bireysel performans değerlendirmesi, yönetim tarafından

[98] Örnek çalışmalar: "H. Hakan Yılmaz, "Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetimi Sistemi ve Sayıştay'ın Değişen Rolü", *29. Türkiye Maliye Sempozyumu,* Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2014; Asmin Kavas Bilgiç, "Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk İlkeleri Bağlamında Sayıştay'ın Büyükşehir Belediyeleri Üzerindeki Performans Denetimi", *Kafkas Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 11, S. 1, 2020, (ss. 1-29).

çalışanların/personelin, kendilerine verilen görevleri yerine getirmede gösterdikleri başarısı ile kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmada ne kadar etkili ve verimli olduklarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi sürecidir. Kısaca, hedeflere ne kadar ulaşıldığı noktasında çalışanların, yönetim tarafından değerlendirilmesidir. Performans değerlendirme sürecinde veri elde etmek için ölçüm sisteminden yararlanılmaktadır. Bireysel performans ölçüm sistemi ise kurumun stratejik amaç ve hedefleri kapsamında çalışanların başarısının ölçümü için kullanılan başarı göstergeleri ve hedefleri ile bağlantılıdır. Diğer bir ifadeyle çalışanın performansı, performans göstergeleri üzerinden ölçülmektedir.[99] Bu kapsamda kamu yönetiminde performans değerlendirmesinin ilk örneğinin 1948 yılında Karabük Demir Çelik Fabrikasında, sonrasında ise Sümerbank, Makine ve Kimya Endüstrisi ve Devlet Demir Yollarında uygulandığı belirtilmektedir.[100] Kamu İktisadi Teşebbüslerinde başlayan personelin performans değerlendirmesine ilişkin 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) madde 17'de, başarı ücreti *"sözleşmeli personelden sicil ve başarı değerlemesi sonucunda sicil ve başarıları (A) düzeyinde olanlara temel ücretlerinin %8'i, (B) düzeyinde olanlara %4'ü, (C) düzeyinde olanlara ise %2'si oranında hesaplanacak miktarda ve madde 43'teki esaslara göre başarı ücreti ödenir*"[101] şeklinde belirlenmiş ve sicil ve başarı değerlendirmesi düzenlenmiştir. Bireysel performans değerlendirmesi, özetle, personel odaklı, performans göstergelerinin ölçümüne dayanan, değerlendirme notu üzerinden ücretle bağlantısı kurulan ve yönetimin sorumluluğunda olan performans yönetiminin *değerlendirme* aşamasının bir türüdür. Bu açıdan bireysel performansa ilişkin inceleme, kamu faaliyetlerine odaklı olmaması, kamu kaynaklarının 3E ilkesi kapsamında incelenmesine dayanmaması ve dış denetimin sorumluluğunda olan bir

[99] M. Serdar Erbaş, Önder Kutlu, "Türk Kamu Yönetiminde Bireysel Performans Değerlendirmesi ve Ülke Örnekleri", *Sayıştay Dergisi*, 2020, C. 31, S. 119, s. 72-73. (ss.69-97)
[100] M. Serdar Erbaş, Önder Kutlu, *a.g.k.*, s.77.
[101] *22.01.1990 tarihli ve 399 sayılı KHK, "Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 Sayılı KHK Bazı Hükümlerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair KHK*", R.G.T: 29.01.1990.

denetim biçimi olmaması nedeniyle, denetim değil değerlendirmedir.

Bireysel performans denetimi şeklinde bir uygulama olmadığı gibi Dünya Sayıştayları ve 1996-2010 dönemi Türkiye pratiğinde *kurumsal performans denetimi* şeklinde bir performans denetimi uygulaması da bulunmamaktadır. Bu uygulamanın doğru karşılığı ve kullanımı *kurumsal performans değerlendirmesidir (institutional performance evaluation)*. Örneğin, Pakistan Sayıştayı 1978 yılında kamu sektörünün performansını değerlendirerek harcamaların fiili sonuçları tespit etmek amacıyla "performans değerlendirmesi (performance evaluation)" ve "performans denetimi (performance auditing)" adı ile iki farklı çalışma yürütmeye başlamıştır. Pakistan deneyiminde performans denetimi "*kaynakların verimlilik, etkililik ve tutumluluk açısından yönetilip yönetilmediğini ve sorumluluk gereklerinin belirli ölçüde karşılanıp karşılanmadığını görmek için kamu faaliyetlerinin değerlendirilmesine*" karşılık gelmektedir. Performans değerlendirmesi ise "*kamu işletmesinin verimliliği üzerine güvenilir bir yargıya ulaşarak, verimliliğini geliştirecek uygun önlemeler ileri sürebilmek için güçlü ve zayıf yönlerini nedenleriyle birlikte belirten periyodik ve sistematik incelemeler*" şeklinde ifade edilmektedir. Bu bağlamda performans denetimi, kaynakların yönetimiyle birlikte devlet faaliyetlerin ve programların etkisi üzerinde durmakta iken performans değerlendirmesi, işlemler üzerinde yoğunlaşmakta ve kamu iktisadi teşebbüslerinin incelenmesini kapsamaktadır.[102] Pakistan uygulamasından anlaşılacağı üzere kurumsal düzeyde ve periyodik bir şekilde gerçekleştirilen performans incelemeleri, *performans değerlendirmesi* olarak adlandırılmaktadır.

Türkiye uygulamasında *kurumsal performans denetimi* ifadesi, 5018 ve 6085 sayılı Kanunlar kapsamında geçilmesi öngörülen ve 2014 sonrası dönemde uygulanmaya başlanılan yeni bir denetim türü olarak tanımlanan performans denetimine

[102] Naimatullah ABID, "An Approach to the Pakistan Experience to Performance Auditing (Çev. Derya Kubalı)", *Sayıştay Dergisi,* S. 29, 1998, s.110-111.

karşılık gelmektedir. Bu kapsamda kurumsal performans denetimi, "*kurumun temel politika ve plan belgeleri ışığında izleyeceği yolu ortaya koyan, amaç ve hedefleri ile bütçe uygulaması sonucunda ortaya çıkan faaliyet sonuçlarının performans göstergeleri çerçevesinde ölçülmesi*"[103] şeklinde ifade edilmektedir. Diğer bir ifadeyle yasal dayanağını 6085 sayılı Kanun'dan alan ve 2010 sonrası performans denetimi uygulamasına karşılık olarak kullanılan "kurumsal performans denetimi", kurumlar tarafından belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi şeklinde tanımlanmaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunundaki performans denetimi tanımlamasının karşılığı olan uygulama, kamu faaliyetleri yerine kurum odaklı olması; sadece kurumların stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları çıktılarını üreten performans ölçüm sistemini konu alması; değerlendirme yerine denetim olarak adlandırılması; kamu yönetimi yazınında performans ölçüm sürecinin, kurumların kendi yönetim ve personelince gerçekleştirileceğinin belirtilmesine ve Türkiye dahil, dünya uygulamasının da bu yönde olmasına karşın Sayıştay'ın görev ve sorumluluğu olarak gösterilmesi gibi birçok açıdan tartışmalıdır. Bu tartışmalı konular, performans denetimine ilişkin uluslararası standart ve uygulamalarla ve bu doğrultuda yürütülen 1996-2010 dönemi Türk Sayıştay'ı performans denetimi uygulaması ile örtüşmemektedir. Çünkü performans denetiminin konusu, *kurumlar değil kamu faaliyetleri*dir. Performans denetimi konuları çoğunlukla birden çok kurumun sorumluluk alanını ilgilendirmektedir. Örneğin "Trafik Kazalarının Azaltılması"[104] konulu performans denetiminde sorumlu kurumlar Emniyet Genel Müdürlüğü, Karayolları Genel Müdürlüğü, Milli Eğitim Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Belediyeler ve Sağlık Bakanlığı'dır. Her bir kurumun bu konu kapsamında farklı

[103] T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2014, s.1.
[104] T.C. Sayıştay Başkanlığı Performans Denetimi Raporu, 2008, "*Trafik Kazalarını Önleme Faaliyetleri*".

sorumlulukları olmakla birlikte trafik kazalarının azaltılması bu kurumların tüm faaliyet alanlarını da kapsamamaktadır. Daha açık ifadeyle, performans denetimi, denetim konusu kapsamındaki ilgili kurumların bu konu çerçevesindeki faaliyetlerinin incelenmesini gerektirir. Bununla birlikte "Kamuda Harcırah Ödemeleri" ya da "Satın almalar ve kamu ihaleleri" gibi bazı performans denetimi konuları tüm kamu kurumlarını kapsamaktadır. Bu tür çalışmalar performans denetiminde "enine kesit çalışmalar"[105] olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca "Hastane Enfeksiyonlarının Önlenmesi"[106], "TÜBİTAK Ar-Ge Destekleri"[107] gibi tek bir kurumun sorumluluk alanında olan performans denetimi çalışmaları da bulunmaktadır. Burada önemli olan kurumun tüm faaliyetlerine değil denetim konusu olan faaliyetlerine odaklanıldığı, yani performans denetiminin kurumları değil faaliyetleri incelediği bilgisidir.

Kurumsal performans denetimi adlandırmasına ilişkin sorunlu olan bir diğer konu, performans ölçümüne dayanan bir incelemenin değerlendirme yerine denetim olarak adlandırılmasıdır. Aynı örnekler üzerinden hareket edildiğinde Hastane Enfeksiyonlarını Azaltma/Önleme Sağlık Bakanlığının çok sayıdaki görev ve faaliyetlerinden biridir ve performans denetimi ile sadece o faaliyet incelenir. Konu, Sağlık Bakanlığının performansı değildir. Sağlık Bakanlığının performans ölçüm/değerlendirme sisteminin çıktıları olan stratejik planlama, performans programı, faaliyet raporu/performans raporu kurumların kendileri tarafından üretilir ve Sayıştay performans denetimi ile bazı ortak amaçlara (kurumların daha iyi yönetilmesine katkı sağlamak gibi) sahip olmakla birlikte tümüyle farklı faaliyetlerdir. Bu bağlamda öncelikle, performans ölçüm/değerlendirme faaliyetleri kurum yönetim ve çalışanları

[105] "Enine kesit" denetim, performans denetiminin bir türüdür. Denetleme ve raporlama çalışması belli bir kuruluş veya işlemlerle ilgili tek tek işlemlerin analizi ile kısıtlanmaz; benzer ya da karşılaştırılabilir işlevlerin, uygulama ve prosedürlerin değişik kuruluşlarda incelenmesi faaliyetinin değerlendirilmesine olanak sağlar. Almanya'nın uyguladığı performans denetimi türlerinden biridir. Bakınız: Derya Kubalı, 1998, s. 358.

[106] T.C. Sayıştay Başkanlığı Performans Denetimi Raporu (2007), "*Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele*".

[107] T.C. Sayıştay Başkanlığı Performans Denetimi Raporu (2011), "*TÜBİTAK Ar-Ge Destekleri*", (Meclise sunulmamıştır).

tarafından gerçekleştirilirken performans denetimi, Sayıştay performans denetçileri tarafından gerçekleştirilmektedir. Bununla birlikte Sayıştay'ın "Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele" konulu performans denetimi raporunun 2007 yılında TBMM'ne sunulup yayınlandığı tarihte henüz Sağlık Bakanlığının performans ölçüm/değerlendirmesi çalışmalarına temel teşkil edecek bir stratejik planı[108] bulunmamaktaydı. Bu kapsamda Sayıştay, kurumlar tarafından gerçekleştirilen performans değerlendirme çalışmalarına, düzenlilik denetimi ve performans denetimi ile iki şekilde müdahil olabilmektedir. Düzenlilik denetimi kapsamında Sayıştay, 2010 sonrası kurumsal performans denetimi olarak adlandırılan uygulamada olduğu gibi kurumların performans ölçüm süreci çıktılarını (Stratejik planlama, performans programı, faaliyet/performans raporu), kriterlerine, ilgili rehber ve yönetmeliklere uygun şekilde gerçekleştirip gerçekleştirmediklerini sergileyen düzenlilik denetimi kapsamında raporlama yapabilmektedir. Performans denetimi kapsamında ise birçok kamu kurumunu ya da tamamını kapsayan enine kesit çalışmalar gibi ve aynı diğer performans denetimi konuları gibi tasarlanan[109] ve kamu kurumlarının performans ölçüm faaliyetlerini daha iyi yönetmelerine odaklanan, "kamu kurumlarında performans ölçümünün denetimi" konulu çalışmalar yapabilmektedir.

Performans değerlendirme ve performans denetiminin gerek kavramsal (evaluation-auditing) olarak gerekse uygulamada farklı noktalara işaret eden kavramlar olmasına rağmen kurumların performans ölçüm süreçlerinin çıktıları olan stratejik planlama, performans programı, faaliyet/performans raporları çerçevesinde yapılan değerlendirme ve uygunluk çalışmaları "kurumsal performans denetimi" olarak adlandırılmıştır. Fakat bu çalışmalar kurumların stratejik plan ve yıllık performans

[108] Sağlık Bakanlığının ilk stratejik planı (2010-2014), 2010 yılında yayımlanmıştır. Bkz.: T.C. Sağlık Bakanlığı Stratejik Planı (2010-2014), https://sgb.saglik.gov.tr/TR,60674/stratejik-yonetim.html, (Erişim Tarihi: 28.04.2022).

[109] Ayrıntılı bilgi için bakınız: National Audit Office, *Performans Ölçümü: Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler -Performance Measurement: What the look for in VfM Studies- (Çev. C. Suat Aral*), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi Yayınları, Ankara, 2001, s. 6.

programlarında gösterilen amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaşabildiklerini ele alan hem hesap verme sorumluluklarının ve şeffaflığın gereği olan hem de elde edilen geri bildirim ve sonuçlarla kurumların problemlerini ve çözüm yollarını belirlemelerini kolaylaştıran performans yönetimi araçlarındandır. Bu bağlamda iç kontrol sistemi kapsamında, kurum yönetimi adına, kurum personelince gerçekleştirilen ve iç denetçilerin katkı sağladıkları performans ölçüm çalışmalarını kurumsal performans denetimi yerine kurumsal performans değerlendirmesi olarak adlandırmak doğru bir kullanım olacaktır. Çünkü performans denetimi ile 6085 sayılı Kanunda performans denetimi olarak tanımlanan performans ölçüm faaliyetine ilişkin ISSAI 3000/1.7'de "bir hükümet programının ya da kuruluşunun belirlenmiş olan hedeflere ulaşmış olduğunun tespitine yönelik devamlılık gösteren sürecin, dış denetçilerin değil yönetimin ve iç kontrolün meselesi"[110] olduğu açıkça belirtilmektedir.

3. TARİHSEL OLARAK DEVLETTE PERFORMANS DENETİMİ

Dünyada performans denetiminin doğuşu, yeni bir denetim yöntemi olarak uygulanması, gelişimi ve Türkiye gündemine girmesi, içinde bulunulan dönemin koşullarından bağımsız değildir. Tarihsel olarak performans denetimi, dönemin ekonomik, siyasi, toplumsal ve yönetsel koşulları ile birlikte belli dönemlendirmeler kapsamında ve bir süreç olarak analiz edilmektedir. Bu bağlamda performans denetiminin ortaya çıkışını 1940'lı yıllara, 1960/70'li yıllara ya da 1980'lı yıllara dayandıran farklı görüşlerin aksine bu dönemler performans denetimi fikrinin doğuşu (1940'lar), uygulamada ortaya çıkışı (1960'lar/70'ler) ve gelişimi (1980'ler/90'lar) şeklinde tarihsel bir süreç olarak analiz edilmiştir.

[110] ISSAI 3000/1.7'de yer alan bu ifadenin aslı şu şekildedir: *"The ongoing process of ensuring that a government program or body has met the targets set is a matter of internal management and control, not a task for external auditors."*

3.1. Doğuşu

Performans denetimi fikri ABD menşeili olmak üzere 1940'lı yıllara dayandırılmaktadır.[111] Performans denetiminin kuramsal temelinin ise "işletmecilik" olduğu yönünde yaygın bir kabul bulunmaktadır. Bununla birlikte INTOSAI PDUR'da, performans denetiminin temelini özel sektörde yaygın olarak kullanılan denetim biçiminden almadığı; köklerinin hükümet/devlet programlarının ve kuruluşların verimlilik, etkililik ve tutumluluğu hakkında bağımsız ve kapsamlı *analizlere duyulan gereksinimde* yattığı belirtilmektedir. Buradan hareketle bu çalışmada "işletmecilik", performans denetiminin beslendiği, özellikle gelişimi ve dönüşümü aşamasında etkilendiği bir yaklaşım olarak ele alınmış, temel çıkış noktası ise program bütçe sistemi ve bu sistemde kullanılan fayda-maliyet, sistem analizi gibi tekniklere dayandırılmıştır.

Performans denetiminin doğuşunun 1940'lı yıllara ve ABD'ye özgülenmesinin nedeni, denetimin işlevlerinin ve kapsamının genişlemesi ve bu kapsamdaki çalışmaların GAO (ABD Sayıştay'ı) tarafından yürütülmesidir. Bu bağlamda denetimin işlevlerinin ve kapsamının neden, nasıl genişlediği sorularının yanıtı önem taşımaktadır. 1940'lı yılların dönemsel koşulları bu konuda yol gösterici niteliktedir. Öncelikle 1929 ekonomik krizinin aşılması yönünde liberal devlet anlayışı yerine geçilen sosyal/refah devleti[112] anlayışının İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde hakim anlayış olması ve bu savaşın dünya ekonomileri üzerindeki olumsuz etkisini gidermek için hayata geçirilen Keynesyen ekonomi politikaları kamu harcamalarının artmasında önemli bir etken olmuştur. Artan kamu harcamalarına karşılık kaynakların kıt olması, kıt kaynakların ve harcamaların yönetimi konusunu gündeme getirmiş ve bütçe sistemi üzerine tartışmalar

[111] Performans denetiminin ilk olarak özel şirketlerde ortaya çıktığını ve işletme kökenli olduğunu belirten çalışmalar bulunmaktadır. Bu bakımdan kökenlerini daha da geçmiş tarihlere dayandırmak mümkündür. Ancak bu çalışma, *control* yerine *audit* kavramına ve devlette performans denetimine odaklı olduğu için doğuşu 1940'lı yıllar olarak kabul edilmiştir.

[112] Dar anlamlarıyla "*sosyal yardım hizmetleri*", "*sosyal güvenlik hizmetleri*" anlamlarına gelen sosyal devlet en geniş tanımı ile *ekonomik ve toplumsal yaşama kamusal araçlara doğrudan ya da dolaylı olarak müdahale etme yetkisiyle donatılmış devlettir*. Birgül Ayman Güler, "Sosyal Devlet ve Yerelleşme", *Memleket Siyaset Yönetim,* 2006/2, ss. 29-43.

ve çalışmalar başlamıştır. Bu çalışmalarla birlikte kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili hesap verme sorumluluğu ve beklentisi önemli hale gelmiştir. Daha açık ifade etmek gerekirse performans denetimi fikrinin doğuşunda,[113]

⇒ İkinci Dünya Savaşı'nın dünya ekonomileri üzerindeki etkisi, Keynesyen ekonomi politikaları ve sosyal/refah devleti uygulamaları ile kamu harcamalarının artması,

⇒ 1949 Hoover Komisyonu'nda ilk biçimsel açıklaması yapılan program bütçe sistemine geçilmesi, denetim anlayışının değişmesi ve kapsamının genişlemesi etkili olmuştur.

İkinci Dünya Savaşı sonrası bozulan gelir dağılımının düzeltilmesi, fiyat istikrarının sağlanması yönünde Keynesyen politikalarının ve sosyal/refah devleti anlayışının etkisiyle devletin görev ve işlevlerinin artması, kamu harcamalarını da arttırmıştır. Devletin sağlık, eğitim, güvenlik hizmetlerinin yanında refah, işsizlik, yaşlılık, malullük gibi sosyal hizmetleri de sunmaya başlamasıyla artan kamu harcamalarına karşılık kaynakların kısıtlı olması, hizmet üretiminde ve kamu faaliyetlerinde kaynakların verimli, etkili ve tutumlu kullanılması konusunu öne çıkarmıştır. Parlamentolar, Sayıştaylardan kanunlara ve mali tablolara uygunluğun yanında verimsiz harcamaların da raporlanmasını talep etmiş; böylece geleneksel denetim kapsamında ayrı bir metodoloji geliştirmeksizin üretken olmayan kamu

[113] Performans denetiminin ortaya çıkış nedenleri birçok kaynakta şu şekildedir: Devlet faaliyetlerinin/kamu harcamalarının artması, kaynakların rasyonel dağılımı ihtiyacı, yönetim ve denetim anlayışının değişimi, iktisat ve maliye anlayışındaki gelişmeler, denetimin kapsamında genişleme ve kamuda hesap verme sorumluluğu bilincinin yerleşmesidir. Bu nedenleri sistematik bir biçimde inceleyen çalışmalar (Demirbaş, 2001) olmakla birlikte genel olarak nedenler, yüzeysel olarak ele alınmış ya da sadece maddeler halinde sıralanmış, tartışılmamıştır (Özer, 1997; Kubalı, 1998; Coşkun, 1998; Köse, 2007 vd.) Örneğin kamu harcamalarındaki artışın nedenleri ve performans denetiminin ortaya çıkışına nasıl bir etkisinin olduğu tartışılmamıştır. Bu kapsamda kamu harcamalarının asıl nedeni olan fakat tartışılmayan sosyal/refah devleti anlayışı ve Keynesyen ekonomi politikaları incelemeye değer önemli konular olmakla birlikte bu çalışmanın sınırlarını aşan kapsamlı bir çalışma konusu niteliğindedir. Bu açıdan çalışmada konunun, kamu harcamalarındaki artış ile bağlantısı kurulmuş, ayrıntılı bir açıklamaya girişilmemiştir. Kamu harcamalarındaki artış meselesi ile birlikte performans denetiminin ortaya çıkış nedenlerine ilişkin temel tartışma, kamu harcamalarının yönetimi/bütçe sistemi değişikliği üzerinden yürütülmüştür.

harcamaları raporlanmaya başlanmıştır. Bu raporlama faaliyetleri ise performans denetiminin pratikteki ilk örneklerini oluşturmuştur.[114]

Kamu harcamalarındaki artış, kaynakların verimli, etkili ve ekonomik kullanımının öneminin artmasına ve geleneksel bütçe sisteminin sorgulanmasına neden olmuştur. Bu kapsamda 1949 Hoover Komisyonu ile gündeme gelen yeni bir bütçe sistemi (program bütçe) üzerine yürütülen tartışmalar ve çalışmalar başlamıştır.[115] Tartışmaların esası, geleneksel bütçe sistemi ile harcama giderleri üzerinden kurumun faaliyetlerine ilişkin bir ölçüm yapılamaması, kurum faaliyetlerinin verimli, etkili ve tutumlu bir şekilde yerine getirilip getirilmediğinin tespit edilememesi ve paranın karşılığının gösterilememesi gibi konulara dayanmaktadır. Paranın karşılığının nasıl gösterileceğine ilişkin sorunun yanıtı ise iktisatçıların fayda-maliyet ile maliyet etkinliği analizlerinin bütçede uygulanması düşüncesine dayanan program bütçe sistemi ile ortaya koyulmuştur. Diğer bir ifadeyle program bütçe, harcamaların yerinde yapılıp yapılmadığının, harcamalar sonucunda nasıl bir katkı ve gelişmelerin sağlandığının belirlenmesi ve harcamalara ilişkin ölçümün yapılabilmesi için oluşturulan bir bütçe sistemidir. Bu bağlamda performans denetiminin doğuşunda, geleneksel bütçe sistemi yerine yeni bir bütçe sisteminin gerekliliğinin tartışıldığı 1949 tarihli Hoover Komisyonu ve bu komisyonda fikri temelleri atılan program bütçe sistemi etkili olmuştur. Diğer bir ifadeyle aynı dönemsel koşullardan beslenerek ortaya çıkan program bütçe sistemi, modern denetim anlayışı ve denetimin kapsamının genişlemesi, performans denetiminin doğuşunda etkili olan önemli faktörlerdendir. Program bütçe

[114] Christopher Pollitt, Hikka Summa, *Performance or Compliance*, Oxford Press, 1999, p. 1; Arife Coşkun, 1998, s.87.

[115] Hoover Komisyonu, 1947 tarihli yasayla kurulan ve 1949 yılında fes edilen birinci komisyon ve 1955 tarihli yasayla genişletilen ikinci komisyon olmak üzere iki geçici danışma komisyonunu kapsamaktadır. Dönemin ABD Başkanı Herbert C. Hoover'in başkanlık ettiği bu komisyonlardan biri olan 1949 tarihli komisyon, İkinci Dünya Savaşı sonrası federal hükümet dairelerinin sayısının azaltılmasının ve hükümet faaliyetlerinin ve kamu kaynaklarının verimliliğinin arttırılmasının yollarını bulmak için oluşturulmuştur. Records of the Commissions on Organization of the Executive, https://www.archives.gov/research/guide-fed-records/groups/264.html, (Erişim tarihi: 10.07.2022).

sistemine, *kamu harcamalarının gittikçe artması ve kamu kaynaklarının sınırlı olması nedeniyle harcamalarda mümkün olduğu kadar israfı önleme gereğinin anlaşılması, kamu yönetiminde verimlilik, etkinlik meselelerinin ortaya çıkması, devletin özel sektör gibi kâr amacı güden işletme faaliyeti yapması, kamu sektöründe özel sektörde uygulanan tekniklerden, örgüt ve yönetimden faydalanma gereği, yasama organına da teknik bilgilerin verilerek, bu organ tarafından, yürütme organının faaliyetlerinin, plan ve programlarının denetlenmesinin temini* gibi nedenlerle geçilmiştir.[116] Bu nedenlerle bağlantılı olarak bütçelerin işlevleri değişmiş, denetimin kapsamı genişlemiştir. Bütçeler sadece yasama organının yürütme organını denetleme aracı olmaktan çıkıp, devlet ekonomisine müdahale etme, yön verme aracı haline gelmiştir. Bu bağlamda hakim olmaya başlayan düşünce sistemi, kamu hizmetlerinin etkililiğini ve verimliliğini ölçme, yasama organı tarafından hükümetin bu yolla denetlenmesidir. Şöyle ki, geleneksel denetimde, sistemin girdilerine odaklanan, kurumu esas alarak içinde bulunduğu toplumu ihmal edilebilir bir değişken olarak kabul eden, belli faaliyetlerin sıkı kurallar altında yapılmasını öngören geleneksel yönetim anlayışının etkisiyle keyfiliği önleme, kaynak israfı gibi sorunlarla ilgilenen ve hataları ortaya çıkarıp cezalandırma amacı güden bir anlayış hakimdir. Modern denetimde ise kurum yerine toplumu esas alan, 3E ilkesi temelinde hizmet sunumuna, çıktı ve sonuçlara odaklanan modern yönetim anlayışı kapsamında hataları yapılmadan bulup giderme, kaynak kullanımında verimliliğin ve etkililiğin sağlanması anlayışı hakimdir.[117] Modern denetim anlayışı kapsamında devlet harcamalarının nelerden ibaret olduğu değil de bu harcamaların neden?, niçin?, hangi amaçla? yapıldığı sorularının yanıtı aranmaya çalışılmıştır. Bunun için de devlet harcamalarında hizmet fonksiyonlarına göre sınıflandırma yapılıp, devlet bütçesinin hükümet programı haline gelmesi ve

[116] Gülay Coşkun, *Bütçe Reformu Nedenleri ve Program Bütçe Sistemi*, TODAİE Yayınları No. 150, Ankara, 1976, s. 53-54.
[117] Tolga Demirbaş, 2001, s. 59.

fonksiyonel etkililik denetiminin yapılması önemli hale gelmiştir.[118] Diğer bir ifadeyle *işlem ve hesapların yasalara uygunluğunun incelenmesi olan yasallık ve uygunluk, işlemlerin düzenli olarak kaydedilip kaydedilmediğinin incelenmesi olan düzenlilik denetimi* şeklindeki geleneksel denetimin yanında kaynakların nasıl kullanıldığına yönelik incelemelerin önem kazanması denetimin kapsamını genişletmiştir.[119] Bununla birlikte bütçeye ilişkin en doğru kararların performans düzeylerinin ve türlerinin sıralanıp, analiz edilmesiyle verilebileceği varsayımına dayanan program bütçe sistemi beraberinde yeni denetim tekniklerine olan ihtiyacı da getirmiştir. Kamu hizmet ve harcamalarına ilişkin analiz tekniklerinin bütçe sisteminde kullanılması sonucunda ise verimlilik, etkililik ve tutumluluk kavramları ve uygulaması yaygınlaşmıştır.[120] Uygulamada karşılaşılan sorunlar, yani verimliliğin ölçülmesi güçlükleri karşısında bir gösterge olarak faaliyetlerin maliyeti ölçütüne vurgu yapılmaya başlanılmış[121] ve bu sorunun yanıtı olarak politika formülasyonuna bir tür *Fayda Maliyet Analizi (FMA)* uygulanması öngörülmüştür. Böyle bir yaklaşımın, her bir politika seçeneğinin maliyet ve faydalarının, karşılaştırılabilir -parasal- terimlerle ifade edilmesini sağladığı; FMA'nın ardından uygulanacak maliyet etkinliği analiziyle ise her bir politika çıktısını üretmenin en iyi yolunun tespit edilebileceği belirtilmektedir.[122]

Bu analiz teknikleri[123], İkinci Dünya Savaşı sırasında askeri teçhizattan en iyi şekilde yararlanmak için kullanılan basit nicel analizlere dayanan yöneylem araştırmasından türetilmiş ve geliştirilmiştir. Birçok alanda kullanılmaya başlanan bu analiz tekniklerini devlet bütçesine uyarlayan Wildawsky, program bütçelemeyi *sistem*

[118] Gülay Coşkun, *a.g.k.*, s. 46.
[119] Derya Kubalı, 1998, s.13-14; Tolga Demirbaş, 2001, s.53.
[120] Nihat Falay, "Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay", *Sayıştay Dergisi*, Sayı:25, 1997, s.20.
[121] Tülay Arın, Necdet Kesmez, İhsan Gören, *Parlamento ve Sayıştay Denetimi*, TESEV Yayınları 16, İstanbul, 2000, s. 59.
[122] John Bourn, 2007, pp. 48-49.
[123] Bu tekniklerin dışında maliyet değerlendirmesi, risk analizi, fayda değerlendirmesi gibi tekniklerde bulunmaktadır. Performans denetimi yaklaşımları olarak kullanılması nedeniyle sadece bu üç analiz tekniğine genel olarak yer verilmiştir.

analiz biçimi yani politik sistem analizi olarak adlandırmaktadır. Ona göre sistem analizi, hedefler hakkında bilgi edinmek, belirsizliklerle etkili bir şekilde başa çıkmak ve alternatifleri belirlemek amacı taşıyan bir hesaplama biçimidir. *Fayda-maliyet analizi* ise hükümet sistemi tarafından üretilen kaynakların verimli bir şekilde tahsis edilmesi ve sunulan hizmetlerin faydasının maliyetinden daha fazla olması amacı taşımaktadır.[124] Bu bağlamda FMA, otoyol inşası gibi kamu yatırımlarının incelenmesi ve ulaşım, eğitim, sağlık hizmetleri gibi kamu faaliyetlerinin değerlendirilmesinde bir analiz tekniği olarak kullanılmaya başlanmıştır.

FMA, bir politikanın sosyal avantaj ve dezavantajlarını ortak bir parasal birim cinsinden tanımlanmasına karşılık gelmektedir. Bu bağlamda yeni bir karayolu inşası, inşaat maliyetlerini (topluma getirdiği dezavantajları) bakım ve onarım maliyetlerini ve gürültü düzeylerinin değişmesi, egzozların neden olduğu hava kirliliği, doğa güzelliklerinin bozulması şeklinde ortaya çıkan "maliyetleri" içermektedir. Faydalar, yolu kullananların yolculuk sürelerinde tasarruf, yollarda oluşabilecek tıkanıklığın azalması ve böylece zamandan daha çok tasarruflardan oluşmaktadır. Bu açıdan maliyetler ve faydalar sosyal bir görüşü içermektedir.[125]

Performans denetimi kapsamında FMA, kamu projelerinin ya da parasal terimlerle ifade edilen programların maliyet ve faydaları arasındaki ilişkilerin incelenmesidir. Bu incelemede temel sorular, "programın faydaları maliyetleri aşıyor mu? hedeflere mümkün olan en düşük maliyetlerle mi ulaşılıyor?" şeklindedir. Örneğin, yatırım projelerinin (yol yapımı gibi) verimliliğinin denetlenmesi için kullanılan FMA ile amaçlanan bir kurumun, programın ya da projenin faydasının maliyetini aşıp aşmadığını tespit etmektir. Diğer bir ifadeyle FMA, denetim organı tarafından gerçekleştirilen

[124] Aaron Wildawsky, "The Political Economy of Efficiency: Cost Benefit Analysis, System Analysis and Program Budgeting", *Public Administration Review*, Vol. 26, No. 4, 1966, pp. (292-310)
[125] D.W. Pearce, *Fayda-Maliyet Analizi* (Çev. Levent Alpay *)*, AK Yayınları Limited Şirketi, Ankara, 1973, s. 11.

analizin güvenilir olduğuna dair güvence sağlamak, maliyetleri ve faydaları karşılaştırmak, faydaların sabit kabul edildiği durumlarda ise alternatif maliyetleri karşılaştırmak için kullanılmaktadır.[126]

1940'lı yıllarda analiz tekniklerinin bütçe sisteminde kullanılması düşüncesiyle ortaya çıkan performans denetimi fikrinin öncülüğünü yapması ve somut bir örneği olması bakımından, Amerikan Sayıştayı'nın (GAO) çalışmaları önem taşımaktadır. Kurulduğu 1921 yılından beri GAO, geleneksel denetim kapsamında hükümet harcamalarının yasalara uygun şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini incelemekteydi. İkinci dünya savaşından sonra ise kamu harcamalarının artması, buna karşılık kaynakların kıt olması nedeniyle GAO, harcamaların kapsamlı denetimini yapmaya ve hükümet faaliyetlerini ekonomiklik ve verimlilik açısından incelemeye başlamış; 1960'ların sonu ve 1970'lerin başında çalışmalarını genişleterek program değerlendirmesine başlamıştır. Bu dönemde Amerikan yaşam kalitesini iyileştirmeye yönelik hem hükümet programlarının hem de harcamaların önemli ölçüde artması, kamunun hükümet programlarının hedeflerinin ne kadar iyi karşıladığı hakkında daha fazla bilgi talebini beraberinde getirmiştir. Bunun bir sonucu olarak denetim, mali hesapları incelemenin ve kanunlara uygunluğun kontrolünün yanında bir disiplin haline gelmeye başlamıştır. Bu bağlamda 1964 yılında Michagen eyaletince onaylanan anayasanın bölümlerinden biri ABD'de denetim sonrası performansın gerekliliğine ayrılmış ve bu gereklilik -performans denetimi- anayasal hüküm haline getirilmiştir.[127] 1967 yılında ise program değerlendirme faaliyetleri kapsamında GAO, yoksullukla mücadele programlarının verimliliklerinin ve hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığının incelenmesine yönelik altmıştan fazla rapor hazırlamıştır. GOA'nun program değerlendirilmesi şeklinde başladığı çalışmalar doğrultusunda ABD'de devlette

[126] INTOSAI, Performance Audit Guidelines, s. 90.
[127] Lennis M. Knighton, *the Performance Post Audit in State Government*, Bureau of Business and Economic Research, 1967, ABD, s. 19.

performans denetiminin ilk resmi kullanımı 1972 tarihlidir. Performans denetçilerinin denetim uygulamalarına rehberlik etmek amacıyla GAO tarafından hazırlanan "Sarı Kitap (Yellow Book)" olarak da bilinen *Devlet Kurumlarının, Programlarının, Faaliyetlerinin ve İşlevlerinin Denetimi Standartlarının* ilk baskısının 1972'de yayınlanmasıyla devlette performans denetimi resmiyet kazanmıştır. Bu Rehber'e göre denetim fonksiyonunun kapsamı sadece finansal tabloların incelenmesi ya da bir programın yürürlükteki kanun ve yönetmeliklere uygunluğunun gözden geçirilmesi değil aynı zamanda tahsis edilen kaynakların kullanımındaki tasarruf ve verimliliğin değerlendirilmesi ve amaçlanan program sonuçlarına ulaşmadaki etkililiğin incelenmesidir.[128] Diğer bir ifadeyle denetimin kapsamı mali ve uygunluk denetiminin yanında yeni bir denetim yöntemi olarak performans denetiminin gerçekleştirilmeye başlanmasıyla genişlemiş; bu yeni denetim yöntemiyle kamu kaynaklarının 3E kapsamında kullanılıp kullanılmadığının incelenmesine odaklanılmıştır. Bu kapsamda ABD'de 1972 yılında yasalaşan performans denetimi, Kanada'da 1977, Avustralya'da 1979, İngiltere'de 1983, Almanya'da 1985, İsveç'te 1989, Fransa'da 1995 ve Türkiye'de 1996 yılında Sayıştayların yasalarına girmiştir.

Uygulamadaki gelişmelerle birlikte bu dönemde, modern performans denetiminin literatürdeki ilk tanımının 1967 tarihinde Lennis Knighton'un "*The Performance Post Audit in State Government"* adlı kitabı ile ortaya koyulduğu belirtilmektedir. Buna göre performans denetimi, devletin kurum yöneticilerinin sorumluluklarının sadakatle yerine getirilmesine ve devletin faaliyetlerinin verimli, programların etkin bir şekilde yönetilmesine ilişkin bir değerlendirme ve rapor sağlamak amacı ile Genel Denetçi tarafından yürütülen bağımsız bir incelemedir. Tanımda yer alan sadakat, programların yasama organına verilen sözlere ve yasalara

[128] Mark Funkhouser and Joan Yanjun Pu, "Government Performance Auditing in the U.S. and China: Lessons Drawn from a Comparative Review", *Chine Public Administration Review*, V. 2, I. 3/4, 2004, pp. 18-19.

uygun olarak uygulanıp uygulanmadığını; etkililik, planlanan program hedeflerine ulaşılıp ulaşılmadığını; verimlilik ise program başarısının kaynakların en az maliyetle, en az atıkla ele edilip edilmediğini ifade etmektedir.[129]

Performans denetimi, özetle, Amerika'da 1940'lı yılların ekonomik ve sosyal şartlarının bir gereği olarak ortaya çıkmıştır. Kamu harcamalarının artması ve kaynakların kıt olması bu gerekliliğin başında gelmektedir. Dönemin temel sorunu olan kıt kaynakların ve harcamaların yönetimi konusu, bütçe sisteminin sorgulanmasını ve yeni bütçe tartışmalarını beraberinde getirmiştir. Bütçe tartışmaların bir ürünü olarak ortaya çıkan kamu hizmet ve harcamalarına ilişkin fayda-maliyet ve fayda-etkililik gibi analiz tekniklerinin bütçede kullanımını içeren program/performans bütçe sistemi, yeni bir denetim yöntemine olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Diğer bir ifadeyle fayda-maliyet, sistem analizi gibi tekniklerin bütçede kullanılmaya başlanmasıyla denetim alanında verimlilik, etkililik ve tutumluluk kavramları ve uygulaması yaygınlaşmıştır. Bu bağlamda denetimde de 3E'nin incelenmesine ilişkin kapsamlı analizlerin gerekliliği ihtiyacı ortaya çıkmış ve bu analiz teknikleri performans denetiminin yaklaşımları olarak kabul edilmiştir. Bu kapsamda performans denetiminin düşünsel temelleri 1940'lı yıllara; geleneksel denetim kapsamında ayrı bir metodoloji geliştirmeksizin üretken olmayan kamu harcamalarının raporlanmaya başlanmasıyla ilk uygulama örnekleri 1950'li yıllara; ayrı bir denetim yöntemi olarak gelişmiş ülkelerde yasallaşmaya ve uygulanmaya başlaması ise 1960'ların sonu, 1970'li yıllara dayanmaktadır.

3.2. Gelişimi ve Kurumsallaşması

Performans denetiminin gelişiminde, gelişmiş ülkelerdeki yasallaşma süreci önemli bir adım olmakla birlikte bu denetim metodolojisinin geliştirilmesi, yazılı hale getirilmesi ve yaygınlaşması konusunda Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları

[129] Mark Funkhouser and Joan Yanjun Pu, *a.g.k.*, p.20.

Teşkilatı (INTOSAI)[130] başta olmak üzere Sayıştayların uluslararası örgütleri önemli rol oynamıştır. Bu süreçte performans denetimi *kamu tercihi teorisinden (public choice)* ve *yeni kamu işletmeciliği (new public management)* anlayışından beslenmiş ve etkilenmiştir. Bu bağlamda öncelikle, kuramsal düzeyde performans denetiminin beslendiği ve etkilendiği temel kaynaklar ve bu kaynakların sürece etkileri; sonrasında ise uygulama düzeyinde, sürecin temel aktörleri ve bu aktörlerin sürece katkıları tartışılmaktadır.

Kamu tercihi teorisi, performans denetiminin ilk uygulama yıllarında beslendiği bir kuramdır. Kar elde etmek gibi ölçülebilir bir hedefin yokluğunda hükümetler, "kamu parasının neyi başarmayı amaçladığı, paranın karşılığının nasıl gösterilebileceği" sorularına yanıt aramışlardır. Bu sorunun yanıtı ise fayda-maliyet ile maliyet-etkinliği analizlerinin kullanıldığı kamu tercihi ile ortaya koyulmuştur.[131] Kamu tercihi, piyasa dışı karar almanın ekonomik analizi veya basitçe iktisat biliminin kullandığı analiz tekniklerinin, araç ve metotların Siyaset Bilimi'ne uygulanması olarak tanımlanmaktadır.[132] Bu analiz teknikleri, hizmet sunumunu optimize etmenin en iyi yolunda rasyonel seçimler yapabilmek, potansiyel faydalar ve ilgili maliyetleri değerlendirebilmek için kullanılmaktadır. Ekonomide olduğu gibi, kamu tercihinin temel davranışsal varsayımı, insanın bencil, rasyonel, fayda maksimize edici olduğudur. Buna göre ekonomide, bürokraside veya toplumda rol alan bütün aktörler kendi çıkarları peşinde koşarlar ve bunu rasyonel biçimde yaparlar. Bu bağlamda devlette görev alan bürokratlar kendi çıkarlarını en çok peşinde koşan bencil, çıkarcı, hatta gerektiğinde fırsatçılığa, hileye ve etik dışı faaliyetlere başvuran aktörlerdir. Bu nedenle, devlet mümkün olduğunca küçültülmelidir. Bunun mümkün olmadığı yerlerde de bürokratlar sıkı biçimde kontrol altına alınmalıdır. Buna ek olarak, bürokrasinin hiç kimseye hesap

[130] İngilizce karşılığı, *The International Organization of Supreme Audit Institutions*.
[131] John Bourn, 2007, p. 44.
[132] Dennis C. Mueller, "Public Choice: A Survey", *the Theory of Public Choice-II* (Ed. James M. Buchanan and Robert D. Tollison), the University of Michigan Press, USA, 1984, s. 23.

verebilir olmayan bir yapı sergilediğini savunan teori, piyasaların hesap verebilirlik için daha iyi mekanizmalara sahip olduğunu da vurgulamaktadır.[133]

Kamu tercihi teorisi verimliliği, etkililiği ve tutumluluğu ölçülemeyen kamu kaynaklarını ve hizmetlerini kullandığı analiz teknikleri ile denetlenebilir kılması yani paranın karşılığının gösterilebilmesi ve hesap verebilirliğe ilişkin savunuları bakımından performans denetiminin beslendiği kuramsal dayanaklardan biridir. Başka bir ifadeyle hesap verebilirlik aynı zamanda "paranın karşılığının" bir ifadesidir ve paranın karşılığının denetimiyle hesap verebilirliğin sağlanacağı düşünülmektedir. Bu açıdan performans denetiminin gerçekleştirilebilmesinin ön koşullarından biri bu kuram ile sağlanmıştır.

Performans denetiminin kuramsal düzeyde temel aldığı değil ama etkilendiği diğer bir yaklaşım olan YKİ, 1980 sonrası kamu yönetimi reformuna yön veren, bu süreçte performans denetimini de etkileyen yeni bir yönetim anlayışıdır. Bu açıdan YKİ'nin performans denetimine etkilerinin anlaşılabilmesi bakımından, kamu yönetimi reformu ve performans denetimi arasında nasıl bir ilişki vardır? sorusunun yanıtı önem taşımaktadır.

1960'lara kadar mali denetimin yanında performans denetimi benzeri faaliyetler yapılmış olmakla birlikte, ayrı bir denetim biçimi olarak uygulanması 1960'ların sonu ve yaygınlaşması 1980'li yıllardır. Bu yıllar aynı zamanda gelişmiş ülkelerde kamu yönetimi reformu programlarının başladığı yıllardır. Reform programının kapsamı devlet aygıtının modernleştirilmesi, düzenlenmesi ve küçültülmesidir. Hükümetler, 3E ile yoğun bir şekilde ilgilendiklerini beyan ederken, reformunun boyutlarını genel olarak özelleştirme, piyasalaştırma, ademi merkeziyet ve çıktı/sonuç odaklılık şeklinde belirtmektedirler. Bu bağlamda performans ve performansla ilgili konular reformların

[133] John Bourn, 2007, pp. 43-46.

odak noktalarından biri olmuştur.[134] Reformun bu boyutlarına ilişkin uygulama ülkeden ülkeye farklılık gösterse de "harcamaları kısıtlama ihtiyacı, kamu hizmetlerinin verimliliğini arttırmak, hesapverebilirlik ve şeffaflık" gibi benzer temaların ön plana çıktığı görülmektedir. Bu temalar, bütçe ve mali yönetim reformlarına yol açmakla birlikte genel olarak Yüksek Denetleme Kurumu, özel olarak da performans denetçileri için önemlidir. Çünkü verimlilik, yaygın olarak performansın çok önemli bir boyutu olarak kabul edilmektedir. Hesapverebilirlik ve şeffaflığın önemi ise "kamu tarafından finanse edilen bir hizmet, kullanıcılarının gereksinimlerini karşılamıyorsa, paranın karşılığını iyi verdiğini iddia etmenin zor olması" düşüncesinden yani performans denetiminden kaynaklanmaktadır.[135] Bu temalar, kamu yönetimi reformu ile performans denetimi ilişkisinin somut bir göstergesidir. Çünkü reformların birçoğunun özelliği, performans denetiminin ilkeleri (3E) ve amaçlarıyla örtüşmektedir. Bu açıdan reformlarda performans vurgusunun öne çıkmasının nedeni bu ortak amaçlardan/temalardan kaynaklanmaktadır.

Kamu yönetimi reformlarının başladığı dönemde performans denetimi gelişme aşamasındadır ve reformlardan bağımsız olarak, Sayıştaylar için merkezi bir faaliyet haline gelmiştir. YDK'ların, devlet aygıtı için merkezi bir konumda olması nedeniyle performans denetimi politik ve demokratik açıdan önemli bir yere sahip olmuştur. Bu açıdan performans denetimi, 3E'yi araştırmanın bir yolu olarak geliştirilmiş; hükümetlerin politikalarının, programlarının ve projelerinin işe yarayıp yaramadığını ya da ne derece işe yaradığını belirlemeyi amaçlayan bir denetim biçimi olarak sunulmuştur. Kamu yönetimi reformu ve performans denetiminin kesiştiği nokta ise 3E meselesidir. Örneğin, Birleşik Krallık Ulusal Denetim Ofisi el kitabı, performans denetiminin şu gerçeği dikkate alması gerektiğini belirtmektedir: "Hükümet işlerinin

[134] Christopher Pollitt and Hilka Summa, "Performance Audit and Public Management Reform", *Performance or Complience*, Oxford Universty Press, New York, 1999, s. 1.
[135] Christopher Pollitt and Hilka Summa, *a.g.k.*, p. 55.

üçte ikisi artık ajanslar tarafından yürütülmektedir. Çıktılar ve hizmet sunumu girdilerden daha önemlidir ve kamu tarafından finanse edilen programların sunumunda özel sektörün daha fazla katılımı vardır (National Audit Office, 1997, Introduction). Bu ifade, kamu yönetimi reformundan performans denetimine uzanan doğrudan bir etki örneğidir.[136] Reformun performans denetimine etkisinin bir diğer örneğini özelleştirme ve ademi merkeziyet boyutu oluşturmaktadır. Buna göre özelleştirme, belli faaliyetlerin kamu sektöründen tamamen kaldırılmasından kaynaklı olarak denetim alanının daralması yönünde bir değişime neden olabilmektedir. Adem-i merkeziyet boyutu ise denetçilerin, özellikle harcamaların yetkilendirilmesiyle ilgili olarak yetkili aktörleri bulmak için "daha aşağı" organizasyonlara bakmaları gerektiği anlamına gelmektedir. Yani ilgili birimlerin sayısının artması performans denetimi alanının genişlemesine neden olmaktadır. Bu açıdan kamu yönetimi reformları devlet denetiminin faaliyet gösterdiği bağlamları değiştirebilmektedir. Her ne kadar ilişkili olsalar da performans denetiminin daha çok kamu kuruluşları bağlamında tartışılan bir kavram ve uygulama olduğu belirtilmektedir. Örneğin, İngiltere'de YKİ ile faaliyet denetimleri, yönetim denetimleri, kalite denetimleri ve çevre denetimleri gibi esas olarak özel sektörde kullanılan yeni denetim çeşitleri ortaya çıktığı; ancak bu yeni denetim türleri ile YDK'lar tarafından yürütülen performans denetimlerinin aynı olmadığı; temel farkın, özel sektör denetimlerinin kurumsal kontrolün içselleştirilmiş biçimleri olmasına karşın performans veya paranın karşılığı denetimlerinin kamu kuruluşlarının üzerinde çalışan dış kontrol sisteminin bir parçası olduğu ifade edilmektedir.[137]

Görüleceği üzere performans denetimi, kamu yönetimi reformunun bir sonucu olarak ortaya çıkmamıştır ancak reformlardan etkilenerek gelişim göstermiştir. Diğer bir ifadeyle kamu yönetimi reformu ve performans denetimi birbirinin nedeni ya da sonucu

[136] Christopher Pollitt and Hilka Summa, *a.g.k.*, pp. 2- 4.
[137] Christopher Pollitt and Hilka Summa, *a.g.k.*, pp. 19-37.

değil, daha çok karşılıklı etkileşim içinde gelişimini sürdüren uygulamalardır. Örneğin reformlar, kamu sektöründe denetim alanının boyutunu değiştiren değişikliklere yol açabilmekte ya da yeni yönetim teknikleri ve yaklaşımları ile denetçinin görevinin niteliğini etkileyerek performans denetimini etkileyebilmektedir. Bununla birlikte performans denetim raporları da reformların niteliğinde değişikliğe yol açarak ya da reform tartışmalarını etkileyerek reformların yönünü değiştirebilmektedir. Buradan hareketle ve gelişmiş ülke deneyimleri doğrultusunda YKİ'yi performans denetiminin kuramsal temeli olarak değil, gelişimi aşamasında beslendiği, etkilendiği bir anlayış olarak değerlendirmek daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

YKİ'nin performans denetimi ile ilişkisini ve bu denetim biçimine etkisini, gerek tanımı gerekse de temel özellikleri üzerinden ortaya koymak mümkündür. YKİ, *siyaset yerine yönetime, performans değerlendirmesi ile verimliliğe odaklanan; rekabeti canlandırmak için piyasayı ve dış kaynağı kullanan, özellikle çıktı hedefleri, vadeli sözleşmeler, parasal teşvikleri vurgulayan ve bürokratik devletlerde verimlilik, hesap verebilirlik ve performansı arttırmak için tasarlanmış bir yönetim tarzıdır*.[138] Diğer bir ifadeyle YKİ, 1980'lerde kamu yönetimi reformu kapsamında ortaya çıkan ve küresel bir etkiye sahip olan, özel sektöre ait yöntem ve tekniklerin kamu sektörüne uyarlanması anlayışını temel alan ve bu kapsamda performans, verimlilik, etkililik ve hesap verebilirlik gibi temel vurgularla kamu yönetiminin değişimini savunan bir yaklaşımdır.

Özel sektör yönetiminin kavramsal çerçevesinden ödünç alınan bir dizi fikirden oluşan YKİ[139], maliyet kontrolü, finansal şeffaflık, yönetim yetkisinin adem-i

[138] Owen E. Hugges, *Kamu İşletmeciliği & Yönetimi* (Çev. B Kalkan, B Akın ve Ş Akın), BigBang Yayınları, Ankara, 2014, s. 562-564.

[139] YKİ'nin kuramsal temeli iki farklı düşünce akımına dayanmaktadır. Bunlardan ilki işletme yönetiminden kaynaklanan "işletmecilik" (managerialism) ve buna bağlı gelişen "Neo-Taylorizm"; ikincisi ise, ekonomik analize dayalı "kamusal seçim kuramı (public choice)" ve "yeni kurumcu iktisattır (the new institutional economics)". 1990'lı yıllarda Neo-Taylorist yaklaşıma, kamusal seçim kuramı ve sonra da yeni kurumcu iktisat eklemlenmiştir. Bu eklemlenmenin bir sonucu olarak, bu kuramların

merkezileştirilmesi, piyasa mekanizmalarının ve performans göstergelerinin oluşturulması yoluyla hizmet kalitesinin ve müşterilere karşı hesap verebilirliğin sağlanması gibi özel sektör yönetim fikirlerinin kamu yönetimine uyarlanması anlayışına karşılık gelmektedir. Tanımlardan hareketle, YKİ'nin performans denetimine ilgisi, kamu harcamalarını kısıtlama ihtiyacı ve bu doğrultuda yeni yönetim ideallerinin işlevsizleştirilmesinde denetim uygulamalarına merkezi bir rol verilmesinden; kamu hizmetlerinin sadece yasal olarak sürece uygunlukları açısından değil, aynı zamanda performans açısından da daha iyi hesap verebilirliğini talep eden siyasi söylemlerin artmasından; ve hesap verebilirliğin gereği, müşterilerin/vatandaşların paraların verimli, etkili ve tutumlu bir şekilde harcandığını bilmek ve asgari performans standartlarını izleme ve talep etme hakkına sahip olmalarından kaynaklanmaktadır.[140]

1970'lerin kamu yönetimi sorunlarına çözüm arayışları bağlamında, "*küçültülmüş bir kamu sektöründe, verimli, etkili, tutumlu ve kaliteli kamu hizmeti sunumu nasıl gerçekleştirilebilir?"* sorusuna bir cevap olarak sunulan YKİ'ye ilişkin birtakım temel özellikler sıralanmıştır.

Performans denetimi ile bağı kurulabilen bu özelliklerden *ilki*, örgüt performansını değerlendirebilmek için standartların ve ölçütlerin geliştirilmesidir. Hood'a göre bu ilke, amaçların, hedeflerin ve başarı ölçütlerinin tanımlanmasını gerektirmekte ve bu tür ölçütler hesap verilebilir olmayı ve verimliliği sağlayabilmektedir. Ayrıca bu ölçütlerin, kamu faaliyetlerinin hesap verebilirlik temelinde denetlenmesini yani performans denetimini de kolaylaştıracağı belirtilmektedir. Bu özelliğin bir sonucu olarak verimliliği denetlenebilir kılmak ve

değerlerini ve önermelerini miras alan işletmeciliğin 'yeni kamu işletmeciliği' olarak tanımlanan yeni bir biçimi ortaya çıkmıştır. Selime Güzelsarı, "Yeni Kamu İşletmeciliği ve Yönetişim Yaklaşımları", *Kamu Yönetimi – Gelişimi ve Güncel Sorunları* (Der. Kemal Öktem ve Uğur Ömürgönülşen), İmaj Yayınevi, Ankara, 2004, s. 85-138; Örsan Akbulut, "Kamu Yönetiminde İşletmecilik Sorunu", *Mülkiye Dergisi*, Cilt, 31, No. 254, 2007, s. 73-86.

[140] Michael Power, *The Auditing Society*, Oxford University Press, 1997, pp. 43-44.

performansı tanımlamak için kurulan yeni yönetim sistemleri ile iç kontrol sistemi gibi vurgu yapılan yeni alanlar öne çıkmış ve bu gelişmelerden performans denetimi, değişim/dönüşüm yönünde etkilenmiştir.

İkinci özellik, girdi ve süreçlerden çok çıktı ve sonuç kontrolünün önemli hale gelmesi, kaynakların, performans ölçütlerine göre tahsis edilmesidir. Mali yönetim bakımından performansla bütçe arasında doğrudan ilişki kuran performans esaslı bütçe uygulamaları ve performans denetimlerinin bu sisteme uygun olarak gerçekleştirilmesi bu özelliğin bir sonucudur.

Üçüncü özellik ise özel sektör yönetim tekniklerinin kamu hizmetlerinin sunumunda uygulanmasıdır. Bu şekilde, kaynak kullanımında tutumluluğun sağlanacağı, tutumlulukla birlikte verimliliğin artacağı kabul edilmektedir. Bu bağlamda 3E temel karar alma ölçütleri olarak saptanmakta ve bu ölçütlerle kaynakların, paranın değerini verecek şekilde kullanılmasının sağlanacağı ileri sürülmektedir. Paranın karşılığını verecek şekilde kaynakların kullanılmasının sağlanması ve bu bağlamda temel karar alma ölçütü olan 3E, performans denetimine işaret etmektedir. Özel sektör yönetim tekniklerinin kamuda uygulanması üzerinden performans ve 3E kavramlarının öne çıkarılması, özellikle gelişmekte olan ülkelerde performans denetimine olan ilginin artmasında ve bu denetim biçiminin yaygınlaşmasında etkili olmuştur.

Son olarak YKİ'nin *dördüncü özelliği,* kamu hizmetinde rekabeti ve adem-i merkeziyetçiliği teşvik etmesidir. Rekabet, daha düşük maliyetlerin ve daha iyi standartların anahtarı olarak görülmektedir. Adem-i merkezileşmeyle yeni iktidar

odakları yaratılarak rekabet teşvik edilmektedir. Bu iki unsur ile kaynakların daha tutumlu, hizmetlerin ise verimli ve etkili bir şekilde sunulacağı düşünülmektedir.[141]

Bu özellikler kapsamında performans denetiminin YKİ'nin yaygınlaşması ve kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması ile yeni yönetim düşüncesinin 3E, hesap verebilirlik ve kalite gibi unsurlarına hizmet edebilecek uygun bir araç olduğu görülmektedir. Bununla birlikte YKİ, performans esaslı bütçe sistemi ve iç kontrol sistemi gibi konular[142] üzerinden performans denetimini etkilemiş ve bu etki gelişmekte olan ülkelerde performans denetimi uygulamasının başlaması ve yaygınlaşması yönünde olmuştur. Bu bağlamda belirtilmelidir ki, performans denetimi 1980'lerde YKİ ile ortaya çıkmamıştır. Daha önce de belirtildiği üzere fikri temelleri 1940'lı yıllara, uygulamada ortaya çıkışı ise 1960'lı yılların sonu ile 1970'li yıllara dayanmaktadır. YKİ'ne denk gelen 1980'li yıllar ise yeni yönetim anlayışının temel özelliklerinin etkisiyle ve INTOSAI'nin öncülüğünde performans denetiminin gelişerek yaygınlaştığı bir dönemdir. Örneğin, Amerika'da ve Birleşik Krallık'ta performans denetiminin (Value for Money-VFM), 1980'lerin başında ortaya çıkmadığı; israf, savurganlık ve devlet programlarının verimliliği ile ilgili endişelerin uzun bir geçmişinin olduğu; ancak performans denetimine ilişkin program taahhütlerinin uluslararası düzeyde gelişimi ve yaygınlaşmasının YKİ ile aynı zamana denk geldiği belirtilmektedir. Bu bağlamda performans denetiminin öncüsü olan GAO'nun, "kapsamlı denetim" adlı denetim yaklaşımını geliştirirken YKİ'nin de etkisiyle özel sektör bilgisi ve araçlarından yararlandığı; performans denetiminin yanında program değerlendirmesinin geliştirilmesiyle de öne çıktığı ifade edilmiştir.[143]

---

[141] Christopher Hood, "A Public Management for All Seasons?" *Public Administration*, V. 69, 1991, p.3. (pp. 3-19); A. Argun Akdoğan, "Habermas'ın Sistem Kuramı Eleştirisi Çerçevesinde Yeni Kamu İşletmeciliği ve Müzakereci Demokrasi", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 40, S. 4, 2007, s. 32-35. (ss.21-44).

[142] Bu konular, performans denetiminin dönüşümü bağlamında çalışmanın üçüncü bölümünde analiz edilmiştir.

[143] Ayrıntılı bilgi için bakınız: Michael Power, 1997, pp. 43-53.

Türkiye'de ise performans denetimine yönelik ilk adım (yasal düzenleme), 1990'lı yıllarda YKİ'nin yaygınlaştığı döneme denk gelmektedir. Ancak, performans denetimi Türkiye gündemine ilk olarak INTOSAI'ye üyeliğin bir sonucu olarak 1982 Anayasası Danışma Meclisinde görüşülürken Sayıştayca hazırlanan önerge ile girmiş fakat yasalaşması YKİ'nin de etkisiyle 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanunu'na eklenen Ek madde 10 ile gerçekleşmiştir. Bu etki, yeni yönetim anlayışının bir modeli olarak ortaya çıkan performans esaslı bütçeleme ve iç kontrol sistemleri ile performans denetiminin uyumlu hale getirilmesi yönünde yapılan düzenlemelerde kendini göstermiştir. Bu düzenlemelerin somut örneği, 2003 yılında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun, 2010 yılında ise bu Kanun'a uyum gerekçesiyle Sayıştay Kanununun değiştirilmesi ve bu doğrultuda performans denetiminden performans bilgisinin denetimine geçilmesidir.

Ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre YKİ'den farklı boyutlarda etkilenen performans denetiminin gelişiminin temel aktörü INTOSAI'dir. Destekleyicisi bölgesel kuruluşlar ve üye ülke Sayıştaylarıdır. Bu sürece, düzenledikleri konferanslar ve oluşturdukları rehberler ile katkı sağlamışlardır. INTOSAI özerk, bağımsız, profesyonel ve siyasi gündemi olmayan bir organizasyondur. Amacı, kamu denetimi alanında fikir, bilgi ve denetim alışverişini teşvik etmek, uluslararası topluluk içinde Sayıştayları temsil etmek, çeşitli ülkelerin iyi uygulama örnekleri üzerinden kamu denetimi için standartlar belirlemek ve denetim yöntemleri geliştirmek, Sayıştay kapasite geliştirilmesini, işbirliğini ve sürekli performans iyileştirilmesini desteklemektir.[144] INTOSAI, İkinci Dünya Savaşı sonrası Birleşmiş Milletlere üye ülke Sayıştaylarının 1949 yılında İsviçre'nin Bern kentinde düzenlenen Uluslararası İdari Bilimler Kongresi'nde bir araya gelerek *Devlet/Hükümet/Yüksek Denetim Kurumları arasındaki işbirliği* için bir forum kurmanın gerekliliği üzerine yaptıkları tartışmaların bir

[144] INTOSAI, https://www.intosai.org/about-us, (Erişim tarihi: 06.03.2022).

ürünüdür. Çeşitli ülke Sayıştaylarınca uygulanan denetim yöntemlerini tanımak, incelemek, karşılaştırmak, ilişkileri geliştirmek ve güçlendirmek kapsamında ilk kongrenin 1953 yılında Dr. Emilio Fernandez Camus başkanlığında Küba'nın başkenti Havana'da gerçekleştirilmesi sonucu kurulmuştur.[145]

INTOSAI amaçlarını gerçekleştirebilmek bakımından beş çalışma organı[146] oluşturmuştur. Bu çalışma organı içerisinde yer alan uluslararası kongre (INCOSAI) ve bölgesel çalışma grupları, performans denetimin gelişimine ve yaygınlaşmasına doğrudan katkı sağlayan çalışma organlarıdır. Bölgesel çalışma grupları, coğrafi durum benzer yasalara sahip olma ya da aynı dili konuşma gibi benzer özellikleri olan ülkeler arasında fikir ve tecrübe alışverişini hızlandırmak amacı ile oluşturulmuştur.[147] INTOSAI'nin amaçlarını bölgesel düzeyde gerçekleştirmek için ilk olarak Latin Amerika ülkelerinde başlayan birlik oluşturma eğilimi, 1965'te ILACIF (Latin Amerika Bilimleri Kurumu)'in kurulmasına yol açmış bu oluşum diğer bölge kuruluşlarına örnek olmuştur. Sonrasında ise 1976'da AFROSAI ve AROBASAI, 1978'de ASOSAI, 1987'de SPASAI, 1988'de CARASAI ve 1990'da EUROSAI'nin kuruluşu gerçekleşmiştir.[148]

Bu bölgesel kuruluşların performans denetiminin gelişimine etkisi, yönetime katkı sağlayan en iyi uygulama örnekleri üzerinden denetim yönteminin temel ilkelerini, tekniklerini ve metodolojisini belirleme çabaları ve bu bağlamda performans denetiminin dünya gündemine girmesini sağlamalarıdır. Özellikle 1960'lı yılların sonu ve 1970'li yılların başından itibaren ABD, İngiltere, Kanada, İsveç gibi gelişmiş ülkelerde yeni bir denetim yöntemi ve teknikleri olarak uygulanmaya başlanılan

[145] Domingo L. Cruz, *INTOSAI'nin 30. Yılı* (Çev. Semiramis Serin), Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:23/5, 1987, Ankara, s.7.
[146] Çalışma grupları Uluslararası Kongre, Genel Sekreterya, Yönetim Kurulu, Bölgesel Çalışma Grupları ve Daimi Komisyonlardır.
[147] Domingo L. Cruz, 1987, s. 13-14.
[148] Bölgesel Örgütlerin kuruluşu ve işleyişine ilişkin ayrıntılı bilgi için bakınız: Ömer Köse, 2007, s. 300-310.

performans denetimi, diğer ülkelerin de ilgisini çekmiştir. Bu alandaki bilgi ve deneyim paylaşımını, kuruluş amacının da bir gereği olarak INTOSAI üstlenmiş ve bu akışı kurumsallaştırmıştır. Performans denetimi özelinde kazanılan uygulama tecrübelerinin paylaşımı, ortak ilke, teknik ve metotların formüle edilmesi konusunda INTOSAI'e bu süreçte en büyük destek ise bölgesel kuruluşlarından gelmiştir. Örneğin EUROSAI'nin Birinci Kongresinde "*performans denetiminin daha da geliştirilmesi"* görüş birliğine varılan konular arasında yer almaktadır.[149] Bu açıdan uluslararası düzeyde denetim faaliyetlerinin geliştirilmesi kapsamında performans denetiminin gelişimi, yaygınlaşması ve kurumsallaşmasında INTOSAI ile birlikte onun bölgesel kuruluşları önemli rol oynamıştır.

Performans denetiminin gelişiminde etkili olan INTOSAI'nin bir diğer çalışma organı Uluslararası Kongre'dir. Bu çalışma organı tarafından düzenlenen uluslararası konferanslar, seminerler, bölgesel veya bölgelerarası sempozyumlar ile uluslararası süreli yayınlar aracılığı ile performans denetimi alanında bilgi ve deneyimlerin paylaşımı, geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması sağlanmaktadır. Kuruluşundan bu yana (1953-2022 dönemi) INTOSAI tarafından üçer yıllık aralıklarla ve farklı ülkelerin ev sahipliğinde düzenlenen 23 kongre olmakla birlikte 1977 tarihli IX. Kongre, performans denetimi bakımından değinilmesi gereken önemli bir kongredir. Lima'da gerçekleştirilen, denetim literatüründe Lima Deklarasyonu olarak bilinen kararların alındığı ve tarihsel bir öneme sahip olduğu belirtilen Kongre'de bağımsız bir kamu denetimini hayata geçirmek, bu bağımsızlığın hukuki mevzuatta yer almasını sağlamak amacıyla yüksek denetimin nitelikleri ve çağdaş yaklaşımları ortaya koyulmuştur.[150] Denetim işlevlerindeki genişlemeyle uygulanmaya başlanılan performans denetimi, ilk defa bu kongrede dile getirilmiş ve bu yeni denetim biçimine özel bir vurgu yapılmıştır.

[149] Ömer Köse, *a.g.k.,* s. 310-311.
[150] Recai Akyel, "Günümüz Kamu Denetimi Anlayışının Uluslararası Düzeyde Oluşumu ve Gelişimi ile Türk Kamu Denetimine Yansıması", Çankaya *University Journal of Humanities and Social Sciences,* No:7/1, 2010, ss.101-126.

Performans denetimi, "Legality audit, regularity audit ve performance audit" adlı başlık ile deklarasyonun dördüncü bölümünde yer almaktadır. Buna göre Yüksek Denetim Kurumlarının geleneksel mali denetiminin yanında kamu kurumlarının performansını, tutumluluğunu, verimliliğini ve etkinliğini incelemeye yönelik önemli bir denetim biçimi olarak performans denetiminin bulunduğu, bu denetimin kurumsal ve idari sistemleri içeren kamusal faaliyetlerin tamamını kapsadığı belirtilmektedir.[151] Bununla birlikte deklarasyonda özel olarak vurgulanan konu, devletin niteliğinden, fiili rolünün somut biçiminden bağımsız olarak denetimin genel ilkelerinin ortaya koyulması gerektiği; istikrarlı bir piyasa mekanizmasının koordinasyonunun sağlanmasında verimliliğe özel bir vurgu yapılsa da performans denetiminin bu olgunun bir sonucu olarak ortaya çıkmadığıdır.[152] Diğer bir ifadeyle verimlilik olgusu piyasa temelinde organize edilmeyen süreçler için de geçerlidir ve bu bağlamda performans denetimi, devlette verimlilik arayışlarının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

INTOSAI'nin gündemine Lima deklarasyonu ile giren performans denetiminin temel amacı ve ilkeleri, takip eden diğer kongrelerde gelişmiş ülkelerin bilgi, deneyim ve ortak çabalarıyla belirlenmiştir. Bu bağlamda 1986 yılında düzenlenen XII. INTOSAI Kongresi'nde performans denetiminin, kamu sektörü denetimi yetkisinin meşru bir uzantısı olarak ortaya çıktığı belirtilerek genel amaçlarının ortaya koyulduğu bir belge hazırlanmıştır. 1998 tarihli XVI. Kongre'de ise performans denetiminin niteliği bakımından mali denetimden farklı olması nedeniyle ayrı bir rehber oluşturulmasının gerekliliği vurgulanmıştır. Bu kapsamda 2000 yılında başlayan komite üyelerinin taslak çalışmalarının 2003 yılında onaylanmasıyla INTOSAI PDUR oluşturulmuştur. Bu rehberin amacı:

[151] The Ninth Congress of INTOSAI, *The Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*, 1977, Austria, s.8.
[152] INTOSAI, INTOSAI: 50 Years (1953-2003) -A Special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions, USA, 2004, s.102.

⇒ "*Performans denetiminin özelliklerini ve prensiplerini betimlemek,*

⇒ *performans denetiminin verimli ve etkin bir şekilde yönetilmesi ve yürütülmesinde Sayıştay performans denetçilerine yardımcı olmak,*

⇒ *başarılı performans denetimi uygulamalarına temel oluşturmak,*

⇒ *performans denetim metodolojisinin gelişmesine yönelik bir çerçeve oluşturmak"*[153] şeklinde ifade edilmiş ve bu kapsamda hazırlanmıştır.

INTOSAI öncülüğünde, üye ülkelerin deyimlerinin katkılarıyla hazırlanan bu rehber, performans denetiminin uluslararası düzeyde gelişimini gösteren somut bir örnektir. Diğer bir ifadeyle bu süreç aynı zamanda performans denetiminin gelişim süreci niteliğindedir. Bu sürecin temel aktörü INTOSAI, destekleyicisi bölgesel kuruluşlar ve üye ülke Sayıştayları, araçları ise düzenlenen konferanslar ve oluşturulan rehberlerdir.

Türkiye 1965 yılında INTOSAI'ye üye olmuştur. Türk Sayıştayı 1990 yılında EUROSAI'nin kurucu üyeleri arasında yer almış ve ASOSAI'nin üyesi olmuştur. Ayrıca ECOSAI'nin kurucu başkanlığını yapmıştır. Bu kapsamda Türkiye, ulusal ve uluslararası düzeyde kamu denetimi ile ilgili eğitim programlarının bir kısmına ev sahipliği yapmış, bir kısmında ise katılımcı olarak yer almıştır. Örneğin Ankara'da 2007 tarihinde düzenlenen "Çevre Denetimi ve Sayıştaylar" konulu sempozyuma çok sayıda yabancı konuşmacı ve dinleyici katılmıştır.[154] Türkiye açısından INTOSAI, ikinci bölümde daha geniş ele alınmaktadır.

DEĞERLENDİRME

Bu bölümde performans denetimine ilişkin kavram karmaşası, kafa karışıklığı ve hatalı bilgi üretimi sorununa odaklanılmıştır. Bu sorunun nereden ve nasıl

[153] INTOSAI: 50 Years (1953-2003), *a.g.k.*, s. 63; INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi, s. IV-V.
[154] Recai Akyel, *a.g.k.*, s.117.

kaynaklandığını tespit edebilmek için performans denetiminin kavramsal ve tarihsel gelişiminin analizi yapılmıştır. Birinci alt başlıkta tartışılan kavramlar ve kavramların gelişiminin analizi sonucunda kavram karmaşasına neden olan iki faktörün ön plana çıktığı görülmektedir. Birincisi, performans kavramının bireysel performans temelinde değerlendirilmesi, ikincisi ise performans ile ilgili temel kavramların anlamları farklı olmasına rağmen birbiri yerine kullanılmasıdır. Öncelikle, performans kavramı üzerine uzlaşılmış net bir anlam, tanım bulunmamakta; denetim gibi diğer alanlarda anlamı farklılaşsa da kavram, birey temelli olarak personel sistemine özgülenmektedir. Performans kavramının bireysel performans şeklinde yerleşik hale gelmesi, yönetim alanında, performansın kuramsal çerçevesinin işletme disiplininde, uygulama pratiklerinin ise ABD'de rekabet gücünü arttırmak amacı ile özel şirketlerde geliştirilmesi ve yaygınlık kazanmasından, bu bağlamda performansın, yetenek, bireysel özellikler, çalışanın gösterdiği çaba anlamlarında kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Tarihsel süreçte farklı alanlarda ve anlamlarda kullanılsa da yerleşik olan anlam yaygınlığını sürdürmüştür. Alanyazında yaygın olan bir diğer sorun, performans ölçümü ve değerlendirmesi kavramlarının, performans denetimi ile eş anlamlı olarak kullanılmasıdır. Performans ölçümü ve değerlendirmesi her ne kadar performans denetimi ile ilişkili olsalar da aynı anlama gelmemektedir. Performans ölçümü ve değerlendirmesi, kurum yöneticileri tarafından gerçekleştirilmesi, personelin ya da kurumun programlarının hedeflere ulaşıp ulaşmadığının tespit edilmesi, bireysel ya da kurumsal faaliyetlerin incelenmesine yönelik her yıl gerçekleştirilen periyodik bir süreç olması gibi özellikleri bakımından performans denetiminden ayrılmaktadır.

Kavram karmaşasına neden olan faktörlerin performans denetimine etkisi, bilgi karmaşası yönünde olmuştur. Karmaşanın yaşandığı konuların başında performans denetiminin "bireysel performans ya da kurumsal performans denetimi" olarak anlaşılması ya da adlandırılması, sadece "3E'nin denetimi" olarak algılanması, 3E ile

ilgili tüm çalışmaların da performans denetimi olarak değerlendirilmesi gibi sorunlar gelmektedir. Oysaki performans denetimi, performans kavramı gibi birçok alanda ve farklı anlamlarda kullanılan bir kavram değildir. Kullanıldığı alan, tanımı, özellikleri ve temel kaynakları bellidir, nettir. Bu açıdan Türkiye'ye özgü bir denetim biçimi olarak ortaya çıkmayan performans denetiminin ne olduğunu ortaya koymanın yollarından biri INTOSAI'nin ve gelişmiş ülke Sayıştaylarının ilgili çalışmalarıdır. Bu kapsamda performans denetimi, personel yönetimi alanına özgü bireysel performansa ve iç kontrol sistemi alanına özgü kurumsal performansa değil tüm kamu faaliyetlerinin denetimi olarak devlette performans denetimine karşılık gelmektedir. Performans denetimi, "bireysel performans denetimi" değildir. Çünkü bireysel performans odaklı gerçekleştirilen inceleme faaliyeti, niteliği gereği *denetim* değil *değerlendirme*dir. Bu açıdan bireysel performansa ilişkin inceleme, kamu faaliyetlerine odaklı olmaması, kamu kaynaklarının 3E ilkesi kapsamında incelenmesine dayanmaması ve dış denetimin sorumluluğunda olan bir denetim biçimi olmaması nedeniyle, bireysel performans denetimi değil, bireysel performans değerlendirmesidir. Performans denetiminin "kurumsal performans denetimi" şeklinde kullanımı da hatalıdır. Çünkü kurumsal performans denetimi olarak adlandırılan inceleme faaliyetleri, kurumların stratejik plan ve yıllık performans programlarında gösterilen amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaşabildiklerini ele alan, kurumların problemlerini ve çözüm yollarını belirlemelerini kolaylaştıran performans yönetiminin bir aracıdır. Bu bağlamda iç kontrol sistemi kapsamında ve iç denetçilerin katkı verdiği performans ölçüm çalışmalarını *kurumsal performans denetimi* yerine *kurumsal performans değerlendirmesi* olarak adlandırmak daha doğru bir kullanım olacaktır. Bununla birlikte performans denetiminin kapsamı sadece 3E ilkesinden ibaret değildir. Her ne kadar ilk uygulama yıllarında dönemin koşulları nedeniyle 3E ile özdeşleşmiş olsa da performans denetiminin dinamik yapısı gereği kapsamı etik, eşitlik, kalite gibi unsurlarla genişlemiştir. Bu açıdan performans

denetimi, dar kapsamının dışında geniş kapsamı ile değerlendirilmelidir. Bir diğer husus, Yüksek Denetleme Kurulu tarafından gerçekleştirilen "verimlilik temelli ekonomik denetim" gibi 3E ile ilgili olan her konunun, performans denetimi ile ilgili olmadığı ve performans denetimi olarak adlandırılmaması gerektiğidir.

Bölümün ikinci alt başlığında tartışılan tarihsel olarak performans denetiminin analizi sonucunda, performans denetiminin ortaya çıkışının farklı tarihlere dayandırıldığı, bu bağlamda çıkış dinamikleri olarak dönemsel koşullara genel hatlarıyla değinildiği, kuramsal temelinin işletmeciliğe dayandırıldığı ancak kuramsal bir tartışma yapılmadığı görülmektedir. Bu bağlamda performans denetiminin tarihsel gelişimine ilişkin ortaya çıkan iki önemli konu bulunmaktadır. Birincisi, performans denetiminin belirtilen ortaya çıkış tarihleri bir süreç olarak ele alındığında her bir tarihin performans denetiminin belli bir gelişim aşamasına denk geldiği; bu açıdan 1940'lı yılların performans denetimi fikrinin doğuşu, 1960'lı ve 70'li yılların uygulamada ortaya çıkışı, 1980'li yılların ise gelişimi aşaması şeklinde değerlendirilmesinin daha doğru bir yaklaşım olduğudur. İkinci konu, performans denetiminin kuramsal temeli olarak kabul edilen işletmecilik anlayışının, bu denetim biçiminin ne olduğunu, nasıl ve neden ortaya çıktığını analiz etme olanağı sunmadığı; bu nedenle işletmeciliğin, performans denetiminin temel çıkış noktası değil tarihsel süreçte beslendiği, etkilendiği bir yaklaşım olduğudur. Bu bağlamda, performans denetiminin kuramsal çerçevesinin maliye disiplininde, uygulama pratiklerinin ise ABD'de kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu kullanılmasını sağlamak amacı ile ekonomi/iktisat disiplininin fayda-maliyet, maliyet-etkinlik analiz tekniklerinin bütçe sisteminde kullanılmasıyla, kamu sektöründe geliştirildiği görülmektedir. Bu süreçte performans denetimi, kamu tercihi teorisi ve işletmecilik anlayışından etkilenmiş, YKİ ile yaygınlık kazanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMASI: 1996-2010

Performans denetimi uygulaması yetki, kurumsal yapı ve kullanılan metotlar bakımından ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Ancak bu farklılıkların ortak paydası, ülkelerin ulusal meclislerine sorumlu olan devlet denetimi kurumlarının görevleri olarak tanımlanmış olmasıdır. Görev, ülkelerin Sayıştaylarına aittir. Uygulamada bu farklılığın ortaya çıkmasında etkili olan faktörler Sayıştayların (Yüksek Denetim Kurumlarının) anayasal konumu, yetkileri ile Sayıştay denetiminin ilke ve amaçlarıdır. Bu bağlamda dünya Sayıştaylarının büyük bir kısmının bulundukları ülkenin anayasasında yer aldıkları ve genel olarak ofis tipi (monokratik) ve kurul tipi (collegiate) olmak üzere iki biçimde örgütlendikleri görülmektedir. Örneğin ABD, İngiltere ve Kanada gibi Anglo-Sakson ülkelerde Sayıştaylar ofis tipi şeklinde yapılandırılmıştır. Genel denetçi adına çalışan bu Sayıştayların sadece denetim görevi bulunmakta, yargı yetkisi bulunmamaktadır. Bu bağlamda kamu kesiminin teknik inceleme ve denetimi ile sorumlu olup, denetim sonuçları uygunluk bildirimleri ya da raporlarla parlamentoya sunmakta ve bu raporlar, parlamento tarafından hükümetin denetiminde bir araç olarak kullanılmaktadır. Kara Avrupasında ise Sayıştaylar genellikle kurul tipinde yapılandırılmıştır. Kurul tipi Sayıştaylardan Fransa, Yunanistan, İtalya gibi ülkelerde Sayıştaylar yargı yetkisine sahip iken, Almanya ve Hollanda gibi bazı ülkeler yargı yetkisine sahip olmaksızın sadece kurul tipi şeklinde yapılandırılmıştır. Yargı yetkisine sahip kurumlar, denetim bulgularının bir kısmını kendi içinde yargılama yoluyla hükme bağlamakta, bu kapsamda yer almayan denetim bulgularını ise uygunluk bildirimleri ya da raporlarla parlamentoya sunmaktadırlar.

Yargı yetkisine sahip olmayanlar ise denetim faaliyetlerini doğrudan dış raporlamaya yönelik olarak yürütmekte ve sonuçlarını parlamento ve hükümete bildirmektedir.[155]

Türk Sayıştayı ise yargı yetkisine sahip (mahkeme tipi) kurul tipi yapılanan bir yüksek denetim kurumudur. Bu yapılanma diğer birçok ülkede olduğu gibi Anayasa ve Sayıştay Kanununa dayalı olarak gerçekleştirilmiştir. Bu bağlamda Anayasanın 160'ıncı ve 6085 sayılı Kanunun 5'inci maddelerinde Sayıştay'ın görevleri *inceleme, denetleme ve hükme bağlama* şeklinde belirtilmektedir. Yetkileri ise Kanun'un 6'ıncı maddesinde

> "denetimi kapsamındaki işlemlerle ilgili her türlü bilgi ve belgeyi ilgililerden isteyebilme, denetimine giren kamu idarelerinin işlemlerini yerinde ve her safhasında inceleyebilme, kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarını yılı içinde veya yıllar itibariyle denetleyebileceği gibi sektör, program, proje ve konu bazında da denetleyebilme"

şeklinde sıralanmıştır.[156] Bu kapsamda Türk Sayıştayı *yargı* yetkisi ve *hükme bağlama* görevleri ile donatılmış olsa da performans denetimi, bu yetki ve görevler kapsamında yer almamakta; Sayıştay'ın mevcut durum ile olması gereken durumun karşılaştırılması yoluyla yapılan inceleme ve değerlendirme olarak tanımlanan denetim görevleri arasında yer almaktadır.

Yüksek denetim (supreme auditing) ya da devlet denetimi (state audit) olarak da adlandırılan Sayıştay denetimi, devlet yönetiminin sorunları ile ilgili olarak çeşitli kamu organlarının ve faaliyetlerinin objektif ve bağımsız bir şekilde incelenmesidir. Hesapların düzenliliği ve harcamaların yasallığının denetlenmesi temelinde bu denetimin amacı, denetlenen kurumların faaliyetleri ile ilgili veri toplamak ve kamu yönetimini geliştirmek, hatalı işlemlerin düzeltilmesini sağlamak için bunların normlarla karşılaştırılmasını yapmaktır. Ancak geleneksel denetim düşüncesinden

[155] Mehmet Aksoy, Bülent Geçgel ve Yusuf Öz, *Sayıştay Hesap Yargısı*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:115, Ankara, 2018, s. 12-13; Ömer Köse, 2007, s.43.

[156] Anayasa ve Kanunda yer alan bu düzenlemelerin Lima deklarasyonunda Dünya Sayıştayları için belirlenen temel özellikler ile uyumlu olduğu görülmektedir. Buna göre, Sayıştayların denetim yetkileri anayasalarda yer almalı, Sayıştaylar parlamento ve yürütmeden bağımsız olmalı, kendi bütçeleri olmalı ve bunu yönetebilmeli, bilgiye erişimi kısıtlanmamalı, görevlerini yerine getirirken her türlü yasal yetkiye sahip olmalı, denetim konularının seçiminde ve denetimin planlanmasında özgür olmalı ve denetim raporlarını parlamentoya sunabilmelidir. Bkz.: INTOSAI, *The Lima Declaration*, https://www.issai.org/, (Erişim Tarihi: 19.04.2022).

verimlilik, iktisadilik ve etkililik açısından devlet program sonuçlarının değerlendirilmesi düşüncesi yönündeki değişiklik temelinde denetimin amacı, "devletin harcadığı paranın karşılığındaki değerin alınıp alınmadığının belirlenmesi" şeklinde genişlemiştir. Bu doğrultuda bağımsızlık, tarafsızlık, yasallık, düzenlilik ve uygunluk ilkelerinin yanında 3E'nin, denetimin temel ilkeleri olarak kabul görmesi performans denetimi uygulamasının Sayıştay denetiminin bir türü olarak ortaya çıkmasında ve ilgili yasalarda yerini almasında etkili olmuştur.[157] Örneğin ABD'de 1970, Fransa'da 1976, Kanada'da 1977 ve İngiltere'de 1983 yıllarında yeni Sayıştay yasalarıyla birlikte Sayıştayların denetim alanı, yetkisi ve sorunlulukları genişletilmiş, mali durumun yanı sıra yönetim işlerinin ve programlarının ne derece iyi yürütüldüğünü inceleme amacıyla Sayıştaylara performans denetimi yetkisi verilmiştir.

Türkiye'de ise bu yetki Sayıştay'a 1996 ve 2010 yılları olmak üzere farklı dönemlerde ve iki ayrı yasal düzenleme ile verilmiştir. Sayıştay, 1996 yılında 832 sayılı Sayıştay Kanununa eklenen ek 10'uncu maddede yer alan *"Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları, ne ölçüde verimli, etken ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir"*[158] ifadesine istinaden performans denetimi uygulamasına başlamıştır. Bu yetkiye dayanarak 1996-2010 döneminde 14 (TBMM'ye sunulmayan 3 raporla birlikte 17) performans denetimi raporunun hazırlandığı ve TBMM'ye sunulduğu görülmektedir. 2010 yılında 832 sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran Sayıştay Kanunu değişikliği kapsamında performans denetimi uygulaması da değişmiştir. Bu doğrultuda 2010 sonrası dönemde Sayıştay, 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanununun 2'inci maddesinde yer alan *"Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar"*[159] hükmüne göre çalışmıştır. Düzenlilik denetimi, mali denetim ve uygunluk

[157] Benjamin Geist, *Devlet Denetimi* (Çev. Beyhan Ataç), T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1988, s. 11-13.
[158] 4149 sayılı 832 sayılı Sayıştay Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bazı Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun, RG: 04.07.1996, 22686.
[159] 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, RG: 19.12.2010, 27790.

denetimlerini kapsamaktadır. Mali denetim, *"kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimdir"*. Uygunluk denetimi ise *"kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin gerçekleştirilen bir denetimdir."*[160] 2010 yılındaki değişiklikte anılan "performans denetimi" 1996 yılında başlatılmış olan denetim tarzından farklı bir tarzı işaret eder.[161]

İki ayrı dönemde uygulanan, kuramsal, uygulama ve ortaya çıkış dinamikleri bakımından birbirinden farklı olan bu çalışmaların her ikisinin de "performans denetimi" olarak adlandırılması ve bu adlandırmanın yol açtığı bilgi karmaşası bu bölümün temel sorununu oluşturmaktadır. Bu bağlamda bölümün temel iddiası, performans denetimi adıyla yürütülen çalışmaların 2010 tarihli Sayıştay Kanunu değişikliği nedeniyle 2010 öncesi ve sonrası dönem olmak üzere iki ayrı dönemde incelenmesi gerektiği; 2010 öncesi dönemde yürütülen çalışmaların uluslararası düzeyde INTOSAI performans denetimi ilke ve uygulamalarıyla uyumlu olduğu ve Devlette performans denetimine karşılık geldiği; 2010 sonrası yürütülen çalışmaların ise Türkiye uygulamasına özgü olduğu ve dış denetim kapsamında performans bilgisinin denetimine, iç denetim kapsamında ise 3E ile ilgili değerlendirme faaliyetlerine karşılık geldiğidir.

Bu bölüm, 1996-2010 devlette performans denetimi uygulamasının analizine odaklıdır. Bölümün temel soruları *devlet performans denetimi Türkiye gündemine nasıl girmiştir? 2010 öncesi ve sonrası dönemde performans denetimi adıyla yürütülen çalışmaların ayırt edici özellikleri nelerdir? Bu çalışmaların uluslararası düzeyde*

[160] 6085 sayılı Sayıştay Kanunu/Md. 1, RG: 19.12.2010, 27790.
[161] 1996-2010 dönemi performans denetimi, INTOSAI yönlü devlette performans denetimi iken, 2010 sonrası "performans denetimi", performans bilgisinin denetiminden ibarettir.

karşılığı var mıdır? Sayıştay performans denetimi ile iç denetçilerin 3E değerlendirmeleri arasındaki farklar nelerdir? Performans denetimi uygulamasının uluslararası uygulamalarla temel benzerlikleri ve farklılıkları nelerdir? Performans denetiminin etkileri nelerdir? şeklindedir. Bu sorular kapsamında bölüm iki alt başlıktan oluşmaktadır. Devlet performans denetiminin Türkiye gündemine girmesi ve dönüşümüne odaklı birinci alt başlık, dönemin temel tartışmaları ile ulusal ve uluslararası düzeydeki karşılıklarıyla birlikte 2010 öncesi ve sonrası dönemde yürütülen çalışmaları analiz etmeye yöneliktir. Türkiye-İngiltere performans denetimi raporları üzerinden uygulamanın değerlendirilmesine odaklı ikinci alt başlık ise performans denetimi uygulamasını ortaya koyabilmek ve uluslararası uygulamalarla karşılaştırmalı bir şekilde değerlendirebilmek amacı taşımaktadır. Bu amaç doğrultusunda bu alt başlıkta, INTOSAI PDUR, NAO Performans Denetimi El Kitabı ve araştırma kapsamına alınan altı performans denetimi raporu analiz edilmektedir.

1. DEVLET PERFORMANS DENETİMİNİN TÜRKİYE GÜNDEMİNE GİRMESİ VE DÖNÜŞÜMÜ

Performans denetimini konu alan akademik çalışmalarda, dönemsel ayrıma dikkat çeken çalışma sayısının yok denecek kadar az olduğu; ilgili çalışmaların bir kısmında performans denetimi uygulamasının başlangıç tarihi olarak 1996 yılının, diğer bir kısmında ise 2010 yılının kabul edildiği; fakat konunun dönemsel dinamikler ve kuramsal özellikler dikkate alınmaksızın iç içe geçmiş bir şekilde ve bilgi karmaşası ile ele alınıp değerlendirildiği görülmüştür. Buradan hareketle bu başlık, performans denetimi uygulamasına ilişkin iki ayrı dönemde yürütülen iki farklı uygulama olduğunu, bu uygulamaların kuramsal, uygulama ve ortaya çıkış dinamikleri bakımından birbirinden farklı olduğunu ve temel ayırt edici özelliklerini ortaya koyma amacı taşımaktadır. Bu amaç doğrultusunda bu çalışmanın kapsamı her ne kadar 1996-2010 dönemi -devlette performans denetimi- ile sınırlı olsa da Türkiye'de performans

denetimine ilişkin dönüşümün anlaşılabilmesi bakımından 2010 sonrası performans denetimi ve uygulaması genel hatlarıyla ortaya koyulmaktadır. Bu bağlamda performans denetimi ve uygulaması 2010 öncesi ve sonrası dönem şeklinde iki alt başlıkta tartışılmaktadır.

1.1. 2010 Öncesi Dönem

1960'lı yılların başlarında bütçe dünyasının dikkatleri, klasik bütçe sisteminden program çıktılarına ve fayda-maliyet analizlerine dayanan planlama programlama ve bütçeleme sisteminin (PPBS) geleceğine yoğunlaşmıştır. Devlet denetimi ise hedeflerini, program çıktılarına ve etkin bir mali planlama yönetiminin sistem performansına çevirmiştir. Amaç, devlet programlarında daha fazla tasarruf ve verimlilik imkânlarını tanımak, süreçlerde ve faaliyetlerde etkililiği arttırmak, mali süreç ile muhasebe standartlarıyla birlikte hedefleri gerçekleştirme yollarını araştırmaktı. Devlet denetimi bu amacı, yani performans denetiminin yürütülmesini önemli bir sorumluluk olarak benimsemiş ve böylece performans denetimi Dünya Sayıştaylarının ve INTOSAI'nin gündemine girmeye başlamıştır.[162] Bu kapsamda ABD, Fransa, Kanada ve İngiltere de başlayan çalışmaların sistematik hale getirilmesine, performans denetiminin ayrı bir denetim biçimi olarak temel ilkelerinin, özelliklerinin ve metodolojisinin belirlenmesi ile uluslararası düzeyde kurumsallaşması ve yaygınlaşmasına INTOSAI öncülük etmiştir. Diğer bir ifadeyle gelişmiş ülkelerin denetim uygulamalarının ve yöntemlerinin geliştirilmesi ve bu yöntemlerin gelişmekte olan üye ülkelere aktarılması INTOSAI aracılığı ile gerçekleşmiştir.

Dünyada bütçe ve denetim alanında yaşanan gelişmeler doğrultusunda performans denetiminin Türk Sayıştayının görüş alanına girmesinde 1965 yılında INTOSAI üyesi olması etkili olmuştur. INTOSAI tarafından düzenlenen kongrelerde denetimde yeni eğilimlerin tartışılmasıyla hukukilik ilkesi yanında verimlilik, iktisadilik

[162] Geist, 1988, s. 128.

ve yerindelik ilkelerine göre denetim yapma fikri 1970'li yıllarda program bütçe sistemiyle ve idari reform kapsamında Türkiye gündemine girmiş[163], bu alandaki tartışmalar 1980'li yıllarda yoğunlaşmış ve bu yönde somut adımlar 1990'lı yıllarda atılmıştır. Bu bağlamda 1971 tarihli *İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler* adlı İdari Reform ve Danışma Kurulu Raporunda Sayıştay'ın mali denetimin yanında "verimlilik denetimi" yapacak biçimde geliştirilmesi gerektiğini ve bu durumun program bütçe sisteminin bir gereği olduğunu belirten ifade aynen şu şekildedir: "*Türkiye'de dış mali denetim yapmakta olan Sayıştay'ın da verimlilik denetimi yapabilecek biçimde geliştirilmesi zorunludur. Dış verimlilik denetimi kuruluşların etkisi içinde bulunmayan kişilerce yapıldığı için büyük yararlar sağlayabilmektedir. Sayıştay'ın bu denetim biçimine yönelmesi ayrıca, program bütçe sisteminin normal bir gereği olacaktır"*[164].

Denetim hizmetlerini geliştirmeye yönelik idari reform çalışmaları ile gündeme gelen performans denetimine ilişkin bir diğer düzenlemeye "verimlilik (efficiency), iktisadilik (economy) ve yerindelik (propriety)" adı ile 1982 tarihli Yeni *Anayasa Hakkında Sayıştay Görüşü* adlı raporda rastlanmaktadır. Raporda, Sayıştay'ın denetimini hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre yapacağı, kamu faaliyetlerinin verimliliği, iktisadiliği ve yerindeliği ile gerekli gördüğü diğer hususlar hakkında yasama organına genel rapor vereceği belirtilmiştir. Temel gerekçe olarak ise dünya Sayıştaylarının hukuka uygunluk denetiminin yanında harcamaların verimliliğini ve yerindeliğini araştırmaya yönelmeleri gösterilmiştir. Bu bağlamda Fransa Sayıştayının kamu fonlarının ve mallarının amaca uygun kullanılıp kullanılmadığını da denetlediği; Federal Alman Sayıştay'ının hem hukuka uygunluk hem de verimlilik ve iktisadiliğin tespitine yönelik denetimlerde bulunduğu; israfın ve kamu fonlarının

[163] Sacit Yörüker, "İktisadilik, Verimlilik ve Yerindelik İlkelerine Göre Denetim", *Mali Hukuk Dergisi,* Sayı:75, 1992, s. 16-17.
[164] İdari Reform Danışma Kurulu Raporu, *İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler,* TODAİE, Ankara, 1972, s. 67.

verimsiz kullanımının nasıl önlenebileceği, amaçların daha düşük maliyetle nasıl gerçekleştirilebileceği gibi konuların ABD Sayıştayının temel faaliyet konularını teşkil ettiği; İngiltere'de ise iktisadi kalkınma gibi makro seviyede bir konunun Sayıştay'ın denetim alanına dahil edildiği gibi örnekler üzerinden, performans denetiminin Türk Sayıştayının da denetim kapsamında yer alması gerektiğinin önemi vurgulanmıştır. Bununla birlikte iktisadilik ve verimlilik denetimi bulgularının yargı yetkisi kullanan Sayıştaylarda yargı alanı dışında kalacağı ve raporlar yoluyla parlamentoya sunularak yürütmenin denetlenmesinde araç olarak kullanılacağı belirtilmiştir.[165]

Bu raporda yer alan Sayıştay'a ilişkin görüş ve öneriler kapsamında performans denetimi 1982 Anayasa tasarısının 192. maddesi olarak Danışma Meclisinde ve kamuoyunda gündeme getirilmiş ve tartışılmıştır. 12 Eylül 1982 Anayasası Danışma Meclisi'nde görüşülürken Sayıştay'la ilgili taslak 192'inci maddeye Sayıştay'ın önergesi ile "*Sayıştay, denetimini hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre yapar"*[166] hükmü konulmuştur. Bu ifade ile batı dünyasında da yeni yeni filizlenmiş ve revaçta olan performans denetiminin Sayıştay denetimleri arasında yer almasının amaçlandığı; yerindelik kavramının ise idarelerin daha verimli, tutumlu, etkili faaliyet yürütmelerini sağlayıcı tavsiyelerde bulunması amacı ile kullanıldığı belirtilmiştir.[167] Ancak bu hükümde yer alan denetim alanındaki yerindelik ilkesi, idari yargı için engellenen hukuk alanındaki yerindelik denetimi kavramıyla karıştırılarak, performans denetimine ilişkin tepki ve tartışmalara neden olmuştur. Bu tartışmalara ilişkin Yörüker, yerindelik ilkesi kavramı ile kastedilenin yerindelik denetimi olmadığını, dönemin basına yansıyan tartışmaları üzerinden açıklamıştır. Yerindelik ilkesine tepki olarak basına yansıyan tartışma soruları şu şekildedir: "…tasarıda

[165] *Yeni Anayasa Hakkında Sayıştay Görüşü*, Sayıştay Yayınları No: 15, Ankara, 1982, s. 26-27.
[166] Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısı ve Anayasa Komisyonu Raporu (30 Temmuz 1982), https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM__/d02/c007/dm__02007120ss0166ek01.pdf, (Erişim Tarihi: 29.03.2021).
[167] Yörüker, 1992 s. 15.

Sayıştay'ın, idarenin harcamalarını yerindelik ilkesine göre de denetleyebileceği hükmü var. Bu durumda Sayıştay eğer harcamayı yerinde bulmazsa yürütmenin yerini almış olmayacak mı? (Güneri Cıvaoğlu, Güneş Gazetesi, 18 Temmuz 1982)"; "…bütün mahkemeler hukukilik denetimi ile sınırlıyken, Sayıştay verimlilik, iktisadilik hatta hukukilik denetimi bile yapabilecektir (Yıldızhan Yayla, Milliyet Gazetesi, 9 Ağustos 1982)". Bu tartışmalara yanıt ise Sayıştayca, Danışma Meclisi Anayasa Komisyonu'na sunulan, yanlış anlaşılmaların önünü kesmek için hazırlanan rapor üzerinden verilmiştir: İktisadilik ve verimlilik denetiminin bulgularının yargı yetkisi kullanan Sayıştaylarda doğal olarak yargı alanı dışında kalacağı, raporlar yoluyla parlamentoya sunularak tavsiyelerle sonlanacağı ve yürütmenin denetlenmesinde araç olarak kullanılacağı açıklanmaya çalışılmıştır.[168] Bu açıklamalarla birlikte Anayasa'nın 125. ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde benzer biçimde, *"Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz"* şeklinde ifade edildikten sonra, yerindelik denetimi kavramını açıklayan şu hükümle devam edilmektedir: *"Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez."*

Görüldüğü üzere yerindelik denetimi iki temel unsurdan oluşmaktadır. Birincisi, idarenin yerine geçecek, idarenin takdir haklarını kaldıracak bir karar oluşturulması, ikincisi ise bu kararların yargısal bir karar olmasıdır. Anayasa ve İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre, yerindelik denetimi kavramından bahsedilebilmesi için birlikte gerçekleşecek bu iki koşula gereksinim bulunmaktadır. Oysa bulgu, sonuç ve tavsiyelerle sonlanan performans denetimi raporları TBMM'ne sunulmaktadır ve bu raporların, Sayıştay'ın yargı yetkisi kullanarak karara bağladığı, mevzuata aykırı

[168] Yörüker, *a.g.k.*, s. 16.

işlemler sonucu devlet malvarlığında eksilme, yani kamu zararı iddialarını içeren yargı raporlarıyla bağlantısının bulunmadığı görülmektedir. Buna karşın, Sayıştay denetimlerinin sadece yargısal kararla sonlandığı düşüncesinin egemen olması, dönemin "performans denetimi-yerindelik denetimi" tartışmalarını etkilemiştir. Sonuçta, dönemin konu ile ilgili tartışmalarında hakim anlayış "*yerindelik ilkesinin yerindelik denetimi anlamına geldiği"* düşüncesi olmuş ve Danışma meclisi ilgili maddeyi *hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik* hükmünü içeren ifadeyi madde metninden çıkararak kabul etmiştir. Sayıştay'a performans denetimi yetkisinin verilmesine engel olan yerindelik kavramının yol açtığı tartışma, görüşme yapılan uzman (U1) tarafından "o dönemdeki yetersiz bilgi ve iletişimden kaynaklanan tercüme hatası" şeklinde yorumlanmaktadır. Tercüme hatası, "propriety" kelimesinin "yerindelik" olarak tercüme edilmesidir. Bu bağlamda kelimenin doğru karşılığının "uygunluk, basiretlilik, doğruluk" olduğunu; gerek mali denetimde iç kontrolların değerlendirilmesinde gerekse performans denetiminde iyi yönetimlerden beklenen davranış ve tutumları ifade etmek için kullanıldığını belirtmektedir. Özetle, Anayasal düzlemde, performans denetiminin Sayıştay denetimi kapsamında yer almasına engel olan 1982 yılındaki bu tartışmaların sonunda performans denetimi uygulamasının 1982 yılından 1996 yılına ertelendiğini söylemek mümkündür.

1982 yılında her ne kadar performans denetimi yasalaşamasa da, 1982-1996 döneminde Sayıştay'ın gelişmiş ülkelerin performans denetimi çalışmaları ve denetim metotları üzerine bilgi edinmek amacıyla bir takım faaliyetlerde bulunulduğu, performans denetimi hazırlık çalışmalarına başladığı görülmektedir. Bu kapsamda performans denetimi konusunda önemli deneyim ve birikimlere sahip olan Sayıştaylarla iyi ilişkiler geliştirilmiştir. Başta İngiltere, Kanada ve Pakistan Sayıştayları olmak üzere birçok Sayıştay'la işbirliği yapılmıştır. INTOSAI, ASOSAI, EUROSAI, ECOSAI gibi uluslararası kuruluşların düzenlediği toplantılarda aktif olarak yer alınmış, hem bu

kuruluşların hem de diğer ülke Sayıştaylarının düzenlediği eğitim ve toplantılara meslek mensuplarının katılımı sağlanarak, bu konudaki bilgi birikimi artırılmaya çalışılmıştır. Örneğin 1986 yılında İtalyan Sayıştayının performans denetimi çalışmaları üzerinde bilgi edinmek amacıyla Türk Sayıştay heyeti İtalya'ya gitmiş,[169] 1987 yılında İngiltere, Kanada, Avustralya gibi ülkelerin performans denetimi konusunda teorik ve pratik bilgilerini içeren yayınları ile raporlarının tercüme edilmesiyle bir dizi çeviri eserleri hazırlanmıştır. 1990'lı yılların başlarında ise "*Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi*" çerçevesinde yeni denetim teknik ve metotlarının öğrenilmesi için çeşitli kurslar düzenlenmiştir. 1991-1995 yılları arası Pakistan'da düzenlenen *"Performans Denetimi Yoğun Eğitim Programı Kursları"* ile Antalya'da düzenlenen *"İngiliz-Türk Sayıştay'ı Kursu"* bu çalışmaların birer örneğidir.[170]

Bu gelişmelerle birlikte Sayıştay'a performans denetimi yapma yetkisi 1996 yılında 832 sayılı Kanuna 4149 sayılı Kanunla eklenen Ek 10'uncu maddeyle verilmiştir. Bu madde, 1982 döneminin tartışmalı "yerindelik ilkesi" ifadesine yer verilmeden "*Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları, ne ölçüde verimli, etken ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir"*[171] şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu yasal düzenleme kapsamında INTOSAI PDUR ve İngiltere Ulusal Deneteim Ofisi (NAO) ile 1996 yılında ikili işbirliği projesi geliştirilmiştir. Bu ortak proje kapsamında Türkiye'de iki pilot proje uygulamaya konmuştur. Pilot denetim projeleri, denetimlerin çeşitli aşamalarında Türkiye'ye gelerek, söz konusu projede görevlendirilen on Sayıştay denetçisiyle birlikte çalışan NAO denetçilerinin teknik yardım, destek ve yol göstericiliğinde yürütülmüştür. Bu pilot projelerle; "*Karayolları*

[169] Mesut Tozan, *İtalya Sayıştay'ında İncelemeler*, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987, s. 7.
[170] T.C. Sayıştay Başkanlığı, "Performance Auditing Concepts, Mandates, Methodologies and Practices, Reporting and Other Issues/Problems", *A Compilation of Turkish Court of Account Country Paper*, Cumhuriyet'in 75'inci Yıldönümü Dizisi:7, Ankara, 1998, s.90.
[171] 4149 sayılı 832 sayılı Sayıştay Kanunu, RG: 04.07.1996, 22686.

Genel Müdürlüğünün Yol Yapım Onarım ve Bakım Faaliyetleri"[172] ve "*Kültür Bakanlığına Bağlı Müzelerin Faaliyetleri"*[173] incelenmiştir.

"Pilot projelerden elde edilen deneyimlerin ışığı altında, uluslararası standartlar çerçevesinde Türk Sayıştay'ı, performans denetimi metodolojisi oluşturmak ve performans denetimini yaygınlaştırmak amacıyla 1999 yılında on iki denetçiden oluşan Performans Denetimi Grubu oluşturmuş ve üç denetim ekibiyle denetim çalışmalarına başlamıştır. Yine aynı yıl, Performans Denetimi Grubunda görevlendirilen denetçilerin rol, yetki, görev ve sorumluluklarını belirleyen Sayıştay Kanunu ve bu Kanuna göre yayımlanmış yönetmelikler, genelgeler gibi temel dokümanların yanında grupta yürütülecek çalışmaların prosedürlerini ve izlenmesi yararlı olacağı düşünülen uygulamaları içeren *Performans Denetimi Grubu Çalışma Rehberi* hazırlanmıştır. Performans Denetimi Grubunda görevlendirilen denetçiler hem temel dokümanlara hem de rehber kapsamındaki standart, ilke ve esaslara uygun davranmakla görevlidirler." (U1

1999 tarihli *Performans Denetimi Grubu Çalışma Rehberi'nde* Performans Denetimi Grubu'nun örgütsel yapısına ve çalışma düzenine ilişkin bilgi yer almaktadır. Denetim Grubu performans denetimi grup başkanı, ekip yöneticisi ve denetçilerden oluşmaktadır. Çalışmalar ise grup başkanının sorumluluğu altında ekip çalışması temelinde yürütülmekte; denetlenen kurumlarla olan ilişkiler grup başkanı düzeyinde kurulmakta ve onun öngördüğü biçimde sürdürülmektedir. Performans denetimi grup başkanı çalışmaları yönetmek, izlemek, kontrol etmek ve gelişmeleri üst yönetime bildirmekle görevlidir. Denetim ekibinin oluşumu ve kimin ekip yöneticisi olarak görev yapacağı grup başkanı tarafından belirlenmektedir. Grup Başkanı çalışmaların

[172] T.C. Sayıştay Başkanlığı, https://www.sayistay.gov.tr/reports/74-karayollari-genel-mudurlugu-yol-yapim-onar, (Erişim Tarihi:15.07.2022).
[173] T.C. Sayıştay Başkanlığı, https://www.sayistay.gov.tr/reports/73-kultur-bakanligina-bagli-muzelerin-faaliye, (Erişim Tarihi:15.07.2022).

standartlara, ilkelere ve çalışma esasları ile denetim planlarına uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamakla görevlidir. Ekip yöneticisi, grup başkanının en yakın yardımcısı olup, ekip çalışmalarını idare etmek, çalışmaların bir yerden başlatılıp bir yere götürülmesine önderlik etmek, çalışma kağıtlarının düzgün bir şekilde tutulmasını izlemek ve çalışma kağıtları dosyalarını oluşturmakla görevlidir. Çalışmalara katılan bütün denetçiler ise planlama ve karar süreçlerine katılmak, ekip kararları doğrultusunda hareket etmek, üzerlerine düşen görevleri eksiksiz yapmak, takım ruhunu geliştirmek, yapıcı ve uyumlu ilişkiler sergilemekle görevlidir.[174] Performans Denetimi Grubu'nun *çalışma esasları* Ek-2'de yer almaktadır.

On iki denetçiden ve üç denetim ekibinden oluşan Performans Denetimi Grubu, 1999 yılında başladığı denetim çalışmaları kapsamında, aşağıda denetim konuları yer alan çalışmaları[175] 2002-2005 yıllarında TBMM'ye raporlamıştır.

- *Bayındırlık ve İskân Bakanlığının Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetleri (2002)*
- *İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?(2002)*[176]
- *Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele (2002)*
- *Vakıflar Genel Müdürlüğünün Sorumluluğundaki Tarihî Eserlerin Korunması Hakkında Sayıştay Raporu (2004)*
- *Ormanların Korunması Hakkında Sayıştay Raporu (2004)*
- *Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbi Sarf Malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi (2005)*

[174] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Grubu Çalışma Rehberi*, Ankara, 1999, s. 2-3.
[175] T.C. Sayıştay Başkanlığı, https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/15-diger-raporlar, (Erişim Tarihi: 15.07.2022).
[176] Yapılan görüşmede Sayıştay Uzmanı (U1), "Türk Sayıştay'ının pilot çalışmaların sonrasında gerçekleştirdiği bu çalışmadaki yetkinliğinin, afet risklerinin denetimi alanında dünya Sayıştaylarının uygulayacağı rehberin hazırlanması görevinin INTOSAI tarafından Türk Sayıştay'ına verilmesinde büyük etken olduğunu" ifade etmiştir.

2005 yılında Performans Denetimi Grubu'ndaki denetçi sayısı yirmiye, yürütülen Eşleştirme (Twinning) Projesi sonrasında, 2007 yılında ise 1999 yılında oluşturulan grubun dışında başka bir grup oluşturularak performans denetimi grubu sayısı ikiye çıkarılmıştır. 2005'ten Performans Denetimi Grubunun kapatıldığı tarihe kadar aşağıdaki çalışmalar tamamlanmış, ancak 6085 sayılı Kanun ile performans denetimi tanımının değiştirilmesi gerekçesiyle 2011 yılında tamamlanan son üç çalışmaya ilişkin raporlar[177] ve Türk Sayıştay'ı liderliğinde on ülke sayıştayı tarafından gerçekleştirilen ortak çalışmaya ilişkin rapor[178] TBMM'ne sunulmamıştır.

- *e-Dönüşüm Türkiye Projesi çerçevesinde yürütülen faaliyetler (2006)*
- *e-Devlete Geçişte Kamu Kurumları İnternet Siteleri (2006)*
- *Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi (2006)*
- *Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele (2007)*
- *Trafik Kazalarını Önleme Faaliyetleri (2008)*
- *Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu (2008)*
- *İçme Suyu Yönetimi (2011 - TBMM'ye sunulmamıştır)*
- *Gıda Denetim Faaliyetleri (2011 - TBMM'ye sunulmamıştır)*
- *TÜBİTAK'ın Akademik Çevrelere Uyguladığı Ar-Ge Destekleri (2011 - TBMM'ye sunulmamıştır)*

[177] T.C. Sayıştay Başkanlığı, https://www.sayistay.gov.tr/files/975_2010_FR.pdf, (Erişim Tarihi: 15.07.2022).

[178] INTOSAI'nin Kasım 2010 yılında Güney Afrika'da yapılan 20. Kongresinde, "Afet hazırlıklarının denetimi" taslak rehberinin test edilmesi ve içeriğinin zenginleştirilmesi için uluslararası bir ortak denetim çalışması başlatılması tavsiye edilmiştir. Türk Sayıştay'ının uluslararası bir ortak denetim çalışmasına katılım için INTOSAI üyelerine Temmuz 2011'de yaptığı çağrı büyük bir kabul görmüş, Türk Sayıştay'ının liderliğinde Azerbaycan, Endonezya, Filipinler, Hindistan, Hollanda, Pakistan, Romanya, Şili ve Ukrayna olmak üzere 10 ülke Sayıştay'ının katıldığı geniş kapsamlı denetim, 26 Ekim 2011'de Çalışma Grubunun Antalya'daki yıllık toplantısında başlatılmıştır. Afet risklerinin azaltılmasına yönelik Sayıştaylar tarafından yapılacak denetimlere ışık tutması ve yönlendirmesi amacıyla hazırlanan ISSAI 5510 "INTOSAI Afet Risklerinin Azaltılmasının Denetimi" Rehberinin faydalı ve denetimin planlanması ve yürütülmesinde çok açık ve net rehberlik sağlaması amacıyla gerçekleştirilen Ortak Denetim Raporu, 2015 yılı Mart ayında Türk Sayıştay'ı tarafından hazırlanarak yayınlanmıştır. https://www.sayistay.gov.tr/pages/107-afet-risklerinin-azaltilmasi-konulu-ortak, (Erişim Tarihi: 15.07.2022).

- *Afet Risklerinin Azaltılması Konulu Ortak Denetim (2011 - TBMM'ye sunulmamıştır)*

"2010 yılında 6085 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte, Sayıştay'da 2007 yılında kurulan ikinci Performans Denetimi Grubu'nun hiçbir raporu TBMM'ye sunulmadan ve yayınlanmadan hemen kapatılırken, 1999 yılında kurulmuş olan ilk Performans Denetimi Grubu liderliğinde sürdürülen uluslararası ortak denetim ve hazırlamakta olduğu Afet Risklerinin Azaltılmasının Denetimi Rehberi/ISSAI 5510 nedeniyle, bu görevleri yürüten dört denetçiyle sınırlı olarak 2014 yılına kadar faaliyetini sürdürmüş, söz konusu uluslararası sorumlulukların yerine getirilmesini takiben 2014 yılında grup kapatılarak tüm denetçileri mali denetim alanında görevlendirilmişlerdir." (U1)

Sayıştay, performans denetimi görev ve yetkisinin verilmesinden, bu yetkinin kaldırıldığı 6085 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 2010 yılına kadar olan 14 yıllık süreçte 14 denetim çalışması tamamlamış ve TBMM'ye sunmuştur. Bu süreçte Sayıştay'ın performans denetimi kapsamında yürüttüğü çalışmalar incelendiğinde, ilgili çalışmaların ulusal düzeyde sivil toplum örgütleri ve medya aracılığı ile kamuoyunda ilgi gördüğü, uluslararası düzeyde ise INTOSAI performans denetimi ilke ve uygulamalarıyla uyumlu olduğu, dünya Sayıştaylarına rehberlik edebilecek bir niteliğe ulaştığı görülmektedir. Örneğin, INTOSAI performans denetimi standartları ve özellikle teori ve uygulama desteği aldığı İngiltere Sayıştayı (NAO) performans denetimi rehberlerini baz alarak, 1999 yılında çıkardığı kendi rehberi ışığında sürdürülen çalışmaların uluslararası standart ve uygulamalarla uyumlu olduğu yabancı uzmanlarca da teyit edilmiştir. Sayıştay denetimini güçlendirmeyi amaçlayan Twinning Projesi kapsamında görev yapan İngiltere Sayıştayı (NAO) uzmanları, yaptıkları çalışma ve değerlendirmeler sonucu düzenlemiş oldukları 20/05/2005 tarihli Durum Analizi Raporunda (Situation Analysis Report) aynen *"denetim konularının seçimi,*

raporlarının dizaynı, denetim yönetimi, raporlamaları, denetim bulgularının izlenmesi ve kalite güvence sistemleri dahil Türk Sayıştayının performans denetimi uygulamaları, uluslararası denetim standartları ve Avrupa Birliği uygulamalarıyla uyumludur"[179] değerlendirmesini yapmışlardır.

Diğer bir örnek, INTOSAI tarafından *"Afet Risklerinin Azaltılması"* alanında yapılacak denetimlerde esas alınmak üzere bir denetim rehberi hazırlanması görevinin Türk Sayıştayına verilmesidir. Bu kapsamda "Audit Of Disaster Risk Reduction Joint Report" konulu performans denetimi çalışması INTOSAI'nin *"Accountability for and the Audit of Disaster-related Aid"* çalışma grubu bünyesinde Türkiye Sayıştayı liderliğinde Azerbaycan, Şili, Hindistan, Endonezya, Hollanda, Pakistan, Filipinler, Romanya ve Ukrayna Sayıştaylarının katılımıyla yürütülmüştür.[180] Çalışma tümüyle ortak denetimin liderliği görevini üstlenen Türk Sayıştayı Performans Denetimi Grubunca tasarlanmış ve raporlanmıştır. Katılımcı ülkeler ise belirlenen verileri kendi ülkelerinden toplamak suretiyle ve yapılan toplantılarda görüş ve değerlendirmelerini ortaya koyarak çalışmaya katkı vermişlerdir. Bu çalışma sonucu söz konusu denetim rehberi INTOSAI Yönetim Kurulunca "5510 Nolu" INTOSAI Standardı olarak onaylanmış ve dünya sayıştaylarının kullanımına sunulmuştur.[181] Bununla birlikte 2008 yılında tamamlanarak TBMM'ne sunulan *"Trafik Kazalarının Azaltılması"* konulu

[179] Sayıştay Başkanlığı 2006 Yılı Faaliyet Raporu, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/Stratejik%20Planlama/2006_Faaliyet_Raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 08.03.2021)

[180] INTOSAI'nin web sitesinde de yayınlanan "Audit Of Disaster Risk Reduction Joint Report" adlı Raporun ikinci sayfasında; *"This is the joint report of the parallel/coordinated audit conducted with the participation of the SAIs of Azerbaijan, Chile, India, Indonesia, Netherlands, Pakistan, Philippines, Romania, Turkey (Lead) and Ukraine within the body of INTOSAI WG AADA. The Turkish Court of Accounts prepared the joint report for publication"* notuyla bu husus belirtilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bakınız: INTOSAI, *Audit Of Disaster Risk Reduction Joint Report*, 2015, https://www.sayistay.gov.tr/files/1147_Joint_Report_Audit_of_Disaster_Risk_Reduction.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).

[181] INTOSAI Afet Yardımlarının Denetimi ve Hesap Verme Sorumluluğu Çalışma Grubu (AADA) faaliyetleri kapsamında Türk Sayıştay'ı tarafından hazırlanan "ISSAI 5510-Afet Risklerinin Azaltılmasının Denetimi" Rehberi, INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesi ve Bilgi Paylaşım Komitesinde onaylandıktan sonra, 159 ülke sayıştayının katıldığı Ekim 2013 tarihli INTOSAI'nın 21. kongresinde kabul edilerek, INTOSAI Uluslararası Denetim Standartları arasına girmiştir. Ayrıntılı bilgi için bakınız: INTOSAI, *ISSAI 5510-Afet Risklerinin Azaltılmasının Denetimi,* https://www.issai.org/wp-content/uploads/2021/02/issai-5510-e.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).

rapor, Avrupa Komisyonunca risk odaklı performans denetimi çalışması alanında "iyi uygulama örneği" olarak değerlendirilmiştir. Özetle, Sayıştay, 1996 yılında İngiltere Sayıştayından teori ve uygulama desteği alarak başladığı denetim çalışmalarında uluslararası standart ve uygulamaları benimseme ve uygulama konumundan standart oluşturan ve uygulamaya etki eden bir konuma gelmiştir.

Performans denetimi uygulamasına ilişkin kaydedilen gelişmelerle rağmen 2010 yılında gerçekleştirilen Sayıştay Kanunu değişikliği ile Türkiye'de gelişme aşamasında olan performans denetimi uygulamasına son verilmiştir. Uygulamaya son veren düzenleme, 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanununun 2'inci ve 36'ıncı maddelerinde yasalaşma sürecinin son aşamasında yapılan değişiklikleriyle performans denetimi tanımının uluslararası standart ve uygulamalardan farklı biçimde, *kamu kurumlarının performans ölçümüne ilişkin incelemeye indirgenmiş* olmasıdır. 1996-2010 dönemi performans denetimi uygulamasından farklı bir uygulamaya işaret eden bu denetim biçimi (performans bilgisinin denetimi) ve gündeme gelme süreci aşağıdaki başlıkta yer almaktadır.

1.2. 2010 Sonrası Dönem

2010 sonrası performans denetimi ve uygulaması kamu mali yönetimi reform çalışmalarının bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır. 1995 yılında DB Projesi olarak başlatılan "Kamu Mali Yönetimi Projesine", 1998 yılında Sayıştay tarafından yürütülen "Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesinin" eklenmesiyle[182] Sayıştay denetimi, kamu mali yönetimi reform çalışmaları kapsamında yer almaya başlamıştır.

Türkiye'de 1995 yılında başlayan reform süreci 2003 tarihli 5018 sayılı Kanun ile tamamlanmıştır. Ulusal düzeyde reform sürecine yön veren 1995-2003 dönemi

[182] Ayrıntılı bilgi için bakınız: T.C Sayıştay Başkanlığı, Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi Hakkında Kapsamlı Bilgi Notu, Ankara, 1998.

uluslararası örgütlerin politika belgelerinde[183] yer alan talepler ve bu doğrultusunda hazırlanan kamu mali yönetimi reformunun temel ulusal politika belgelerinde[184] öngörülen düzenlemeler, 2010 sonrası performans denetimi uygulamasının ortaya çıkmasında etkili olmuştur.

Bu politika belgelerinde genel olarak, kurulacak yeni kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde, mali yönetim ve kontrol sistemi ile bütçe kapsamının genişletilerek parlamentonun bütçe üzerindeki denetiminin arttırılması, kamu maliyesinde saydamlığın sağlanması, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme ile birlikte plan-bütçe bağının güçlendirilmesi, etkin bir iç denetim sisteminin kurularak performans denetiminin de sisteme dahil edilmesi, dış denetimin kapsamının genişletilmesi öngörülmüştür.[185] Bu bağlamda reform çalışmalarına bütçe dışı fonların kapatılması ile başlanmış, bu fonların tekrar oluşturulmaması için daha esnek, yöneticilere karar alma ve uygulama konusunda hareket serbestliği tanıyan kontrol sistemlerinin -iç kontrol sistemi- oluşturulması ve dış denetimin bu sisteme uygun hale getirilmesi öngörülmüştür. Dış denetime ilişkin bu talep, Sayıştay Kanunu değişikliği ile yerine getirilmiştir. Bu değişikliğin gerçekleştiği 2010 yılı, performans denetiminde kırılma noktası olmakla birlikte, yeni, ancak uluslararası standartların dışında, Türk Sayıştayına özgü bir "performans denetimi ve uygulaması" döneminin de başlangıcıdır. Diğer bir ifadeyle, kaldırılan 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun Ek 10. maddesi

[183] Uluslararası politika belgeleri şunlardır: "*DB: 1995 Kamu Mali Yönetimi Projesi Kredisi, 2001 ve 2002 Program Amaçlı Mali Yönetim ve Kamu Yönetimi Yapısal Uyarlama Kredisi (PFPSAL); IMF: 1999 ve 2002 'stand by' anlaşmaları; OECD: 2002 tarihli Türkiye'de Düzenleyici Reformlar: Ekonomik İyileşme İçin Önemli Destek Raporu; AB: özellikle 2003 Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi*". Birgül Ayman Güler, "Küreselci Reformların Sonrası", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi,* C. 76, No:2, 2021, s. 414. (s. 413-436). Bu belgeler, bütçe ve denetim odağında çalışmanın üçüncü bölümünde incelenmiş ve performans denetimine etkisi bakımından tartışılmıştır.

[184] Bu reform belgeleri şunlardır: *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu; 2001 Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı; 2001 ve 2003 Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı; Türkiye'de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı ve Acil Eylem Planı*. Bu belgeler, bütçe ve denetim odağında çalışmanın üçüncü bölümünde incelenmiş ve performans denetimine etkisi bakımından tartışılmıştır.

[185] T.C. Maliye Bakanlığı, *Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Sayı:2004/1, 2004, Ankara.

çerçevesinde, 1996 tarihinden bu yana, uluslararası standart ve uygulamalarla uyumlu olarak, "kamu kaynaklarının ne ölçüde verimli, etkili ve tutumlu kullanıldığının incelenmesi" olarak tanımlanan Sayıştay performans denetiminin dışında, içerik ve uygulama bakımından farklı, ancak mevzuatta performans denetimi olarak adlandırılan bir denetim biçimi kamu mali yönetimi reformları ile Türkiye gündemine girmiştir. Bu yeni düzenlemelere göre performans ölçümünün iç kontrol sistemi kapsamında kamu kurumlarının kendi yönetimleri ve personelince gerçekleştirilmesi; Sayıştay performans denetiminin ise bu performans ölçüm süreci çıktıları olan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarını konu alması öngörülmüştür (5018/9. madde, 6. ve 7. paragraf). 510 Sıra Sayılı Genel ve Madde Gerekçeli Sayıştay Kanunu Teklifinin 2. Madde gerekçesinde yeni yaklaşım şöyle dile getirilmiştir:

> "Sayıştay tarafından yapılacak performans denetiminde faaliyet sonuçları idare tarafından belirlenmiş göstergeler esas alınarak ölçülecektir. Bu şekliyle esasen kamu idaresinin kendisi tarafından da yapılan ölçme işlemi bir dış denetim birimi olan Sayıştay tarafından faaliyetler sonuçlandıktan sonra TBMM'ne sunulacak değerlendirme raporlarında kullanılmak üzere yeniden yapılmaktadır."

Bu, Sayıştay Kanunundaki Türkiye'ye özgü performans denetiminin kapsamıdır. Yeni Sayıştay Kanunu'nun yasalaşma sürecinde öngörülen performans denetimi, gerek TBMM'nin gerekse kamuoyunun gündeminde tartışmalı bir şekilde yer almıştır. Tartışma, performans ölçüm sistemi çıktıları olan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporları üzerinden gerçekleştirilmesi öngörülen performans bilgisinin denetiminin "performans denetimi" olarak adlandırılmasından kaynaklanmaktadır. Şener, Türkiye'de yapılan performans denetimi tartışmalarında, performans denetimi ile performans bilgisinin denetimi ayrımının yapılmamasının Sartori'nin "kavramsal esneme ve gerileme (conceptual strecthing and straining)" olarak tanımladığı sorunu beraberinde getirdiğini ifade etmektedir. Şener'e göre "aynı kavrama farklı anlamalar yüklenerek yapılan tartışmalar teknik olarak sulandırılmış (diluted) tartışmalardır ve

doğruya ulaşma (verisimilitude) yolculuğunu en baştan sekteye uğratmaktadır"[186]. Bu bağlamda TBMM'de yapılan tartışmalarda iktidar partisi, 1996 tarihli performans denetiminin "yerindelik denetimi" anlamına gelebileceğini, bu nedenle tanımının değiştirilerek güçlendirildiğini ve artık performans denetimlerinin tam anlamıyla yapılabileceğini iddia ederken, muhalefet performans denetimi yapma yetkisinin Sayıştay'ın elinden alındığını ve performans denetiminin performans ölçümüne indirgendiğini savunmuştur.[187] Yeni Sayıştay Kanunu Teklifine ilişkin Sayıştay görüşünün basına yansıması ise

> "teklifte yer alan performans denetimi ile ilgili düzenlemelerin, gerçekte performans denetimi ile hiçbir bağının olmadığı, öngörülen denetim modelinin, kamu idaresinin kendisi tarafından yapılan ölçme işleminin Sayıştay tarafından yeniden yapılmasına dayandığı, dünyanın hiçbir yerinde öngörüldüğü gibi Sayıştay'ı idarenin yaptığı performans ölçümünün tekrarlayıcısı konumuna indirgeyen bir performans denetimi modelinin olmadığı ve yeni kanun teklifi ile mevcut performans denetimi uygulamasına son verildiği"[188]

şeklinde olmuştur.

Sonuçta, 1967 tarih ve 832 sayılı Sayıştay Kanununu yürürlükten kaldıran 2010 tarihli 6085 Sayılı yeni Sayıştay Kanunu'nun kabulü ile performans denetiminin içeriğinde ve uygulama boyutunda değişikliğe gidilmiştir. Bu doğrultuda yeni tanımı ile performans denetimi[189], 6085 sayılı Kanunun 2. ve 36. maddelerinde "*performans denetimi, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir* [190] şeklinde yer almıştır. 2011 tarihli *Sayıştay Denetim Yönetmeliğinde* de aynen yer alan

[186] Hasan Engin Şener, "Performans Bilgisinin Denetimi Olarak Türk Sayıştayı'nın Performans Denetimi", Memleket Siyaset Yönetim (MSY), C.12, S. 28, 2017, s.3 (ss 1-26).
[187] TBMM 23. Dönem 5. Yasama Yılı Genel Kurul Tutanakları (7. Birleşim 14.10.2010), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanak/donem23/yil5/bas/b007m.htm, (Erişim Tarihi: 02.05.2020).
[188] Sacit Yörüker, *Sayıştay Kanunu Teklifinin Düşündürdükleri (2010)*, http://www.radikal.com.tr/yorum/sayistay-kanunu-teklifinin-dusundurdukleri-978834/, (Erişim Tarihi: 03.05.2020).
[189] 2010 sonrası döneme karşılık gelen performans denetimi, bazı yazarlarca "kurumsal performans denetimi", diğer bazılarınca "performans bilgisinin denetimi" olarak adlandırılmaktadır. 2010 öncesi performans denetimi ve uygulamasına ilişkin farklılığa dikkat çekmek ve 1996 tarihli performans denetimine işaret etmek içinse "VET denetimi" ifadesi kullanılmaktadır.
[190] *6085 Sayılı Sayıştay Kanunu*, RG: 19.12.2010, 27790

bu ifadeyle birlikte 2014 tarihli *Performans Denetimi Rehberinde*[191], Kanun'un 36. Maddesine atıfla, "*performans denetiminin temelini idarelerin üreteceği performans bilgisinin oluşturacağı ve idarelerin performans bilgisinin incelenmesi sonucu kurumsal performans hakkında ortaya çıkan bulguların performans denetimi aracılığıyla raporlanacağı*" belirtilmiştir. Bu rehbere göre performans bilgisi, mali olmayan, devletin hizmet sunumunu konu alan bilgidir ve Sayıştay, kamu idarelerinin ilgili raporlarında yer alan bu bilginin kalitesini değerlendirerek performans denetimini gerçekleştirecektir. Performans bilgisini denetlerken Sayıştay'ın temel amaçları şöyle sıralanmıştır:[192]

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

Bu düzenlemeler doğrultusunda başlatılan "performans bilgisinin denetimi" çalışmalarının kapsamının, ilgili kamu idaresinin hedef ve göstergeleriyle ilgili faaliyet sonuçlarının değerlendirmesini sağlamak amacıyla stratejik planlarının, performans programlarının ve faaliyet raporlarının incelenmesi olduğu görülmektedir. Bu kapsamda hazırlanan denetim çalışmalarına, *Kamu İdareleri Sayıştay Denetim Raporlarının* içinde ilgili kamu idaresinin düzenlilik denetim raporundan sonra "performans denetim raporu" adı ile yer verilmiştir.[193] Performans denetimi adı ile yürütülen bu yeni uygulamalar, 2015-2018 dönemine denk gelmektedir. Diğer bir ifadeyle gerek 2015 öncesi gerekse 2018 sonrası Kamu İdareleri Sayıştay Denetim Raporlarının içerisinde performans denetimi adı ile yer alan çalışmalara rastlanmamaktadır. Bu açıdan, kamu idarelerinin faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve kurumsal performansının incelenmesi

[191] Bu rehber, 2013 yılında Performans Bilgisinin Denetimi Rehberi adıyla yayımlanmıştır.
[192] *Performans Denetimi Rehberi, 2014.*
[193] Örnek performans denetimi raporu için bakınız: T.C. Sayıştay Başkanlığı, Hazine Müsteşarlığı 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, 2017, https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/302-hazine-mustesarligi, (Erişim tarihi: 03.05.2022).

suretiyle gerçekleştirilen, temelini idarelerin üreteceği performans bilgisinin oluşturduğu, 2010 yılı sonrası Türkiye uygulamasına özgü olan "performans bilgisi denetiminin" de günümüzde yıllık, rutin uygulamasından vazgeçildiğini söylemek mümkündür. Daha açık ifadeyle, performans bilgisinin denetimi de 2018 yılından beri gerçekleştirilmemektedir. Ancak bu, önümüzdeki yıllarda gerçekleştirilmeyeceği anlamına da gelmemektedir.

Sayıştay'ın Kurum internet sitesinin Türkçe ve İngilizce sürümlerinde yer alan performans denetimi alanındaki bazı çelişik düzenlemeler de performans denetimi alanındaki 2010 sonrası karmaşaya ilişkin Sayıştay'da da kurumsal farkındalık oluştuğunu ve çözüm arayışlarına girildiğini göstermektedir. Sayıştay internet sitesinin Türkçe sürümünde, *"Performans Denetimi Raporu"* olarak adlandırılan, ancak uluslararası yazın ve standartlar çerçevesinde performans denetimi raporu olarak kabul görmeyen raporlar, internet sitesinin İngilizce sürümünde doğru bir adlandırmayla *"Performans Bilgisi Denetimi/Performance Information Audit"* adıyla yapılan çalışmalar[194] olarak gösterilmektedir. Yine, 1996-2010 yılları arasında, 832 sayılı Kanun döneminde yürütülen performans denetimi raporları internet sitesi Türkçe sürümünde *"Diğer Raporlar"* adıyla yer alırken[195], sitenin İngilizce sürümünde doğru adlandırmayla "Performans Denetimi Raporu/Performance Audit Report"[196] olarak yer almaktadır. Benzer çelişik durum, internet sitesindeki denetim rehberlerinde de görülmektedir. Uluslararası yazın, standartlar ve uygulamalara (*ve de 832 sayılı Sayıştay Kanunu Ek.10 kapsamında gerçekleştirilen 1996-2010 Türk Sayıştay'ı uygulamasına*) göre performans denetimi olarak kabul görmeyen, ancak 6085 sayılı Kanun'da "performans denetimi" olarak tanımlanan çalışmalara ilişkin rehber, Sayıştay internet

[194] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performance Information Audit*, https://www.sayistay.gov.tr/pages/309-performance-information-audit, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).
[195] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Raporları*
[196] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Thematic Audit/Performance Audit Reports,* https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/11-thematic-auditperformance-audit-reports, (Erişim Tarihi: 03.05.2022)

sitesinin Türkçe sürümünde, mevzuatla uyumlu olarak "Performans Denetimi Rehberi"[197] adıyla yer alırken, İngilizce sürümünde doğru adlandırmayla, "Audit of Performance Information Manuel/Performans Bilgisinin Denetimi Rehberi"[198] adıyla yer almıştır. Bununla birlikte, içeriği itibarıyla performans denetimi rehberi niteliğindeki rehber de "Konu Denetimi Rehberi"[199] adıyla internet sitesine konulmuştur. Sayıştay, muhtemelen 6085 sayılı Kanunla içeriği değiştirilmek suretiyle sona erdirilen performans denetimine ilişkin dünya sayıştayları uygulamalarından ve uluslararası standartlardan kopmamak için, son yıllarda içeriği, metodolojisi uygulama ve raporlaması Sayıştay'ın 1996-2010 döneminde yürüttüğü performans denetimiyle son derece benzeşen çalışmaları "konu denetimi"[200] adıyla gerçekleştirmeye başlamıştır. Özetle, 5018 ve 6085 sayılı Kanunlardaki hatalı tanımlamalardan kaynaklanan karmaşa, Kanun hükümleriyle uyum gözetilmek adına Sayıştay internet sitesinin Türkçe versiyonuna yansırken, sitenin İngilizce versiyonu evrensel bilgiyle uyumlu düzenlenmiştir.

Yukarıda genel hatlarıyla açıklanan süreç, 2010 sonrası Sayıştay'da performans denetimi adıyla yürütülen çalışmalara karşılık gelmektedir. Yine bu dönemde, iç denetimin iç kontrol sistemine ilişkin görev ve sorumlulukları kapsamındaki verimlilik, etkililik ve tutumluluk değerlendirme çalışmalarına ve bu çalışmalara ilişkin yapılan "performans denetimi" adlandırılmasına değinmek, 2010 sonrası uygulamanın anlaşılabilmesi bakımından önem taşımaktadır.

[197] T.C. Sayıştay Başkanlığı, 2014.
[198] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Audit of Performance Information Manuel,* https://www.sayistay.gov.tr/files/1152_Audit%20of%20Performance%20Information%20Manual.pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).
[199] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Konu Denetimi Rehberi,* https://www.sayistay.gov.tr/files/560_KONU%20DENET%C4%B0M%C4%B0%20REHBER%C4%B0.pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).
[200] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Konu Denetimi Raporları,* https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/17-konu-denetimi-raporlari, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

İç denetim, 5018 sayılı Kanun ile kamu yönetimine dahil edilmiştir. 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 yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti*"[201] şeklinde ifade edilmektedir. Bu doğrultuda iç denetim faaliyetleri, *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte* belirtilen denetim uygulamaları ile yürütülmektedir. Bu kapsamda yönetmeliğin 8. maddesinde denetim uygulamalarının bir türü olarak performans denetimine yer verilmiştir. Buna göre performans denetimi, "*yönetimin bütün kademelerinde gerçekleştirilen faaliyet ve işlemlerin planlanması, uygulanması ve kontrolü aşamalarındaki etkililiğin, ekonomikliğin ve verimliliğin değerlendirilmesi"* şeklinde tanımlanmış ve bu denetimin uygulanması, üst yöneticinin sorumluluğu ve iç denetçilerin görevleri arasında sıralanmıştır.[202]

Bu düzenlemeler doğrultusunda, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından yürütülen "performans denetimi" çalışmalarına 2014 yılında başlanıldığı görülmektedir. Bu kapsamda "*Performans Denetimi Rehber Taslağının Hazırlanması ve 3 Pilot Kamu Kurumunda Pilot Performans Denetimi Yapılması*" çalışmalarına, Dünya Bankası Kurumsal Gelişim Fonu Hibesinin son bileşeni olarak başlanılmıştır. İlk pilot çalışma, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğünde yapılmış, bu denetimlerden sağlanan tecrübeler sonucunda metodoloji ve yaklaşımlarda gerekli değişiklikler yapılarak Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Anadolu Üniversitesinde pilot performans denetimleri gerçekleştirilmiştir.[203] Bu denetimlerden elde edilen bilgiler ve tecrübe doğrultusunda taslak rehber hazırlanmış ve bu rehber

[201] *5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/5018_Sayili_Kanun.pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).
[202] Ayrıntılı bilgi için bakınız: *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*
[203] Bu pilot çalışmalar dışında yürütülen performans denetimi vaka çalışmaları için bakınız: İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi Vaka Çalışmaları*, 2016,

2016 yılında *Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi* olarak yayımlanmıştır.[204]

İç denetçiler tarafından yapılacak performans değerlendirmeleri ile Sayıştaylarca gerçekleştirilen performans denetimleri "kamu faaliyetlerinin verimli, etkili ve tutumlu yürütülmesine katkı vermek" gibi ortak bir amaca sahip olmak dışında farklı faaliyetlerdir. İç denetim fonksiyonunun kapsamını, kuruluşun iç kontrol sistemlerinin verimliliği ve etkililiği performans kalitesinin incelenmesi ve değerlendirilmesi faaliyetleri oluşturur.[205] Bu olgu, iç denetimin iç kontrol sisteminin bir parçası olmasının bir sonucudur. İç denetim, doğası gereği kurum yönetimince oluşturulan iç kontrolların ve iç kontrol sisteminin bir unsuru olan performans ölçüm faaliyetlerinin işlerliğine, uygunluğuna yönelik olarak düzenli, sistematik incelemeler yapmaktadır. Dolayısıyla, iç denetim tarafından yapılan verimlilik, etkililik ve tutumluluk temelli çalışmaların kriterleri, kurum yönetimince belirlenen performans kriterlerinden farklılaşamamaktadır.

Uluslararası İç Denetçiler Örgütüne (The Institute of Internal Auditors-IIA) göre iç denetim, *"bir kuruluşun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için tasarlanmış bağımsız, nesnel bir danışmanlık faaliyetidir. Risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik, disiplinli bir yaklaşım getirmek suretiyle bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olur."*[206] Bu kapsamda iç denetim, iç kontrolün önemli ancak farklı bir boyutu olarak ve iç kontrol sisteminin bir parçası şeklinde değerlendirilmektedir. Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması, bu sistemin gerektiği şekilde işletilmesi ve izlenmesi yönetimin

[204] İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi*, Ankara, 2016, s.9; https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/PerformansDenetimiRehberi.pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).
[205] Baran Özeren, *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*, Sayıştay Araştırma/İnceme/Çeviri Dizisi:8 Sayıştay Yayınları, Ankara, s.37.
[206] The Institute of Internal Auditors, *About Internal Audit,* https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/, (Erişim Tarihi: 14.05.2022).

sorumluluğundadır. Yöneticiler, iç kontrolların kalitesi hakkında, periyodik değerlendirme raporları ve iç denetim birimi raporları aracılığı ile bilgi edinebilirler. Başka bir deyişle iç denetim, iç kontrollarla ilgili olarak yönetime bilgiler sağlamakta, değerlendirmeler yapmakta ve önerilerde bulunmaktadırlar. Ancak iç denetim, yönetime ne kadar değerli bilgiler sağlamış olursa olsun etkin bir iç kontrol yapısının ikamesi olarak görülmemesi gerektiği belirtilmektedir.[207]

Sayıştayların performans denetimleri ile iç denetim kapsamında yapılan 3E tabanlı değerlendirmeleri birbirinden ayıran bazı temel özellikler bulunmaktadır. Denetim ve değerlendirme faaliyetlerini birbirinden ayıran temel özellikler Tablo 7'de yer almaktadır.

Tablo 7. Sayıştay Performans Denetimi ve İç Denetçilerin 3E Değerlendirmeleri Arasındaki Farklar[208]

	Sayıştay Performans Denetimi	**İç Denetçilerin 3E Değerlendirmesi**
Adlandırma	Performans denetimi	İç kontrol sistemi kapsamındaki 3E değerlendirmeleri
Kim Tarafından Yapıldığı	Sayıştay	İç Denetçi
Kimin Adına Yapıldığı	Parlamento	Kurum yönetimi
Bağımsızlık	Yürütme organından bağımsızdır.	Denetledikleri faaliyetlerden bağımsızdır.
Denetim Kriterleri	Kurumların performans kriterlerinden bağımsız olarak belirlenir.	Kurumun amaç, hedef, performans ölçüt ve göstergeleri çerçevesinde belirlenir.
İnceleme Alanı	Denetim konusu olarak seçilen kamu faaliyetinden sorumlu olan tüm kurumlar	İç denetçi olarak görev yapılan kurum
Konu Seçimi	Sayıştayın denetim stratejisi ve performans denetimi metodoloji çerçevesinde seçim yapılır.	Kurumsal risk ve iç kontrol risk değerlendirmeleri temel alınarak konu seçimi yapılır.
Raporlama	Parlamento, kamuoyu ve denetlenen faaliyetlerden sorumlu kurumlara raporlama yapılır.	Raporlama, kurum yönetimine yapılır.
Sıklığı	Periyodik olarak tekrarlanmaz.	Süreklilik temelinde her yıl değerlendirme ve gözden geçirme yapılır.

[207] Baran Özeren, Sayıştay Araştırma/İnceme/Çeviri Dizisi:8, s.5.
[208] Bu Tablo, 5018 sayılı Kanun, ISSAI 3000, INTOSAI GOV 9130 (INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi), İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve Kamu İç Kontrol Standartlarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Sayıştaylarca uygulanan performans denetimlerini, iç denetçilerin 3E ile ilgili yapacağı değerlendirmelerden ayıran en önemli unsur denetim kriterlerinin niteliği olarak belirtilmektedir. Bu bağlamda INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi'nde yer alan "performans denetimi tekrarlanamayan bir temelde gerçekleştirilen bağımsız bir faaliyettir (ISSAI 3000/1.2.) ifadesindeki "bağımsız" ve "tekrarlanamayan" vurguları söz konusu temel ayrıma katkı verici niteliktedir. Bu tanımlamadaki "bağımsız" ifadesi, her performans denetimi çalışmasında, denetim ekibince, performans denetimi metodolojisine uygun olarak belirlenen performans denetimi kriterlerinin, kurumların performans ölçüm sürecinde kendisinin belirlediği kriterlerden/ölçütlerden de bağımsız temelde gerçekleşmesine göndermede bulunurken; "tekrarlanamayan" ifadesi, performans denetiminin rutin, yıllık denetimler olmaması karakterini açıklamaktadır.[209]

Özetle, bu başlıkta, 2010 sonrası performans denetiminin analizine odaklanma ya da dönemsel bir tartışma amacı güdülmeden "performans denetimi ve uygulamasının" kuşbakışı görünümünü ortaya koymak amacıyla süreç, betimleyici bir şekilde açıklanmıştır. Bu kapsamda 2010 sonrası "performans denetimi" çalışmalarının, dış denetim kapsamında *performans bilgisinin denetimi*; iç denetim kapsamında ise *3E ile ilgili değerlendirme faaliyetleri* olduğu görülmektedir. 2010 sonrası Sayıştay performans denetimi ve uygulaması olarak tanımlanan faaliyet, esasında kurum yönetimlerinin bir sorumluluğu olarak iç kontrol sistemi kapsamında gerçekleştirilen performans ölçümüdür. Daha açık belirtmek gerekirse, bu döneme ilişkin ilgili düzenlemelerde "performans denetimi" olarak ifade edilen, stratejik amaç ve hedeflerin, program ve faaliyetlerin, performans ölçü ve göstergelerinin tespiti, performans bilgisinin üretilmesi, önceden belirlenen amaç ve hedeflere göre elde edilen çıktı ve

[209] Arife Coşkun ve Levent Karabeyli, "Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap verme Sorumluluğu", *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, TBMM Yayını, Ankara, 2009, s. 474.

sonuçların değerlendirilmesi ve raporlanması sürecinin karşılığı olan performans ölçümüdür. Ancak, başta mevzuat düzeyinde olmak üzere ilgili diğer çalışmalarda bu ölçüm ve değerlendirme faaliyeti, performans denetimi olarak adlandırılmıştır. Bu bakımdan, uluslararası düzeyde kabul gören performans denetimi ve uygulamasıyla örtüşmeyen bu faaliyet ve adlandırmanın, Türkiye uygulamasına özgü olduğunu söylemek mümkündür. Ayrıca, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca yayımlanan, 2016 tarihli "Kamu İç Denetçiler İçin Performans Denetimi Rehberinin" *Sunuş* kısmında yer alan, *"... dünyada ilk kez iç denetim bakış açısı ile hazırlanmış Performans Denetimi Rehberi yayımlanmıştır"* ifadesi de iç denetçilerce, iç kontrol sisteminin bir unsuru olarak gerçekleştirilen 3E değerlendirmelerine "performans denetimi" adı verilmesinin Türkiye'ye özgü olduğunu kanıtlar niteliktedir.

2. UYGULAMANIN İNCELENMESİ

Türkiye'de 1996-2010 dönemi performans denetimi uygulamasının değerlendirilmesi iki açıdan önemlidir. Birincisi, 2010 sonrası alanyazındaki konu ile ilgili bilgi karmaşasının nedeninin (Birinci Bölüm "1. Kavramlar ve Kavramların Gelişimi" başlığında ele alındığı gibi) ve 1996 tarihli performans denetimi uygulamasının tam olarak anlaşılamamış olmasıdır. Konunun bir diğer önemi, kamu kurumlarının performans ölçüm faaliyetinin, 2010 sonrası, mevzuatta "performans denetimi" olarak adlandırılmasıyla oluşan karmaşaya ilişkin Sayıştay'da farkındalık oluştuğunu, bu nedenle uluslararası standart ve uygulamalarla uyumlu 1996-2010 dönemi performans denetimi pratiğine yakın gelecekte yeniden dönülmesinin güçlü bir olasılık olduğunu gösteren emareler bulunmasıdır. Yukarıda söz edildiği gibi, Sayıştay internet sitesi incelendiğinde, Sayıştay'ın son yıllarda 1996-2010 dönemi performans denetimi çalışmalarına benzer bir metodolojiyle "Konu Denetimi" adıyla TBMM'ye sunulmayan bazı çalışmalar yaptığı ve Web sitesinin İngilizce sürümünde bu raporlara 1996-2010 dönemi performans denetimi raporlarıyla birlikte "Thematic

Audit/Performance Audit Reports" adıyla yer verildiği görülmektedir. Bu olgular, Sayıştay'ın kurumsal olarak da 2010 mevzuat değişimiyle oluşan karmaşanın farkında olduğunu ve performans denetimi alanında Sayıştay'ın 1996-2010 döneminde oluşan performans denetimi birikimini sınırlı çerçevede de olsa canlı tutmak amacıyla çaba harcadığını göstermektedir. Bu bağlamda 1996 tarihli performans denetimi her ne kadar son verilen bir uygulama olsa da yeniden gündeme gelmesi muhtemel görünmektedir.

2.1. İnceleme Araçları ve Yöntemi

Bu araştırmada, Türkiye'de 1996-2010 dönemi performans denetimi uygulamasını ortaya koyabilmek ve uluslararası uygulamalarla karşılaştırarak temel benzerlikleri ve farkları tespit etmek, INTOSAI PDUR ile Türk ve İngiltere Sayıştayları tarafından hazırlanan performans denetimi raporlarının analiziyle gerçekleştirilebilir. INTOSAI PDUR (ISSAI 3000-3100), dünya sayıştaylarının uluslararası örgütü INTOSAI'nin Standartlar Komitesi tarafından oluşturulan ve yayımlanan, dünya sayıştaylarının uygulamayı taahhüt ettikleri performans denetimi standardı/uygulama rehberidir. İngiltere ise performans denetimi çalışmalarına iyi uygulama örnekleriyle öncülük etmekte, gelişmekte olan ülkelerce model alınmakta ve Türkiye'de pilot çalışmalara İngiltere Sayıştayının teknik desteğiyle başlanılmış bulunulmaktadır.[210] Sözü edilen Rehber'in ve İngiltere ile Türkiye'de üretilen performans denetimi raporlarının karşılaştırılması, Türkiye'de performans denetimi uygulamasının ulusal ve uluslararası boyutlarını ortaya koymamızı sağlamaktadır.

Araştırmaya öncelikle, inceleme kapsamına alınacak performans denetimi raporlarının tespiti ile başlanılmıştır. 1996-2010 dönemi Türk Sayıştay'ı tarafından hazırlanan 17 performans denetimi raporu tespit edilmiştir. T.C Sayıştay Başkanlığı resmi internet sitesi üzerinden erişilen 17 raporun temel bilgileri Tablo 8'de yer almaktadır.

[210] Bu konu, İkinci Bölüm 1.1'de ele alınmıştır.

Tablo 8. 1996-2010 Dönemi Performans Denetimi Raporları ve Temel Bilgileri[211]

Sıra No	Raporun Adı/Konusu	Yılı	Amacı	TBMM'ye Sunulma Durumu
1	Karayolları Genel Müdürlüğü (KGM) Yol Yapım Bakım ve Onarım Faaliyetleri	1998	KGM'nin devlet ve il yollarında yürüttüğü periyodik bakım ve onarım faaliyetlerinin ne kadar iyi planlandığı ile verimli bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesi	TBMM'ye sunulmuştur.
2	Kültür Bakanlığına Bağlı Müzelerin Faaliyetlerinin İncelenmesi	1998	Eski eserlerin idaresi ile ilgili düzenlemelerin yeterli olup olmadığının incelenmesi	TBMM'ye sunulmuştur.
3	Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele	2002	İlgili kurumların, "Gemilerin Denizleri ve Limanları Kirletmesini Önleme ve Kirlilikle Mücadele" konusundaki faaliyetlerini ne ölçüde başarı ile yürüttüğünün incelenmesi	TBMM'ye sunulmuştur.
4	İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?	2002	Muhtemel İstanbul depreminin zararlarını azaltmaya yönelik faaliyetlerin deprem zararlarını azaltmada ne kadar etkili ve yeterli olabileceği sorularına yanıt aramak	TBMM'ye sunulmuştur.
5	Bayındırlık ve İskan Bakanlığının Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetleri	2002	Marmara ve Düzce depremleri sonrası faaliyetlerin ne kadar iyi yürütüldüğünü/performansını değerlendirmek	TBMM'ye sunulmuştur.
6	Ormanların Korunması Hakkında Sayıştay Raporu	2004	Orman koruma faaliyetlerinin daha verimli ve etkili bir şekilde yürütülmesini engelleyen yasal ve idari düzenlemeler ile uygulamadaki risk teşkil eden hususların tespit edilerek gerekli tedbirlerin alınması	TBMM'ye sunulmuştur.
7	Vakıflar Genel Müdürlüğünün (VGM) Sorumluluğundaki Tarihi Eserlerin Korunması Hakkında Sayıştay Raporu	2004	Tarihi eserleri koruma faaliyetlerinin daha verimli ve etkili bir şekilde yürütülmesini engelleyen yasal ve idari düzenlemeler ile uygulamadaki risk teşkil eden hususların tespit edilerek gerekli tedbirlerin alınması	TBMM'ye sunulmuştur.
8	Sağlık Bakanlığına bağlı Hastanelerde İlaç, Tıbbı Sarf Malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi	2005	Faaliyetlerin açıkça belirlenmiş hedefler doğrultusunda yürütülerek tutumluluğun ve verimliğin arttırılması, tıbbı cihazların ekonomik ve etkin kullanılması	TBMM'ye sunulmuştur.
9	e-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler	2006	Toplumsal refahın arttırılması ve yaşam kalitesinin yükseltilmesi, şeffaf ve etkin kamu yönetiminin oluşturulması, kamu hizmetleri sunumunun iyileştirilmesi	TBMM'ye sunulmuştur.

[211] Bu bilgilere, Sayıştay resmi Web sitesinde yer alan "Raporlar" sekmesinde yer alan "Faaliyet Genel Değerlendirme Raporları" ve "Diğer Raporlar" adlı alt sekmelerden erişilmiştir. Bakınız: https://www.sayistay.gov.tr/reports; https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/15-diger-raporlar; https://www.sayistay.gov.tr/files/949_2004_FR.pdf; https://www.sayistay.gov.tr/files/975_2010_FR.pdf; https://www.sayistay.gov.tr/files/965_2013_FR_compressed.pdf (Erişim Tarihi: 14.05.2022).

Tablo 8. 1996-2010 Dönemi Performans Denetimi Raporları ve Temel Bilgileri (devamı)

Sıra No	Raporun Adı/Konusu	Yılı	Amacı	TBMM'ye Sunulma Durumu
10	Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetim	2006	Kıyılara ilişkin plan çalışmalarında karşılaşılan sorunların tespit edilerek çözüm önerileri geliştirilmesi, kıyıların doğal yapısının bozulmadan verimli bir şekilde kullanımının sağlanması ve kıyılardaki usulsüz kullanımların engellenmesi için gerekli önlemlerin tespit edilmesi	TBMM'ye sunulmuştur.
11	e-Devlete Geçişte Kamu Kurumları İnternet Siteleri	2006	eDTr projesi çerçevesinde gerçekleştirilen hizmetlerden beklenen faydanın sağlanmasına yönelik tedbirlerin alınmasını sağlamak	TBMM'ye sunulmuştur.
12	Hastane Enfeksiyonları (HE) ile Mücadele	2007	HE konusundaki faaliyetlerin verimliliğinin ve etkisinin arttırılmasına, sürekliliğinin sağlanmasına katkıda bulunmak	TBMM'ye sunulmuştur.
13	Büyükşehir Belediyelerinde Altyapı Faaliyetlerinin Koordinasyonu	2008	Büyükşehirlerde altyapı hizmetlerinin koordinasyonunda etkinliğin arttırılması ve kaynak israfının önlenmesi için gerekli önlemlerin alınmasını sağlamak	TBMM'ye sunulmuştur.
14	Trafik Kazalarını Önleme Faaliyetleri	2008	Can ve mal kaybına neden olan trafik kazalarını önlemeye yönelik faaliyetlerin etkinliğinin süreklilik temelinde gerçekleşmesine katkıda bulunmak	TBMM'ye sunulmuştur.
15	Gıda Güvenliği	2011	Gıda denetim faaliyetlerinin insan sağlığına uygun daha sağlıklı ve etkin bir şekilde planlanmasına katkıda bulunmak	TBMM'ye sunulmamıştır.
16	İçme Suyu Yönetimi	2011	İçme suyu yönetiminin vatandaşların yeterli miktarda ve kaliteli içme suyu elde etmelerini sağlayabilecek şekilde planlı ve maliyet etkin biçimde yürütülmesine katkı sağlamak	TBMM'ye sunulmamıştır.
17	Tübitak Ar-Ge Destekleri	2011	Ar-Ge destek faaliyetlerinin etkinliğinin arttırılmasına ve kaynakların verimli kullanılmasına katkıda bulunmak	TBMM'ye sunulmamıştır.

Tablo 8'de yer alan 17 raporla birlikte, performans denetimi uygulamasının daha iyi değerlendirilebileceği ve uluslararası iyi uygulama örnekleriyle çeşitli yönlerden karşılaştırma olanağı sağlayacağı düşüncesiyle İngiltere Sayıştayı performans denetimi (Value for Money) raporları incelemeye dahil edilmiştir. Ancak bu raporların sayısının çok fazla (yıllık üretilen 60-100 arası) olması nedeniyle incelemeye dahil edilecek raporlarda kısıtlama ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda Türk Sayıştayı tarafından hazırlanan raporlarla benzer konulardaki İngiltere performans denetimi raporları

belirlenmiş ve İngiltere Sayıştayı (National Audit Office) resmi internet sitesinden 5 rapora erişilmiştir. Bu raporlara ilişkin temel bilgiler Tablo 9'da yer almaktadır.

Tablo 9. Benzer Konulardaki Türkiye ve İngiltere Performans Denetimi Raporları

Sıra No	Türkiye Performans Denetim Raporları	İngiltere Performans Denetimi Raporları
1	İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor? (2002)	Flood Risk Management in England (2011)[212]
2	e-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler (2006)	Digital Transformation in the NHS (2020)[213]
3	Hastane Enfeksiyonları (HE) ile Mücadele (2007)	The Government's Preparedness for the COVID-19 Pandemic: lessons for government risk management (2021/2022)[214]
4	Gıda Güvenliği (2011)	Ensuring Food Safety and Standarts (2019)[215]
5	İçme Suyu Yönetimi (2011)	Water Supply and Demand Management (2020)[216]

Tablo 8 ve 9'da yer alan toplam 22 rapor burada yapılan inceleme için araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Tablo 8'de yer alan 2011 tarihli *3 rapor*, Sayıştay'ca TBMM'ye sunulmadığı ve internet sitesinde yayımlanmadığı için erişilemediğinden ve diğer 14 rapordan karşılaştırma için İngiliz Sayıştay (NAO) raporları ile görece konu benzerliği en fazla olan 3 rapor tespit edilebildiğinden kalan *11 rapor*, kapsam dışı bırakılmıştır. Tablo 9'da ilk üç sırada yer alan toplam 6 rapor incelemeye alınmıştır. Bu çalışma, 1996-2010 dönemi Türkiye'de performans denetimi uygulamasına odaklı olmakla birlikte araştırma kapsamına alınan İngiltere performans denetimi raporları yakın tarihlidir. Ancak bu durum, söz konusu raporlarda tarihin değil

[212] NAO, *Flood Risk Management in England*, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2011/10/10121521.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).
[213] NAO, Digital Transformation in the NHS, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2019/05/Digital-transformation-in-the-NHS.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).
[214] NAO, The Government's Preparedness for the COVOD-19 Pandemic: lessons for government risk management, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2021/11/The-governments-preparedness-for-the-COVID-19-pandemic-lessons-for-government-on-risk-management.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).
[215] NAO, Ensuring Food Safety and Standards, https://www.nao.org.uk/report/ensuring-food-safety-and-standards/, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).
[216] NAO, Water Supply and Demand Management, https://www.nao.org.uk/report/water-supply-and-demand-management/, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).

konunun tayin edici olması ve aralarındaki zaman aralığının çok geniş olmaması nedeniyle sorun oluşturmaz.

Performans denetiminin kuramsal çerçevesi gelişmiş ülke sayıştaylarının deneyimleri ve katkılarıyla INTOSAI tarafından oluşturulmuş ve INTOSAI PDUR olarak ortaya konulmuştur. Üye ülkelerin uymayı taahhüt ettikleri bu rehber doğrultusunda ülke sayıştaylarınca hazırlanan performans denetimi el kitapları ve rehberleri de benzer şekilde performans denetiminin kuramsal çerçevesini yansıtmaktadır. Hazırlanan performans denetimi rehberleri ve el kitapları doğrultusunda yürütülen performans denetimi uygulamasını ise performans denetimi raporları temsil etmektedir. Buradan hareketle, INTOSAI PDUR ve NAO Performans denetimi el kitabı ile araştırma kapsamında yer alan altı performans denetimi raporu üzerinden performans denetimi kuramı ve uygulaması arasında bir fark olup olmadığı araştırmanın analiz birimleri üzerinden değerlendirilmektedir. Diğer bir ifadeyle bu bölümde yapılan inceleme, Türk ve İngiltere Sayıştaylarınca hazırlanan konu bakımından benzer performans denetimi raporlarının karşılaştırılarak kuram ve uygulamadaki benzerlik ve farklılıkların belirlenmesine ve böylece 1996-2010 Türkiye uygulamasının değerlendirilmesine yönelik nitel bir araştırmadır.

Araştırmada, veri toplama tekniklerinden doküman incelemesinden; verilerin analizinde ise içerik analizinden faydalanılmıştır. İçerik analizi sürecinde, araştırmanın veri kaynağı olan 6 rapor, *denetimin konusu, amacı, yılı, yöntemi, ilkeleri (3E), sonuç ve önerileri* olmak üzere altı analiz birimi üzerinden incelenmekte ve performans denetimi uygulaması değerlendirilmektedir. Raporlardan elde edilen bulgular ve konuya ilişkin değerlendirmeler, aşağıdaki ilgili başlıklarda yer almaktadır.

2.2. Raporların Yapısı

Performans denetimi raporları, kamu idarelerinin kaynaklarını ne kadar verimli, etkili ve tutumlu kullandıkları konusunda, parlamentoya bağımsız bilgi, tavsiye ve güvence sağlayan temel araçlardır (VFM, 3.56).[217] INTOSAI PDUR'da, performans denetim raporlarının yapısının şu şekilde olabileceği belirtilmiştir: (1) Yönetici özeti, (2) Giriş ve denetimin tasarlanması (arka plan, çalışmaya neden gerek duyulduğu, hedefler, kapsam, metotlar dahil), (3) Denetim konusunun tanımlanması, (4) Bulgular ve analizler, (5) Sonuçlar ve değerlendirmeler, (6) Tavsiyeler ve ekler. Araştırma kapsamında incelenen raporlar ve raporların yapısal özellikleri ise Tablo 10'da yer almaktadır.

Tablo 10. Örnekleme Dahil Edilen Raporlar ve Yapısal Özellikleri

Sıra No	Raporun Adı	Yılı	Sayfa Sayısı	İçindekiler
1	İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?	2002	41	Özet, Öneriler ve 3 Bölüm
2	Flood Risk Management in England	2011	35	Temel bilgiler, özet, 5 bölüm ve 1Ek
3	e-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler	2006	158	Özet, Öneriler, 3 Bölüm ve Ekler
4	Digital Transformation in the NHS (National Healty Service)	2020	57	Önsöz, Temel Bilgiler, Özet, 4 Bölüm ve 2 Ek
5	Hastane Enfeksiyonları (HE) ile Mücadele	2007	140	Özet, 3 Bölüm, Ekler ve Sözlükçe
6	The Government's Preparedness for the COVID-19 Pandemic: lessons for government risk management	2021/2022	57	Özet, 4 Bölüm ve 1 Ek

2002 tarihli *İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?* adlı performans denetimi raporu, muhtemel İstanbul depreminin zararlarını azaltmaya yönelik faaliyetlerin deprem zararlarını azaltmada ne kadar etkili ve yeterli olabileceği sorularına yanıt aramak amacıyla hazırlanmıştır. Rapor, Özet ve Önerileri takip eden 3 Bölümden ve

[217] NAO, 1997.

toplamda 41 sayfadan oluşmaktadır. Bu raporun benzeri olan 2011 tarihli *Flood Risk Management in England* adlı rapor ise sel riskine yönelik yapılan yatırımların ve faaliyetlerin ne kadar iyi yönetildiğini değerlendirmek amacıyla hazırlanmıştır. Rapor, birbirini takip eden Temel bilgiler, Özet, 5 Bölüm ve 1 Ek olmak üzere toplam 35 sayfadan oluşmaktadır. Her iki rapor da afet risklerini azaltmaya yönelik, afet yönetimi kapsamında hazırlanan raporlardır.

2006 tarihli *e-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler* adlı performans denetimi raporu, eDTr Projesi çerçevesinde gerçekleştirilen hizmetlerden beklenen faydanın sağlanmasına yönelik tedbirlerin alınmasını sağlamak amacıyla hazırlanmıştır. Rapor, Özet ve Önerileri takip eden 3 Bölüm ve Eklerden oluşan toplam 158 sayfalık bir araştırma, inceleme ve değerlendirme metnidir. İngiltere'nin 2020 tarihli *Digital Transformation in the NHS* adlı performans denetimi raporu ise ulusal sağlık hizmetlerindeki dijital hizmetlerin mevcut durumunu tespit etmek ve bu hizmetlerin dijital dönüşüm sağlamaya hazır olup olmadığını, dijital dönüşüm yönetimi, mali ve insan kaynakları ile teknik zorluklar odağında incelemek amacıyla hazırlanmıştır. Rapor, Önsöz, Temel Bilgiler, 4 Bölüm ve 2 Ek olmak üzere 57 sayfadan oluşmaktadır. Her iki rapor da dijital dönüşüm sürecinden beklenen faydanın sağlanmasına yönelik, e-dönüşüm kapsamında hazırlanan raporlardır.

2007 tarihli *Hastane Enfeksiyonları (HE) ile Mücadele* adlı rapor, hastane enfeksiyonları konusundaki faaliyetlerin verimliliğinin arttırılmasına ve sürekliliğinin sağlanmasına katkıda bulunmak amacıyla hazırlanmış olup; Özeti takip eden 3 Bölüm, Ekler ve Sözlükçe olmak üzere toplam 140 sayfadan oluşmaktadır. Konu bakımından benzer olan 2021/22 tarihli *The Government's Preparedness for the COVID-19 Pandemic: lessons for government risk management* adlı rapor ise hükümetin risk yönetimi ve acil durum planlaması yaklaşımı, hükümetin COVID-19 gibi bir pandemi

riskini belirlemek için ne gibi önlemler aldığı ve son gelişmeler odağında, hükümetin genel risk yaklaşımını ortaya koymak amacıyla hazırlanmıştır. Rapor, Özeti izleyen 4 Bölüm ve 1 Ek olmak üzere 57 sayfadan oluşmaktadır. Her iki rapor da sağlık hizmetleri faaliyetlerinin daha iyi sunulmasına yönelik hazırlanan raporlar olmakla birlikte İngiltere performans denetimi raporunda, COVID- 19 örneği üzerinden risk yönetimine odaklanıldığı (raporun adından da görüleceği gibi) anlaşılmaktadır.

Raporlar genel olarak değerlendirildiğinde;

Denetim faaliyetinin konusuna ve kapsamına göre raporların bölüm ve sayfa sayıları değişiklik göstermekle birlikte bütün raporlar genel olarak *özet, öneri, bölümler ve eklerden* oluşmaktadır. Rapordan rapora değişkenlik göstermekle birlikte genel olarak Türk Sayıştayı tarafından hazırlanan raporların "Özet ve Öneriler" kısmında, denetime konu olan kamu faaliyetlerinin önemi, inceleme sonucunda saptanan aksaklıklar ve bu aksaklıkları giderebilme adına sunulan öneriler yer almaktadır. *Giriş* başlığı verilen "Birinci Bölüm" çalışmanın arka planını, denetimin konusunu, kapsamını ve amacını içermektedir. Diğer bölümler ise yürütülen denetim faaliyetinin temel sorularına yanıt niteliğinde konu başlıklarından oluşmaktadır. İngiliz Sayıştayı tarafından hazırlanan raporlar da ise denetim konusuna ilişkin bilgiler ve konunun önemi Birinci Bölümde yer alırken, denetim metodolojisi "Ekler" kısmında sunulmaktadır. Bu kapsamda T.C. Sayıştay Başkanlığı ve NAO tarafından hazırlanan performans denetimi raporları, yapıya ilişkin kuralları belirleyen Rehber'le uyumluluk göstermektedir.

Raporların 2. ya da 3. sayfalarında denetim faaliyetinin konusuna, yılına, yasal dayanağına, kimin tarafından ve kimin adına düzenlendiğine ve bağımsızlık durumuna ilişkin bilgiler yer almaktadır. Raporların adları, aynı zamanda denetim faaliyetinin konusunu yansıtmaktadır. Bu bağlamda raporların konusuna ve yılına ilişkin bilgiler

Tablo 10'da gösterildiği gibidir. 2002, 2006 ve 2007 tarihli raporlarda, "*bu rapor 832 Sayılı Sayıştay Kanununa 26.06.1996 tarih ve 4149 sayılı Kanunla eklenen EK 10'uncu maddeye dayanılarak hazırlanmıştır*" ifadesine yer verilerek raporların yasal dayanağı gösterilmiştir. Bu doğrultuda yasal yetki T.C. Sayıştay Başkanlığı'na verilmiştir. Aynı şekilde diğer 3 raporda da "*bu rapor, 1983 tarihli Ulusal Denetim Yasası'nın 6'ıncı bölümü ve 9'uncu bölümü uyarınca Avam Kamarası'na sunulmak üzere hazırlanmıştır"*[218] ifadesine yer verilerek raporların yasal dayanağı belirtilmiştir. Bu doğrultuda yasal yetki Parlamento adına kamu harcamalarını denetleyen ve hükümetten bağımsız olan Ulusal Denetim Ofisine verilmiştir.

2.3. Raporlarda Performans Denetimi Süreci

Uluslararası düzeyde performans denetimi sürecinin genel çerçevesi, INTOSAI 3.0.2 no'lu denetim standardı (D.S) ile belirlenmiştir. Bu çalışma standardının amacı, *"denetçinin uyması gerekli olan belli bir amaca yönelik, dengeli ve sistematik aşamaların veya eylemlerin kriterlerini koymak ve genel çerçevesini çizmektir."*[219] Bu doğrultuda denetimde uygulanan yaklaşım ve teknikler ile denetimin niteliği ve kapsamı ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte performans denetimi süreci *"planlama, uygulama, raporlama ve izleme"* olmak üzere dört aşamadan oluşmaktadır. Bu temel aşamaların her biri, Tablo 11'de gösterildiği üzere, kendi içerisinde farklı alt aşamalara ayrılmaktadır. Bu aşama ve adımlar, yinelemeli olabilir. Örneğin, uygulama aşamasından elde edilen yeni veriler, denetim planında değişiklik yapılmasını gerektirebilir.

Planlama aşaması ve içeriği: Performans denetimi sürecinin ilk aşaması planlamadır. Bu aşama *denetim konusunun seçimi, ön çalışma/denetimin tasarımı ile*

[218] İfadenin aslı şu şekildedir: "*This report has been prepared under Section 6 of the National Audit Act 1983 for presentation to the House of Commons in accordance with Section 9 of the Act*."; 6. ve 9. Madde içerikleri için bakınız: *National Audit Act 1983*, https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1983/44, (Erişim Tarihi: 11.05.2022).
[219] INTOSAI, *Performance Audit Guidelines ISSAI 3000-3100*, p.43.

kalite güvencesinin, zaman çizelgesinin ve kaynakların belirlenmesi alt aşamalarından oluşmaktadır. Potansiyel konuların ve temaların analiz edildiği stratejik planlamalar (diğer bir adıyla konu seçimi), denetim planlamasının başlangıcı olarak kabul edilmektedir. Neyin denetleneceğinin ortaya konulduğu stratejik planlama aşamasında denetim konularının seçimi, Sayıştay adına önem arzeden stratejik tercihler gerektirmektedir. Potansiyel denetim alanlarının sayısının fazla olmasına karşılık Sayıştay'ın kapasitesinin sınırlı olması, konu seçiminin öncelik ve önem derecesine göre yapılması zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır *(D.S. 2.1.21 ve 2.2.38).*

Tablo 11. Performans Denetimi Sürecinin Aşamaları[220]

Temel Aşamalar	Alt Aşamalar
Planlama	Denetim konusunun seçimi Ön çalışma/inceleme/denetimin tasarımı
Uygulama	Tam çalışma/denetimin yürütülmesi - Ön çalışma raporundaki soruların yanıtını araştırma -Veri ve bilgileri toplama ve analiz etme
Raporlama	Denetim sonucunun sunulması -Taslak rapor -Tam rapor -TBMM'ye sunulması ve yayımlanması
İzleme	Tavsiyelerin uygulanmasını kontrol etme İlerlemelerin Parlamento'ya raporlanması

Bununla birlikte denetim alanlarının, dışarıdan herhangi bir baskı olmaksızın, Sayıştay tarafından özgürce belirlenmesi gerektiği *D.S. 2.2.14*'te açıkça ifade edilmiştir. Konu seçimine ilişkin çalışma, potansiyel denetim alanlarının belirlenmesini, uygulanacak seçim kriterlerinin tespit edilmesini, denetimin temel sorularını/problemlerini, denetim hedeflerini, denetime ilişkin kalite güvencesini, zaman çizelgesini ve kaynakların belirlenmesini içermektedir. Bu çalışmalar sonucunda

[220] Bu Tablo, INTOSAI, *Performance Audit Principles- ISSAI 300* ve *Performance Audit Guideliness ISSAI 3000-3100* adlı dokümanlardan yararlanılarak oluşturulmuştur.

muhtemel denetim konularının, değer katma, 3E'ye yönelik riskler, konunun önemi, parlamento ve kamuoyu ilgisi, denetimin başarısını etkileyecek faktörler ve denetim maliyetleri yönüyle değerlendirilmesi beklenmektedir.[221] Bu denetim çalışması aynı zamanda Performans Denetimi Grubunca hazırlanan *çalışma tekliflerinin* genel çerçevesidir.

Planlamanın bir sonraki adımı, işin kapsamının ve tasarımının geliştirildiği *ön çalışma/denetimin tasarımı* aşamasıdır. Bu aşamada, yapılacak (çalışmanın) denetimin hedefleri, kapsamı ve metodolojisi tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, belirlenen konunun "nasıl inceleneceği" sorusunun yanıtı araştırılmaktadır. Denetim tasarımının amacı, "tam çalışma için gerekli koşulların mevcut olup olmadığını belirlemek ve eğer koşullar uygunsa çalışma planı/raporu hazırlamaktır. Çalışma planını gösteren ön çalışma raporunda, denetimin arka plan bilgilerine, programın/faaliyetin amacına, hedefine ve araçlarına, çalışma konusuna ve yaklaşımına, muhtemel bulgu ve önerilere, 3E ve denetim risklerine, parlamento ve kamuoyu ilgisine, beklenen etkilere, çalışma takvimi ve ekibine yer verilir."[222] Tam çalışmanın başlamasına yönelik karar alınmadan önce yapılan işin kalitesinin güvence altına alındığı denetimin tasarım aşaması, çalışma planı ile uyumlu bir denetim teklifiyle tamamlanmaktadır *(D.S. 3.0.1-3).*

Uygulama Aşaması ve İçeriği: Performans denetiminin uygulama aşaması, planlama aşamasında hazırlanan ön çalışma raporunun Sayıştay Başkanlığı tarafından onaylanarak çalışmanın devamına karar verilmesi ile başlamaktadır. Performans denetiminin yürütülmesi/tam çalışma olarak da adlandırılan uygulama aşaması, ön çalışma raporundaki soruların yanıtını araştırma, kanıt toplama ve analiz süreçlerini içermektedir. Tam çalışmanın amacı, çalışma planını uygulamak, denetimi yürütmek ve bir denetim raporu üretmektir. Bu aşama hem analitik hem de iletişime yönelik bir

[221] INTOSAI, *Performance Audit Guideliness ISSAI 3000-3100*, pp.26-27.
[222] INTOSAI, *Performance Audit Guideliness ISSAI 3000-3100*, p.56.

süreçtir. Verilerin toplanması, yorumlanması ve analiz edilmesi analitik süreç kapsamında yer almaktadır. Analitik süreçte denetçiler, birincil veri üretebilmekle birlikte sıklıkla ikincil veri (başkaları tarafından üretilen veriler) kullanmaktadırlar. Kullanılan muhtemel araştırma teknikleri, literatür araştırması, doküman incelemesi, uzman görüşleri, mülakat, gözlem, anket, kıyaslama, örnekleme ve diğer çalışmalardır. İletişimsel süreç ise denetimin denetlenen kuruluşa bildirilmesiyle başlamakta ve raporun sonuçlandırılmasına kadar devam etmektedir. Bu kapsamda *"olması gereken/denetim kriterleri"* ile *"olan/mevcut durum"* karşılaştırılarak, denetim bulguları ve tavsiyeleri ortaya konulmaktadır.[223]

Raporlama Aşaması ve İçeriği: Raporlama aşaması, taslak raporun hazırlanması ile başlamaktadır. Taslak rapor, tam çalışma sonucunda denetimin çatısı ve temel bulguları üzerinde denetlenen faaliyetlerden sorumlu kurum/kurumlarla sözlü mutabakat tartışması yapılmasının ardından, denetim ekibince hazırlanmaktadır. Taslak rapor, Sayıştay Dairesince ve Genel Kurulda değerlendirildikten sonra son şekli verilerek Sayıştay Kanunu Madde Ek 10 uyarınca TBMM'ye ve denetlenen kurumlara gönderilmekte ve bir basın açıklaması ile kamuoyuna duyurulmaktadır. Aynı anda rapora ilişkin özet bilgiler, milletvekillerine de gönderilmekte ve Raporun tamamı Sayıştay internet sayfasında yayımlanmaktadır. Performans denetimi raporları *"hedefler, kapsam, metodoloji, kaynaklar yanında denetim bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini içermektedir. Bu raporlardan, hükümetin, parlamentonun, denetlenen kurumların ve diğer paydaşların kamu sektörünün verimliliğini, etkililiğini ve tutumluluğunu arttırmak amacıyla yararlanabilecekleri, erişilebilir, özlü ve güncel bilgiler sağlaması"* beklenmektedir.[224]

[223] INTOSAI, *Performance Audit Guideliness ISSAI 3000-3100*, pp.59-68.
[224] INTOSAI, *Performance Audit Guideliness ISSAI 3000-3100*, pp.69-71.

İzleme Aşaması ve İçeriği: İzleme aşması, Sayıştay'ın performans denetimi raporlarında yer alan bulgu ve önerilerin, gerekli önlemler alınıp sorun çözülünceye veya izlemeye gerek kalmayıncaya kadar Sayıştay tarafından izlenmesi ve uygun zamanlarda parlamentoya raporlanması sürecidir. İzleme aşamasının temel amacı, denetim raporunda yer alan tavsiyelerin etkili bir biçimde uygulanmasını kolaylaştırmak; Sayıştay'a, yasama organına ve hükümete performans denetiminin etkililiği hakkında geri bildirim sağlamaktır.[225]

Performans denetimi sürecinin dört temel aşaması, yukarıda, INTOSAI Performans Denetimi Rehberi üzerinden genel olarak ve öz bir biçimde ortaya konulmaktadır. "Performans denetimi çalışma çevrimi"[226] olarak da ifade edilen bu süreç, özetle, performans denetimi stratejisi ve neyin inceleneceğine karar verme ile başlamakta; sırası ile denetimin planlanması, denetimin yürütülmesi, rapor hazırlanması, rapor hakkında tarafların görüşlerinin alınması ve mutabakat, raporun yayınlanması, ilgili komisyonda görüşülmesi, hükümetin yanıtı ile devam etmekte ve izleme ile sonlanmaktadır.

Performans denetimi raporları, denetim sürecinin üçüncü aşaması olan raporlama aşamasını temsil etmekle birlikte, aynı zamanda performans denetimi uygulamasının bir çıktısı niteliği taşımaktadır. Bu bakımdan raporlar, izleme aşaması hariç, denetim sürecinin planlama, uygulama ve raporlama aşamalarına ilişkin birtakım bulgulara erişebilme imkanı sunmaktadır. Performans denetimi sürecinin planlama aşamasının, performans denetimi raporlarında, *Giriş adlı Birinci Bölümünde* yer aldığı; uygulama aşamasının, birinci bölümü takip eden *diğer bölümlere* karşılık geldiği; raporun kendisinin ise raporlama aşamasını temsil ettiği görülmektedir.

[225] INTOSAI, *Performance Audit Guideliness ISSAI 3000-3100*, p.75.
[226] NAO, 1997.

Tablo 12. Performans Denetimi Sürecinin Raporlardaki Karşılığı[227]

Denetim Süreci (Kuram)	**Rapordaki Karşılığı (Uygulama)**	**Bölüm Başlıkları (Örnek)**
Planlama -Arka plan -Çalışmaya neden gerek duyulduğu -Hedefler, kapsam, metotlar	Özet Bölüm 1: Giriş	-Konu Hakkında Bilgiler -Denetimin Konusu ve Kapsamı -Denetimin Amacı -Denetimin Metodolojisi -Arka Plan -The UK Government's Approach to Risk Management and Emergency Planning -The Importance of Flood Risk Management -Digital Transformation in the NHS
Uygulama - ön çalışma raporundaki soruların yanıtını araştırma, -kanıt toplama ve analiz etme	Bölüm 1'i takip eden diğer bölümler	-İstanbul'u Depreme Hazırlamakla Görevli Örgütsel Yapı İhtiyaçları Karşılamakta yeterli mi? -İmar Planlama Çalışmaları ve Uygulamaları Deprem Zararlarını Azaltacak Şekilde Yürütülüyor mu? -Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele Faaliyetleri Planlanmakta mıdır? -Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele Etmeye Uygun Organizasyon Yapısı Mevcut mudur? -Sürdürülebilir Bir E-devlet için Uygun Bir Altyapı Oluşturulmakta mıdır? -Identify Risk of Flooding -The Governance of Digital Transformation in the NHS -Identifying Risk of Pandemic like COVID-19
Raporlama	Raporun tamamı	

Performans denetimi süreci ile raporların yapısının benzer olması, performans denetimi kuramı ve uygulaması arasındaki uyumu/benzerliği göstermektedir. Diğer bir ifade ile 1996-2010 dönemi yürütülen performans denetimi çalışmaları, INTOSAI

[227] Bu Tablo, Türk Sayıştay'ının; "İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?", "E-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler", "Hastane Enfeksiyonları (HE) İle Mücadele" ve İngiltere Sayıştay'ı NAO'nun; "Flood Risk Management İn England", "Digital Transformation İn The NHS (National Healty Service)", "The Government's Preparedness For The COVID-19 Pandemic: Lessons For Government Risk Management" adlı performans denetimi raporlarının incelenmesi ile ISSAI 3000-3100 (INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi)'nden yararlanılarak hazırlanmıştır.

PDUR'da yer alan, sürece ilişkin kuramsal çerçeveyle uyumlu bir şekilde gerçekleştirilmiştir. Raporlarda dikkat çeken bir özellik, Türk ve İngiliz Sayıştaylarınca hazırlanan raporların yapısının, Rehber'in çerçevesiyle uyumlu olmakla birlikte kapsam bakımından farklı olmasıdır.

Türk Sayıştaylarınca hazırlanan raporlar, İngiliz Sayıştaylarınca hazırlanan raporlara göre temel ve alt başlıklarıyla daha ayrıntılı bir şekilde hazırlanmıştır. Bu durumun nedeninin, Türkiye ve İngiltere performans denetimi raporlarının içeriği ve yapısına ilişkin benimsenen temel yaklaşım ile ilgili olduğu görülmektedir. Örneğin İngiltere performans denetimi el kitabında (Value for Money Handbook), *"denetim konusunun arka planı ile ilgili betimleyici bilgilerin gerekli olan en az seviyede tutulması, temel konulara/sorulara verilecek cevaplara ve analizlere yoğunlaşılması"*[228] raporların yapısı kapsamında temel yaklaşım olarak yer almaktadır.

"Aslında Sayıştay raporlarının kapsam genişliğinin en önemli nedeni Türkiye Sayıştay'ı denetim konularının geniş kapsamlı olmasıdır ki bunun nedeni de Türkiye'de yeni uygulanmaya başlayan performans denetimine ilişkin raporların gerek Sayıştay gerekse ülke kamuoyundaki beklentilere yanıt verme çabası ve sadece aynı anda sadece iki-üç çalışmanın yürütülebileceği sınırlı kapasitenin varlığıdır. Bu çerçevede, yılda 60-100 performans denetimi raporu yayınlayan NAO'nun (İngiltere Sayıştayı) daha dar kapsamlı çalışmalar yürütülmesi da doğal karşılanmalıdır. Sayıştay performans denetimi uygulaması 2010 kırılmasıyla sonlandırılmak yerine performans denetçisi sayısı artırılarak, daha çok sayıda denetim gerçekleştirilmesi olanaklı kılınsa idi, muhtemelen Türkiye Sayıştay'ı da zamanla konu kapsamlarını daraltarak daha çok sayıda, daha kısa sürede tamamlanan bir konu stratejisine doğru yol alacaktı." (U1)

[228] NAO, 1997.

Her ne kadar raporlardan tespit edilemese de performans denetimi sürecine ilişkin belirtilmesi gereken önemli bir konu, raporların TBMM'de görüşülmesi ve izleme aşamalarının Türkiye'de uygulanamamış olmasıdır. Daha açık ifadeyle 1996-2010 dönemi performans denetimi raporları TBMM'ye sunulmuş, fakat ilgili komisyonda görüşülmemiş ve izleme süreciyle sonlanmamıştır. İngiltere'de ise raporlar, parlamentoda görüşülmektedir. Raporların görüşülme süreci şu şekildedir:

> "Sayıştay raporları yayımlandıktan sonra bir basın açıklaması ile medyaya rapor hakkında bilgi verilir. Aynı zamanda, rapor ilgili parlamento komisyonuna gönderilerek ve brifing verilerek komisyona takdim edilir. Komisyonun başkanlığını, genellikle muhalefet partilerine mensup bir milletvekili yapar. Komisyon, Sayıştay raporları hakkında denetlenen faaliyetlerle ilgili kurum üst düzey yetkililerinden gerekçeli görüş alır. Bu görüşlerin, önerileri gerçekleştirmek için neler yapılabileceğine ilişkin bilgileri içermesi beklenir. Komisyon oturumlarına Sayıştay Başkanı ve denetim ekibi katılır; komisyon gerek gördüğünde denetlenenlerin üst düzey yetkilileriyle, hazine/maliye yetkilisinin de toplantıya katılmalarını ister. Maliye Bakanlığı, önerilerin uygulanmasına ilişkin hükümet cevabını rapor olarak hazırlar. Nihayetinde, komite Sayıştay raporunu esas alan ve bu çalışmalar sonucu oluşturduğu bir tür eylem planı niteliğindeki bilgileri ve önerilerini içeren kendi raporunu parlamento genel kuruluna sunar. Genel kurul, komisyon raporlarının ele alındığı yıllık oturumlarda konuları görüşür. Sayıştay, eylem planını dikkate alarak (ortalama 3-4 yıl sonra), Sayıştay raporunu esas alan parlamento tavsiyelerinin ne ölçüde yerine getirildiğini değerlendirir ve izleme raporu yayınlar."[229]

2.4. Raporların Karşılaştırmalı İncelenmesi

Türkiye ve İngiltere performans denetimi raporları, konu benzerliği temel alınarak üç kategori halinde incelenmiştir. Her bir kategoride yer alan iki rapor, denetimin amacı, temel sorular/konular, bulgu ve sonuçlar, tavsiyeler, araştırma teknikleri ve odaklanılan iyi yönetim ilkesi/ilkeleri olmak üzere altı analiz birimi üzerinden karşılaştırmalı bir biçimde analiz edilmiştir. Elde edilen veriler Tablo13, Tablo 14 ve Tablo 15'de gösterilmiştir.

[229] Arife Coşkun ve Levent Karabeyli, 2009, s. 472.

Tablo 13. "İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor" ve "Flood Risk Management in England" adlı Raporların Karşılaştırılması

Performans Denetimi Raporu	**Türk Sayıştayı Rapor Adı: İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor**	**NAO Raporu Adı: Flood Risk Management in England**
Denetim Amacı	Muhtemel İstanbul depremi zararlarını azaltmaya yönelik kısa, orta ve uzun dönemli hazırlık çalışmalarının etkililiğinin arttırılması *(Özet ve Öneriler 4)*	Sel riskinin belirlenmesinden bu yana kaydedilen ilerleme göz önünde bulundurularak yatırımların risk altında ne kadar iyi hedeflendiğini incelemek ve Bakanlığın ve Ajansın reformu ne kadar iyi desteklediğini ve yönettiğini değerlendirmek *(Summary 5)*
Temel Sorular/Konular	- Bu denetimde, "İstanbul depreme ne kadar iyi hazırlanıyor?" sorusuna iki bölümde yanıt aranmıştır. - İstanbul'u depreme hazırlamakla görevli olan kurumsal yapılanmanın yeterliliği, - İstanbul Büyükşehir Belediyesi ile ilçe belediyelerinin imar planlama ve uygulama faaliyetleri *(1.12)*	- Sel riskinin belirlenmesi. - Riske yönelik yatırımı hedeflemek. - Etkili sel riski planlamasının önündeki engeller. - Ulusal destek ve gözetim *(Part 2,3,4)*
Bazı Bulgu ve Sonuçlar	-Belli sonuçların elde edilmesinde sorumluluğu ve rolü olan kurumların önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşacak şekilde faaliyet yürütmemeleri yüzünden etkili sonuçlar alınması mümkün olmamaktadır. Faaliyetler, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık ilkelerine dayalı uzun dönemli stratejik planlar ve yıllık eylem planları çerçevesinde yürütülmediği için kaynakların ihtiyaç belirlemelerine ve önceliklere dayalı olarak tahsisi mümkün olmamakta, istenilen sonuçlara ulaşılıp ulaşılmadığı değerlendirilememektedir. - İGDAŞ, Deprem Vanası Projesini, Kandilli Rasathanesi ise Erken Uyarı ve Acil Müdahale Sistemi Projesini hayata geçirmeye çalışmaktadır. İGDAŞ'ın projesi ile Kandilli Rasathanesinin projesinin erken uyarı bölümü deprem sonrasındaki yangın riskini azaltmaya yöneliktir. Birbirinden bağımsız yürüyen bu projelerin kaynakların iyi kullanımı açısından koordineli bir şekilde yürütülmesinde büyük yarar vardır. - Büyükşehir ve ilçe belediyeleri tarafından yürütülen imar planlama çalışmalarına veri tabanı olabilecek zemin etütleri henüz tam olarak bitirilememiştir. Zemin etütleri yapılan ve yerleşime uygun olmadığı tespit edilen bazı yerlerde ise daha önceden inşa edilmiş yapılar vardır. Bu yapılar hakkında geliştirilmiş herhangi bir program ya da proje yoktur. *(Özet 9,11,15 /Toplam Bulgu Sayısı 25)*	- Ajans, nehirlerden ve denizlerden kaynaklanan uzun vadeli sel riskini kapsayan ulusal bir model geliştirmede uluslararası bir öncüdür, ancak daha etkili hale getirmek için çalışma yapılması gerekmektedir. - Mevzuat, yerel sel riski yönetimi için kurumların sorumluluklarını netleştirmiştir, ancak pratikte etkin ortaklık çalışması zor olacaktır. - Bir havza ölçeğinde stratejik planlamanın yerel sel riski planlaması üzerinde nispeten zayıf bir etkisi vardır. *(Summary Key findings 6,16, 17/Toplam Bulgu Sayısı 20)*

Tablo 13. İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor" ve "Flood Risk Management in England" adlı Raporların Karşılaştırılması (Devamı)

Performans Denetimi Raporu	Türk Sayıştayı Rapor Adı: İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor	NAO Raporu Adı: Flood Risk Management in England
Bazı Tavsiyeler	-Yapılaşma alan ve özelliklerinin belirlenmesinden başlayıp yapı projelerinin onaylanması, inşaatların projelerine, ilim ve fenne uygunluğunun denetimi, nihayetinde yapı kullanma iznine uzanan süreçler ve bu süreçlere ait sistemler devlet otoritesinin kontrol ve güvencesinde olup bu hizmetler için vergi, resim ve harçlar da alınmaktadır. Bu nedenle sadece kamu kuruluşlarına ait değil özel mülkiyete konu yapıların depreme dayanıklılığı da devletin ilgi ve sorumluluk alanına girmektedir. İstanbul'un muhtemel bir depreme hazırlanmasında bu anlayış çerçevesinde hareket edilerek sağlamlaştırma, yıkım, konut tedariki gibi faaliyetler sadece bireylerin güç ve inisiyatiflerine terk edilmemelidir. - İstanbul'un mevcut yapı stokunun üçte ikisi inşaat ruhsatı ya da iskan izni alınmamış yapılardan oluşmaktadır. Kontrolsüz yapılaşma, depreme dayanıklı bir yapı stoku oluşturma yolunda önemli bir handikaptır. Bu çerçevede kaçak yapılaşmayla mücadelenin önündeki engelleri ortadan kaldıracak önlemlere ağırlık verilerek belediyelerin konuyla ilgili personel, araç, gereç ihtiyaçları giderilmeli ve bu mücadele için yeterli güvenlik önlemlerinin alınmasını da kapsayan idari ve hukuki eksiklikler ortadan kaldırılmalıdır. - İl acil yardım planları, planda rolü olan kurum ve kuruluşların katkılarıyla gerçekleştirilmeli, alternatif senaryolara cevap verecek, gerçekçi, güncel, ilgililerin rahatlıkla değerlendirebileceği netlik ve basitlikte, gelişme ve güncelleştirmeye uygun dokümanlar olmalı, planda rolü olan kişi ve kuruluşlar kendilerinden bekleneni net olarak bilmeli ve benimsemelidir. *(Öneriler 4,5,9/Toplam tavsiye sayısı 10)*	- Programlara yatırım yapmaya yönelik yeni yaklaşım, tek bir finansman ortağından daha fazla sayıda projeye yol açacaktır. - Ajansın, halkın daha bilinçli kararlar alabilmesi için uzun vadeli modelleme ve haritalama verilerinde belirsizlik olduğunu halka ve sel riski bilgilerine dayanan kuruluşlara iletmesi gerekir. - Ajansın, farklı sel riski kaynaklarının nasıl etkileşime girdiği konusundaki anlayışını geliştirmek için bir plan geliştirmesi gerekmektedir. *(Recommendations c,f,g/Toplam tavsiye sayısı 7)*
Kullanılan Araştırma Teknikleri	-Görüşme -Doküman İncelemesi -Gözlem -Odak Grup Görüşmesi -Örnekleme *(1.11-1.15/Metodoloji)*	-Görüşme - Doküman incelemesi -Paydaş danışmanlığı (Stakeholder consultation) - Finansal analiz - Danışman (consultant) *(Appendix One/Methodology)*
Odaklanılan iyi yönetim ilkesi	-Bu denetim afet risklerini azaltmaya yönelen çalışmaların etkililiğine ve verimliliğine odaklanmış; aşağıdan-yukarıya perspektifle *(bottom-up perspective, ISSAI 3000-3100/1.8)* yapılandırılmıştır.	-Risk yönetimi ve verimlilik

Tablo 13'de yer alan her iki rapor, afet (deprem, sel) risklerini azaltmaya yönelik yapılan çalışmaları değerlendirmek ve bu çalışmaların verimliliğini, etkililiğini arttırmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu kapsamda deprem ve sel risklerinin belirlenmesi, bu risklere karşı alınan önlemler ve yatırım programları, kurumsal yapının yeterliliği, imar planlama ve uygulama faaliyetleri ile risk yönetimi planlamalarının önündeki engeller gibi temel konulara odaklanılmıştır. Bu konulara ilişkin Tablo 13'de gösterildiği üzere bulgu, sonuç ve tavsiyeler üretilmiştir. Raporlar, kullanılan araştırma teknikleri bakımından benzerdir. Türk Sayıştayı tarafından hazırlanan rapor, iyi yönetim ilkeleri bakımından etkililiğe ve verimliliğe odaklı iken İngiltere Sayıştayı raporu, risk yönetimi ve verimliliğe odaklıdır.

Raporlarda odaklanılan iyi yönetim ilkeleriyle ilgili belirtilmelidir ki, kamu yönetiminde performans denetimi nitel ögelerin ağırlıklı olduğu bir denetim türü olmasından dolayı bu denetime kuramsal planda damgasını vuran verimlilik, tutumluluk, etkililik kavramları özel sektör için yapılan klasik tanımlamaların (girdi-çıktı ilişkisi gibi) ötesinde, ISSAI 3000-3100, (INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi) 1.5'de açıklandığı üzere, çoğunlukla dolaylı biçimde ifadesini bulur ve bazen bu kavramları birbirinden ayırmak güç olabilir. Buna karşın, performans denetimi raporlarında yer alan denetim bulgu, sonuç ve tavsiyeleriyle, denetim çalışmasının niteliğine göre değişen biçimde, 3E ve kalite, bilgi teknolojileri, çevre, risk yönetimi, hizmet sunumunda adalet gibi iyi yönetim ilkelerinin ilgisini kurmak mümkündür. Karşılaştırmaya alınan raporların örneklenen bulgu, sonuç ve tavsiyelerinde bu perspektifle yapılan incelemede, performans denetiminin kapsamını oluşturan iyi yönetim ilke ve kavramlarıyla ilintileri şu şekildedir:

NAO'nun "Flood Risk Management in England" raporundaki bulgu, sonuç ve tavsiyelere ilişkin raporun özetinde yer alan;

"Ajansın, farklı sel riski kaynaklarının nasıl etkileşime girdiği konusundaki anlayışını geliştirmek için bir plan geliştirmesi gerekmektedir" ifadesi risk yönetimiyle,

"*Bir havza ölçeğinde stratejik planlamanın yerel sel riski planlaması üzerinde nispeten zayıf bir etkisi vardır"* ifadesi verimlilikle ilgili bir bakış açısını yansıtmakta ve odaklanılan ilkelerin raporlarda nasıl yer aldığına ilişkin somut birer örnek oluşturmaktadır.

Türk Sayıştayının "İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor" raporundaki bulgu, sonuç ve tavsiyelere ilişkin ise yine rapor özettinde yer alan;

"İGDAŞ, Deprem Vanası Projesini, Kandilli Rasathanesi ise Erken Uyarı ve Acil Müdahale Sistemi Projesini hayata geçirmeye çalışmaktadır. İGDAŞ'ın projesi ile Kandilli Rasathanesinin projesinin erken uyarı bölümü deprem sonrasındaki yangın riskini azaltmaya yöneliktir. Birbirinden bağımsız yürüyen bu projelerin kaynakların iyi kullanımı açısından koordineli bir şekilde yürütülmesinde büyük yarar vardır" ifadesi verimlilikle,

"Belli sonuçların elde edilmesinde sorumluluğu ve rolü olan kurumların önceden belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşacak şekilde faaliyet yürütmemeleri yüzünden etkili sonuçlar alınması mümkün olmamaktadır. Faaliyetler, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık ilkelerine dayalı uzun dönemli stratejik planlar ve yıllık eylem planları çerçevesinde yürütülmediği için kaynakların ihtiyaç belirlemelerine ve önceliklere dayalı olarak tahsisi mümkün olmamakta, istenilen sonuçlara ulaşılıp ulaşılmadığı değerlendirilememektedir" ifadesi ise etkililikle ilgili iken

"Yapılaşma alan ve özelliklerinin belirlenmesinden başlayıp yapı projelerinin onaylanması, inşaatların projelerine, ilim ve fenne uygunluğunun denetimi, nihayetinde yapı kullanma iznine uzanan süreçler ve bu süreçlere ait sistemler devlet otoritesinin

kontrol ve güvencesinde olup bu hizmetler için vergi, resim ve harçlar da alınmaktadır. Bu nedenle sadece kamu kuruluşlarına ait değil özel mülkiyete konu yapıların depreme dayanıklılığı da devletin ilgi ve sorumluluk alanına girmektedir. İstanbul'un muhtemel bir depreme hazırlanmasında bu anlayış çerçevesinde hareket edilerek sağlamlaştırma, yıkım, konut tedariki gibi faaliyetler sadece bireylerin güç ve inisiyatiflerine terk edilmemelidir" ifadesi ise performans denetiminde *aşağıdan yukarı perspektifi (bottom-up perspective)* temsil etmekte ve odaklanılan iyi yönetim ilkelerinin raporlardaki karşılığını yansıtmaktadır.

Tablo 14'te yer alan her iki rapor, *dijital dönüşüm hizmet faaliyetlerine* odaklı olmakla birlikte bu faaliyetlerin stratejik planlarının oluşturulması, koordinasyon içinde yürütülmesi ve kamu hizmetlerinde etkililiğin arttırılması amacı taşımaktadır.

Tablo 14. "E-Dönüşüm Türkiye" ve "Digital Transformation in the NHS" adlı Raporların Karşılaştırılması

Performans Denetimi Raporu	**Türk Sayıştayı Rapor Adı: e-Dönüşüm Türkiye**	**NAO Rapor Adı: Digital transformation in the NHS**
Denetim Amacı	-eDTr Projesi çerçevesinde yürütülen faaliyetlerin önceliklendirilerek, projenin stratejik planının oluşturulması ve koordinasyon içinde yürütülmesi; -Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasına yönelik faaliyetler ile eDTr Projesinin hedeflerinin birleştirilerek, kamu hizmetlerinde etkililiğin artırılması; -Kamu kurumlarında, kamu yönetimi reformları da dikkate alınarak, iş süreçlerinin yeniden tanımlanıp sadeleştirilmesi ve kamu hizmetlerinin elektronik ortamda sunuma hazır hale getirilmesi; -Kamu hizmetlerinin elektronik ortama aktarılmasında ağ güvenliği ve birlikte işlerliği sağlayacak, e-Devlete uygun bir teknik alt yapının oluşturulması; - eDTr Projesi ile e-Devlet Ana Kapısı, e-İmza, okulların internet bağlantısı gibi alt projelerin sürdürülmesine ilişkin maliyetlerin, projeden elde edilecek faydaların ve bunların ölçüm kriterlerinin belirlenmesi; - eDTr Projesi ile BT yatırımlarının iş/zaman/maliyet esası ile izlenmesini sağlayarak, mükerrer işlerin ve kaynak israfının önlenmesi yoluyla, kaynakların ekonomik ve verimli kullanılması için kamu kurumlarında gerekli önlemlerin zamanında alınmasını sağlamaktır. *(1.26)*	- Hükümetin İngiltere'de NHS'yi dönüştürme hedeflerini gerçekleştirmede önemli olarak belirlediği dijital hizmetlere odaklanmaktadır. *(1.1)*

Tablo 14. "E-Dönüşüm Türkiye" ve "Digital Transformation in the NHS" adlı Raporların Karşılaştırılması (devamı)

Performans Denetimi Raporu	Türk Sayıştayı Rapor Adı: e-Dönüşüm Türkiye	NAO Rapor Adı: Digital transformation in the NHS
Temel Sorular/Konular	- eDTr Projesi çerçevesindeki faaliyetler koordinasyon içinde yürütülüyor mu? - Sürdürülebilir bir e-Devlet için uygun bir altyapı oluşturulmakta mıdır? - eDTr Projesi çerçevesinde yürütülen faaliyetlerde maliyet etkinliği sağlanmış mıdır? *(1.23)*	- Geçmişteki stratejilerden alınan dersler ve bugüne kadar kaydedilen ilerlemeler dahil olmak üzere strateji ve uygulama planları; - Dijital dönüşümün yönetimi; - Mali ve insan kaynakları; ve - Teknik zorluklar *(Summary 2)*
Bazı Bulgu ve Sonuçlar	-Eylem planlarında eylemler önceliklendirilmemiş ve projelere ilişkin ara hedefler belirlenmemiştir. Bunun yanı sıra, zaman/iş/maliyet esası ile projelerin izlenmesini sağlayacak iş programları oluşturulmamıştır. Bu durum, projenin başarısını olumsuz etkilemiş; izleme ve zamanında önlemler alma fırsatını ortadan kaldırmıştır. - BİT projeleri yatırım programına alınırken, eDTr Projesi eylem planları ile bağlantısı yönünden yeterince irdelenmemektedir. Bu nedenle projeler, eDTr Projesinin amaç, hedef ve eylem planları ile uyumlu, doğru, bütüncül ve mükerrerlikleri önleyecek şekilde değerlendirilememektedir. - 2003–2004 KDEP'te ülke çapında BT envanterinin çıkarılmasını öngörüldüğü halde, bugüne kadar yeterli bir çalışma yapılmamıştır. Yürütülen projelerden hangi kurumların ne şekilde faydalanacağı; kullanılan teknoloji, yazılım tercihi, proje kapasitesi gibi unsurların diğer projeleri ve kurumları nasıl etkileyeceği belirlenmediği için, farklı kuruluşlar tarafından yürütülen çalışmalardaki gereksiz ve mükerrer yatırımların önlenmesi mümkün olmamaktadır. *(Özet ve Öneriler 8,12,59/Toplam bulgu sayısı 34)*	- Mevcut planlar çok sınırlı maliyet verilerine dayanmaktadır ve planlanan finansmanın yeterli olup olmayacağı belirsizdir. - Değişen ulusal stratejiler, mevcut hedeflere ulaşmayı daha zor hale getiren parçalı bir ortama katkıda bulunmuştur. - Dijital dönüşüm, NHS'nin hizmetleri iyileştirmeye yönelik Uzun Vadeli Planı için çok önemlidir ve yüksek kaliteli bir uygulama planına ihtiyaç duyacaktır. *(Summary Key findings, 6,9,10/Toplam Bulgu Sayısı 17)*
Bazı Tavsiyeler	BT alanında mükerrer ve gereksiz yatırımların önlenmesi ve kamu kaynaklarının daha verimli bir şekilde kullanılması için; - DPT-BTDB'nin yatırım programına alınacak BİT projelerinin değerlendirilmesi konusundaki etkinliğini artıracak önlemler alınmalıdır. - BİT Projeleri Hazırlama Kılavuzlarında, oldukça detaylı kriterler belirlenmiştir. Ancak bu analiz ve değerlendirme kriterlerinin belirlenmesi yeterli değildir. Bunların tam olarak uygulanması ve izlenmesi sağlanmalıdır.	- Sağlık ve bakım için beklenen teknoloji planının, gerekli olan belirli hedefler ve ölçülebilir eylemler içeren bir uygulama planı içerdiğinden emin olunmalıdır. - Dijital dönüşümü sağlamanın tam maliyetinin daha iyi anlaşılmasını sağlamak için daha fazla veri toplanmalı ve çalışma programı önceliklendirilmelidir. -Tröstlerin, klinik personelin, tedarikçilerin ve halkın neler olduğu ve onlardan ne beklendiği konusunda bilgilendirilmelerini sağlamak için bir iletişim planı hazırlanmalıdır.

Tablo 14. "E-Dönüşüm Türkiye" ve "Digital Transformation in the NHS" adlı Raporların Karşılaştırılması (devamı)

Performans Denetimi Raporu	Türk Sayıştayı Rapor Adı: e-Dönüşüm Türkiye	NAO Rapor Adı: Digital transformation in the NHS
Bazı Tavsiyeler (devamı)	- Yatırım programına alınacak yeni BİT projeleri belirlenirken geçmiş BT projelerine ilişkin tespitler ışığında ve eylem planları ile ilişkileri kurularak; gerçekçi bir maliyet ve zaman tahmini yapılmalı, planlanan zamanda ve maliyetle bitirilmesi sağlanmalıdır. Kamuda, birlikte işlerliği ve güvenliği sağlanmış bir e-İmza sisteminin kurulabilmesi, kullanımının yaygınlaştırılması ve bu alanda mükerrer yatırımların önlenmesi için; - Mevcut altyapının, iş süreçlerinin gözden geçirilerek e-İmza kullanımına uygun hale getirilmesi gerekmektedir. - Hangi kurumun, hangi tarihte e-İmzaya geçeceği konusunda kapsayıcı ve eşgüdümlü bir geçiş planı hazırlanmalı ve e-İmzaya geçilmesi ile sağlanacak maliyet tasarrufları ve faydaları belirlenmelidir. - Devlet hizmetleri konusunda yapılacak yatırımlarda, e-İmza ihtiyaçları da göz önünde bulundurulmalıdır. E-Devlet alanındaki projelerin sürdürülmesini ve ihtiyaç duyulan yatırımların yapılmasını sağlamak için; - Kaynak planlaması yapılmalı ve geleceğe yönelik finansman modelleri oluşturulmalıdır. - e-dönüşüm projelerinin yüksek maliyetli olduğu göz önünde bulundurularak alternatif finansman olanakları değerlendirilmeli ve kurumların ihtiyaç fazlası donanımlarının kullanılmasını sağlayacak bir sistem oluşturulmalıdır. *(Özet-Öneriler 13,42,53/ Toplam tavsiye sayısı 21)*	-Yerel kuruluşları dijital dönüşüme yeterli kaynak yatırmaya teşvik etmek için teşvikler güçlendirilmelidir. -Dijital dönüşümü desteklemek için stratejik bir iş gücü planı hazırlanmalıdır. -Klinik kayıtlar, veri kalitesi ve mahremiyet ile bunların nasıl karşılanacağına ilişkin belirli ulusal gereklilikleri belirlemek için planlar hazırlanmalıdır. - Ulusal yönetişim düzenlemeleri basitleştirilmeli ve güçlendirilmelidir. *(Recommendations b,c,d,e/Toplam Tavsiye Sayısı 6)*
Kullanılan Yöntem ve Teknikler	-Doküman İncelemesi ve analizi -Süreç analizi -Kıyaslama -Görüşme -Uzman Görüşü -Anket -Literatür incelemesi *(Metodoloji, 1.27-1.36)*	- Doküman İncelemesi - Mali verileri ve program yönetimi verilerini toplamak ve analiz etmek. - Görüşme - Vaka çalışması ziyaretleri ve telekonferanslar *(Appendix One)*
Odaklanılan iyi yönetim ilkeleri	-Verimlilik, tutumluluk ve etkililik	- Risk yönetimi, tutumluluk ve verimlilik

Bu kapsamda faaliyetlerin koordinasyon içinde yürütülüp yürütülmediği, dijital dönüşüm yönetimi, yürütme faaliyetlerinde maliyet etkinliği gibi konular ele alınmıştır. İncelemeye alınan bu konulara ilişkin Tablo 14'te gösterildiği üzere bulgu, sonuç ve tavsiyeler üretilmiştir. Her iki raporda kullanılan yöntem ve teknikler, bir takım farklılıklar olmakla birlikte genel olarak benzerdir. Türk Sayıştayı tarafından hazırlanan "e-Dönüşüm Türkiye" adlı raporda odaklanılan iyi yönetim ilkeleri verimlilik, tutumluluk ve etkililiktir. Örneğin raporun bulgu, sonuç ve tavsiyelere ilişkin özet bölümünde yer alan;

"BİT Projeleri Hazırlama Kılavuzlarında, oldukça detaylı kriterler belirlenmiştir. Ancak bu analiz ve değerlendirme kriterlerinin belirlenmesi yeterli değildir. Bunların tam olarak uygulanması ve izlenmesi sağlanmalıdır" ifadesi verimlilikle,

"2003–2004 KDEP'te ülke çapında BT envanterinin çıkarılmasını öngörüldüğü halde, bugüne kadar yeterli bir çalışma yapılmamıştır. Yürütülen projelerden hangi kurumların ne şekilde faydalanacağı; kullanılan teknoloji, yazılım tercihi, proje kapasitesi gibi unsurların diğer projeleri ve kurumları nasıl etkileyeceği belirlenmediği için, farklı kuruluşlar tarafından yürütülen çalışmalardaki gereksiz ve mükerrer yatırımların önlenmesi mümkün olmamaktadır" ifadesi tutumlulukla,

"Eylem planlarında eylemler önceliklendirilmemiş ve projelere ilişkin ara hedefler belirlenmemiştir. Bunun yanı sıra, zaman/iş/maliyet esası ile projelerin izlenmesini sağlayacak iş programları oluşturulmamıştır. Bu durum, projenin başarısını olumsuz etkilemiş; izleme ve zamanında önlemler alma fırsatını ortadan kaldırmıştır" ifadesi ise etkililikle ilgili olduğu söylenebilir.

NAO'nun "Digital transformation in the NHS" raporundaki bulgu, sonuç ve tavsiyelere ilişkin rapor özetinde yer alan;

"Dijital dönüşümü sağlamanın tam maliyetinin daha iyi anlaşılmasını sağlamak için daha fazla veri toplanmalı ve çalışma programı önceliklendirilmelidir" ifadesi tutumlulukla,

"Sağlık ve bakım için beklenen teknoloji planının, gerekli olan belirli hedefler ve ölçülebilir eylemler içeren bir uygulama planı içerdiğinden emin olunmalıdır" ifadesi verimlilikle,

"*Dijital dönüşüm, NHS'nin hizmetleri iyileştirmeye yönelik Uzun Vadeli Planı için çok önemlidir ve yüksek kaliteli bir uygulama planına ihtiyaç duyacaktır"* ifadesi ise risk yönetimiyle ilgilidir.

Son olarak Tablo 15'te yer alan rapordan biri hastane enfeksiyonları; diğeri COVID-19 gibi sağlık hizmetleri alanındaki bir sorunu ele almıştır. Bu kapsamda Türk Sayıştayı tarafından hazırlanan rapor, hastane enfeksiyonlarını azaltma, bu konudaki faaliyetlerin verimliliğini, etkililiğini ve tutumluluğunu arttırma amacı taşırken; NAO raporları risk yönetimi kapsamında merkezi hükümetin risk analizi yönetimini, planlamasını ve riskleri azaltma stratejilerini ortaya koyma amacı taşımaktadır. Görüleceği üzere her iki rapor, sağlık hizmetleri alanında belirli bir sorununun çözümüne katkıda bulunmak ve hizmetlerin daha iyi sunulması amacına yönelik olarak hazırlanmıştır. Ancak bu amaç, Türk Sayıştayı tarafından hazırlanan raporda iyi yönetim ilkelerinden *verimlilik, etkililik ve tutumluluk* temelinde gerçekleştirilirken; NAO raporunda *risk yönetimi* temelinde gerçekleştirilmiştir.

Tablo 15. "Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele" ve "The governments preparedness for the COVID-19 pandemic lessons for government on risk management" adlı Raporların Karşılaştırılması

Performans Denetimi Raporu	**Türk Sayıştayı Rapor Adı: Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele**	**NAO Rapor Adı: The governments preparedness for the COVID-19 pandemic lessons for government on risk management**
Denetim Amacı	Hastane enfeksiyonlarının önemi konusunda ülkenin tüm kesimlerinde bilgi ve bilinç seviyesinin yükseltilerek, bu konudaki faaliyetlerin verimliliğinin ve etkililinin artırılmasına, sürekliliğinin sağlanmasına katkıda bulunmak; Bu çerçevede; - Hastane enfeksiyonları ile mücadelede planlamaya ve örgütsel yapıya ilişkin sorunların giderilmesi, - Hastanelerin fiziki yapılarındaki eksikliklerin giderilmesi, satın alma faaliyetlerinin hastane enfeksiyonları ile mücadeleyi daha etkili kılacak şekilde yürütülmesi - Hastane enfeksiyonları ile mücadeleye ilişkin uygulanan hijyen yöntemlerinin etkinliğinin sağlanması, - Sürveyans ve eğitim faaliyetlerinin hastane enfeksiyonları ile mücadeleye yeterli katkıyı gerçekleştirebilecek şekilde sürdürülmesi için ilgili kurumların gerekli önlemleri alabilmelerini sağlamaktır. *(Özet 6)*	Hükümetin genel risk yönetimi yaklaşımı için daha geniş bir öğrenme sağlamak amacıyla, COVID-19 pandemisinin ortaya çıkmasından önce merkezi hükümetin risk analizi, planlaması ve azaltma stratejilerini ortaya koymaktadır. *(Summary 6)*
Temel Soru/Konular	- Hastane enfeksiyonları ile mücadele faaliyetlerinin planlanması ve organizasyon yapısının yeterliliği, - Hastane enfeksiyonlarını izleme ve önleme çalışmalarının etkinliği. *(Özet 3)*	Bu rapor aşağıdakilerle ilgili gerçekleri ortaya koymaktadır: - Hükümetin risk yönetimi ve acil durum planlamasına yaklaşımı; - Hükümetin COVID-19 gibi bir pandemi riskini belirlemek için aldığı önlemler; - Hükümetin COVID-19 gibi bir pandemiye hazırlanmak için aldığı önlemler; ve - Son gelişmeler *(Summary 5)*
Bazı Bulgu ve Sonuçlar	- Sağlık Bakanlığınca ülkemizde hastane enfeksiyonları nedeniyle ortaya çıkan ekonomik maliyetler hesaplanmamıştır. - Hastanelerin büyük çoğunluğunda hastane enfeksiyonlarının durumunu tam olarak ortaya koyabilecek etkin ve sistemli çalışan bir sürveyans sistemi oluşturulamamıştır. Sürveyans kapsamında yapılan çalışmalarda hastanelerin mikrobiyoloji laboratuvarından yeterince yararlanılmamaktadır ve hastane laboratuvarlarının bir kısmı sağlıklı sonuçlar üretebilecek yapıdan uzaktır.	Hükümet, bu pandeminin toplum, ekonomi ve temel kamu hizmetleri üzerindeki geniş kapsamlı etkilerine tam olarak hazırlanamamamıştır. - Pandemiden önce hükümet, COVID-19 gibi bir olay için ne düzeyde bir riski kabul etmeye istekli olduğu konusunda açıkça anlaşamamıştır.

Tablo 15. "Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele" ve "The governments preparedness for the COVID-19 pandemic lessons for government on risk management" adlı Raporların Karşılaştırılması (devamı)

Performans Denetimi Raporu	**Türk Sayıştayı Rapor Adı: Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele**	**NAO Rapor Adı: The governments preparedness for the COVID-19 pandemic lessons for government on risk management**
Bazı Bulgu ve Sonuçlar (devamı)	- Hastanelerde enfeksiyon kontrol kurallarına yeterli düzeyde uyulmamakta, kural ve talimatlara uyulup uyulmadığı konusunda yeterli ve sistematik bir kontrol yapılmamaktadır. *(Özet 9,20,21,22,31 /Toplam Bulgu Sayısı 40)*	- Salgın öncesinde hükümet, Birleşik Krallık'ın geçmişteki pandemi simülasyonlarından kaynaklanan hazırlık eksikliğine ilişkin bazı uyarılar üzerine harekete geçmemiştir. *(Key findings 15,16,18/ Toplam Bulgu Sayısı 13)*
Bazı Tavsiyeler	- Bakanlık, hastane enfeksiyonu görülen hastaların tedavilerindeki ek maliyetlerin tespitine yönelik çalışmaları hastalığın türü, hastanenin türü ve diğer risk faktörlerini de dikkate alarak yapmalı ve bu maliyetlerin ülke ekonomisine getirdiği toplam yükü belirlemelidir. - Hastane enfeksiyonları tanısının konulabilmesi için kullanılması gereken tanı kriterleri enfeksiyon türleri bazında Sağlık Bakanlığı tarafından ulusal ve uluslararası kaynaklardan da yararlanılarak kılavuzlar halinde, ayrı ayrı belirlenmeli ve hastanelerce uygulanmak üzere yayımlanmalıdır. - Sağlık Bakanlığı; mimarlık ve hastane enfeksiyonlarıyla ilgili sivil toplum kuruluşları ve üniversiteler ile işbirliği yaparak ve genel kabul görmüş uluslararası ilkelerden de yararlanarak; hastane ünitelerinin iç mimari planı ve bina içindeki konumu, üniteler arasındaki geçişlerin planı, havalandırma, asansör ve sıhhi tesisat sistemlerinin durumu, kullanılacak yapı malzemelerinin özellikleri vs. ile ilgili ulusal hastane mimarisi hijyen standartlarını ayrıntılı olarak belirlemelidir. *(Özet 9,11,41 / Toplam tavsiye sayısı 18)*	- Kabine Ofisi, tüm sistem risklerini kimin yönettiğini ve yönettiğini belirlemelidir. - Kabine Ofisi, risk yönetimi, iş sürekliliği ve acil durum planlamasının daha kapsamlı, bütünsel ve entegre olmasını sağlamak için devlet daireleriyle birlikte çalışmalıdır. - Kabine Ofisi, sistem genelindeki acil durumlara yönelik hazırlıklara ilişkin gözetim ve güvence düzenlemelerini güçlendirmelidir. *(Recommendations a,c,d,/Toplam Tavsiye Sayısı 6)*
Kullanılan Yöntem ve Teknikler	- Görüşme - Gözlem - Anket - Doküman incelemesi - Uzman görüşü - Diğer ülke Sayıştaylarının ve Dünya Sağlık Örgütü, CDC *(Centers for Diseases Control and Prevention -ABD Hastalıkları Önleme ve Kontrol Merkezi)* gibi uluslararası kuruluşların çalışmalarının incelenmesi. *(Özet/Denetim Metodolojisi,7)*	- Görüşme - Doküman incelemesi - Ülkelerinin bir pandemi için risk belirleme ve planlama belgeleri hakkında bilgi almak için diğer birkaç yüksek denetim kurumuyla yapılan görüşmeler *(Appendix One/Methods)*
Odaklanılan iyi yönetim ilkesi	Etkililik ve verimlilik/tutumluluk	- Risk yönetimi

NAO'nun "The governments preparedness for the COVID-19 pandemic lessons for government on risk management" raporundaki bulgu, sonuç ve tavsiyelere ilişkin özet bölümünde yer alan;

"Kabine Ofisi, risk yönetimi, iş sürekliliği ve acil durum planlamasının daha kapsamlı, bütünsel ve entegre olmasını sağlamak için devlet daireleriyle birlikte çalışmalıdır; Kabine Ofisi, sistem genelindeki acil durumlara yönelik hazırlıklara ilişkin gözetim ve güvence düzenlemelerini güçlendirmelidir" ifadesi risk yönetimiyle ilgilidir.

Türk Sayıştayının "Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele" raporundaki bulgu, sonuç ve tavsiyelere ilişkin özetinde yer alan;

"Sağlık Bakanlığı; mimarlık ve hastane enfeksiyonlarıyla ilgili sivil toplum kuruluşları ve üniversiteler ile işbirliği yaparak ve genel kabul görmüş uluslararası ilkelerden de yararlanarak; hastane ünitelerinin iç mimari planı ve bina içindeki konumu, üniteler arasındaki geçişlerin planı, havalandırma, asansör ve sıhhi tesisat sistemlerinin durumu, kullanılacak yapı malzemelerinin özellikleri vs. ile ilgili ulusal hastane mimarisi hijyen standartlarını ayrıntılı olarak belirlemelidir" ifadesi verimlilikle,

"Bakanlık, hastane enfeksiyonu görülen hastaların tedavilerindeki ek maliyetlerin tespitine yönelik çalışmaları hastalığın türü, hastanenin türü ve diğer risk faktörlerini de dikkate alarak yapmalı ve bu maliyetlerin ülke ekonomisine getirdiği toplam yükü belirlemelidir" ifadesi tutumlulukla,

"Hastane enfeksiyonları tanısının konulabilmesi için kullanılması gereken tanı kriterleri enfeksiyon türleri bazında Sağlık Bakanlığı tarafından ulusal ve uluslararası kaynaklardan da yararlanılarak kılavuzlar halinde, ayrı ayrı belirlenmeli ve hastanelerce uygulanmak üzere yayımlanmalıdır" ifadesi ise etkililikle ilgili bir bakış açısını yansıtmaktadır.

Üç Tablo genel olarak değerlendirildiğinde raporlarda, şu ***altı özellik*** ön plana çıkmaktadır:

1. Performans denetiminin konusu kamu faaliyetleridir.

2. Performans denetiminin amacı denetime konu olan kamu faaliyetlerinin daha iyi yürütülmesine katkıda bulunmak ve kamu kaynaklarının daha iyi kullanılmasına yardımcı olmaktır.

3. Performans denetimi uygulamasında araştırma tekniklerinden birincil ve ikincil veri kaynaklarından yararlanılmıştır. Yöntem bakımından ise raporlar, nitel araştırma ağırlıklıdır.

4. Raporların konusuna göre, odaklanılan iyi yönetim ilkeleri (verimlilik, etkililik, tutumluluk, kalite, çevre gibi) değişmektedir.

5. Performans denetiminin iktisadi ve sosyal olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır.

6. Türk Sayıştay'ı performans denetimi raporları, NAO raporlarıyla birtakım farklılıklar olmakla birlikte genel olarak uyumluluk göstermektedir.

Bu altı özellik genel olarak değerlendirildiğinde, rapor adlarının performans denetiminin konusunu yansıttığı, bu bağlamda denetim konusunun, toplumsal veya küresel bir sorun ya da problemli veya gelişmeye açık bir alanla ilgili, Parlamentonun, yönetimlerin, kamuoyunun, medyanın ilgi alanında/gündeminde olan kamu faaliyetleri olduğu görülmektedir. Örneğin deprem, sel, hastane enfeksiyonları gibi can ve mal kaybına neden olan ve öncelikli öneme sahip toplumsal bir sorun, deprem gibi muhtemel bir risk durumu veya e-Devlet gibi teknoloji ve altyapı ile ilgili gelişmeler Tablo 13'de, 14'de ve 15'de görüleceği üzere performans denetimine konu olmuştur. Bu kapsamda afet yönetimi, sağlık hizmetleri ve kamu yönetiminde teknoloji-altyapı hizmetleri kapsamında yürütülen kamu faaliyetleri, temel ilkeler doğrultusunda incelenmiştir. Denetimler, can ve mal kaybını önleme ya da en aza indirebilme, kamu kaynaklarını en iyi şekilde kullanabilme, ortaya çıkabilecek sorunlarda ya da

yeniliklerde iyi bir hazırlık yapılmadığı takdirde katlanmak zorunda kalınacak maliyetleri azaltabilme amacıyla gerçekleştirilmiştir. Diğer bir ifadeyle gerçekleştirilen denetimlerin amacı, kamu faaliyetlerinin verimliliğini, etkililiğini ve tutumluluğunu arttırabilmek, yani kamu faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesine katkıda bulunmaktır.

Raporlarda, denetim konusunun kapsamlı analizine yönelik meselenin özünün anlaşılabilmesi için incelenecek temel konulara/sorulara yer verilmiştir. Örneğin, hastane enfeksiyonları ile mücadele faaliyetlerinin planlanması ve organizasyon yapısının yeterliliği, Hükümetin COVID-19 gibi bir pandemi riskini belirlemek için aldığı önlemler, eDTr Projesi çerçevesindeki faaliyetlerin koordinasyon içinde yürütülüp yürütülmediği, dijital dönüşümün yönetimi, İstanbul'u depreme hazırlamakla görevli olan kurumsal yapılanmanın yeterliliği, sel riskinin belirlenmesi gibi konular incelemeye alınan temel sorulardandır. Temel soru ve konular, denetim konusuyla ilgili planların ve programların yönetiminin, kurumsal yapının yeterliliğinin ve olası risklere karşı alınan tedbirlerin incelenmesine yöneliktir. Bu açıdan temel soruların, mevcut durumu iyileştirme adına muhtemel zararları en aza indirmeye yönelik problemli alanlara odaklandığı söylenebilir. Bu kapsamda incelenen denetimin temel sorularından elde edilen veriler, denetimin bulgu ve sonuçları olarak raporda yer almaktadır. Örneğin, kurumsal yapının yeterliliği ve olası risklere karşı alınan tedbirlerin yeterliliği sorusuna/konusuna ilişkin bulgu ve sonuçlar, "*Hastanelerin büyük çoğunluğunda hastane enfeksiyonlarının durumunu tam olarak ortaya koyabilecek etkin ve sistemli çalışan bir yapı oluşturulamamıştır*", "*Salgın öncesinde hükümet, Birleşik Krallık'ın geçmişteki pandemi simülasyonlarından kaynaklanan hazırlık eksikliğine ilişkin bazı uyarılar üzerine harekete geçmemiştir*" şeklinde ifade edilmiştir. Bulgu ve sonuçlar kapsamında tespit edilen sorunların, eksik yönlerin giderilebilmesine ve mevcut sorunların çözümüne katkı sağlayabilme amacıyla raporlar, *"uygulama planının yanı*

sıra, yüksek riskli konular için özel kaynaklar ve planlar geliştirilmelidir" gibi birtakım tavsiyelerle tamamlanmıştır.

Raporlarda, denetim metodolojisi kapsamında bilgiyi toplama ve işlemede farklı yöntem ve tekniklerden yararlanılmıştır. Denetimin konusuna göre ve her bir denetim için özel olarak tasarlanan incelemelerde görüşme, gözlem, anket, uzman görüşü gibi birincil araştırma teknikleri ve doküman incelemesi, mali ve program yönetimi verilerini analiz etmek gibi ikincil araştırma teknikleri kullanılmıştır. Karşılaştırılan denetimlerde görüşme, doküman incelemesi, uzman görüşü, diğer ülke Sayıştaylarının çalışmalarını inceleme gibi yöntemler hem Türk Sayıştay'ı hem de NAO tarafından kullanılmıştır. Gözlem, odak grup görüşmesi, örnekleme, kıyaslama, anket ve literatür incelemesi bu denetimlerde Türk Sayıştay'ının kullanıp, NAO'nun kullanmadığı yöntemlerdir. Buna karşılık, paydaş danışmanlığı, finansal analiz, mali ve program yönetimi verilerinin analizi, vaka çalışması ve telekonferanslar NAO'nun kullanıp Türk Sayıştay'ının kullanmadığı yöntemler olmuştur. Karşılaştırılan raporlardan *"İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor"* konulu Türk Sayıştay'ı performans denetiminin aşağıdan-yukarıya perspektifle *(bottom-up perspective, ISSAI 3000-3100/1.8)*[230] yapılandırılmış olması da bir diğer farklılıktır. Gerek Türk Sayıştay'ı gerekse NAO raporları kendi aralarında karşılaştırıldığında da raporlardaki içeriğe ve şekle ilişkin diğer farklılıklar gibi kullanılan yöntem ve tekniklerin de farklılaştığı görülmektedir. Dolayısıyla, farklılıkların, raporun Türk Sayıştay'ı veya NAO'ya ait olmasından ziyade her bir denetim çalışmasının özgün gerekliliklerinden kaynaklandığını ve bu farklılaşmanın da performans denetimi kuramına uygun olduğunu söylemek mümkündür. Bununla birlikte

[230] *Yukarıdan - Aşağıya ve Aşağıdan – Yukarıya Doğru Perspektifler:* Performans denetimi, normal olarak, genel bir sahiplik (owner) perspektifine, yani yukarıdan - aşağıya doğru bir perspektife dayanır. Performans denetimi esas olarak yasamanın ve merkezi hükümetin gereksinimlerine, niyetlerine, amaçlarına ve beklentilerine odaklanır. Ancak bazı ülkelerde, mevcut amaç ve varsayımlar çerçevesinde "vatandaş - yönelimli bir perspektifin" eklenmesi de mümkündür. Bu durum, kişiler ve toplum açısından gerçekten önemli görülen problemlerin üzerine vatandaşların ilgilerini karşılamak amacıyla Sayıştayların yoğunlaşmalarını sağlayan bir denetim misyonu yorumu olarak görülebilir, yani bir tür aşağıdan-yukarıya perspektiftir.

Türk Sayıştay'ı tarafından hazırlanan raporlarda finansal, ekonometrik analiz gibi sayısal veri kullanımına (nicel yönteme) rastlanılmamıştır. Kullanılan tekniklerden hareketle raporların nitel yönteme dayalı olduğunu söylemek mümkündür. NAO tarafından hazırlanan raporlarda ise finansal analizlerden de yararlanıldığı, bu açıdan konusuna göre bazı denetimlerde nicel yönteme bazılarında ise nitel yönteme başvurulduğu tespit edilmiştir.

Raporlarda, 3E'ye ilişkin, *"bu rapor verimliliği, etkililiği ve tutumluluğu değerlendirmek amacıyla hazırlanmıştır"* türünden bir ifadeye ya da 3E'ye ilişkin bir konu başlığına rastlanılmamıştır. Çünkü denetimlerin tasarımında çıkış noktası 3E değil, denetim konusu olarak belirlenen kamu faaliyetinin daha iyi yönetilmesinin, daha başarılı olmasının önündeki engeller/problemler/risklerdir. Bu bağlamda, bu engeller/problemler/riskler, verimlilik, tutumluluk, etkililik, bilgi sistemlerinin yeterliliği ya da güvenilirliği, risk yönetimi, hizmet kalitesi veya sunumu, çevre vb. gibi alanlardan hangisiyle/hangileriyle ilgiliyse onlara odaklanılmaktadır. Ancak bu durum, raporlarda 3E'ye ilişkin değerlendirmelerin yer almadığı anlamına da gelmemektedir. Raporlarda 3E'nin kullanım sıklığı, Tablo 16'da görüleceği üzere raporun konusuna göre değişiklik göstermekte ve öne çıkan unsurlar farklılaşmaktadır.

Raporlarda yer alan bulgu, sonuç ve tavsiyelerden anlaşılacağı üzere belirlenen yetersizlikler/başarısızlıklar bazen verimlilik, etkililik, tutumluluk bazen de risk yönetimi, bilgi sistemleri, hizmet sunumundaki adalet, kalite ve çevre gibi unsurlarla ilgili olabilmektedir. Örneğin, *"... verimlilik ve tasarruf sağlamak için değişim programı uygulanmaktadır; ... su ve kanalizasyon şirketlerinin yeni görevlerine verdiği yanıtın etkililiği değerlendirilmelidir; ... bilgi teknoloji hizmetlerinden bazıları eski ve verimsizdir; ... veriler etkili bir şekilde paylaşılmalıdır"* şeklinde temel alınan unsurlar raporlarda yer almaktadır.

Tablo 16. Raporlarda 3E'nin Kullanım Sıklığı[231]

Rapor Adı	Verimlilik	Etkililik	Tutumluluk
İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor?	7	16	0
e-Dönüşüm Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler	18	63	6
Hastane Enfeksiyonları (HE) ile Mücadele	7	15	1
Flood Risk Management in England	1	7	0
Digital Transformation in the NHS (National Healty Service)	1	13	1
The Government's Preparedness for the COVID-19 Pandemic: lessons for government risk management	0	9	16

Burada belirtilmesi gereken önemli bir husus, raporlarda denetim konusunun, 3E ya da diğer unsurlara değil, faaliyetlerdeki yetersizlik noktalarına odaklanıldığı; bu unsurların ise denetimlerde temel ilke olarak kabul edildiğidir. Daha açık belirtmek gerekirse, raporlarda, denetim kapsamında ele alınan sorunların, performans denetimi kuramında verimliliğe mi, etkililiğe mi yoksa tutumluluğa mı karşılık geldiğine ilişkin bir değerlendirme yapılmamıştır. Esasında bu unsurların hepsinin, performans denetimi açısından tek bir kavramın unsurları olduğu söylenebilir: "iyi yönetim". Bu açıdan alanyazında yerleşik hale gelen "performans denetimi eşittir 3E'nin denetimidir" iddiasının aksine performans denetimini en iyi "kamu faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesine katkı vermek" ifadesi karşılamaktadır. Bu bağlamda performans denetiminin kapsamı, ne 3E ne de diğer unsurlarla sınırlandırılmamalıdır. Çünkü performans denetimi konusuna kamuoyunun, yönetimlerin ya da ülkelerin gündemlerinde öne çıkan problemler ve yetersizlikler yön vermektedir. Gelecekte hangi yönetim sorunlarının ön plana çıkacağı bilenmeyeceğinden performans denetiminin sınırlarının keskin bir biçimde çizilebilmesi mümkün görünmemektedir. Örneğin, İkinci Dünya Savaşı sonrası tahrip olan Avrupa'nın yeniden inşası konusunun gündemde olması, bu bağlamda yapılacak işlerin ve sunulması gereken hizmetlerin artmasına

[231] Bu Tablo, incelenen raporda "metin içinde kelime arama/sayım yöntemi" kullanılarak oluşturulmuştur.

karşılık kaynakların kıt olması 3E'nin öne çıkmasına neden olmuştur. Bu nedenle bağlantılı olarak 3E, performans denetiminin odak noktası olmuştur. 2000'lere doğru ise dünyayı çevre kirliliği tehdit etmeye başlamış ve çevre, performans denetiminde odaklanılan öncelikli konular arasında yer almaya başlamıştır. Bu örnekleri diğer unsurlar üzerinden de çoğaltmak mümkündür.

Raporlar, birinci bölümde "Performans Denetimi 3E'nin Denetimi midir?" adlı başlıkta tartışılan performans denetiminin kapsamının sadece 3E ile sınırlı olmadığı, kapsam genişlemesinin söz konusu olduğu iddiasını desteklemektedir. Öyleyse, alanyazında *performans denetimi neden 3E ile özdeşleştirilmiştir*? Bu soruya verilebilecek yanıtlardan biri, performans denetiminin ilk çıkış yıllarında dönemsel koşulların etkisiyle 3E'nin gündemde olması ve çalışmaların bu unsurlar temelinde yürütülmesidir. Sorunun diğer bir yanıtı ise 3E'nin denetim yazınında teorik temeller olarak kullanılmasına karşın uygulamada denetim çalışmalarının odak noktaları olmamaları ve performans denetiminin ilk çıkış yıllarından sonra kapsamının genişlemiş olması konusunun dikkate alınmamış olmamasıdır. Dikkate alınmayan bu durumun, performans denetimi raporlarında 3E ya da 3E değerlendirmesine ilişkin doğrudan bir başlık göremeyen araştırmacılarda, "raporlarda 3E olmadığı için bu çalışmalar performans denetimi değildir" şeklinde bir algının oluşmasına neden olduğu anlaşılmaktadır. Oysa, birinci bölümde de tartışıldığı üzere, performans denetimi raporlarında denetçiler, *"yönetimin başarıya ulaşması için yapılması gerekenlerde gördükleri yetersizlikleri, kamu faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesinin önündeki problemleri"* raporlara yansıtmışlardır.

Raporlarda, performans denetiminin iktisadi ve sosyal boyutları açıkça görülmektedir. Kamu faaliyetlerine ilişkin sorunların tespiti ve bu sorunların çözümüne katkıda bulunarak ülke ekonomisine katkıda bulunmak iktisadi boyutuna, aynı şekilde,

can ve mal kaybını ortadan kaldırmaya ya da en aza indirmeye yönelik yapılan çalışmalar, performans denetiminin sosyal boyutuna karşılık gelmektedir. Bu bağlamda trafik kazalarını önleme, deprem, sel gibi afet risklerini en aza indirebilme ile hastane enfeksiyonları, COVID-19 gibi devletlerin gündemlerinde yer alan ve performans denetimine konu olan önemli toplumsal sorunların hem iktisadi hem de sosyal boyutu bulunmaktadır. Örneğin, deprem, sel gibi afetlerde birçok insanın hayatını kaybettiği ya da yaralandığı; afetler sonucu parçalanan aileler ile yaşamının geri kalanını engelli olarak sürdürmek zorunda kalanların olayın sosyal boyutunu ortaya koyduğu ilgili raporlarda belirtilmiştir. Ayrıca, yaralıların tedavi süreçleri ve maliyetleri ile kaza sonrasına meydana gelen maddi hasar miktarının ülke ekonomisini olumsuz yönde etkilemesinin olayın iktisadi boyutunu ortaya koyduğu ifade edilmiştir.

Türk Sayıştay'ı performans denetimi raporları, NAO raporlarıyla birtakım farklılıklar olmakla birlikte genel olarak uyumluluk göstermektedir. Raporlar arasındaki farklılığın (konusu, kapsamı, yapısı) nedeni, INTOSAI PDUR'de açıkça ifade edilmiştir. ISSAI 3000/*Giriş*'te, şu ifade yer almaktadır:[232]

> "farklı ülkelerdeki performans denetimi uygulamalarının karşılaştırılmasında yetki, kurumsal yapı ve kullanılan metotlar açısından büyük ölçüde farklılıklar ortaya çıktığından tüm performans denetimlerine uygulanabilir rehber üretmek mümkün değildir. Fiiliyatta, sosyal bilimlere dahil her şeyi bünyesine alacağı için, performans denetimi rehberi olası tüm yaklaşımları, metotları ve teknikleri tamamen kapsayamaz. Ayrıca, performans denetimleri tüm kamu kesimini kapsayan pek çok konu ve perspektifi ele almakta ve bütün bu koşullarda aynı ölçüde başarılı işleyen detaylı standartlar ve prosedürler geliştirmek mümkün olamamaktadır. Bahsedilen hususlar herhangi bir standardizasyona veya rehbere aykırı bir argüman olarak algılanmamalıdır."

Buradan hareketle, performans denetiminin tekdüze, detaylı standartlara ve prosedürlere göre yürütülen bir denetim faaliyeti olmadığı; her bir raporun, denetim konusuna özgü olarak geliştirilen metotlar ve standartlar çerçevesinde hazırlandığı görülmektedir. Bu açıdan raporlar arasındaki farklılık, performans denetimlerinin doğal bir sonucudur. Bu sonuç aynı zamanda performans denetimi kuramı ve uygulaması

[232] INTOSAI, *Performance Audit Guideliness ISSAI 3000-3100*, p. IX.

arasındaki uyumu da göstermektedir. Özetle, raporların analizi, performans denetiminin tanımını, boyutlarını ve kuramı ile uygulaması arasındaki ilişkiyi açık, net bir biçimde ortaya koyabilme imkanı sunmuştur.

DEĞERLENDİRME

Bu bölümde Türkiye'de 1996-2010 dönemi performans denetimi uygulamasına ve bu uygulamanın uluslararası kuram ve uygulamalarla olan benzerlik ve farklılıklarının analizine odaklanılmıştır. Birinci alt başlıkta tartışılan performans denetiminin Türkiye gündemine girmesi ve dönüşümünün analizi sonucunda, performans denetimi adı ile yürütülen kuram, uygulama ve ortaya çıkış dinamikleri bakımından farklı olan iki ayrı uygulama ön plana çıkmıştır. Birincisi, 1996-2010 döneminde 3E ve diğer ilkeler temelinde uygulanan, Sayıştay'ın çalışmaları kapsamında Türkiye gündemine giren performans denetimidir. İkincisi ise 2010 sonrası dönemde performans bilgisi temelinde uygulanan, kamu mali yönetimi reformları ile iç kontrol sisteminin oluşturulması kapsamında Maliye Bakanlığı'nın çalışmalarıyla gündeme gelen "performans denetimi"dir. Diğer bir ifade ile 2010 öncesi ve sonrası dönemde performans denetimi adıyla Türkiye gündemine giren iki farklı denetim uygulaması bulunmaktadır. Uygulamadaki bu farklılığın somut gerekçesi 2010 tarihli Sayıştay Kanunu değişikliğidir. Bu açıdan 6085 sayılı yeni Sayıştay Kanununun kabul edildiği ve performans denetiminin içerik ve uygulama boyutunun değiştiği 2010 yılı, performans denetiminde kırılma noktası niteliği taşımaktadır. Performans denetiminde kırılma ve kırılmanın nedenleri üçüncü bölümde analiz edilmektedir.

İkinci alt başlıkta analiz edilen Türkiye ve İngiltere performans denetimi raporları üzerinden uygulamanın değerlendirilmesi sonucunda ise performans denetiminin temel özellikleri ve uygulamanın/raporların etkileri olmak üzere iki konu ön plana çıkmıştır. ***Genel özellikleri bakımından performans denetiminin***:

- Parlamentonun, yönetimlerin ve medyanın ilgi alanında veya gündeminde olan problemli ya da gelişmeye açık bir kamu faaliyetinin,

- esasında "iyi yönetimin" unsurları olan 3E, adalet, kalite, etik, çevre, risk yönetimi, bilgi sistemleri gibi ilkeler temelinde,
- kamu faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesine katkı vermek amacıyla,
- yönetimin başarıya ulaşması için yapılması gerekenlerde görülen yetersizliklere ve problemlere odaklanıldığı ve
- tespit edilen sorunların ve bu sorunların çözümüne ilişkin bulgu, sonuç ve tavsiyelerin raporlandığı,
- Türkiye'de, 1996-2010 yılları arasında INTOSAI PDUR (kuram) ve NAO raporları (uygulama) ile yapı ve içerik bakımından uyumluluk içerisinde yürütülen bir denetim türü olduğu görülmüştür.

Öne çıkan diğer bir konu, performans denetimi uygulamasının kamu yönetimine hangi süreçte ve ne şekilde etki ettiğidir. Performans denetimi uygulamasının etkilerini, uygulamanın bir çıktısı olan performans denetimi raporlarının etkileri üzerinden değerlendirmek mümkündür. Performans denetimi raporlarının etkisine dair bilgi edinebilme yolları ise raporlara yönelik denetlenen kurumlardan, parlamentodan ve medyadan gelen ilgi, eleştiri ve tepkilerdir.

Türkiye'de 14 yıllık performans denetimi uygulamasında tamamlanan 14 (Sayıştay'ca TBMM'ye gönderilmeyen 3 raporla birlikte 17) raporun hiçbiri, TBMM iç tüzüğünde gerekli değişiklik gerçekleştirilmediği için, bu raporlara özgü düzenlemeler çerçevesinde görüşülmemiştir. Raporlar, olması gereken yöntemlerle görüşülmese de Sayıştay bütçesinin görüşülmesi döneminde ya da bu dönemde yayımlanıp TBMM'ye gönderilen raporların ilgili olduğu kurumlarla ilgili bütçe görüşmelerinde, görüşmeye konu olmuştur. Ayrıca, medyada yer alan yaygın haberler nedeniyle TBMM Genel

Kurulu ve Komisyonlarda gündem dışı konuşmalarla ve bazı özel Komisyonların çalışmaları çerçevesinde raporların görüşmeye konu olduğu görülmektedir.

Performans denetimi raporlarının TBMM'de olması gerektiği zeminde görüşülmeye konu olmaması raporların uzun dönemli etkilerini olumsuz etkileyen bir faktördür. Bununla birlikte söz konusu raporların, denetlenen faaliyetlerin yürütenlerde, kamuoyunda, medyada, meslek örgütlerinde, akademik çevrelerde ve yasama denetimi kapsamında bazı TBMM Komisyon çalışmaları çerçevesinde önemli bir yansıma bulduğu görülmektedir. Öncelikle, denetlenen kamu faaliyetinden sorumlu kurum ve kuruluşlar, raporlar aracılığı ile tespit edilen sorunların çözümüne katkı sağlamaya yönelik ve yönetimi iyileştirme adına, raporlara olumlu bir tepki ve ilgiyle yaklaşmışlardır. Örneğin, 2007 tarihli "Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele" adlı rapor meclise sunulduktan sonra *Türk Hastane İnfeksiyonları ve Kontrolü Derneği (HİDER),* "hastane enfeksiyonlarını azaltarak toplum sağlığına ve ülke ekonomisine katkıda bulunmak" amacıyla, raporun konu ile ilgili profesyoneller için çok önemli bir yol gösterici konumda olduğunu belirterek raporun basımını üstlenmiş ve tüm hastanelere dağıtımını sağlamıştır.[233] Bununla birlikte 2009 yılında HİDER, düzenlediği toplantıya Sayıştay'ın söz konusu denetimi gerçekleştiren denetim ekibi yöneticisinin de katılımını ve sunumunu sağlamış, "Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele" konulu performans denetimi raporunun bölgesel toplantılarda, ilgili, uygulayıcı çevrelerde görüşülerek, anlaşılmasına katkı vermiştir.[234] Diğer bir örnek, 2002 tarihli *"İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor"* ve *"Bayındırlık ve İskan Bakanlığının Marmara ve Düzce Depremleri Sonrası Faaliyetleri"* konulu raporlar TBMM'ye sunulmasının ardından Türk Müteahhitler Birliği tarafından, alanında uzman akademisyenin başkanlığındaki bir

[233] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele Performans Denetimi Raporu*, Bilimsel Tıp Yayınevi, 2000, Ankara, s. 3.
[234] Panel Notu, *Enfeksiyon Kontrol Mevzuatında Güncel Durum*, http://www.hider.org.tr/yeniden/mdoganayh%C4%B0ep%202009%20sivas.ppt, (Erişim tarihi: 26.05.2022).

ekibe hazırlatılarak 2004 yılında *"Deprem ve Kurumsal Yapılanma"*[235] adlı kitap olarak yayınlanmıştır.[236] Performans denetimi raporları TBMM'de denetim sürecine uygun bir şekilde görüşme konusu olmamasına ve ülkemizde performans denetimi uygulamasının ilk örnekleri olmasına karşın, denetlenen faaliyetler ilgili kurumlardan, uzmanlardan ve meslek örgütlerinden olumlu tepki ve ilgi görmüştür. Bu durum, raporların etkisini göstermesi bakımından önem taşımaktadır.

Raporların etkisinin görüldüğü önemli bir diğer alan, raporlara konu olan kamu faaliyetlerinin, TBMM'de özel olarak gündeme alınıp görüşülmesi ve denetim konusu ile ilgili komisyonların kurulmasıdır. Örneğin, *"Deprem Riskinin Araştırılarak Deprem Yönetiminde Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu"*[237] ve *"Devletin Hüküm ve Tasarrufu Altındaki Kıyılardan Halkın Kullanımının Mevzuata Aykırı Olarak Sınırlandırıldığını Belirterek Bu Sınırlamaların Kaldırılması ve Gerekli Önlemlerin Alınması Talebini İçeren Dilekçelere İlişkin Hazırlanan Alt Komisyon Raporu ile İlgili Komisyon"*[238] adlı komisyonlar, TBMM'de özel olarak oluşturulan ve ilgili performans denetimi raporlarının görüşüldüğü komisyonlardır. İlgili Komisyon toplantısına Sayıştay

---

[235] Erhan Karaesmen, Nalan Boyacı Yakut, Endam Güngör, *Deprem ve Kurumsal Yapılanma*, TMB yayını No:13, Ankara, 2004.

[236] Bu kitapta yer alan, Sayıştay'ın deprem afeti sonrası etkinlikleri ve ilgili raporlara ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir: *"1999 depreminden sonra büyük kamu harcamaları mecburiyeti ortaya çıkmış olup, Sayıştay, bunlarda maksada uygunluğun verimli biçimde oluştuğunu kontrol etme yolunda gereğini yerine getirmiştir. Sayıştay'ın deprem afeti sonrası etkinliklerine yeni ve gerçekçi bir rasyonelle ve soğukkanlı biçimde bakma tavrı içinde olduğu gözlemlenmektedir. Bu davranış, kamusal bir görevin yerine getirilmesinin yanı sıra, akılcı bir yan ikaz mekanizması yaratılmasına bir başlangıç oluşturma arayışına da işaret etmektedir. Bu, olumlu, kamu işleyişine çağdaşlık kazandırma yönü olan ve sorumluluk bilincini destekleyici bir arayıştır. Klasik bürokratik yaklaşımların ötesine geçen atılımcı bir kamusal duruş biçimidir."* Bakınız: Erhan Karaesmen, Nalan Boyacı Yakut ve Endam Güngör, *a.g.k.*, s.144-145.

[237] TBMM, *Deprem Riskinin Araştırılarak Deprem Yönetiminde Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu*, https://www.tbmm.gov.tr/MeclisArastirmasiKomisyonlari/DepremRiski-Anasayfa, (Erişim Tarihi: 22.05.2022).

[238] TBMM 2. Yasama Yılı 21.06.2012 tarihli Toplantı, https://www.tbmm.gov.tr/Tutanaklar/KomisyonTutanaklariDonemTutanaklari?Kodu=12&DonemKodu=24&YasamaYili=2, (Erişim Tarihi: 22.05.2022).

Başkanlığı Performans Denetimi Grup Şefi ve Uzman Denetçileri de katılmış[239]; Komisyon üyelerine *"İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor"* adlı performans denetimi raporunun sunumu yapılmış ve komisyon üyelerinin soruları yanıtlanmıştır.

Ayrıca, 2006 tarihli *"Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi"* adlı raporun, Yasama Organının Yürütme Organını denetleme yollarından birisi olan meclis araştırması talebine dayanak olduğu görülmektedir. 22 Mayıs 2008 (23. Dönem 2. Yasama Yılı) tarihli Genel Kurul Tutanağında, "Gerekçe" başlığı altında yer alan ifade şu şekildedir:

> "… büyük bir ekonomik girdi yaratan kıyı alanlarımızın kıyı özellikleri gözetilmeden bilinçsizce kullanılması kıyılarda ciddi bir şekilde tahribata neden olmaktadır. Sayıştay Başkanlığının Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetlenmesi başlıklı 03.10.2006 tarihli raporu da bu tespitleri doğrulamıştır. Sayıştay Başkanlığının söz konusu raporunda; Kıyı alanlarının planlanmasında koruma-kullanma dengesinin sağlanamadığı, kullanma amacının öne çıktığı (42. paragraf); Kıyılarımızda en fazla karşılaşılan ihlal şekilleri iskele, güneşlenme terasları veya diğer amaçlarla kıyıda doğal yapıyı bozan plansız, izinsiz dolgu yapımı ile yasal düzenlemelerle getirilen sınırlamaların aşıldığı (78 paragraf),… denilmiştir."[240]

Tutanaklar incelendiğinde, bir grup milletvekilinin ilgili performans denetimi raporundan hareketle bir Meclis Araştırması açılmasını teklif ettiği anlaşılmaktadır.

Son olarak raporların çıktısının en belirgin ve etkili biçimde görünür olduğu ve kamuoyunun gündemi haline geldiği alan ise medyadır. Yayınlanan performans denetimi raporlarının neredeyse tamamının yazılı ve görsel medyada geniş yer bulduğu, abartılı biçimde yansıtılmakla birlikte, medya aracılığı ile kamuoyu gündemine getirildiği görülmektedir. Örneğin, 2002 tarihli "İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor", 2004 tarihli "Ormanların Korunması", 2005 tarihli "Sağlık Bakanlığına Bağlı Hastanelerde Tıbbi Sarf Malzemesi ve Tıbbi Cihaz Yönetimi", 2006 tarihli "e-Dönüşüm

[239] TBMM 24.03.2010 tarihli Meclis Araştırması Komisyonu Deprem Riski Toplantısı https://www.tbmm.gov.tr/MeclisArastirmasiKomisyonlari/DepremRiski-Toplantilar, (Erişim Tarihi: 22.05.2022).

[240] TBMM Genel Kurul Tutanağı, https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g.birlesim_baslangic?P4=20169&P5=B&page1=17&page2=17, (Erişim Tarihi: 22.05.2022).

Türkiye Projesi Çerçevesinde Yürütülen Faaliyetler" ve 2007 tarihli "Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele" konulu raporlar, basında şu şekilde yer almıştır: "Sayıştay'dan Tüyler Ürpertici Deprem Raporu (Hürriyet, 2 Mart 2002); Depreme Hazırlık Yok (Radikal, 18 Mayıs 2002); Sayıştay: 3B Uygulaması Yağmaya Dönüştü (Star, 25 Eylül 2004); Hindistan'dan Sonra En Pahalı İnternet Bizde (Hürriyet, 29 Ekim 2006); Sayıştay Teşhisi: Hastaneler Hasta (Sabah, 4 Aralık 2007) şeklindedir. Örnek haber başlıklarından da anlaşılacağı üzere, raporlar, hükümet faaliyetlerine ilişkin medyada önemli yer bulan eleştirel haberlere konu olmuştur. TBMM'de performans denetimi raporlarının görüşülmesine ilişkin düzenleme eksikliğine ve bu bağlamda raporların TBMM gündemine getirilme zorunluluğu olmamasına karşın bazı performans denetimi raporları, iktidar partisi milletvekillerinin çoğunlukta bulunduğu komisyonların kararlarıyla görüşme konusu yapılmış ve TBMM denetim mekanizmaları dahilinde gündeme getirilmiştir.

Türkiye'de 1996-2010 dönemi performans denetimi uygulaması, özetle, T.C. Sayıştay Başkanlığınca uluslararası uygulamalarla uyumlu bir şekilde yürütülmüş, ulusal ve uluslararası düzeyde olumlu etkileri olmuş ancak, Sayıştay Kanunu değişikliği ile 2010 yılında uygulamasına son verilmiştir. Performans denetimi uygulamasına son verilme nedeninin uygulamadaki başarısızlıktan kaynaklanmadığı anlaşılmaktadır. Buradan hareketle, performans denetimi uygulamasının ortadan kaldırılma süreci nedenleriyle birlikte üçüncü bölümde analiz edilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

PERFORMANS DENETİMİNİN SONA ERME SÜRECİ: 2003-2010

Türkiye'de Sayıştay'ın 1996 yılında pilot çalışmalar ile başladığı, yasal yetki çerçevesinde devletin tüm faaliyetlerinin 3E ve diğer unsurlar temelinde incelendiği performans denetimi uygulaması, 2010 yılında Sayıştay Kanunu değişikliği ile sonlanmıştır. Uygulamanın sonlanması bir anda değil bir süreç olarak gerçekleşmiştir. 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile performans denetiminin tanım değişikliğiyle başlayan süreç, 6085 sayılı Kanun'un yasalaşma sürecinin belgeleri olan *2010 tarihli Sayıştay Kanun teklifi, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından kabul edilen metin* aracılığıyla ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun kabulü ile tamamlanarak sonlanma gerçekleşmiştir. Sona erme performans denetimi tanım değişikliğiyle mevzuat üzerinden belirmiş ve Sayıştay performans denetimi uygulamasını sonlandırmıştır.

Bu son aynı zamanda 5018 ile gündeme gelen, yine "performans denetimi" olarak adlandırılan fakat içerik ve uygulama bakımından 2010 yılında son verilen Sayıştay performans denetiminden farklı bir denetim yöntemi çalışmalarının başlangıcı olmuştur. 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile başlayan ve 2010 tarihli 6085 sayılı Sayıştay Kanunu değişikliğine kadar geçen 2003-2010 dönemi, devlette performans denetimi uygulamasının yasal kırılma süreci olarak adlandırılabilir. Çünkü, bu dönemde, mevzuat düzeyinde performans denetiminin tanım değişikliği yapılmış ancak uygulamaya yansıyan herhangi bir değişiklik olmamıştır. Şöyle ki, 5018/68/b maddesinde performans denetimi "*kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi*" olarak

tanımlanmış, uluslararası standartlara uygun olarak sürdürülen çalışmalar, tanımda yer alan "*kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi…"* ifadesi ile çelişmediğinden uygulamada sorun olmadan devam etmiştir. Ancak devamında yer alan "…*faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi"* ifadesi, kurumlardaki iç denetim birimi ve kurum yönetimlerinin Sayıştay'ın performans denetimi tanımına dahil edilmesine yol açmıştır. Bu hüküm uygulamanın da dönüştürülmesi anlamına gelmiştir.

Bu bölümde, 2010 tarihli Sayıştay Kanunu değişikliğinin performans denetiminin sona erme noktası olduğu, bu sürecin 5018 sayılı Kanun ile başladığı ve mevzuat üzerinden gerçekleştirildiği ileri sürülmektedir. Buradan hareketle performans denetiminde kırılma sürecinin küresel yönetim reformları ile başladığı ve bu reformlardaki çözülme sonucu siyasi iradenin "aktif vazgeçme stratejisiyle" yürürlükten kaldırıldığı iddia edilmektedir. Başka bir deyişle bölümün temel iddiası, performans denetiminin uygulamadan kaynaklanan bir nedenden dolayı değil siyasal iktidarın isteği üzerine ortadan kaldırıldığıdır. Bölümün temel soruları, *performans denetiminde kırılmanın ne olduğu, nasıl gerçekleştiği, dinamiklerinin neler olduğu, nedenlerinin ve temel tartışma konularının neler olduğu ve performans denetimi uygulamasına neden son verildiği* şeklindedir. Her bir sorunun birer alt başlık olarak analiz edildiği bu bölüm, beş alt başlıktan oluşmaktadır. Performans denetiminde kırılmanın neye karşılık geldiğine odaklı birinci alt başlık, performans denetiminde kırılmanın bir yeniden yapılanma olup olmadığını ve kırılmayla neyin değiştiğini analiz etmeye yöneliktir. İkinci alt başlıkta, kırılmanın nasıl gerçekleştiği; üçüncü alt başlıkta ise performans denetiminin dinamikleri, yenidünya düzeni ve devletin dönüşümü ile küreselci reformların temel aktörleri ve politika belgeleri üzerinden analiz edilmektedir. Dördüncü alt başlık, performans denetiminde kırılmanın görünür nedenlerine odaklıdır. Kırılmanın nedenleri 5018 sayılı Kanuna uyum, AB sürecine uyum ve 2010 Anayasa

değişikliğine uyum şeklinde üç konu üzerinden analiz edilmektedir. Bu konular kapsamında yürütülen temel tartışmaların odağında ise performans denetimi – bütçe ilişkisi, iç kontrol sistemi-performans denetimi ilişkisi ve Anayasa 125. madde bağlamında performans denetimi- yerindelik denetimi ilişkisi bulunmaktadır. Beşinci alt başlık ise performans denetimi uygulamasına neden son verildi? sorusunu yanıtlama amacı taşımaktadır. Bu bağlamda kırılmanın asıl nedenleri, küresel yönetim reformlarında çözülme, bu çözülme sürecinde izlenen stratejiler ve performans denetimi raporlarının etkileri odağında tartışılmakta ve ortaya koyulmaktadır.

1. PERFORMANS DENETİMİNDE KIRILMA NEDİR?

Kırılma sözcüğü köken olarak kır- "kazmak, kazımak" fiilinden evrilmiştir. Bu fiil eski Türkçe "(g)Ur" ekiyle türetilmiştir. Kırılmanın, eski Türkçede, kıy- "bıçakla kesmek, kan dökmek, yok etmek" fiilinden 11. yy dolayında türetilmiş bir biçim olduğu kabul edilmektedir.[241] Kırılma, sözcük olarak ise "kırılmak eylemi, bir saydam ortamdan başka bir saydam ortama geçen bir ışının doğrultusunu değiştirmesi olayı, kırılma işi, bir kaydın ya da bağlayıcı bir hususun yok edilmesi, indirilmesi, düşürülmesi, parçalanması; eski gücü kalmamak, azalmak, yok olmak" anlamlarına gelmektedir.[242] Bu doğrultuda, kırılma sözcüğünün olumsuz anlam yüklü, mevcut bir durumun, uygulamanın gücünün azaltılarak ya da yok edilerek farklı bir duruma, uygulamaya geçişe, yön değiştirmeye işaret eden bir olay olduğunu söylemek mümkündür. Bu anlamı ile kırılmanın, Akdoğan tarafından "tarumar etmek" olarak Türkçeleştirilen, Bauer ve Knill'in "Understanding Policy Dismantling: An Analitical Framework" adlı çalışmalarının kuramsal çerçevesi kapsamında kullandığı "dismantling" kavramı ile benzer anlama sahip olduğu görülmektedir. İngilizce

[241] "Kırılmak" https://www.nisanyansozluk.com/kelime/k%C4%B1r%C4%B1lmak, (Erişim Tarihi: 16.12.2021)

[242] Mehmet Ali Ağakay, *Türkçe Sözlük*, T.D.K. Yayınları, Ankara, Sayı:175, 1959, s. 463: *Türkçe Sözlük*, 2005. Orhan Hançerlioğlu, *Türk Dili Sözlüğü*, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1995, s. 316; Yalçın Kocabay, *Türkçe-Farancsıza Büyük Sözlük*, Okutman Yayıncılık, İstanbul, 2008, s. 616; İlhan Ayverdi, Misalli Büyük Türkçe Sözlük, MAS Matbaacılık, İstanbul, 2011, s. 1701.

sözlükte, "break up (kırılma)" ile benzer anlamda kullanılan dismantling, *"sökme, bir yapıyı ayrı parçalara ayırma eylemi, bir sistemi kademeli olarak organize bir şekilde sona erdirme süreci, yürürlükten kaldırma, dağıtma"*[243] anlamları ile kullanılmaktadır. Bu açıdan Akdoğan'ın da belirttiği üzere, Bauer ve Knill'in "politika değişikliği ve politikanın kaldırılması" üzerine ortaya koyduğu kuramsal çerçeve, performans denetimindeki kırılmanın (Akdoğan'ın ifadesiyle tarumar etmenin)[244] nasıl ve hangi nedenlerle gerçekleştiğini açıklayabilme imkanı sunmaktadır. Buradan hareketle, performans denetimi uygulamasına son verilmesi süreci Bauer ve Knill'in kuramsal çerçevesi üzerinden analiz edilmekle birlikte çalışmada, alanyazında yerleşik kullanım olması nedeniyle *"tarumar etme"* kavramı yerine *kırılma* kavramı tercih edilmiştir.

Performans denetiminde kırılma, 1996 tarihli performans denetimi uygulamasının yürürlükten kaldırılması ve uluslararası uygulamalardan vazgeçilmesi/kopuş anlamında kullanılmıştır. Sayıştay performans denetimi uygulamasının sona erme noktası, farklı bir performans denetimi -performans bilgisinin denetimi- uygulamasına geçilen 2010 tarihidir. Uygulamanın sonlandırılmasının somut gerekçesi ise 6085 sayılı Sayıştay Kanunudur. Her ne kadar kırılma, bu Kanun ile gerçekleşmiş olsa da performans denetiminin yürürlükten kaldırılması bir anda olup bitmemiş, bir süreç olarak gerçekleşmiştir. Bu açıdan kırılma, başlangıcı ve sonu olan bir süreç olarak kabul edilmiştir. 2003 yılında 5018 sayılı KMYKK ile başlayan ve 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile 2010 yılında tamamlanan bu kırılma süreci tanım

[243] Oxford Dictionary "dismantling", https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/dismantling?q=dismantling, (Erişim tarihi: 02.06.2022).; "break up/dismantle", https://tureng.com/tr/ingilizce-esanlam/break%20up, (Erişim tarihi: 02.06.2022).

[244] Akdoğan, Bauer ve Knill (2012) tarafından kullanılan "policy dismantling" kavramının Türkçeye politikanın sökülmesi, yürürlükten kaldırılması, dağıtılmasına benzer karşılıkla çevrilebileceğini belirtmekle birlikte kavramın karşılığı olarak, Farsça kökenli bir sözcük olan tarumarı tercih etmektedir. Bu tercihinin birinci nedeninin, sözlük anlamıyla tarumar olmanın politikanın sonuçlanması anlamını taşımaması; ikinci nedeninin ise İngilizce kavramın özünü oluşturan kamu politikasının uygulanmasının hem aktif, hem de pasif olarak göz ardı edilmesi olgusunu açıklayabilmesi olduğunu ifade etmektedir. Bakınız: A. Argun Akdoğan, "Türkiye'de İşletmeci Kamu Politikalarının Tarumarı", *Türkiye'de Kamu Politikaları: Güncel Konular ve Eğilimler* (Ed. Can Umut Çiner), Ankara Üniversitesi Yayınları No: 685, Ankara, 2020, s.57.

değişikliği olarak mevzuat üzerinden gerçekleşmiş, tanımdan 3E ilkesinin çıkarıldığı 2010 yılına kadar performans denetimi uygulaması devam etmiştir. Diğer bir ifade ile kırılma mevzuat düzeyinde ve tanım değişikliği üzerinden gerçekleşirken, tanımdan 3E ilkesinin 2010 yılına kadar çıkarılmamasıyla bağlantılı olarak performans denetimi uygulamada devam etmiştir. Bu nedenle 2003-2010 dönemi performans denetiminde yasal kırılma süreci olarak; 1996 yılında başlanılan uygulamanın fiili olarak sonlandırıldığı 2010 yılı ise sona erme noktası olarak adlandırılmıştır.

2003 tarihinde 6085 sayılı Kanun ile başlayan kırılma süreci, 2010 yılında 6085 sayılı Kanunla performans denetiminin içeriğinden ve uygulamasından vazgeçiş/kopuş şeklinde tamamlanmıştır. Diğer bir ifade ile kırılma, performans denetiminin içeriği ve uygulaması bakımından bir süreklilik değil kopuş anlamı taşımaktadır. Kırılma kavramına bu şekilde bir anlam yüklemek iki soruyu beraberinde getirmektedir: "*Performans denetiminde kırılma bir yeniden yapılanma mıdır*?"; "*Performans denetiminde kırılma neden süreklilik değil de bir kopuştur?*" Birinci soruya "yeniden yapılanma" kavramının sözcük ve dönemsel bağlamı içerisinde taşıdığı anlamı üzerinden performans denetimindeki kırılmanın değerlendirilmesi ile; ikinci soruya ise kırılma ile performans denetiminde, neyin nasıl değiştiğinin tespiti ve Bauer ve Knill'in "policy dismantling" adlı kuramsal çerçevesi üzerinden yanıt aranmaktadır.

1.1. Performans Denetimindeki Kırılma Bir Yeniden Yapılanma mıdır?

Reform, örgütsel boyutta *idari reforma*, örgütsel ve işleyiş boyutunda yani bir bütün olarak *devlette reforma* karşılık gelen dönemsel bir içeriğe ve zihniyete sahip bir kavramdır. Reformun örgütsel boyutta, idare merkezli ele alındığı idari reformun kapsamı 1945-1980 dönemidir. Bu dönemde reform genel olarak, kamu yönetiminin etkili ve verimli bir şekilde örgütlenmesi ve işlemesi için gerekli yapının oluşturulması

olarak tanımlanmaktadır.[245] Bu bağlamda Sürgit, idari reformu "idarenin ulusal amaçların gerçekleştirilmesine yardımcı olacak süratli, tasarruf sağlayıcı, verimli ve kaliteli hizmet görülmesini sağlayacak bir düzene kavuşturulmasını ve böyle bir düzen içinde iş görülmesini sağlayacak çabaların tümü"[246] şeklinde tanımlamaktadır. Zaman alıcı ve sürekli bir süreç olan idari reformun temelindeki fikir, idarenin gerçekten önemli olduğu, ihmal edilecek kenara atılacak bir şey olmadığı ve idarede elde edilecek gelişmenin öteki amaçların gerçekleşmesine önemli katkıda bulunacağı fikridir.[247]

Övgün, 1945-1980 döneminde reform kavramının, örgüt merkezli olarak ele alındığını, bir kamu kurumunun yapısal ve işlevsel açıdan geçirdiği dönüşüm sürecinin reform olarak tanımlandığını, devletin konumu, rolü yada kamunun karar verme yapısının reform tanımının kapsamında yer almadığını, reformun devlet değil, idare/örgüt merkezli olarak analiz edildiğini belirtmektedir. Bununla birlikte, kamu yönetimi reformunun, 1980 ve sonrası dönemde idarenin sınırlarını aştığını, devletin her düzeyinde kendini hissettirdiğini bu nedenle de kamu yönetiminde reformun devlet düzleminde ele alınması gerektiğini, bakış açısının ise idari reformdan devlet reformuna kaydırılması gerektiğini vurgulamaktadır.[248]

Reformun dönemsel bağlamı içerisinde anlam kazanan kamu yönetiminde yeniden yapılanma çalışmaları, *Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim* adlı reform belgesinde üç aşamalı olarak değerlendirilmektedir. Birinci aşama, *idari reform* kavramı etrafında şekillenen 1980'li yılara kadar olan dönemdir. Bu kapsamda yapılan yeniden yapılanma çalışmaları, gündelik sorunların çözümüne dönük olarak örgütlenme yapılarını ve süreçlerini iyileştirmeye yönelik düzenlemeleri içermektedir. İkinci aşama, idari reform çalışmalarının ötesine geçerek, devletin rolünün yeniden tanımlandığı ve

[245] Barış Övgün, Türkiye'de Kamu Yönetiminin Dönüşümü, Nika Yayınevi, Ankara, 2013, s. 22-23.
[246] Kenan Sürgit, *Türkiye'de İdari Reform*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972, s. 10.
[247] Sürgit, *a.g.k.,* s. 14
[248] Barış Övgün, 2013, s. 23.

işlevlerinin sınırlandırıldığı 1980'li yıllardır. Bu aşamada yeniden yapılanma ile özel sektörün yönetim anlayışının kamu yönetiminde yaygınlaştırılması amaçlanmıştır. Üçüncü aşama ise 1990'lı yıllardan itibaren güçlenmeye başlayan kamu yönetimini toplumun geneli ile birlikte düşünmeye dayalı, özel sektörün yanı sıra sivil toplum örgütlerine de vurgu yapan "yönetişim" yaklaşımıdır.[249] Buna göre kamu yönetiminin yeniden yapılanması,

> "devletin rolü, kamu kurumlarının yetki ve sorumlulukları, kamuda uyulacak temel ilke ve etik kurallar, idari bölümlemenin temel ilkeleri, personel rejimi, kamu yönetiminde kullanılan varlıklar ve kaynakların yönetimi, iş süreçleri ve yöntemleri, denetim anlayışı gibi çok sayıda unsuru ve bunları uygulamaya koyacak temel kanunla, kuruluş kanunu tasarılarının hazırlanması konularını kapsayan bütüncül bir süreçtir."[250]

Bu çalışmada benimsenen kamu yönetiminde reform ve bu kapsamda gerçekleştirilen yeniden yapılanmanın genel çerçevesi üçüncü aşamayla bağlantılı olarak devletin bütününü kapsamakta ve yönetim zihniyeti, kalıpları ve yöntemlerinin değişmesi sürecine karşılık gelmektedir. Performans denetiminde 2010 yılında gerçekleşen kırılma, bu genel çerçevede tartışılmaktadır.

1980 sonrası yeniden yapılanma, yeni bir dünya sistemi ve serbest piyasaya endekslenmiş demokratikleşme öngören yeni sağ ideoloji temelinde devletin bütününde gerçekleşen köklü reform girişimleridir.[251] Güler'e göre "değiştirerek geliştirmek" anlamı ile yüklü olan reform, gerçekleştirildiği alanların temel kurallarında, yapılarında ve işlevlerinde kapsamlı değişmeler yaratmayı anlatır.[252] Bu bağlamda Övgün, benimsenen ekonomik ve toplumsal yapıya uygun yeni bir yönetim yapılanması ve işleyişi olarak reformun farklı bir boyutuna dikkat çekmekle birlikte küresel yayılma ve serbestleşme politikaları, uluslararası örgütlerin çeşitli istikrar ve yapısal uyum politikaları ile AB'ye üyelik sürecinden kaynaklanan politikalar gibi yeniden yapılanma

[249] Ömer Dinçer, Cevdet Yılmaz, *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim,* T.C. Başbakanlık 2003, Ankara, s. 32.
[250] Ömer Dinçer ve Cevdet Yılmaz, *a.g.k.* s.
[251] Birgül Ayman Güler, *Yeni Sağ ve Devletin Değişimi*, İmge Kitabevi, Ankara, 2005, s. 83.
[252] Güler, *a.g.k.*, s. 57.

çalışmalarının reform sürecinde büyük bir etki yarattığını belirtmektedir. Bu açıdan yeniden yapılanma, 1990'lı yıllarda somutlaşan devlet reformunda kamu yönetiminin planlamadan bütçelemeye kadar bütün süreçlerinin dönüşümüne karşılık gelmektedir.[253]

Tutum, planlı ve bilinçli bir değiştirme hareketine karşılık gelen yeniden yapılanmayı, "*yönetim sisteminin yapısında, hizmet tercihlerinde, personel rejiminde, iş görme zihniyeti ve yöntemlerinde, karar verme sürecinde, siyasal sistemle olan ilişkilerde köklü değişiklikler*" olarak tanımlamakta ve temel amacın kamu kurumlarının sınırlı kaynaklarla amaçlarını en rasyonel, verimli ve etkili bir biçimde gerçekleştirmelerini sağlamak olduğunu belirtmektedir.[254]

Tortop ise 1980 sonrası dönemde yeniden yapılanmanın geçmişe nazaran daha kapsamlı ve yenilikçi bir anlam kazandığını belirtmektedir. Buna göre yeniden yapılanma, "yönetim sistemlerinin çağın gereklerine uygun yapılara kavuşturulması ve sadece mevcut durumun rehabilite edilerek teknik olarak yönetim sürecinde işlerliğin sağlanması değil; sistemi bütünüyle sorgulayan ve köklü değişiklikler yapmayı amaçlayan bir içerik kazanmıştır."[255]

Tanımlardan da görüleceği üzere yeniden yapılanma, kamu yönetimi reformu alanlarını iyileştirmeye yönelik çalışmalar, değişim süreci, köklü reform girişimi, yeni bir yönetim yapılanması ve işleyişi, yönetim süreçlerinin dönüşümü ve bu süreçlerde iyileştirme sağlama unsurları ile "değiştirerek geliştirmek" anlamı ile yüklü bir kavramdır. Bu bağlamda yeniden yapılanma kavramı genel olarak reformun ilerlemeyi içeren olumlu anlamı doğrultusunda ele alınmaktadır. Oysa ki, reformun özünde olan yeniliğin ve farklılığın her zaman olumlu bir anlam içermediği de belirtilmektedir. Bu

[253] Barış Övgün, *2013*, s. 25-26.
[254] Cahit Tutum, *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma,* TESAV Yayın No: 3, Ankara, 1994, s. 4-6.
[255] Nuri Tortop, Eyüp G. İsbir, Burhan Aykaç, Hüseyin Yayman ve M. Akif Özer, *Yönetim Bilimi,* Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010, s. 489.

açıdan yeniden yapılanma, önceki düzenden farklı bir düzeni beraberinde getirse de bu farklı düzen her zaman olumlu bir yapı sergilemek zorunda değildir.[256]

Yeniden yapılanmadan bahsedebilmek için öncelikle var olan bir yapının olması, belli bir süreç içerisinde bu yapının kuruluşunda, işleyişinde ya da yönetim biçiminde (yöntem, personel vb.) olumlu ya da olumsuz bir değişimin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bununla birlikte yeniden yapılanma çalışmaları kapsamında hazırlanan reform belgelerinde, söz konusu yapıyı daha etkili ve verimli hale getirmek ve iyileştirme sağlamak gibi amaçların ön plana çıkarıldığı ve yeniden yapılanmanın ilerleme sağlamak şeklinde olumlu bir içerikle ele alındığı görülmektedir. Bu kapsamında performans denetiminde değişimin anlamını ve yönünü göstermesi açısından "*Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı"*, "*Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim"* adlı reform belgesi ve "*510 Sayılı Sayıştay Kanun Tasarısına ilişkin Meclis Tutanağı*" önem taşımaktadır.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında (2001-2005) performans denetimi konusu, kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması ve mali saydamlığın sağlanmasına yönelik öneriler arasında ve "denetim sisteminin etkinliğinin arttırılması ve performans denetiminin sağlanması" başlığı ile yer almaktadır. Buna göre kamu mali yönetiminde denetim etkinliğinin arttırılması ve performans denetimine geçiş öngörülmektedir: "…*performans yönetimlerinin ve ölçüm rejimlerinin oluşturulmasına katkı yapacak biçimde performans denetim uygulamalarına en kısa zamanda başlanmalı; denetim metot ve tekniklerini içeren el kitapları ve rehberleri hazırlanmalıdır.*"[257]

[256] Barış Övgün, 2013, s.24-25.
[257] DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık -Özel İhtisas Komisyonu Raporu-, Yayın No:DPT:2517, Ankara, 2000, s.135-137.

Performans denetiminde kırılmanın düşünsel arka planını gösteren bu ifadelere karşılık belirtilmelidir ki, Sayıştay, 1996 yılı itibariyle denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları ne ölçüde verimli, etkili ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir. Bu inceleme sonuçları Sayıştay Birinci Başkanı tarafından bir değerlendirme raporu ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığına sunulmaktadır. Bununla birlikte 1998 yılında Meclis'e sunulan iki performans denetimi raporu bulunmaktadır. Bu bağlamda Plan'da yer alan performans denetimi kapsamındaki önerilerin, mevcut performans denetiminin iyileştirilmesi, geliştirilmesi yönünde değil, uygulamada olmayan bir denetim yönteminin hayata geçirilmesi yönünde olduğunu; bu açıdan önerilerin, yeniden yapılanma kavramının *mevcut bir yapının olması ve bu yapıda iyileştirme sağlama* unsurları gözetilerek sunulmadığı görülmektedir.

Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim (2003) adlı raporda performans denetimine ilişkin şu ifade yer almaktadır:

> "Sayıştay mevcut durumda sadece kanuna uygunluk denetimi yapmaktadır. Dünya'daki gelişmeler ve ülke ekonomisinde verimliliği arttırma hedefi çerçevesinde sadece kanuna uygunluk denetimi yetersiz kalmaktadır. Performans denetimine geçilmesi ile birlikte kamu yönetiminde etkinlik, vatandaş ve hizmet odaklı çalışma anlayışı ve hedefe dönük faaliyet gösterme uygulaması yaygınlaştırılacaktır"[258]

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında yer alan performans denetimi anlayışının, bu raporda da hakim anlayış olduğu görülmektedir. Sayıştay, 1996 yılından beri fiili olarak performans denetimlerini gerçekleştirmesine ve 2003 yılına kadar beş performans denetim raporu yayımlamasına rağmen; mevcut durumda sadece kanuna uygunluk denetiminin yapıldığı ve performans denetimine geçilmesi gerektiği yönündeki ifadeler, mevcut bir yapının iyileştirilmesi anlamını taşıyan yeniden yapılanma anlayışını yansıtmamaktadır.

[258] Ömer Dinçer ve Cevdet Yılmaz, 2003,s. 133.

Her iki raporda yer alan performans denetimini yok sayma ve vazgeçme anlayışı, kırılmanın somut gerekçesi olan 2010 tarihli 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu tasarısına ilişkin 510 Sayılı tutanakta da yer almaktadır:

> "…yalnız orada eksik kalan bir husus vardı. Stratejilerinizi ilan edebilirsiniz, bütçenizi yapabilirsiniz o stratejiye göre ama bunu denetleyecek, performans denetimi yapabilecek bir yapı olmadan o döngüyü tamamlayamıyorduk. İşte, şimdi bu sizlerin takdiriyle geçecek bu yasayla Sayıştayımız performans denetimi de yapmaya başlayacak…"[259]

Bu üç belgede bahsi geçen performans denetiminin, Sayıştay'ın 1996 yılından beri gerçekleştirdiği performans denetimi olmadığı anlaşılmaktadır. Yani uygulamada olan performans denetiminin mevcut yapısının iyileştirilmesine yönelik bir sorun tespitini ve çözümünü içermemektedir. Sayıştay'ın mevcut performans denetimi uygulamalarının görmezden gelindiği ve performans denetiminin 6085 sayılı Kanun ile ilk defa gerçekleştirilecek yeni bir denetim yöntemi olduğu yönündeki ifadeler, her ne kadar açıkça belirtilmese de farklı bir "performans denetimi"ne işaret etmektedir. İşaret edilen ve ilk defa gerçekleştirilecek olan "performans denetimi" esasında 5018 sayılı Kanun ile kamu idarelerine verilen performans denetimi yapma yetkisi ile ilgilidir. 510 Sıra Sayılı Genel ve Madde Gerekçeli Kanun Teklifi 2. madde gerekçesinde performans denetimi iki boyutta açıklanmakta, birinci aşmada kamu idarelerinin performans denetimini gerçekleştirmesi, ikinci aşamada ise Sayıştay'ın, idare tarafından belirlenen göstergeleri esas alarak faaliyet sonuçlarını ölçmesi yoluyla performans denetimini gerçekleştirmesi beklenmektedir. Bu bağlamda performans denetimi uygulamasına son verilmesinde etkili olan hakim anlayış –performans denetiminin kurum yöneticilerinin sorumluluğunda olan faaliyet sonuçlarının ölçülmesine indirgenmesi- yeniden yapılanma kavramı ile örtüşmemektedir. Diğer bir ifade ile bu kırılma, süreklilik arz eden, mevcut yapıyı iyileştirerek, geliştirerek dönüştürme anlamı taşıyan bir yeniden yapılandırma yoluyla değil, performans denetimi kuramından ve uygulamasından vazgeçme/kopuş yoluyla gerçekleşen bir değişimdir. Bu bakımdan kırılma, performans

[259] 510 Sayılı Sayıştay Kanun Tasarısına İlişkin 14/10/2010 tarihli Meclis Tutanağı.

denetiminde bir yeniden yapılanmaya karşılık gelmemektedir. Bu dönüşümün neden bir yeniden yapılanma olmadığı aşağıda yer alan "Performans Denetiminde Ne Değişti?" başlığı altında temellendirilmiştir.

1.2. Performans Denetiminde Ne Değişti?

2010 yılındaki kırılmanın neden bir kopuş olduğunu temellendirebilmek açısından öncelikle kırılma ile neyin nasıl değiştiğinin tespiti önem taşımaktadır. Bu tespit aynı zamanda kırılmanın temel nedenlerinin/dinamiklerinin ortaya koyabilmesi açısından da önem taşımaktadır. Bu kapsamda başta 6085 sayılı Kanun olmak üzere 2014 tarihli Performans Denetim Rehberi ve performans denetim raporları incelendiğinde, performans denetiminin yasal dayanağının, tanımının, metodolojisinin ve temel özelliklerinin değiştirildiği görülmektedir. Buna ilişkin bilgi Tablo 17'de gösterilmektedir.

Tablo 17. 2010 Öncesi ve Sonrası Performans Denetimi Ayrımı[260]

Performans Denetiminde Ne Değişti?	2010 Öncesi Performans Denetimi	2010 Sonrası Performans Denetimi
Yasal dayanağı	832 Sayılı Sayıştay Kanununa 1996 yılında eklenen EK Madde 10: Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları, ne ölçüde verimli, etken ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir.	2010 tarihli 6085 Sayılı Yeni Sayıştay Kanunu: Madde 36- Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar.
Referans Kaynağı	INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi	Performans -Bilgisinin- Denetimi Rehberi (2014)
Tanımı	Devlet/hükümet faaliyetlerinin, programlarının veya organizasyonlarının verimliliğinin ve etkinliğinin, ekonomiklik ve iyileştirme sağlama amacı gözetilerek bağımsız bir biçimde incelenmesidir. Performans denetimi verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun denetimi ile ilgilidir.	İdarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesidir.

[260] Bu Tablo, 832 sayılı Sayıştay Kanunu, 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, ISSAI 3000-3100 (INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi), Sayıştay Denetim Yönetmeliği, https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/15-diger-raporlar, https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/5-kamu-idareleri-denetim-raporlari, https://www.sayistay.gov.tr/files/559_Performans%20Denetim%20Rehberi_v2.pdf ve Sayıştay Uzmanı ile yapılan görüşmeden yararlanarak oluşturulmuştur.

Tablo 18. 2010 Öncesi ve Sonrası Performans Denetimi Ayrımı

Performans Denetiminde Ne Değişti?	**2010 Öncesi Performans Denetimi**	**2010 Sonrası Performans Denetimi**
Tanımı (devamı)	2000'li yıllardan itibaren performans denetiminin dinamik yapısının bir sonucu olarak, etik, çevre, adil hizmet sunumu gibi iyi yönetim unsurları performans denetimi kapsamına girmiştir.	6085 sayılı Kanunda bir dayanağı olmamasına ve bugüne değin Sayıştay denetimi uygulamasına bu adla yansımamasına karşın, 2011 tarihli 28145 Sayılı Resmî Gazetede yayınlanan *Sayıştay* Denetim Yönetmeliğinde performans denetimi tanımının dışında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi; *"Kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında etkililik, ekonomiklik ve verimliliğin sağlanıp sağlanmadığı ve idarelerin amaçlarına etkili bir şekilde ulaşıp ulaşmadıklarının denetlenmesi"* olarak ayrıca tanımlanmıştır.
Kapsamı	Yasal yetki çerçevesinde tüm devlet faaliyetleri	İdarelerin üreteceği performans bilgisi: -Stratejik Plan, -Performans Programı, -İdare Faaliyet Raporu ve -Faaliyet sonuçları ölçümü yapan veri kayıt sistemleri,
Metodolojisi	1.Denetimin Planlanması: Çalışma teklifi ile başlayan neyin denetleneceğinin ortaya koyulduğu konu seçimi; ön çalışma/ inceleme/denetim tasarımı 2. Tam çalışma/ Denetimin yürütülmesi 3. Raporlama 4. Raporların yayımlanması ve Parlamento süreci 5. İzleme	1. Planlama 2. Uygulama -Stratejik planların değerlendirilmesi -performans programının değerlendirilmesi -Faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi -Faaliyet raporunun değerlendirilmesi (Mevcudiyet, zaman,sunum,tutarlılık, doğrulanabilirlik, geçerlilik/ikna edicilik) 3.Raporlama
Özellikleri	-Konuların, denetim faaliyetlerinin ve metotların seçiminde esnektir. -Denetim kriterleri her denetimde çok sayıda bağımsız kaynaklardan elde edilen bilgiler ışığında denetim ekibince belirlenir. - Periyodik bir denetim değildir. -Tekrarlanamayan bir temelde gerçekleştirilen, her bir performans denetimi için uluslararası denetim standartları çerçevesinde ayrı metodolojinin uygulandığı bağımsız bir faaliyettir. -Tüm devlet faaliyetlerini farklı bir perspektiften inceler. - Kamu Politikası Analizi (KPA) niteliğinde bir denetim yöntemidir.	-Konusu kamu kurumlarının performans ölçüm sistemidir. -Denetim kriterleri önceden belirlenmiştir, her denetim için aynıdır. - Her yıl gerçekleştirilen periyodik bir denetimdir. -Kontrol listesi niteliğinde bir uygunluk çalışmasıdır. - Kamu kurumlarının performans ölçüm sistemi çıktıları olan stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının; mevcudiyet, zamanlılık, sunum, ilgililik, ölçülebilirlik, tutarlılık, iyi tanımlanma, doğrulanabilirlik, geçerlilik, veri kayıt sistemlerinin güvenilirliği gibi kriterler çerçevesinde değerlendirilmesidir.

Yasal dayanağı: Performans denetiminin yasal dayanağı Sayıştay Kanunudur. Performans denetim raporları da bu Kanun'un ilgili maddelerine göre hazırlanmaktadır. Buna göre 2010 öncesi performans denetimi, 832 Sayılı Sayıştay Kanunu'na 26.06.1996 tarih ve 4149 sayılı Kanunla eklenen EK 10'uncu maddeye göre gerçekleştirilmiştir: *"Sayıştay, denetimine tabi kurum ve kuruluşların kaynakları, ne ölçüde verimli, etken ve tutumlu kullandıklarını incelemeye yetkilidir."*[261]

2010 yılında 832 Sayılı Kanunu yürürlükten kaldıran 19.12.2010 tarihli 6085 Sayılı yeni Sayıştay Kanunu, sistemi iki maddedeki hüküm değişiklikleriyle farklılaştırmıştır. Birinci hüküm, 6085 Sayılı Kanun'un 36. Maddede yer almıştır: *"Sayıştay denetimi, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar."*[262] Performans denetimini tanımlayan ikinci hüküm ise Kanunun 2. Maddesinde "*hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi"* şeklinde tanımlanmıştır. 1996 ve 2010 hükümleri kapsamında, ilgili maddelerde yer alan ifadeler, tanım değişikliği sayesinde performans denetimi sistemini tümüyle dönüştürmüştür.

Tanımı: Performans denetimi tanım çeşitliliğine sahip bir kavram olmakla birlikte, bu tanım çeşitliliği temelde iki farklı yaklaşımdan türetilmiştir. Yaklaşımlardan ilki "verimlilik, etkililik ve tutumluluk ilkelerini temel alan performans denetimi" yaklaşımıdır. İkincisi ise Türkiye'ye özgü olan "performans bilgisinin denetimini" temel alan performans denetimi yaklaşımıdır. Birinci yaklaşım kapsamında performans denetiminin tanımı şu şekildedir: *"Devlet/hükümet faaliyetlerinin, programlarının veya organizasyonlarının verimliliğinin ve etkinliğinin, ekonomiklik ve iyileştirme sağlama amacı gözetilerek bağımsız bir biçimde incelenmesidir. Performans denetimi*

[261] 4149 sayılı 832 sayılı Sayıştay Kanunu, RG: 04.07.1996, 22686.
[262] *6085 Sayılı Sayıştay Kanunu*, RG: 19.12.2010, 27790

verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun denetimi ile ilgilidir.[263] 2010 yılına kadar performans denetimleri, bu tanım referans alınarak gerçekleştirilmiştir. 2010 yılı sonrası döneme denk gelen ikinci yaklaşım kapsamında ise performans denetimi şu şekilde tanımlanmıştır: "*Performans denetimi, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi suretiyle gerçekleştirilir."*[264]

2010'da yapılan tanım değişikliği aynı zamanda performans denetimindeki içerik değişikliğini de yansıtmaktadır. Burada verimlilik, etkililik ve tutumluluk kavramlarının yer almaması, 3E'yi temel alan performans denetiminden vazgeçişin bir göstergesidir. Bununla birlikte temeli idarelerin üreteceği performans bilgisine dayanan yeni bir denetim yönteminin tanımlandığı görülmektedir. Kanunda yer almayan ancak 2011 tarihli 28145 sayılı Sayıştay Denetim Yönetmeliği'nde performans -bilgisinin- denetimi tanımının dışında etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi ise 24. maddede ayrıca şu şekilde tanımlanmaktadır: *"Kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında etkililik, ekonomiklik ve verimliliğin sağlanıp sağlanmadığı ve idarelerin amaçlarına etkili bir şekilde ulaşıp ulaşmadıklarının denetlenmesidir."*[265] Yeni Sayıştay Kanununda yer verilmeyen, kanunla kaldırılan performans denetiminin yönetmelikte ayrıca tanımına yer verilmesi düşündürücüdür. Performans denetiminin uluslararası düzeyde kabul gören tanımının dışında Kanunda farklı bir içerikle tanımlanması, yönetmelikte ise bu farklı tanımın yanında doğru tanımına da ayrıca yer verilmesi, beraberinde adlandırma sorununu ve kavram karmaşasını getirmiştir. Bu sorun ve karmaşanın bir örneği olarak 2.Bölüm: "1. 2. 2010 Sonrası Dönem" başlığında yer verilen "Sayıştay internet sitesinin Türkçe ve İngilizce sürümlerindeki performans denetimini adlandırma çeşitliliği" örneğinden de anlaşılacağı üzere 6085 sayılı Sayıştay

[263] *INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi*, 2009, s. 1.
[264] *6085 Sayılı Sayıştay Kanunu*, RG: 19.12.2010, 27790
[265] T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, *Sayıştay Denetim Yönetmeliği (madde 24)*.

Kanunu'ndan kaynaklanan hatalı/yanlış kullanım yönünde gerçekleşen tanım değişikliğinin ortaya çıkardığı adlandırma sorunu ve kavram karmaşası ulusal düzeyde devam eden bir sorundur. Uluslararası düzeyde ise bu raporlar, INTOSAI ve onun bölgesel kuruluşlarına karşı üyeliğin gereğine uygun bir şekilde adlandırılmakta ve tanımlanmaktadır. Bu bağlamda 1996 tarihli performans denetimi kapsamında kanunda yer verilmeyen bir konunun yönetmelikte düzenlenmesi gibi hukuka aykırı olan durumun arka planını, performans denetiminin uluslararası düzeydeki çalışmalarına yasal zemin oluşturma anlayışının olduğunu söylemek mümkündür.

Metodolojisi: Performans denetimi metodolojisi, performans denetçileri tarafından kullanılan yaklaşımların, modellerin ve metotların tümü olarak tanımlanmakta ve bu metodolojinin "*planlama, denetim soruları, çalışmanın tasarlanması, denetim programı, veri toplama ve analizler*" olmak üzere altı aşamadan oluştuğu belirtilmektedir.[266] Bu kapsamda performans denetimlerinde kullanılan metotlardan bazıları "risk analizi, SWOT analizi ve problem analizi"; ortak yaklaşımlar "sonuç tabanlı incelemeler, süreç tabanlı incelemeler, etki incelemeleri, maliyet- fayda ve maliyet etkinliği incelemeleri ve kıyaslama incelemeleri"; veri toplama teknikleri ise "dosya incelemeleri, ikincil veri analizleri ve literatür taraması, anketler ve yazılı sorular, mülakatlar, doğrudan gözlemlerdir."[267] Bu doğrultuda 2010 yılı öncesi performans denetimi raporları incelendiğinde ayrı bir bölüm olarak metodoloji başlığına yer verildiği, konusuna göre farklılaşan her bir denetimin kendine özgü bir metodoloji üzerinden gerçekleştirildiği, denetimlerin geniş kapsamlı araştırma ve inceleme sonucu, yaklaşık 1-1,5 yıllık bir sürede tamamlandığı ve 60-140 sayfa aralığındaki raporlardan oluştuğu görülmektedir.

[266] *INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi*, 2009, s. 57.
[267] A.k., s. 57-70.

2010 sonrası performans bilgisini temel alan performans denetimi raporlarında ise metodolojiye ayrılmış bir başlık ya da metodolojiyle ilgili bir bölüm bulunmamaktadır. Bu dönemde yürütülen denetimler, denetim kriterlerinden oluşan "kontrol listesi" niteliğindeki standart formlar üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu formların bir çıktısı olan, uzun süreli bir araştırma ile inceleme gerektirmeyen, ortalama iki sayfadan oluşan ve ayrı bir rapor olarak yayımlanmayan performans denetim raporları, Sayıştay Denetim Raporlarının içerisinde "Düzenlilik Denetim Raporundan" sonra "Performans Denetimi Raporu" adı ile yayımlanmaktadır. Metodolojideki bu değişiklik, "planlama, uygulama, raporlama ve izleme" olmak üzere dört aşamadan oluşan performans denetimi sürecinin içeriğinin ve biçiminin de değişmiş olduğunu göstermektedir.

Temel Özellikleri: 3E ilkesini temel alan 2010 öncesi performans denetiminin temel özellikleri şu şekildedir: Yasal dayanağı 832 sayılı Kanun'a eklenen Ek madde 10; Referans kaynağı, INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberidir. Denetimin kapsamı, yasal yetki çerçevesinde tüm devlet faaliyetleridir. Sayıştay'ın bağımsızlığı ilkesi gereği konuların, denetim faaliyetlerinin ve metotların seçiminde esnektir. Periyodik bir denetim değildir. Tekrarlanamayan bir temelde gerçekleştirilen, performans denetimine ilişkin uluslararası standartlar çerçevesinde (ISSAI 3000) her bir performans denetimi için ayrı metodolojinin uygulandığı bağımsız bir faaliyettir. Tüm devlet faaliyetlerini farklı bir perspektiften inceler. KPA[268] niteliğinde bir denetim yöntemidir.[269]

[268] Performans denetiminde belirlenen konu kapsamında "işler doğru şekilde yapılıyor mu? doğru işler yapılıyor mu? sorularına yanıt aranır ve benimsenen politikaların uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediği veya yeterli imkanların kullanılıp kullanılmadığı sorgulanır. Bu anlamda KPA niteliğinde bir denetim yöntemi olduğu söylenebilir. Performans denetimini, KPA niteliğinde bir denetim yöntemi olarak ifade etmek bir takım tartışmaları beraberinde getirebilir. Öncelikle belirtilmelidir ki burada, KPA'nın karşılığı, yasamanın, politikacının ve siyasetçinin değil yürütmenin, bürokratın politikaları kapsamında kamu kurumları/kurum politika analizidir. Kamu politikası, yasamanın politikalarını hayata geçirme durumunda olan Bakanlıkların, kamu kurumlarının bu doğrultuda kendi ürettikleri politikalar anlamında kullanılmıştır. Bununla birlikte politika/siyasa denilince kurum, bakanlık değil yasama

Performans bilgisini temel alan 2010 sonrası performans denetiminin temel özellikleri ise şu şekildedir: Yasal dayanağı 6085 sayılı Kanunun 36. Maddesi; referans kaynağı, 2014 tarihli Performans -Bilgisinin- Denetimi Rehberidir. Denetimin kapsamı, idarelerin üreteceği performans bilgisidir (Stratejik Plan, Performans Programı, İdare Faaliyet Raporu ve Faaliyet sonuçlarının ölçümünü yapan veri kayıt sistemleri). Denetimler önceden belirlenmiş standartlara göre gerçekleştirilir. Tekrarlanan bir temelde ve her yıl gerçekleştirilen periyodik bir denetimdir. Kamu idarelerinin faaliyetlerinin belirli standartlar çerçevesinde incelendiği, "kontrol listesi" niteliğinde bir denetim yöntemidir.

Performans denetimindeki kırılmanın içeriğini ve biçimini yansıtan bu değişikliklerle birlikte bir diğer önemli değişiklik, performans denetimi uygulamasının Sayıştay'daki örgütsel boyutuna ve çalışma düzenine (İkinci bölüm "2010 Öncesi Dönem" adlı başlıkta ele alınan) ilişkindir.

2010 yılında, 6085 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle Sayıştay'da performans denetimi grupları kapatılmış ve (INTOSAI için denetim rehberi hazırlama ve 10 INTOSAI üyesi ülke Sayıştayına liderlik ederek sürdürdüğü "Afet Risklerini Azaltma" konulu ortak performans denetimini yürütmekle görevli 3-4 denetçi haricinde) grupların tüm denetçileri mali denetim alanında görevlendirilmiştir. 1996 yılından itibaren sürdürülen performans denetimi uygulamasına son verilirken, 6085 sayılı Kanun'da "performans denetimi" olarak tanımlanan *performans bilgisinin denetimi*

---

organının ürettiği politikalar yani politikayı üretenin siyasetçi olduğu ilk akla gelendir. Ancak bu konu, temel ilke olarak performans denetiminin ve tümüyle Sayıştay denetiminin kapsamı dışında kalmaktadır. ISSAI 3000-3100/2.1. nolu başlıkta da açıkça ifade edildiği üzere, *"performans denetiminde, yasama organı tarafından belirlenen politik amaç ve kararlar, bazı özel koşullar hariç, genellikle, performans denetiminde kullanılan denetim kriterlerinin temelini oluşturan bir çerçevedir. Bu amaç ve kararları sorgulamak Sayıştay'ın görevi değildir. Bir çok ülkede, performans denetimi görevi Sayıştayları, hükümet programlarının dayandığı politikaları denetlemeye çok yaklaştırır. Böyle durumlarda, performans denetimleri politika hedeflerinin değerini tartışmaktan daha çok bu politikaların sonuçlarını geliştirmek, bunları iyileştirmek ve değerlendirmek üzere alınacak önlemlerin incelenmesini kapsar ve politika kararlarının alınmasını etkileyen bilgilerin yeterliliğinin incelenmesini gerektirebilir."* Ayrıntılı bilgi için bkz: *INTOSAI Performance Audit Guideliness 3000-3100,* 2004, pp. 31-32.

[269] *A.g.k.*, s. 12.

çalışmaları, düzenlilik (mali ve uygunluk) denetimlerinin yanında, aynı denetim ekiplerince, 2014 yılı itibarıyla gerçekleştirilmeye ve düzenlilik denetimleriyle birlikte raporlanmaya başlanmıştır. "Performans Denetimi Raporu" adıyla başlatılan bu çalışmaların en son 2018 yılında yayımlandığı görülmektedir. 6085 sayılı Kanundaki tanımlamalar çerçevesinde dört-beş yıl düzensiz olarak sürdürülen bu denetim ve raporlamalara son ya da ara verilmesinde; bu çalışmaların performans denetiminin uluslararası standart ve uygulamalarıyla örtüşmediğine ilişkin Sayıştay bünyesinde gelişen farkındalığın önemli bir rol oynadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, beş yıllık bir dönem için hazırlanan stratejik planlar ile bu stratejik plana dayalı olarak düzenlenme durumunda olan performans programları ve faaliyet raporlarının her yıl denetlenmesinin verimsiz bir faaliyet olduğunun ve kamu yönetimine bir katkı sağlamadığının anlaşılmaya başlanmasının da etkili olması muhtemel görülmektedir.

Sayıştay Performans Denetimi Grubunun 1996'da başlayan performans denetimi çalışmaları sonucu, çok sınırlı bir kadroyla ürettiği raporlarının, kamuoyunda, medyada, sivil toplum kuruluşlarında, denetlenen ilgili kuruluşlarda, meslek örgütlerine ve uygun prosedürlerle görüşme konusu yapılmamış olmasına karşın TBMM'de pozitif yankı bulduğu görülmüştür. Türk Sayıştayının *(liderliğinde on ülke sayıştayı tarafından gerçekleştirilen ortak denetim çalışması, INTOSAI Afet Risklerinim Azaltılmasının Denetimi Rehberi/ISSAI 5510'in hazırlanması ve ISSAI 300, ISSAI 3000'e yaptığı katkılar gibi sayıştaylar dünyasında üstlendiği etkin roller nedeniyle)* performans denetimi alanında dünya Sayıştayları arasında saygın bir konumu elde ettiği tarihlerde, 2010 yılında, Sayıştay Kanununda uluslararası standartlarla uyumlu performans denetimi yapma yetkisi kaldırılarak, 14 yıllık performans denetimi uygulamasına son verilmiştir. Belirtilmesi gereken önemli bir husus, performans denetimi uygulamasına son verilmesinin karşılığının, bu denetim biçiminin sonuçlanması/sona ermesi (termination) anlamına değil aktif vazgeçme stratejisiyle (dismantling) sonlandırılması

anlamına geldiğidir. Daha açık ifade etmek gerekirse performans denetimi artık işlevini tamamladığı ya da uygulanamaz hale geldiği için sonuçlanan veya son verilen bir denetim biçimi değildir. İkinci bölümde de tartışıldığı üzere uluslararası uygulamalarla uyumlu bir şekilde yürütülen, kamu yönetimine etkileri bakımından olumlu sonuçları olan ancak gelişme aşamasındayken yürürlükten kaldırılan bir denetim biçimidir. Bu kapsamda kırılmanın düzeyini, Bauer ve Knill'in iki temel değişken çerçevesinde ortaya koyduğu dört ideal tip üzerinden belirlemek mümkündür. Bu kuramsal çerçeve, performans denetiminde kırılmaya uyarlandığında birinci değişken, kırılmanın aktif ve bilinçli olarak gerçekleşip gerçekleşmediğine; ikinci değişken ise siyasi aktörlerin kırılmayı, ne ölçüde gizlemek ya da açığa vurmak istediklerine karşılık gelmektedir.

Tablo 19. Kırılma Tipolojileri[270]

	Pasif/Göz Yuman	**Aktif/Bilinçli**
Gizli/Örtük	Yükümlülüğü yerine getirmeyerek vazgeçme	Düzey ya da düzlem değiştirerek vazgeçme
Açık/ Görünür	Sembolik vazgeçme	Aktif vazgeçme

Performans denetimi, yukarıda açıklanan kırılma ve kırılmayla gerçekleşen değişim çerçevesinde (Tablo 17) değerlendirildiğinde, Tablo 18'de yer alan aktif/bilinçli vazgeçme stratejisi ile uyumlu olduğu anlaşılmaktadır. Aktif/bilinçli vazgeçme stratejisi ile performans denetiminde kırılmanın nasıl gerçekleştiği bir sonraki başlıkta tartışılmaktadır.

2. PERFORMANS DENETİMİNİN SONLANDIRILMASI NASIL GERÇEKLEŞTİ?

Kamu mali yönetimi sistemi, bütçeleme, muhasebe, iç kontrol mekanizmaları ve denetim unsurlarından oluşan bir bütündür. Sistemin önemli bir unsuru olan denetim

[270] Bu Tablo, Bauer ve Knill'in "Understanding Policy Dismantling: An Analitical Framework" adlı çalışmadan uyarlanmıştır. Bakınız: Michael M. Bauer and Cristoph Knill, "Understanding Policy Dismantling: An Analitical Framework", *Dismantling Public Policies: Preferences, Strategies, and Effects* (Der. Bauer, M. W., Jordan, A., Green-Pederson, C. ve Héritier, A.), Oxford: Oxford University Press, 2012, pp. 43-45, (pp.30-51).

konusu ve bu kapsamında yapılan düzenlemeler gerek sistemden gerekse de sistemin diğer unsurlardan bağımsız değildir. Bu açıdan 2010 yılında gerçekleştirilen Sayıştay Kanunu değişikliği ve performans denetiminin dönüşümü, kamu mali yönetimi sisteminin yasal çerçevesini belirleyen 5018 Sayılı Kanun ile doğrudan bağlantılı olduğu görülmektedir. 5018 Sayılı Kanunu performans denetimi özelinde değerlendirebilmek bakımından 5018'in Sayıştay Kanunu değişikliğinde ne anlam ifade ettiği incelemeye değerdir. Sayıştay Kanunu değişikliğinde 5018'in anlamı ve performans denetiminin kapsamı, ilgili belgelerde genel olarak şu şekildedir:

510 sıra sayılı Sayıştay Kanunu Teklifinin Genel ve Madde Gerekçeli Raporu'nda 5018, Sayıştay Kanunu'ndaki değişikliğin zorunlu bir nedeni olarak gösterilmektedir. Gerekçede yer alan ifade şu şekildedir: "*10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetim sistemimizde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler, Sayıştay Kanunu'nun hem denetim, hem de yargı fonksiyonu ile ilgili maddelerinde önemli değişikliklerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir.*"[271] Burada performans denetimi ile ilgili olan kamu mali yönetiminin köklü değişikliklerinin ve bu doğrultuda yapılması zorunlu olan değişikliklerin ne olduğu performans denetimindeki değişimin kapsamı bakımından önem taşımaktadır.

Raporda, 5018 ile performans denetimi bağlantısı, 5018'in kamu mali yönetimi sistemine kazandırdığı en önemli müesseseler olarak ifade edilen üç konu üzerinden kurulmuştur: Performans esaslı bütçeleme, performans yönetimi ve yönetsel sorumluluk. Performans esaslı bütçeleme, yönetsel sorumluluk ve performans denetimi, performans yönetimi ile ilgili alanlar olarak ele alınmıştır. Buna göre *performans esaslı bütçeleme*, kamu idarelerinin kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmak amacı ile hedefler oluşturmaları ve bu hedeflere ne ölçüde ulaştıklarını

[271] 510 Sıra Sayılı Genel ve Madde Gerekçeli Kanun Teklifi (01.02.2010), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=92, (Erişim Tarihi: 01.03.2021).

ölçmek üzere göstergeler belirlemeleridir. *Yönetsel sorumluluk*, kamu kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanma sorumluluğu idareye ait olduğundan bu amaca ulaşmak için idarenin politikalar oluşturması ve farklı politika seçenekleri arasında tercihte bulunmasıdır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu Gerekçesinde Performans denetiminin ise iki farklı boyutta ele alındığı görülmektedir. Birincisi, kamu idareleri ile sorumlulara iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarını kullanarak performans denetimi yapma yetkisinin verilmesidir. İkincisi ise Sayıştay tarafından kamu idarelerinin kendilerinin belirledikleri hedef ve göstergeler esas alınarak yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının ölçülmesi şeklinde belirtilmektedir. Bu kapsamda performans denetiminin, idarenin ya da sorumluların yerine geçerek hedefler belirleyen, politikalar oluşturan ve politika seçenekleri arasında tercihte bulunan bir denetim olmadığı; belirlenmiş hedefler ve bu hedeflere ulaşmak için kararlaştırılan araçların yerindeliğinin veya gerekliliğinin performans denetimine konu edilemeyeceği vurgulanmıştır.[272] Kanun Gerekçesi lafzi olarak kamu kurumlarının ve Sayıştay'ın birbirini takip eden bir süreçte, gerçekleştirecekleri iki performans denetiminden bahsederken, iki boyutta ele alınanın gerçekte, performans denetimi değil, kamu kurumlarının performans yönetimi ve iç kontrol sistemi kapsamında bir sorumluluğu olan performans ölçüm faaliyeti olduğu görülmektedir. Bir yandan 5018 sayılı Kanun ile kamu kurumlarına performans ölçümü yükümlülüğü getirilirken, diğer yandan Sayıştay performans denetimi de "kamu idarelerinin kendilerinin belirledikleri hedef ve göstergeler esas alınarak yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının ölçülmesi" olarak, yine kurumların performans ölçüm faaliyeti şeklinde tanımlanarak, kurum performans ölçümlerinin bir defa kurumun kendisi, sonrasında ise aynı ölçümün Sayıştay tarafından da yapılacağı gibi herşeyden önce maddeten mümkün olmayan bir süreç tanımlanmaya çalışılmıştır. Nitekim aynı Kanun Gerekçe metninin devamında, bu defa; *"Bu şekliyle esasen kamu idaresinin kendisi*

[272] 510 Sıra Sayılı Genel ve Madde Gerekçeli Kanun Teklifi, 2010.

tarafından da yapılan ölçme işlemi, bir dış denetim birimi olan Sayıştay tarafından faaliyetler sonuçlandıktan sonra TBMM'ne sunulacak değerlendirme raporlarında kullanılmak üzere yeniden yapılmaktadır" denilerek aynı paragrafta önce "performans denetimi" olarak gösterilen faaliyet bu defa "performans ölçümü" olarak ifade edilmiştir. Gerekçe metni, Sayıştay performans denetimindeki kırılma nedenlerinin belki de en önemlisini burada sergilemektedir. Performans ölçümü ve performans denetimi eş anlamlı olarak kullanılmıştır. Daha iyi yönetime katkıda bulunmak gibi bazı ortak amaçlar dışında birbiriyle hiçbir ilgisi olmayan iki kavram ve uygulama tekleştirilmiş, böylelikle 1996 yılında başlayan Sayıştay performans denetimi sonlandırılmış, onun yerine kurumların performans ölçümü görevi, ayrıca Sayıştay'a da "performans denetimi" adıyla verilmiştir. Ancak, kurumların performans ölçümünün, faaliyetin doğası gereği ne Sayıştay, ne de başkaca dışsal bir kurum tarafından yapılması olanaksız olduğundan, Sayıştay uygulamasında, kamu kurumları performans ölçüm sistemi çıktılarının (stratejik plan, performans programı, faaliyet raporu) ilgili mevzuat ve rehberlere uygunluğunu değerlendirme şekline dönüştürülmüştür. Sayıştay performans denetiminin, kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen performans ölçümüne ve değerlendirmesine indirgenmesinin nedeni de buradan kaynaklanmaktadır. Yani, performans denetiminin kapsamı 5018 sayılı Kanun ve 6085 sayılı Kanunda iki aşamalı olarak tasarlanmıştır. İlk aşamada kamu idareleri, kamu kaynaklarını etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmak amacı ile hedefler oluşturmalı, performans ölçüt ve göstergeleri yardımıyla da hedeflere ulaşma derecesini, sapma nedenlerini, alınan/alınacak önlemleri faaliyet raporlarında sergilemelidir. İkinci aşamada ise, kamu kurumlarının kendilerinin yaptığı performans ölçümünü Sayıştay bir kez daha yapmalıdır.

Performans denetimine yöneltilen eleştirilerin de kaynağı olan bu tasarım birçok yönüyle sorunludur ve düzenlemeler sonrası yaşanan süreç bu sorunu açıkça

göstermiştir. Sayıştay 6085 sayılı Kanun'la birlikte performans denetimi uygulamasına son verirken, bu ad altında kurumların performans ölçüm sistemi çıktılarının uygunluğunu değerlendiren çalışmalar başlatmış, "performans bilgisinin denetimi" olarak da adlandırdığı bu çalışmaların periyodik olarak uygulanmasına ise 2018 yılından sonra ara vermiş, son yıllarda, performans denetimi metodolojisine çok benzer yöntemlerle, TBMM'ne de sunmadığı "konu denetimi" adı altında bazı çalışmalar gerçekleştirmeye başlamıştır.

Öncelikle, performans denetiminin uluslararası standart ve uygulamalarıyla ve bu paraleldeki Sayıştay 1996-2010 uygulaması, 6085 sayılı Kanun'daki performans denetimi tanım ve nitelikleriyle örtüşmemektedir. Ayrıca, Kanun'daki tasarım ve tanımlamalarda "performans denetimi" adı altında Sayıştay'dan yapması beklenen çalışmanın maddeten yapılabilirliğinin bulunmadığı görülmektedir. Faaliyet raporları doğruluk, güvenilirlik yönüyle dış denetim kurumları için tasdik edilebilir, denetlenebilir dokümanlar değildir. Performans bilgisinin önemli özelliklerinden biri sürekli oluşudur. Kurumların hedeflerine ne ölçüde ulaştığına dair, farklı ölçüt ve göstergelerle değerlendirilen performans bilgilerinin çoğunun doğruluğunu test edebilmek *(özellikle de nitel bilgiler için)* ancak bilginin toplanma sürecine yıl boyunca eşlik etmekle mümkündür.[273] Bu açıdan 6085'deki tanımlama ve tasarımına uygun olarak, Sayıştay tarafından kurumun yaptığı ölçümden sonra aynı ölçüm faaliyetinin tekrar gerçekleştirilmesi, bu sürecin, kurumun kendisi de dahil hiçbir örgüt, kurum

[273] Performans bilgisinin önemli özelliklerinden biri sürekli oluşudur. Çıktı niteliğinin zaman içinde değişmeden kalması durumunda, bir ölçüden elde edilen bilgiden trendlerin belirlenmesinde yararlanılabilir. Trendler hakkındaki bilgiden, diğer verilerle veya kanıtlarla birlikte, performansın zaman içindeki gelişiminin değerlendirilmesinde istifade edilebilir. Ancak, performans ölçülerinin ulaşılan performansı göstermeye devam etmesi bakımından trendleri değiştirilmesi ve performansın nasıl geliştirileceğine ilişkin uygun kararlar alınmasını sağlaması gerekecektir. Örneğin; ölçüler, değerlendirmelerin sonuçlarını ve politika değişikliklerini sergilemek üzere değişebilmeli veya performansın gelişmesi bakımından yeni alanlara odaklanabilmelidir. Bir kurum değişen ölçülere göre rapor düzenlediğinde, bu değişiklik, performans düzeyi üzerinde, zaman içinde yarattığı etkiyi yorumlayıp açıklayacak şekilde gösterilmelidir. Ayrıntılı bilgi için bkz: Baran Özeren, C. Suat Aral, *Yönetim ve Hesapverme Sorumluluğu Amaçları Bakımından Performans Bilgisi,* Sayıştay Araştırma, İnceleme, Çeviri Dizisi:21, Ankara, s. 41.

tarafından aynı sonuçları elde edecek şekilde tekrarlanması mümkün değildir. Performans bilgisi, sürecin doğası gereği bir defa, sadece elde edildiği zaman için geçerlidir. Bu husus performans bilgisiyle ve mali bilgilerini ayıran önemli bir özellik olup, Sayıştayların kurumların mali rapor ve işlemlere ilişkin güvence oluşturan denetimler yapmalarına karşın, neden faaliyet *(performans)* raporları için benzer bir yaklaşımı sergileyemediklerinin yanıtını da oluşturmaktadır. 6085'deki tasarım, Sayıştay'a, kamu kurumlarının performans ölçüm sonuçlarının doğruluğuna ilişkin güvence vermeye değil, doğrudan kurumun yaptığı performans ölçümünü tekrarlamaya ilişkindir. Olanaksızlığı nedeniyle, Kanun'da öngörülen tasarım yerine getirilemeyince, Sayıştay'ca, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının mevzuata ve ilgili rehberlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendiren, Türkiye'ye özgü bir uygunluk çalışmasına başlanılmıştır. Bu çalışmaya da önce, 2013 yılı Sayıştay Rehberinde "performans bilgisinin denetimi" adı verilmiş, 2014 yılı Rehberinde, Kanun tanımlamalarıyla uyum sağlamak üzere "performans denetimi" olarak adlandırılmıştır.

Sayıştay Kanunu değişikliğinin ve performans denetiminin dönüşümün temel gerekçesi olarak sunulan 5018, değişikliği meşrulaştırma aracı olarak da kullanılmıştır. Oysa performans denetiminin içeriği bakımından 5018'de yer alan tanım ile 6085'de tanımlanan performans denetimi uyuşmamaktadır. Kanunlardaki tanım değişikliği ile bağlantılı olan uyuşmazlık, performans denetiminde 2010 yılında gerçekleşen kırılmaya giden bir sürece işaret etmektedir. Bu süreç, 5018 ile başlayan 6085 ile tamamlanan, mevzuat düzeyinde gerçekleşen performans denetimi tanım değişikliği sürecine karşılık gelmektedir. Mevzuat düzeyinde, tanım değişikliği üzerinden gerçekleşen ve kırılma ile sonlanan bu süreç, 5018'de performans denetimi tanımının nasıl değiştiği, bu değişikliğin 6085'in yasalaşma sürecinin temel belgelerine nasıl yansıdığı ve 6085'de nasıl sonuçlandığı sorularına yanıt verildiği ölçüde netlik ve anlam kazanabilmektedir.

Bu kapsamda 5018 sayılı Kanun, 2010 tarihli Sayıştay Kanun teklifi, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından kabul edilen metin ve TBMM'ce kabul edilen 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu üzerinden performans denetiminde kırılmaya giden süreçte tanım değişikliğinin izleri sürülecektir.

Performans denetiminde kırılmaya giden sürecin temeli 5018 sayılı Kanun'un 68/b maddesinde yer alan performans denetimi tanımına dayanmaktadır. Performans denetimi "*Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi,"* olarak tanımlanmıştır. Bu maddede, 832 sayılı Kanunun Ek 10'uncu maddesinde yer alan performans denetimi tanımına "*faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi"* ifadesinin eklenmesi; yani performans denetiminin, kurumlarca gerçekleştirilen performans ölçümü faaliyetinin tanımını da içerecek şekilde yeniden tanımlanması tanım değişikliğinin ilk adımını oluşturmuştur. İlk adımı destekleyen ikinci adım ise 5018/9'un[274] son paragrafında yer alan şu ifadedir: "*Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergeleri, kuruluşların bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir."*[275] Her iki adım da performans denetiminde kırılmaya giden yolun önünü açmıştır. 5018'deki bu kırılmalara rağmen 68/b maddesinde "*kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi,…"* ifadesine dayanılarak performans

[274] Performans ölçümü ve performans denetimine ilişkin kuramla uyuşmayan bu madde hükmü, tümüyle, Kanun yürürlüğe girdiğinden bu yana geçen yirmi yıla yakın sürede hiçbir yönüyle uygulama alanı bulamamıştır. Öncelikle Cumhurbaşkanlığının tüm kamu kurumlarının göstergelerini belirlemesi ya da uygun görmesi olanaklı olmadığından bu hüküm uygulanamamıştır. İkinci olarak bu göstergeler kurum bütçelerinde yer alamamış ve uygulanamamıştır. Son olarak, performans denetimlerinde, kurumların kendi performans ölçüm sistemleri dahilinde belirledikleri ölçüt ve göstergeler performans denetimi kriter kaynaklarından sadece biri olduğundan, performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilmesi kuramsal açıdan mümkün olamamış ve bu hüküm de uygulanamamıştır.

[275] TBMM, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf, (Erişim Tarihi: 11.03.2021)

denetimi uygulamada, bu ifadenin tamamen tanımdan çıkarıldığı 6085 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 2010 yılına kadar devam etmiştir.

5018 ile başlayan, 6085 sayılı Kanun'un yasalaşma süreci ile devam eden sürecin üçüncü adımı 2010 tarihli Sayıştay Kanunu Teklifidir. Teklifin 2005 yılında sunulan ilk halinde performans denetimi "*hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, kamu idarelerinin iyi yönetim ilkeleri esas alınarak kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanımı ile faaliyetlerinin kurum hedeflerine ulaşmadaki etkililiğinin değerlendirilmesi"*[276] şeklinde tanımlanarak, teklifin ilk halinde doğru tanım ile yola çıkılmıştır.[277] Ancak, önemli bir değişiklik, Teklif'in 2010 yılında tekrar görüşülen metninde performans denetiminin doğru tanımının muhafaza edilerek üzerine performans ölçümü tanımının eklenmesidir. Bu metinde performans denetimi, *"hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi, değerlendirilmesi, kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi"*[278] şeklinde yer almıştır. Bu tanımda, doğru tanımı takiben, ancak bir kurumun kendi yönetim ve personeliyle gerçekleştirilmesi mümkün olan iç kontrol ve denetimin ilgi alanına giren *"performans ölçümü"* tanımı eklenmiştir. Bu tanım, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu ile Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından kabul edilen metinde aynen yer almıştır. Performans denetimini sonlandıran son adım ise TBMM'ce kabul edilen 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile, yani performans denetimi tanımının doğru bölümünün çıkartılması ve performans denetimiyle ilgisiz bölümün tanım maddesi olarak yasalaşmasıyla yaşanmıştır. Buna göre, 6085/2'de performans denetimi, *"hesap verme sorumluluğu*

[276] Sayıştay Kanunu Teklifi (24.02.2005), https://www2.tbmm.gov.tr/d22/2/2-0394.pdf, (Erişim Tarihi: 12.03.2021).
[277] 5018 sayılı Kanun doğrultusunda 2005 yılında yeni bir Sayıştay Kanunu hazırlanmış, hazırlanan Kanun Teklifi 25.02.2005 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulmuştur. 22. Yasama döneminde sonuçlandırılmadığı için kadük olan Kanun Teklifi Mecliste beş yıl bekletildikten sonra 2010 yılında yasalaşmıştır.
[278] Sayıştay Kanunu Teklifi (01.02.2010), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=92, (Erişim Tarihi: 12.03.2021).

çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi"[279] olarak yasalaşmıştır.

Özetle, performans denetiminde kırılma giden süreç, 5018 sayılı Kanun ile başlayıp, 6085 sayılı Kanun'un yasalaşma sürecinin belgeleri olan *2010 tarihli Sayıştay Kanun teklifi, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından kabul edilen metin* ile devam etmiş ve TBMM'ce kabul edilen 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu ile süreç tamamlanarak kırılma gerçekleşmiştir. Böylece, Sayıştay'ın 1996 yılından bu yana 3E ilkesini temel alarak sürdürdüğü performans denetimi çalışmaları sonlandırılarak yasa hükümlerinin bir gereği olarak, adına performans denetimi denilen fakat uluslararası düzeyde karşılığı olmayan yeni bir denetim yöntemine -performans bilgisinin denetimine- geçilmiştir.

Devlette performans denetimi uygulamasını sonlandıran kırılmanın nedenleri, gerekçeleri, 5018 sayılı Kanun'a uyum: Performans denetimi-bütçe ilişkisi; AB'ye uyum: İç kontrol sisteminin oluşturulması ve 2010 tarihli Anayasa değişikliğine uyum: Performans denetimi -yerindelik denetimi ilişkisi (Any./125) kapsamında tartışılmaktadır. Performans denetiminde kırılmanın nedenlerinin ve temel tartışma konularının anlaşılabilmesi bakımından öncelikle kırılmanın dinamikleri ele alınmaktadır.

3. KIRILMANIN DİNAMİKLERİ: KAMU MALİ YÖNETİMİ REFORMLARI

Kamu denetim sistemi, kamu mali yönetimi reformları ile değiştirilmiş ve dönüştürülmüştür. 1980'li yılların başlarından itibaren dünyadaki gelişmelere paralel olarak, Türkiye'de de devletin rolü ve işlevi irdelenmeye, kamu yönetiminde reform ihtiyacı dile getirilmeye başlanmıştır. 1990'lı yıllarda, Türkiye'de de kamu yönetimi

[279] *6085 Sayılı Sayıştay Kanunu*, RG: 19.12.2010, 27790.

reformuna yönelik çalışmalar yoğunlaşmış, AB sürecinin de itici gücüyle ivme kazanmıştır. Kamu Yönetimi Reformuna ilişkin çalışmalara esas teşkil eden *Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi, Ulusal Program, Avrupa Birliği'ne Katılım Sürecine İlişkin İlerleme Raporları, Türkiye'de Saydamlığın Artırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planına İlişkin Bakanlar Kurulu Prensip Kararı, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Kararı* gibi belgelerin, reform düzenlemelerinin bir ayağı olan denetim alanına ilişkin, aşağıda yer alan önemli bazı tespit ve önerilerde bulunulmuştur. Kamu denetim sistemine ilişkin başlıca öneri ve taahhütler şu şekildedir:

> "- Denetim sistemimizi bütünüyle kavrayan bir çerçeve yasa çıkarılması,
> -Soruşturma görevi de bulunan denetim birimleri ve organlarında soruşturma ile denetim görevleri arasında denge gözetilmesi ve böylelikle denetimin kısıtlanması gibi bir sonuç yaratılmaması,
> - İç denetçilerin fonksiyonel bağımsızlıklarının sağlanması ve iç denetimin, kamu idarelerinin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin, verimli, mevzuata ve genel kabul görmüş standartlara uygunluğunu sağlayacak şekilde yürütülmesi,
> - Parlamento adına denetim yapan Sayıştay'ın etkinliğinin artırılması;
> - Dış denetim organı olarak Sayıştay Başkanlığı'nın harcama öncesi kontrol fonksiyonunu bırakarak, harcama sonrası dış denetim üzerinde yoğunlaşması,
> - Sayıştay denetimi kapsamının tüm kamu kaynağı kullanan kuruluşları kapsayacak şekilde genişletilmesi,
> - Sayıştay'ın performans denetimini yaygınlaştırması,
> - T.B.M.M' ne sunulan Sayıştay raporlarının hangi esas ve usuller çerçevesinde görüşüleceğinin belirlenmesi"[280]

Bu belgelerde performans denetimine ilişkin olarak yer alan; "*Sayıştay'ın performans denetimini yaygınlaştırması"* hedefinin 58. Hükümet Acil Eylem Planında "kamuda performans odaklı denetim sistemine geçilmesi" şekline dönüşmesi ve Sayıştay'ın 1996 yılından bu yana performans denetimi yaptığı olguları birlikte değerlendirildiğinde, bu dönüşümlerin kaynağının maddi hata değil, reform planlayıcılarının uluslararası standart ve uygulamalardan farklı bir performans denetimi beklentisi içinde olmalarından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Nitekim Acil Eylem

[280] Arife Coşkun ve Levent Karabeyli, "Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi", *Kamu Yönetimi Yöntem ve Sorunlar* (Ed. Şinasi Aksoy, Yılmaz Üstüner), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2007, s.

Planının söz konusu hedefle ilgili açıklamasında; Sayıştay'ın mevcut durumda sadece kanuna uygunluk denetimi yaptığı, bunun yetersiz kaldığı, performans denetimine geçilmesi ile birlikte kamu kuruluşlarının veri tabanlarının performans göstergelerini ölçecek şekilde geliştirileceği belirtilmiştir.

Hazırlık dokümanlarındaki tasarım büyük ölçüde 5018 ve 6085 sayılı yasalarla hayata geçirildiği görülmektedir. 5018/9'ncu maddesindeki, performans denetimlerinin kurumların performans göstergeleri çerçevesinde yapılacağına dair düzenlemeyi, 6085 sayılı Yasada Sayıştay performans denetiminin performans ölçümüne dönüştürülmesi izlemiş, bu tasarım/kırılma süreci adım adım gerçekleşerek Sayıştay'ın performans denetimi uygulaması sonlanmıştır.

Bilindiği üzere dünya Sayıştayları iki denetim türü uygulamaktadır: Düzenlilik ve performans denetimi. Reform yasalarıyla bu iki denetimden performans denetiminden tümüyle vazgeçilirken; uluslararası standartlara uyum adı altında, düzenlilik denetiminin odak noktasının, mevzuata aykırılıkların raporlanarak yargı kararlarıyla sonlandığı uygunluk denetiminden, kurum mali tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği hakkında görüş verilmesiyle sonlanan mali denetime doğru kayması sağlanmıştır.

Sayıştay'ın yargı yetkisi ise 5018 sayılı Kanun'un 71'nci maddesinde tanımlanan "kamu zararı" nın gerçekleşmesi koşuluna bağlanarak büyük ölçüde zayıflatılmış ve tartışmalı hale getirilmiştir. Şöyle ki, bu maddede kamu zararı için, aslen bir suç olan ve adli yargı görev alanına ait ceza yargılamasının konusu olan "kasıt, kusur, ihmal" şartı getirildiği gibi, maddede kamu zararı halleri tek tek sayılmak suretiyle Sayıştay yargısının işlerliği büyük ölçüde zedelenmiş, mevzuata aykırı birçok gelir, gider, mal işleminin bu kısıtlılıklar nedeniyle sorgulanması, fazla ödemenin geri

alınması problemli hale gelmiş, en azından birçok Sayıştay ilamı tartışmalı hale gelmiştir.

Sayıştay denetimine ilişkin kamu yönetimi reformlarıyla sağlanan olumlu bir gelişme, denetim kapsamının; *"tüm kamu kaynağı kullanan kuruluşları kapsayacak şekilde genişletilmesi"* hedefi doğrultusundaki düzenlemelerdir. Ancak, sonrasında TMSF, TOKİ, Varlık Fonu gibi dev bütçeli, önemli kuruluşlar denetim dışı bırakılmak suretiyle bu olumlu yön de zaafa uğramıştır.

Sayıştay dışında, yürütme organı içerisindeki denetim fonksiyonu ise geleneksel yapıda yer alan teftiş kurullarının kaldırılması/etkisizleştirilmesi ve büyük ölçüde yerini üst yönetime danışmanlık fonksiyonu öne çıkarılan ve kurum iç kontrol sisteminin bir parçası olarak, üst yöneticiye iç kontrol sisteminin işleyişi konusunda raporlama yapması beklenen, soruşturma yetkisi olmayan iç denetim birimlerine bırakmasıyla, mevzuata aykırılıkları, yolsuzlukları soruşturan, ikili, üçlü kararnamelerle atanarak göreli de olsa işlevsel bağımsızlığı sağlanan bir yapıdan üst yönetimin danışmanlık ve destek birimlerine geçiş sağlanmıştır.

Teftiş kurullarından iç denetim birimlerine geçiş ilk olarak, 2003 tarihinde TBMM "Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı" ile gündeme gelmiş, dönemin Cumhurbaşkanı Ahmet Necdet Sezer tarafından, veto edilerek[281] geri gönderilmesinden

[281] Veto gerekçesinde yer alan ifade şu şekildedir: *"....teftiş hizmeti, yalnızca yönetsel etkinliklerin yürütülmesinde usulsüzlüklerin ve yolsuzlukların ortaya çıkarılmasından, soruşturulmasından, bunların önlenmesi ve hizmetin daha etkin ve verimli kılınması için alınacak önlemlerin araştırılmasından ibaret olmayıp, aynı zamanda hiyerarşik denetimin ve vesayet denetiminin bu alanda uzmanlaşmış, yetkin, güvenceye sahip, siyasal istencin etkisinden soyutlanmış denetim elemanları eliyle yapılarak, idarenin bütünlüğü ilkesinin yaşama geçirilmesinin aracı olarak da görülmelidir. İncelenen Yasa'da öngörülen iç denetim etkinliği ise, teftişi etkili kılan uzmanlaşmış, yetkin, mesleki güvenceye sahip, siyasal istencin etkisinden soyutlanmış denetim elemanının yokluğu nedeniyle teftiş olgusundan uzaklaşmakta, daha çok üst yöneticinin kontrol ve gözetim etkinliğine indirgenmektedir. Yasa'daki iç denetim tanımının, teftiş olgusunun en önemli işlevi olan soruşturmayı kapsamadığının özellikle vurgulanması gerekir. Bu yönüyle, iç denetimin hukuksal anlamda bir teftiş ve denetim niteliğini taşımadığı ortaya çıkmaktadır……"* Bu ifade değişimin özüne ilişkin bazı ipuçlarını vermektedir. Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı, https://www.tccb.gov.tr/basin-aciklamalari-ahmet-necdet-sezer/1720/6352/5227-sayili-kamu-yonetiminin-temel-ilkeleri-ve-yeniden-yapilandirilmasi-hakkinda-kanun.html, (Erişim Tarihi:17.07.2022).

sonrasında çeşitli tarihlerde çıkarılan Kanun Hükmünde Kararnamelerle, Bakanlıkların ve diğer kuruluşlarının teşkilat kanunlarında yapılan düzenlemeler yoluyla tasarlanan değişim büyük ölçüde tamamlanmıştır.

Gerek Sayıştay, gerekse yürütme organı dahilindeki kuruluşların denetim fonksiyonlarına ilişkin olarak kamu yönetimi reformları ile getirilen değişimi simgeleyen bu olgular birlikte değerlendirildiğinde; değişim yönünün, mevzuata aykırılıkları, yolsuzlukları araştırma, soruşturma yerine, kamu kurumlarının yönetimlerine destek ve danışmanlık hizmeti vermeyi önceleyen bir yapıya doğru olduğu görülmektedir.

Görüleceği üzere performans denetiminin yürürlükten kaldırılmasında etkili olan faktörler, kamu mali yönetimi sisteminde değişikliğe yol açan küreselci yönetsel reformlardan bağımsız değildir. Bu bağlamda finansal krizlerin tetiklediği, küreselci yönetim reformlarının bir parçası olarak gerçekleşen 1995 ve 2003 tarihli kamu mali yönetimi reformları önem taşımaktadır. 1990'lı yılların ikinci yarısında 1980'lerde başlayan "minimal devlet" anlayışını savunan neoliberal politikalarda, "düzenleyici, etkin devlet" yönünde değişen vurgu -devletin dönüşümü- küreselci reformlarda dönüşüme karşılık gelmektedir. Bu dönüşümün, performans denetimindeki kırılma ile doğrudan bağlantısı kamu mali yönetiminde dönüşümün başlangıç yılları olmasına dayanmaktadır. Bu açıdan performans denetiminin sonlandırılması sürecinin başlangıcı olan 2003 tarihli 5018 sayılı Kanun ile değişen kamu mali yönetimi sistemindeki dönüşümün nedenleri aynı zamanda performans denetiminin sona erme sürecinin başlangıcının dinamiklerini oluşturmaktadır. Bu kapsamda bu başlık altında şu sorulara yanıt aranmıştır: Performans denetiminde kırılmanın genel gerekçesi, aynı zamanda sürecin başlangıcı, 510 sıra sayılı Sayıştay Kanunu teklifinde de belirtildiği üzere kamu mali yönetimi sisteminde gerçekleştirilen köklü değişiklikler ise kamu mali yönetimi

sisteminde reformun başlangıç tarihini 1990'lı yıllara özgüleyen nedenler nelerdir? Küreselci reformların bir parçası olarak 1995 ve 2003 yıllarında gerçekleşen kamu mali yönetimi reformları ile performans denetimindeki kırılmanın bağlantısı nasıl kurulabilir? Bu sorulara, yeni ekonomik düzen ve devletin dönüşümü; bu dönüşümün dış dinamikleri bakımından sürece yön veren aktörler ve reform belgeleri üzerinden yanıt aranmaktadır.

3.1. Yeni Dünya Düzeni ve Devletin Dönüşümü

Performans denetiminin yürürlükten kaldırılmasının gerekçesi olarak sunulan kamu mali yönetimi sistemindeki köklü değişiklikler, devletin değişen konumu ve yapısı ile ilgilidir. Devletteki değişim ise dünya düzenindeki değişimden -yeni ekonomik düzenden- bağımsız değildir. Bu bağlamda 1990'lı yılların dünya düzeni ve devletin dönüşümü, gerek küreselci reformlardaki dönüşümü gerekse de performans denetimindeki kırılmanın dinamiklerini göstermesi açısından önem taşımaktadır. Şöyle ki, 1990'lı yıllar Türkiye'de performans denetiminin ortaya çıktığı yıllar olmasının da ötesinde, hem ABD'nin egemenliğinde tek merkezli yeni ekonomik düzenin inşa sürecinin hem de bu doğrultuda genel olarak devlette özel olarak ise kamu mali yönetiminde reformun başladığı yeni bir dönemdir. Bu bağlamda bu başlıkta, 1990'lı yılların yeni ekonomik düzenin ne olduğu ve bu düzenin devlette neyi, neden değiştirdiği sorularına odaklanılmıştır.

Yeni dünya düzeni ifadesi, ilk kez 1990/91'de ABD'nin Irak'a açtığı savaş sırasında ortaya atılmıştır. Bu düzenin anlamı şudur: SSCB'nin çöküşü ile dünyadaki iki kutuplu yapı ortadan kalkmış, ABD'nin egemenliğinde tek kutuplu hale gelmiştir. Artık uluslararası anlaşmazlıklar, uluslararası topluluklar aracılığı ile çözülecektir. Bu sayede anlaşmazlıklar, askeri çatışma biçimini almayacak, uluslararası ilişkilerde barış ve asayiş olacaktır. Bu kurgu, özetle, ABD'nin, Sovyet sonrası dünyada hakimiyetini tesis

etme amacının ifadesidir.[282] Bununla birlikte yeni düzenin hedefi, "demokrasi, insan hakları, tam serbest piyasa ekonomisi gibi amaçların dünyada kabulü" savına dayanmaktadır.[283] Bu amaç doğrultusunda yeni dünya düzeni kurgusu, ekonomik ve siyasal sistem olmak üzere iki önemli ayak üzerine inşa edilmiştir. Yeni düzende, *yeni ekonomik düzenin*[284] adı *küresel kapitalizm*, bu ekonomik sisteme eşlik eden siyasal sistem ise küreselleşmenin ideolojik temelini oluşturan *neoliberalizm*dir. Bu sistemlerin evrensel sistem olma yolundaki aracı ise küreselleşmedir.[285] Diğer bir ifade ile 1990'lı yıllarda yeni ekonomik düzenin (ABD hegemonyasının) dünyada kurumsallaşmasının en önemli aracı küreselleşme iken; bu kurumlaşmaya uyumun aracı neoliberal politikalar olmuştur.[286]

Kazgan'a göre yeni ekonomik düzenin temel öğretisi, serbest piyasa ekonomisine geçen bütün ülkelerin tek pazar oluşturmak üzere dünya pazarıyla bütünleşmesi ve mal-hizmet-sermaye hareketlerinin tam serbestleşmesiyle küreselleşmenin gerçekleştirilmesidir.[287] Yeni ekonomik düzen ile birlikte anılan küreselleşme,

> "sermaye akışkanlığı, yatırımların, malların, hizmetlerin ve paranın küresel hareketliliği, ekonomilerin bütünleşmesi, küresel pazar, ulus-devlet sınırlarının ortadan kalkması, ulus-devletin çöküşü, çokuluslu şirketlerin küresel etkinlikleri, toplumsal ilişkilerin dünya çapında yoğunlaşması, insanların küresel hareketliliği, ülkeler arasındaki karşılıklı bağımlılığın artması, iletişim ve bilişim sistemleri ağlarının varlığı, bilginin küresel akışkanlığı, paylaşılan çıkarlar, küresel ve ortak sorunların farkına varılması, küresel bilinçlilik, küresel kimlik ve küresel siyasalar ile küresel kurumların işlevselleşmesi"[288]

---

[282] Tanıl Bora, Yeni Dünya Düzeni-Bir Kavram ve Şümulü Hakkında Bir Not (1998), https://birikimdergisi.com/dergiler/birikim/1/sayi-113-eylul-1998/2307/yeni-dunya-duzeni-bir-kavram-ve-sumulu-hakkinda-not/5244, (Erişim Tarihi: 10.06.2021).

[283] Gülten Kazgan, *Türkiye Ekonomisinde Krizler (1929-2009*), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2012, s.191.

[284] ABD'de piyasa ekonomisini kamu müdahalelerinden arındırma düşüncesi ile 1970'li yılların sonu ve 1980'li yılların başında başlayan yeni ekonomik düzen bu çalışmada, SSCB'nin dağıldığı ve ABD'nin egemenliğinde tek merkezli, kapitalizmin yeni bir aşaması olarak "küresel kapitalizm" şeklinde ifade edilen ve 1990'lı yıllarda başlayan ekonomik düzene karşılık gelmektedir.

[285] Mahfi Eğilmaz, *Küresel Finans Krizi*, Remzi kitapevi, İstanbul, 2013, s. 18.

[286] Selime Güzelsarı, *Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü Türkiye'de Mali İdarede Yeniden Yapılanma*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara, 2007, s. 5.

[287] Gülten Kazgan, *Küreselleşme ve Ulus Devlet- Yeni Ekonomik Düzen-,* İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2009, s.98.

[288] Aykut Çoban, "Küreselleşmeye Karşı Olmak: Olanaklar ve Sınırlılıklar", *Praksis*, Sayı 7, 2002, s. 119.

şeklinde ifade edilmektedir. Bu kavramlar, küreselleşmeye ilişkin farklı bakış açılarını ve temel tezleri yansıtmakla beraber küreselleşmenin ne olduğuna ilişkin üzerinde uzlaşı sağlanamadığını da göstermektedir. Bununla birlikte, yeni ekonomik düzenin kapsamını ve bu doğrultuda devletin değişen konumunu William I. Robinson'a ait olan küresel kapitalizm tezi üzerinden açıklamak mümkündür.

Küresel kapitalizm tezi, kapitalizmin yeniden yapılanma sürecinin yeni bir çağına, aşamasına karşılık gelmektedir. Robinson, bu yeni aşmayı küreselleşme olarak adlandırmaktadır.[289] Ona göre küreselleşme, kapitalizmin ulusötesi aşamasıdır ve bu aşamanın oluşumunun temel dayanakları şu şekildedir:[290]

- Birikimin ulusal boyutta olduğu, uluslararası bir piyasa görünümündeki dünya ekonomisinden, birikimin ve üretimin küreselleştiği küresel ekonomiye geçiş,
- Ulusötesi sermayenin yükselişi ve her ülkenin yeni bir küresel üretime ve küresel finansal sisteme entegrasyonu,
- Küresel birikime dayanan yeni bir kapitalist sınıfın ortaya çıkışı,
- Ulus devlet aygıtının ulusötesi güçler tarafından içine dahil edildiği ve dönüştürüldüğü uluslar üstü politik ve iktisadi kurumlardan oluşan ulusötesi devlet,
- Küresel sistemle ortaya çıkan yeni eşitsizliklerdir.

Görüleceği üzere küresel kapitalizmin ayırıcı özelliği ve temel vurgusu ulusötesileşmedir. Ulusötesi aşamada farklılaşan olgu ise ulus devletin farklılaşan konumudur.[291] Devletin farklılaşan konumunu anlamaya dönük olarak "Devletin konumu neden değişti?" sorusunun yanıtı önem taşımaktadır. Küresel kapitalizm

[289] William I. Robinson, *A Theory of Global Capitalism: Production, class and State Transnational Word*, Baltimore, The John Hopkings University Press, 2004.
[290] William I. Robinson, *The Crisis of Global Capitalism: Cyclical, Structural or Systemic?*, 2010, https://escholarship.org/uc/item/0w59m6vj, s. 289-290.
[291] Orhan Şimşek , *Küreselleşme ve Yeni Devlet Kapitalizminin Yükselişi*, Türk Metal Sendikası Araştırma ve Eğitim Merkezi Yayınları, Ankara, 2017, s. 30-31.

aşamasında devletin konumundaki değişimin nedeni ulusötesileşme (küreselleşme) ile bağlantılı olarak dünya genelinde üretim sisteminin yeniden yapılandırılması ile ilgilidir. Robinson, bu durumu dünya ekonomisinden küresel ekonomiye geçiş üzerinden açıklamaktadır. Ona göre dünya ekonomisi, her ülkenin bir ulusal ekonomi etrafında ve diğer ülkelerle bütünleşmiş bir uluslararası piyasada karşılıklı olarak finansal işlemlerin yürütülmesine dayanan dünya kapitalizminin sosyoekonomik yapı tipidir. Küresel ekonomi ise üretimin küreselleşmesi, küresel sermaye hareketliliği ve maksimum karı elde etme adına üretim sistemlerinin yeniden yapılandırılmasıyla oluşan yeni bir sistemdir.[292] Dünya ekonomisi sisteminde kapitalizm, doğrudan ulus-devlet tarafından yönlendirilen bir süreç iken küresel ekonomik sistemde ulus-devletin dışında gelişen bir süreç haline gelmiştir.[293] Bu bağlamda küreselleşme ile ulusötesi sermayenin yükselişi, devletin konumunun ulus-devlet boyutundan ulusötesi kurumlarla (IMF, DB gibi) organize olan ve gerekli fonksiyonlarla donatılmış devlet boyutuna taşınmasında etkili olmuştur.[294]

Kapitalizmin yeniden inşa sürecinde devletin değişen konumuyla yani devletin ulusötesileşmesiyle birlikte devletin rolü, işlevi yeniden tanımlanmıştır. Jessop'un da belirttiği üzere modern ulus-devletin başlangıcından beri kapitalist devletin temel işlevi, *sermaye birikimi için gereken biçimsel olarak rasyonel yasal düzen ve mülkiyet hakkının korunması gibi genel dış koşulların güvenceye alınması*ydı.[295] Kapitalist devletin küreselleşme aşamasındaki işlevi ise sadece sermaye birikimi için değil aynı zamanda sermayenin dünya çapında yayılması ve serbestleşmesi için gerekli koşulları sağlayabilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Başka bir deyişle, ulus devletlerin yerine ulus ötesi devletin yükseldiği küresel kapitalist sistemde ulusötesi devletin (küresel kapitalist devletin) işlevi, küresel ekonominin oluşumunu ve sürekliliğini sağlanmak;

[292] William I. Robinson, 2004, s. 10.
[293] Orhan Şimşek, 2017, s. 31.
[294] William I. Robinson , 2004, s. 9.
[295] Bob Jessop, *Kapitalist Devletin Geleceği*, EPOS Yayınları, Ankara, 2009, s.89.

yani sermayenin sorunsuzca dünya çapına yayılmasını ve birikimini hızlandırmak iken ulus-devletin işlevi ulusal politikalarını uluslar üstü kurumların formüle ettiği politikalar-neoliberalizm- ile bütünleştirmektir.[296]

Dünya ekonomik sisteminde meydana gelen değişikliğin devleti de dönüştürmesi nedeniyle devletin konumunda, yapısında ve işleyişindeki değişiklik ekonomik temellidir ve değişen, kamu yönetiminin bütünüdür. Bu dönüşümün önceki dönemlerden farklı olarak sadece idare aygıtında değil devletin bütününde dönüşüme karşılık geldiğini belirten Övgün, devletin yapısal ve işlevsel değişim alanlarını yönetim biliminin ilkeleri olarak formüle edilen PÖPAYEDB (POSDCORB) üzerinden açıklamakta ve aynı zamanda devlette neyin değiştiğini ortaya koymaktadır. Buna göre;[297]

- Bütüncül, ulusal kalkınma plancılığından stratejik planlama uygulamasına geçilmiştir. Burada devletin temel rolü, stratejiyi belirlemek, kamu kurum ve kuruluşları arasında koordinasyonu sağlamaktır. Bu görevi yerine getiren, planlama anlayışını merkezi düzeyde uyumlaştıran kurum, Devlet Planlama Teşkilatının yerini alan ve 2011 yılında kurulan Kalkınma Bakanlığı iken stratejik planlama anlayışının yürütücüsü olan kuruluşlar kalkınma ajanslarıdır.
- Örgütlenmede, merkeziyetçilik ilkesi yerine yerellik ilkesinin benimsenmiş ve finansal piyasaları kontrol etme ve düzenleme amacı ile kurulan bağımsız idari otoriteler/üst kurullar önemli bir konuma gelmiştir. Bu kapsamda merkezi yönetimin karar alma yapısını değiştiren bakanlık düzeyinde değişikliklerle birlikte yerel yönetimlerin güçlendirilmesi yönünde yasal düzenlemeler yapılmıştır.

[296] William I. Robinson, 2004, s. 86.
[297] Barış Övgün, 2013, s. 55-73; Birgül Ayman Güler, Türkiye'nin Yönetimi -Yapı-, İmge Kitabevi, Ankara, 2010, s. 319.

- Personel yönetiminde kariyer sisteminden normkadro sistemine geçilmiştir.
- Yönlendirme sürecinde düzenleyici etki analizi yöntemi benimsenmiştir. Buna göre devlet, düzenleyici yönüyle ön planda olmalı ve ekonomi politikaları doğrultusunda diğer aktörleri yönlendirmelidir.
- Denetlemede hukuksal-yönetsel denetimden mali-performansal denetime geçilmiştir.
- Bütçelemede plan-program-bütçe sisteminden performans esaslı bütçe sistemine geçilmiştir.

1990'lı yıllarda başlayan yönetim süreçlerindeki bu değişimin ekonomik temelli olmasından kaynaklı olarak yönetim süreçlerinin diğer boyutlarını da değiştirerek etkileyen süreç bütçelemedir. Bütçeleme üzerinden devletin bütünündeki dönüşüm 5018 sayılı KMYKK ile gerçekleştirilmiştir. Bu açıdan genel olarak devlette özel olarak ise kamu mali yönetiminde neyin değiştiğini, 5018 sayılı Kanun açık bir biçimde göstermektedir. Kamu mali yönetiminin bütçeleme sistemi üzerine inşa edilmesi nedeniyle kamu mali yönetimindeki değişim, esasta bütçeleme sisteminde plan-program-bütçe sisteminden performans esaslı bütçe sistemine geçilmesidir. Bu bağlamda 5018/9'da kamu idarelerinin planlarını stratejik plana göre hazırlayacakları, bütçelerini performans göstergelerine ve stratejik plana dayandırmak zorunda oldukları ve performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceği belirtilmiştir. 5018/5'de ise düzenleyici etki analizini yönteminin teknikleri olan fayda-maliyet, fayda-etkinlik analizleri, kamu maliyesinin temel ilkeleri arasında sıralanmıştır. Kısaca, bütçe sisteminde performans esaslı bütçe sistemine geçilmesi, bu sisteme uygun denetim yöntemi olarak performans denetimindeki kırılmayı, yönlendirmede düzenleyici etki analizi yöntemini, planlamada stratejik planlama anlayışını beraberinde getirmiştir. Görüleceği üzere devlet, bütünün birbiriyle ilişkili parçaları olan yönetim

süreçlerinin kamu mali yönetimi sistemindeki değişiklik üzerinden değiştirilmesi ile dönüşmektedir.

Devletin yapısında ve işleyişinde yaşanan bu değişikliklerin temel nedeni küresel kapitalist sistemin devletten beklediği, sermayenin dünya çapında yayılması ve serbestleşmesi için gerekli koşulları sağlayabilmesi, ulusal politikalarını uluslar üstü kurumların formüle ettiği politikalar -neoliberalizm- ile bütünleştirmesi gibi yeni roller ve işlevlerdir. Bu açıdan devletin rolü ve işlevi neoliberal politikalar ile belirlenmekte, neoliberal politikalardaki değişim ise küreselci reformlarda dönüşüme, devletin dönüşümüne işaret etmektedir.

Küreselci reformlar genel olarak, dünyada ve Türkiye'de 1980-1995 yılları arasında "yapısal uyarlama reformları", 1995-2010 yılları arasında ise "düzenleyici reformlar" olarak adlandırılan, uluslararası kuruluşlar ve ulus-üstü şirketler tarafından egemen devletlerin yönlendirildiği yönetsel reformlardır. Güler'e göre bu reform süreci, 1980 yılında IMF standby anlaşmalarının ve DB'nın kredilerinin yönlendiriciliğinde başlamış, 1995 yılında DTÖ'nün kurulmasıyla çok taraflı serbest ticaret müzakereleri temelinde yükselmiş ve 2008 yılında DTÖ'nün müzakereleri askıya almasıyla sonlanmıştır.[298] Bu kapsamda küreselleşme ile birlikte devletin konumu ve yapısında bir dönüşümün gerçekleştiğini, reformun nedeninin ise küreselleşme ve neoliberal ideoloji olduğunu savunan küresel kapitalizm tezinin işaret ettiği dönüşüm, 1990'larda dünyada yaşanan finansal krizler nedeniyle yapısal uyarlama reformlarından düzenleyici reformlara geçilmesidir. Bu bağlamda küreselci reformlardaki dönüşümü, reformların

[298] Birgül Ayman Güler, a.g.k., s. 415-416.

nedeni ve aynı zamanda biçimlendiricisi[299] olarak gösterilen finansal krizler ve neoliberal ideolojideki söylem değişikliği üzerinden açıklamak mümkündür.

Neoliberalizm, alanyazında genel olarak kaynakların en verimli dağılımı olarak serbest piyasa ekonomisinin önemini vurgulayan, ekonomik ve sosyal konularda asgari devlet müdahalesini savunan ideoloji ve politika modeli olarak tanımlanmaktadır. Saad-Filho ve Johnson, bu yerleşik tanımın dar ve sınırlı olduğunu belirtmekte, neoliberalizmi *çok yönlü iktidar projesi* şeklinde değerlendirmektedirler. Buna göre, *neoliberalizm, sermaye birikimi sorunlarına (finansal krizlere) ekonomik çözümler sunan, devletin kaynakları dönemler ve sektörler arasında tahsis etme gücünün, uluslararası düzlemde giderek bütünleşen (ABD önderliğinde) finans sektörüne aktarılmasını akla uygun hale getiren ve böylece yüklü miktarlardaki kaynağın yerel zenginlerin yanı sıra ABD'ye aktarılmasını kolaylaştıran bir projedir. Bu proje, finansın öne çıkmasına, uluslararası seçkinlerin bütünleşmesine, bütün ülkelerde yoksunların tabi kılınmasına, ABD'nin çıkarlarına evrensel olarak rıza gösterilmesine dayanan özgül bir toplumsal ve iktisadi düzenleme biçimini dayatmaktadır.*[300]

Sermayenin ihtiyaçlarını karşılayan ekonomi politikalarının bütününe[301] karşılık gelen neoliberalizm, kapitalist birikime uygun olarak sunulan bir yapılanma projesidir. Bu yapılanma, kapitalizmin girdiği krizler ve bu krizlerin aşılması yönünde güncellenerek yeniden düzenlenmektedir. Böylece, neoliberalizmin dünyada yaşanan finansal krizlerle bağlantılı olarak devletin rolü ve işlevinin ne olması gerektiğine yönelik temel vurgusu değişmektedir. Küreselci reformlarda kırılmayı da beraberinde getiren bu yeniden yapılandırma dönemi, neoliberalizmin biçim değiştirdiği 1990'lı

[299] Övgün, kamu yönetimi reformlarının temel nedeni olarak gösterilen küreselleşme düşüncesinin ve neoliberal ideolojinin, reformun temel nedeni olmaktan ziyade reformları biçimlendiren bir özelliğe sahip olduğunu belirtmektedir. Bakınız: Barış Övgün, 2013, s. 34.
[300] Alfredo Saad-Filho, Deborah Johnston, *Neoliberalizm* (Çev. Şeyda Başlı, Tuncel Öncel) Yordam Kitap, İstanbul, 2020, s. 19.
[301] Güzelsarı, 2007, s. 18.

yılların sonuna denk gelmektedir. Diğer bir ifade ile 1980'lerden beri uygulanan "Washington Uzlaşması"na[302] dayalı kararlar olarak "birinci kuşak yapısal reformlardan" 1990'lı yılların sonunda "Post-Washington Uzlaşması"na dayalı kararlar olarak "ikinci kuşak yapısal reformlara" geçilmesiyle devlet yeniden yapılandırılmış ve reforma tabi tutularak dönüştürülmüştür. Bu açıdan 1990'lı yıllar önemlidir. Çünkü 1980'lerden beri uygulanan neoliberal politikaların açığa çıkardığı 1990'lı yılların finansal krizleri ve bu krizlerle beraber yoksulluk, işsizlik gibi ekonomik ve toplumsal sorunların artması yönünde yükselmeye başlayan eleştiriler bu dönüşümün temel nedeni olmuştur.

Washington Uzlaşması politikaların yol açtığı, 1990'lı yılların küresel kapitalist sisteminin belli başlı ekonomik krizleri 1994 Türkiye-Meksika, 1990-98 Doğu Asya, 1998 Rusya ve 1999 Brezilya krizleridir. Bu krizlerin özgün ve farklı nedenleri olmakla birlikte 1980 sonrasının neoliberalizmi ile gelen "deregülasyon"[303] adı verilen piyasalardaki devlet denetim ve kontrollerinin azaltılıp, farklılaştırılması ve özelleştirme ile toplumsal alanın daha fazla özel şirketlerin kontrolüne bırakılması uygulamaları önemli rol oynamıştır. Serbestleştirme ve deregülasyon politikaları kapsamında mali denetimin yetersiz olması, bankacılık ve şirket sektörlerinde bilonço risklerinin yüksek

[302] Bu "uzlaşma", DB, IMF ve ABD Hazine Bakanlığı başta olmak üzere Washington'da bulunan üç kurumun, neoliberal iktisat kuramı ile yoksul ülkelere yönelik politika reçeteleri etrafında birbirine yaklaşmalarını ifade etmektedir. Uzlaşmaya, genişlemeyle birlikte DTÖ ve Avrupa Merkez Bankası gibi kurumlarda dahil olmuştur. Uzlaşmanın temel önermesi, devletin arka plana itilmesidir. Devlet sadece ulusal savunma, piyasaların işlemesi için gereken tüm alt yapıyı sağlama ve piyasa ilişkilerinin geliştirilmesi amacıyla toplumsal gruplar arasında arabuluculuk yapma şeklinde üç temel işleve odaklanmalıdır. Bu önerme, modern neoklasik kuramdan beslenmektedir. Buna göre mikroiktisadi düzeyde, "piyasa etkin, devlet etkin değildir, bu nedenle iktisadi kalkınma sorunlarıyla devletin yerine piyasa ilgilenmelidir." Ayrıntılı bilgi için bakınız: Alfredo Saad-Filho, "Washington Uzlaşmasından Washington Sonrası Uzlaşmasına: İktisadi Kalkınmaya Dair Neoliberal Gündemler", Neoliberalizm (Çev. Şeyda Başlı, Tuncel Öncel) Yordam Kitap, İstanbul, 2020, s. 191-201.

[303] Güler, deregülasyonu, bir alanda devletin yetkilerini ortadan kaldıran ve karar alanını daraltan, kamu kudretini özel sektöre, sermayeye devreden düzenlemeler olarak tanımlamaktadır. Bakınız: Birgül Ayman Güler, *Devlette Reform Yazıları*, Paragraf Yayınevi, 2005, Ankara, s.36.

olması, cari açık ve bu açıkların dış borçlanmalarla kapatılması ve zayıf bankacılık sistemi mali piyasaları daha kırılgan hale getirmiş ve krizlere neden olmuştur.[304]

Finansal küreselleşme ile sermaye hareketlerinin serbestleşmesi ve yoğunlaşması sonrası yaşanan bu krizler, Washington Uzlaşması politikalarına yönelik eleştirileri de beraberinde getirmiştir. Bu açıdan 1990'lı yılların sonu neoliberal politikalar açısından "Post-Washington Uzlaşması"na dayalı kararlar olarak "ikinci kuşak yapısal reformlar" şeklinde adlandırılan yeni bir aşamaya karşılık gelmektedir. Bu aşamanın neoliberal söylemi "devletin küçültülmesi" söyleminin yerini alan "piyasa dostu devlet", "etkin girişimci devlet" söylemidir.[305] Post-Washington Uzlaşması'nın temel savunusu şu şekildedir: "*Devletin rolü, finansal sistemin aşırı riskler ve kırılganlıklardan korunarak işlemesini sağlayacak düzenlemeleri gerçekleştirmek, vasıflı insangücü arzını arttırmak, teknoloji üretimini ve yayılmasını desteklemek, gelir bölüşümü adaletini gözetmek ve yoksulluğu azaltan önlemler almaktır. Piyasa başarısızlıkları, hükümet başarısızlıklarına yol açmayacak şekilde etkili devlet müdahaleleri ile giderilmelidir. Etkili ve verimli çalışan kurumlar yaratmak, başarılı bir kalkınma stratejisinin önemli bileşenidir*."[306]

Devletin yeni rolüne ilişkin 1997 yılında DB tarafından yayınlanan "The State in a Changing World" adlı rapor, açıklayıcı bilgiler sunmaktadır. Rapor'a göre etkin devlet, piyasa başarısızlıklarını önlemek için müdahalelerde bulunan, piyasaların gelişmesi için gerekli kuralları ve kurumları oluşturan, insanların daha sağlıklı ve mutlu

[304] Cüneyt Akman, *Marksist Kriz Teorileri Işığında Küresel Kriz*, Kalkedon Yayınları, 2010, İstanbul, s. 210-214.
[305] Selime Güzelsarı, 2007, s. 103-104.
[306] Joseph E. Stiglitz, Post-Washington Consensus, The Initiative for Policy Dialogue, http://policydialogue.org/files/events/Stiglitz_Post_Washington_Consensus_Paper.pdf, (Erişim Tarihi: 17.06.2021).

yaşaması için mal ve hizmetler sunan devlettir. Ekonomik ve sosyal kalkınmanın gerçekleşmesi etkin devlet ile mümkündür ve bu devlet, kalkınmanın merkezindedir.[307]

OECD'nin 1997 tarihli "düzenleyici reform programında" ise devletin yeni rolünün küreselleşmenin zorunlu bir sonucu olarak tanımlandığı ifade edilmektedir. Buna göre küresel kapitalizm devletin bu yeni rolünü zorunlu kılmaktadır ve devlet tamamen piyasa mantığı ile yönetilmelidir. Bunun için devletin hem kurumsal yapısı hem de yönetsel zihniyeti dönüştürülmeli; bu dönüşüm ise piyasa kurallarına göre gerçekleştirilmelidir.[308] Bununla birlikte Robinson, küresel kapitalist sistemin gerekleri doğrultusunda etkin devletin işlevlerini şu şekilde belirtmektedir: Makro iktisadi istikrarı korumak ve güçlendirmek için gerekli para ve maliye politikalarını uygulamak, küresel ekonomik işlemler için gerekli maddi zemini sağlamak ve neoliberal toplumsal düzenin yerleşmesini sağlayacak mekanizmalar üretmektir.[309]

Görüleceği üzere küresel kapitalizmin neoliberalizm ile desteklendiği yeniden yapılanma sürecinde etkin devletin düzenleyici rolü, işlevi sermayenin egemenlik alanını genişletmesi ve güçlenmesi için kamusal harcamaları ve ekonomiye müdahaleyi azaltmak, sermayenin genişlemesine engel olacak sınırlamaları -yapıları- kaldırmak, kamusal hizmet alanlarını özelleştirmelerle piyasaya açmak, mal ve sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi yönünde mali disiplini sağlamak ve dünya kapitalizmi ile bütünleşmektir.

Özetle, 1990'lı yıllarda devletin rolü ve işlevindeki değişimin nedeni küresel kapitalist sistemin krizleri ve bu krizlerle birlikte 1980'lerde başlayan "minimal devlet" anlayışını savunan neoliberal politikaların eleştirisi üzerine "düzenleyici, etkin devlet" yönünde değişen vurgu doğrultusunda küreselci reformlardaki dönüşümdür. Küçük ama

[307] World Development Report, The State in a Changing World, Published for the World Bank Oxford University Press, 1997, s. 1.
[308] Sonay Bayramoğlu, "Düzenleyici Devlet Düzenlenirken", Praksis 9, s. 143- 162, s. 162.
[309] William I. Robinson, 2004, s.125.

etkin, kontrol eden ve düzenleyen bir devlet anlayışını temel alan küreselci reformlardaki bu dönüşüm, Türkiye'de performans denetiminde kırılmaya giden süreci başlatan kamu mali yönetimi reformları özelinde bir sonraki başlıkta açıklanacaktır.

3.2. Reformun Temel Aktörleri ve Politika Belgeleri

Yeni dünya düzeni ile devletin dönüşümü kapsamında kamu mali yönetimi reformları 1990'lı yıllarda başlamıştır. Reformları 1990'lı yıllara özgüleyen neden dönemin temel özellikleri olan sermaye hareketlerinin serbestleşmesinin beraberinde getirdiği devletin mali krizleri, bu krizlerden çıkış için uluslararası örgütlerin *kriz sonrası uyum programları ve düzenleyici reformlar* adı altında sundukları reform belgeleridir. Bu doğrultuda kamu mali yönetimi reformları, 1995 yılında *Kamu Mali Yönetimi Projesi* ile başlamış; uluslararası sisteme uygun kurumların yaratılmasını amaçlayan bu yapısal düzenleyici reformlar 1999'da IMF ile imzalanan stand-by anlaşması ile Türkiye gündemine özellikle 2000'lerle birlikte hızla girmeye başlamıştır. Bu açıdan 2000'li yıllar, uluslararası sisteme uygun kurumların yaratılması amacı ile yapısal reformların yasal düzenlemeler ile kurumsallaşarak ilerlediği bir dönem olmuştur.[310]

Küresel kapitalist sistemin krizleri ve neoliberal politikaları doğrultusunda değişen ve dönüşen devletin sermaye birikiminin devamını sağlama yönündeki işlevi reformun temel nedeninin iktisadi olduğunu göstermektedir. Bu nedenle 1990'lı yıllarda devlette reform kapsamında sunulan çözüm önerilerinde iktisadi konular ön plana çıkmıştır.[311] Bu bağlamda Türkiye'de 1995-2010 yılları arasında yürütülen piyasa yönelimli düzenleyici reformların önemli bir ayağının, yeni kamu işletmeciliği yaklaşımının önermeleri doğrultusunda hayata geçirilen kamu mali yönetimi reformlarına dayanması tesadüfi değildir.

[310] Güzelsarı, 2007, s. 103-108.
[311] Barış Övgün, 2013, s. 150.

Kamu mali yönetimi bütçeleme, muhasebeleştirme, raporlama ve denetim unsurlarından oluşmakta, bu kapsamda kamu gelir ve giderlerinin bütçelenmesi, harcanması, raporlanması ve denetlenmesi süreçlerini içeren her türlü kamu örgütlenmesini ve kamusal düzenlemeleri içermektedir. Bu açıdan, kamu mali yönetimi sisteminin yeniden yapılandırılması bir bütün olarak devletin yeniden yapılandırılması anlamına gelmekte, bütçe ve denetim sisteminin değişimi de kamu mali yönetimi içerisinde kendini göstermektedir. Kamu mali yönetimi sisteminde reform konusu, tüm unsurları ile birlikte geniş kapsamda düşünülmesi gereken bir konu olmakla birlikte bu çalışma, performans denetiminde değişimin gerekçesi olarak mali yönetimin bütçe ve denetim unsurlarına odaklı olduğu için sürece yön veren uluslararası örgütlerin talepleri reform belgeleri üzerinden bu odak doğrultusunda incelenmiştir. Bu kapsamda şu sorulara yanıt aranmıştır: Kamu mali yönetiminin yeniden yapılandırılması nasıl gerçekleşmiştir? Mali yönetim reformları ile bütçe ve denetim sisteminde nasıl bir değişim öngörülmektedir?

Türkiye'de kamu mali yönetiminin değişimi, finansal krizlerle (1994 ve 2001 krizleri) bağlantılı olarak uluslararası örgütler ve bu örgütlerin krizlerin aşılması yönünde sundukları çözüm önerilerinin ve çeşitli politika tavsiyelerinin yer aldığı politika belgeleri doğrultusunda 5018 sayılı Kanun ile gerçekleşmiştir. Küreselci reformların dünya ölçeğinde yaygınlaşmasında önemli rol oynayan ve ulusal düzeyde reform sürecine yön veren uluslararası örgütler ve politika belgeleri şu şekildedir:

> "DB: 1995 Kamu Mali Yönetimi Projesi Kredisi, 2001 ve 2002 Program Amaçlı Mali Yönetim ve Kamu Yönetimi Yapısal Uyarlama Kredisi (PFPSAL); IMF: 1999 ve 2002 'stand by' anlaşmaları; OECD: 2002 tarihli Türkiye'de Düzenleyici Reformlar: Ekonomik İyileşme İçin Önemli Destek Raporu; AB: özellikle 2003 Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi"[312]

Bu belgelerde yer alan yapısal uyum politikaları, krizlerin yönetilebilmesi ve birikim koşullarının yeniden yaratılabilmesi için krizlere sunulan çözüm önerilerinin yer

[312] Birgül Ayman Güler, 2021, s. 418.

aldığı, krizden çıkış amacıyla sunulan yeniden yapılanma reçeteleridir. Yapısal uyum politikaları ile amaçlanan, krizi aşmak için sermaye birikiminde yeniden yapılanmanın koşullarının sağlanması ve devletin özelleştirme politikaları ile iktisadi artığı sermeye sınıfı lehine yeniden düzenleyecek bir yapıya kavuşturulmasıdır.[313] Bu bakımdan Türkiye'de kamu mali yönetiminin değişimi ve bu kapsamdaki reform çalışmaları 1994 ve 2001 finansal krizleriyle birlikte ele alınması gereken bir konu olmakla birlikte bu başlık, uluslararası örgütlerin politika belgelerinde mali yönetim reformuna odaklı olduğu için sadece reformların krizlerle bağlantısı kurulmuş, krizlerin ayrıntılı açıklamasına girişilmemiştir.

3.2.1. Dünya Bankası'nın Politika Belgelerinde Kamu Mali Yönetimi Reformu

DB, İkinci Dünya Savaşı sonrası ABD'nin gündeminde olan "Avrupa'nın yeniden inşası, sömürgelerin durumu ve 1929 krizine benzer bir ekonomik krizin engellenmesi" gibi konulara çözüm bulabilmek amacı ile 1944 yılında gerçekleştirilen Birleşmiş Milletler Para ve Finans Konferansı'nın sonucunda Beretton Woods'da kurulmuştur. Avrupa'nın yeniden inşasına katkıda bulunmak, sömürge durumunda olan ülkelerin kalkınmasını gerçekleştirmek amacı ve *Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası* adı ile kurulan Banka'nın zaman içerisindeki dönüşümü ile birlikte işlevleri de değişmiş, gelişmekte olan ülkelere kredi veren özelliği ön plana çıkmıştır. Bu bağlamda Banka kredileri 1946-68 yılları arası altyapı yatırımlarına, 1968-81 döneminde yoksulluğu azaltıcı projelere, 1980'lerde ulusal bütçe açıklarını gidermeye, 1990'larda ise neoliberal ekonomi politikalarına sosyal ve çevreci boyutların dahil edilerek genişletilmesi yönünde *iyi yönetişime ve çevreye duyarlı projelere* yönelmiştir.[314] Bu doğrultuda Banka, ilgili ülke ile ilişkisini yapmış olduğu kredi anlaşmaları aracılığıyla

[313] Metin Altıok, "Yeni Liberal İstikrar ve Yapısal Uyum Programları: Türkiye Ekonomisinde Sermaye Birikimi ve Kriz", *Praksis (5),* 2002, s. 83. (s.77-130).
[314] Filiz Zabcı, Dünya Bankası-Yanılsamalar ve Gerçekler-, Yordam Kitap, 2017, İstanbul, s. 31-55.

kamu yönetimi üzerinden kurmaktadır. Şöyle ki, Banka'nın vermiş olduğu kredi hangi alana yönelik ise o alanın belli talepler doğrultusunda yeniden yapılandırılmasını gerektirmektedir.[315]

Kamu yönetiminin yeniden yapılandırılmasını desteklemek için DB tarafından Türkiye'ye verilen ve kamu mali yönetimi konusu üzerine odaklı en önemli krediler, *Kamu Mali Yönetimi Projesi Kredisi* ile *Program Amaçlı Mali Yönetim ve Kamu Yönetimi Yapısal Uyarlama Kredileridir (PFPSAL).* 1994 ve 2001 finansal krizleriyle doğrudan bağlantılı olarak Banka'nın politikalarını kamu yönetimine aktardığı bu krediler, Türkiye'de kamu mali yönetimi reformunun temel politika belgeleridir.

Türkiye'de kamu mali yönetimi reform çalışmaları 1994 krizi ile bağlantılı olarak 1995 yılında DB'nın açtığı "Kamu Mali Yönetimi Proje Kredisi" ile başlamıştır. Proje'nin nedeni olan 1994 finansal krizi, yüksek enflasyon, dış ticaret açığı, geniş bütçe ve kamu açığı, cari açık ve dış borçlanma ile sonuçlanan denetimsiz finansal serbestleşmenin kaçınılmaz bir sonucu olarak değerlendirilmektedir.[316] Altıok'a göre 1994 krizinin yaşanmasında ulusal boyutta ortaya çıkan sorunların yanında dış dünyadaki olumsuz koşulların da etkisi olmuştur. *Ulusal boyutta mali piyasaların serbestleşmesi ile uluslararası sermaye hareketlerinin denetim dışına çıkması dünya ekonomisinde mal dolaşım hacmini aşan dev boyutta sermaye hareketlerine yol açmıştır. Bu durum ulusal mali piyasaları uluslararası sermaye hareketlerinin yörüngesine katmış, böylece ulusal ve uluslararası mali ve döviz piyasaları bütünleşerek sisteme önemli bir spekülasyon boyutu katmıştır*.[317] Bununla birlikte 1990'ların başında yaşanan Körfez Savaşı ve Avrupa'nın yaşadığı para krizi gibi uluslararası kriz ortamının varlığı nedeniyle Türkiye'de meydana gelen bankacılık krizi

[315] Barış Övgün, 2013, s. 95
[316] Sinan Sönmez, "Türkiye Ekonomisinde Neoliberal Dönüşüm Politikaları ve Etkileri", *Küreselleşme, Kriz ve Türkiye'de Neoliberal Dönüşüm (Der. Nergis Mütevellioğlu, Sinan Sönmez)*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2009, s. 46.
[317] Metin Altıok, *2002*, s. 111.

ve dövizin aşırı yükselmesi ile şekillenen 1994 krizinin asıl nedeni olarak kamu kesimindeki mali açıklar gösterilmektedir.[318]

Krizle birlikte devlet, büyüyen borçlanma ihtiyacı ile karşı karşıya kalmış ve IMF ile 5 Nisan 1994 tarihli ekonomik istikrar programı adında bir stand-by düzenlemesine girmiştir. Bu İstikrar programının hazırlanış nedeni yüksek enflasyonun düşürülerek fiyat istikrarının sağlanması olarak belirtilirken, program ile devletin ekonomiden çekilerek asli işlevler olarak sıralanan düzenleyici, denetleyici ve standart koyucu işlevlere yönelmesi öngörülmüştür.[319] Krizin aşılması için sunulan çözüm programının amacı, kamu harcamalarını kısmak, iç talebi daraltmak gibi uygulamalarla ekonomik istikrarsızlıkları gidermenin yanında sermayenin yeniden yapılanmasında yeni bir aşamaya geçişi sağlayacak yapısal uyum politikalarını hızlandırmaktır. Bu bağlamda programda yer alan öncelikli konular, devletin küçültülmesi, piyasada bozulan dengelerin ve kaybolan güvenin yeniden inşası ve bu doğrultuda ekonomik, toplumsal yapının dönüşümüne yönelik düzenlemelerdir.[320]

1994 Krizini aşmak için sunulan 5 Nisan programı sonrasında uluslararası kuruluşlar, yapısal ve işlevsel açıdan devletin bütününe yönelmiş ve böylece yönetim süreçlerinin bütünü (PÖPAYED), yapısal uyarlama politikasının temel amaçları haline gelmiştir. Krizin ekonomik temelli olması ile bağlantılı olarak yapısal reformların gerçekleştirilmesinde asli unsur olarak kamu harcama reformu ön plana çıkmış ve bu doğrultuda kamu mali yönetimi reformu çalışmaları 1995 yılında DB'nin açtığı "Kamu Mali Yönetimi Proje Kredisi" ile başlamıştır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun temel dayanağını oluşturan bu projenin amaçları "*vergi idaresi, kamu*

[318] Suat Oktar ve Levent Dalyancı, "Finansal Kriz Teorileri ve Türkiye Ekonomisinde 1990 Sonrası Finansal Krizler", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. XXIX, S. 2, s.12. (ss.1-22)
[319] Salih Köse, *24 Ocak 1980 ve 5 Nisan 1994 İstikrar Programlarının Karşılaştırılması*, http://file.setav.org/Files/Pdf/24-ocak-1980-ve-5-nisan-1994-istikrar-tedbirlerinin-degerlendirilmesi.pdf, (Erişim Tarihi: 10.10.2021).
[320] Metin Altıok, 2002, s. 112.

harcamalarının yönetimi ve gümrük idaresinde ve bu görevlerin yürütülmesinden sorumlu kuruluşlarda etkinliğin ve verimliliğin iyileştirilmesi ile ilgili borçlu tarafından uygulamaya konulacak reform çalışmalarının birinci safhasına hız kazandırmak" olarak belirtilmiştir.[321] Projenin amacında da belirtildiği üzere odaklanılan alanlardan biri harcama yönetimidir. Projede, bütçe sürecinin dönemin ihtiyaçlarının gerisinde kalması ve bütçe politikalarının karar verme süreçlerinde parçalanmaya neden olması gibi harcama yönetiminin yapısal sorunlarına sunulan öneriler şu şekildedir: Bütçe dışı fonların elimine edilmesi veya bütçe kontrol sisteminin güçlendirilmesi, ekonomik analizler yapmaya elverişli bütçe kod sisteminin oluşturulması ile bütçe karar mekanizmasının güçlendirilmesi, bütçe reform stratejisinin tanımlanması, kamu harcamalarına ilişkin kontrol sistemlerinin rasyonel hale getirilmesi için bir uygulama programının hazırlanmasıdır.[322] Bu kapsamda başlayan bütçe reformu çalışmalarının en önemli adımı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 2003 yılında yasalaşması olmuş, bu Kanun doğrultusunda ise 2004 yılından itibaren yeni bütçe sistemi ve kodlaması olarak *performans esaslı bütçeleme sistemine* ve *analitik bütçe sınıflandırmasına* geçilmiştir.

Kamu yönetimi reformu kapsamında *"Kamu Harcama Yönetimi: Bütçe Reformunun"* konu olduğu uluslararası reform belgelerinden bir diğeri 12.07.2001 tarihinde DB ile imzalanan *Program Amaçlı Mali Yönetim ve Kamu Yönetimi Yapısal Uyarlama Kredisi Anlaşmasıdır (PFPSAL)*. 2001-2004 döneminde üç anlaşma şeklinde imzalanan bu anlaşmalar[323], 2001 krizinin olumsuz etkilerini gidermeye yönelik bankacılık ve kamu sektörlerinde Türkiye'nin uygulayacağı politikaları, kredi

[321] 96/7952 Karar Sayılı Kamu Mali Yönetimi Projesi, R.G.: 16.04.1996 – 22613, s. 11.
[322] A.g.e., s. 12-13.
[323] Bu anlaşmalar 2001 tarihli ve 1.100 milyon dolar tutarındaki PFPSAL I, 2002 tarihli ve 1.35 milyon dolar tutarındaki PFPSAL II ve 2004 tarihli ve 1 milyon dolar tutarındaki PFPSAL III'tür.

koşullarını ve yerine getirmesi gereken taahhütleri içermektedir.[324] Diğer bir ifade ile PFPSAL, kamu mali yönetimi reformuna yön veren temel belgelerden biri olmakla birlikte aynı zamanda 2001 krizini gidermeye yönelik sunulan bir politika belgesidir. Bu açıdan 2001 krizi ve bu krizin PFPSAL ile ilişkisi kısa da olsa açıklamaya değer bir konudur.

2001 krizi sadece ekonomik değil toplumsal ve devletin meşruiyeti etrafında yoğunlaşan siyasal bir kriz olarak nitelendirilmektedir.[325] Bu bağlamda bütün sistem üzerinde dönüştürücü bir etkisi bulunan 2001 krizinin nedenleri, kamu sektörünün sürekli olarak açık vermesi, bu açıkların borçlanma yoluyla kapatılması, kronik enflasyon, iç ve dış borçlar, 2000 yılı boyunca TL'nin reel olarak değerlenmesi ve artan tüketim talebinin ithalata yönelmesi ve ihracat artış hızının yavaşlaması, bankacılık sektörü sorunları (öz sermayesinin yetersiz olması), koalisyon hükümetinden ve Hükümet ile Cumhurbaşkanlığı arasındaki tartışmalardan (Anayasa Kitabı'nın atılmasından) kaynaklanan politik istikrarsızlıktır.[326] Bu nedenlerle birlikte 2001 krizinin nedeni akıllarda "Anayasa Kitabı'nın atılması" olarak yer etmiş ancak krizin kaçınılmaz olduğu, Anayasa kitabının sadece katalizör olduğu; krizin, IMF ile uygulanan ekonomik programın "tasarım hatasından" kaynaklandığı belirtilmiştir.[327] Krizin, kamu mali yönetimi reformlarının da bir nedeni olan, önemli bir diğer nedeni bütçe dışı fon uygulamasıdır. Hamzaçebi'ye göre 1980'lerde genel bütçenin katı harcama kuralları, Sayıştay'ın ve Maliye Bakanlığı'nın katı vize ve kontrol uygulamaları, harcamacı kuruluşları daha rahat hareket etme olanağı tanıyan fon uygulamasına yöneltmiştir. Bu uygulamanın 1990'lı yıllarda yaygınlaşması ile bütçe

[324] World Bank, Turkey-Second Programmatic Financial and Public Sector Adjustment Loan Project (PFPSAL II), No: 10724, 2002.
[325] Osman Balaban, "Krizden Kaçış, Krize Kaçış: Türkiye'de Kamu Yönetimi Reformu", *Çağdaş Yerel Yönetimler,* C.13, S. 4, 2004, s.6 (ss.5-18).
[326] Eyup Bastı, Kriz Teorileri Çerçevesinde 2001 Türkiye Finansal Krizi, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:191, Ankara, 2006, s. 123-127.
[327] 2000/2001 krizinin sözlü tarihine ilişkin ayrıntılı bilgi için bakınız: Hatice Aydoğdu, Nurhan Yönezer, Krizin Sözlü Tarihi, Dipnot Yayınları, Ankara, 2007, s. 14.

disiplini, harcama disiplini ortadan kaldırmış; bunun sonucunda ekonomik çöküş süreci hızlanarak 2001 krizine girilmiştir.[328] Bu nedenlerle bağlantılı olarak krizden çıkış için sunulan, Türkiye'nin uygulayacağı politikaları, kredi koşullarını ve yerine getirmesi gereken taahhütleri içeren DB destekli programların -kamu mali yönetimi özelinde- amaçları şu şekildedir:

PFPSAL I'de programın amaçları, şu şekilde belirtilmektedir:

> "özerk kurumları, sosyal güvenlik kurumlarını ve kalan bütçe dışı fonları da kapsayan ve bütün genel hükümeti de kapsayacak şekilde Sayıştay denetimlerinin genişletilmesine yönelik gerekli hukuki değişiklikleri de içerecek bir eylem planının geliştirilmesi ve mevcut kontrol, denetim ve teftiş süreçlerinin gözden geçirilmesine dayalı ve uluslararası ve ABD standartlarıyla uyumlu yeni bir iç finansal kontrol ve denetim kanununun hazırlanması" [329]

Görüleceği üzere programın odağında bütçe ve denetim reformu yer almaktadır. Buna göre uluslararası standartlara uygun yeni bir bütçe sistemi ve bu sisteme uygun denetim yöntemi ile bu doğrultuda gerekli hukuki düzenlemelerin gerçekleştirilmesi üzerinde durulmaktadır.

PFPSAL II'nin amacı 2001 krizine yanıt olarak mali ve kamu yönetimi reform önceliklerinin bir sonraki aşamasını desteklemek, sosyal programların yeterince finanse edilmesini sağlamak olarak belirtilmekte ve kamu yönetimi reformu içerisinde kamu harcama yönetimi öncelikli alanlardan biri olarak ele alınmaktadır. Bu bağlamda üzerinde durulan konular bütçeleme süreci, mali hesap verebilirlik ve kamu borç yönetiminin iyileştirilmesidir.[330] PFPSAL III'de ise ilk iki programın odaklandığı temel alanlar güçlendirilmiştir. Buna göre bütçe reformuna ilişkin yerine getirilmesi gereken taahhütler genel olarak, mali düzenlemeler kapsamında yapısal politikaların uygulanması, bütçe süreçlerinin iyileştirilmesi de dahil olmak üzere AB normlarına uygun kamu harcama yönetimi reformlarının genişletilmesi, mali hesapverebilirliğin

[328] Hatice Aydoğdu ve Nurhan Yönezer, *a.g.k.,* s. 340-341.
[329] T.C. Resmi Gazete, Türkiye Cumhuriyeti ile Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası Arasındaki İkraz Anlaşması (Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi), RGT: 13.07.2001 – 24461
[330] World Bank, 2002.

sağlanabilmesi için ulusal bir yasanın kabul edilmesi, kamu sektörü yönetişiminin güçlendirilmesine yönelik yolsuzlukla mücadele stratejisinin uygulanması ve kamu hizmeti reformlarına yönelik adımların atılmasıdır.[331]

DB destekli reform belgelerinin odağında kamu yönetimi reformu yer almakla birlikte dönüşüm, kamu mali yönetimi reformu üzerinden gerçekleştirilmiştir. Reform belgelerinde kamu mali yönetiminin değişimi üzerine odaklanılan temel alanlar ise kamu harcama yönetimi kapsamında *bütçe dışı fon meselesi* ile denetim kapsamında *Sayıştay denetiminin kapsamının genişletilmesi*, *iç kontrol ve iç denetim* konusudur. Diğer bir ifade ile bütçe ve denetim reformunun gerekçesi olarak bu iki konu üzerinde durulmuştur. Çünkü Banka'ya göre 1994 ve 2001 krizleriyle bağlantılı olarak Türkiye'de yaşanan mali sorunların temelinde bütçe açığı değil çok sayıda bütçe dışı fon ve bütçe dışı mali transferleri finanse etmek için devlet bankalarının kullanılması yatmaktadır. Bu nedenle ilk aşamada bütçe dışı fonların bütçeye dahil edilmesi ve harcamaların parlamento incelenmesine tabi tutarak bütçeye saydamlık kazandırılması amaçlanmıştır. İkinci aşamada ise bütçe dışı fonların oluşmasına yol açan katı denetim sistemlerinin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Kamu mali yönetiminin iyileştirilmesi kapsamında 2000 ve 2001 yıllarında bütçe dışı fonların kapatılmaya başlanması ve bu fonların bütçe çerçevesine dahil edilmesine yönelik çalışmalar ile Sayıştay denetiminde, kapsamının genişletilmesi de dahil önemli iyileştirmeler önerildiği belirtilen Sayıştay Kanun taslağının 2005'de Meclis'e sunulması birinci ve ikinci aşama kapsamında atılmış adımlardır.

[331] World Bank, Programmatic Financial and Public Sector Adjustment Loan 3 (PFPSAL III), No: P082996, 2004.

3.2.2. Uluslararası Para Fonu'nun Politika Belgelerinde Kamu Mali Yönetimi Reformu

Uluslararası Para Fonu (IMF), uluslararası finansal istikrarı ve parasal işbirliğini teşvik etmek, uluslararası ticareti kolaylaştırmak, istihdamı ve sürdürülebilir ekonomik büyümeyi desteklemek, yoksulluğun azaltılmasına yardımcı olmak ve üye ülkelerin ödemeler dengesi finansmanında karşılaştıkları sorunların aşılmasını kolaylaştırmak amacı ile 1945 yılında toplanan Bretton Woods konferansı[332] ile kurulmuştur.[333]

IMF, üye ülkeler ile ilişkisini *gözetim, teknik yardım ve finansal yardım* şeklindeki üç temel fonksiyon üzerinden kurmaktadır. Gözetim, IMF'nin her bir üyesi ile gerçekleştirdiği düzenli veri paylaşımı ve sunduğu politika tavsiyelerinden oluşmaktadır. Teknik yardım, ülkelerin etkili, ekonomik ve sektörel politikalar oluşturma ve uygulama kapasitelerini arttırmalarına yardımcı olmak amacı ile daha çok maliye politikası, bankacılık, finansal sistemin denetimi ve düzenlenmesi alanlarında sağlanmaktadır. Finansal yardım genellikle üye ülkelerin ödemeler dengesi problemlerinin düzeltilmesi sürecinde sağlanmaktadır. IMF finansmanı ile desteklenen ve ülke yetkililerinin IMF ile yakın işbirliği halinde oluşturduğu bir ekonomik program uygulanmakta ve finansal desteğin devamı, söz konusu programın etkili bir biçimde uygulanmasına bağlı kılınmaktadır.[334] Bu şekilde kamu yönetimi reformlarına biçim veren IMF'nin şartlılık koşulları, stand-by anlaşmalarında yapısal reformlar olarak yer almaktadır.

[332] ABD'nin (New Hampshire) Bretton Woods şehrinde Temmuz 1944'te gerçekleştirilen Birleşmiş Milletler Konferansıdır. IMF 1930'lardaki "Büyük Buhran"a yol açan zararlı ekonomi politikalarının tekrarlanmaması (ya da önlenmesi) için bir ekonomik işbirliği çerçevesi oluşturmak amacıyla kurulmuştur.

[333] International Monetary Found, *About the IMF*, https://www.imf.org/en/About/Factsheets/IMF-at-a-Glance, (Erişim Tarihi:31.10.2021).

[334] Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü, IMF'ye İlişkin Bilgiler, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/05/IMF-ile-İlgili-Bilgiler.pdf, (Erişim Tarihi: 31.10.2021).

1990'lı yıllarda Türkiye-IMF ilişkileri 1994 krizi ile başlamış ve 1995 sonunda kesintiye uğramıştır. 1998 yılında Yakın İzleme Anlaşması ile yeniden gündeme girmiş; 1999, 2002 ve 2005'teki stand-by anlaşmaları ile devam etmiştir. Böylece, 2000-2001 krizine IMF programı ile girilmiş ve krizin yönetimi tekrar IMF'ye devredilmiştir. AKP iktidarı'nın da 2003-2007 döneminde programın uygulanmasına sadık kalması ile Türkiye ekonomisi 1998-2008 yıllarında istikrar ve yapısal reform olmak üzere iki kısımdan oluşan kesintisiz IMF programları ile yönetilmiştir.[335]

Yapısal reformlar kapsamında yer alan kamu mali yönetimi reformuna yön veren IMF'nin temel politika belgeleri 1999 ve 2002 stand-by anlaşmalarıdır. 1999 tarihli ilk stand-by düzenlemesine ilişkin niyet mektubunda kamu mali yönetimi kapsamındaki amaçlar, "bütçenin hazırlanmasını, uygulanmasını ve kontrolünü kuvvetlendirmek, bütçe işlemlerinin şeffaflığını ve güvenilebilirliğini arttırmak, vergi sistemini ve idaresini iyileştirmek için gerekli değişiklikleri hayata geçirmek" şeklinde belirtilmiştir. Bütçe çerçevesinde ön görülen değişiklik, bütçenin fiili kapsamının genişletilmesi yani bütçe fonlarının kapatılmasıdır. Mali yönetimi iyileştirmek için belirlenen yapısal kriterler ise bütçe işlemlerinde şeffaflığın ve güvenilirliğin arttırılması amacı ile bütçe dışı fonların ortadan kaldırılması, bütçe içi veya dışında yeni fonların oluşturulmamasıdır.[336]

IMF ile yapılan stand-by düzenlemelerine ilişkin temel politika belgelerinden bir diğeri 18 Ocak 2002 tarihli niyet mektubudur. 2001 krizi sonrası imzalanan bu düzenlemede, bütçe dışı fonların şeffaflaştırılması vurgusu devam ederken maliye politikasının yasal çerçevesinin güçlendirilmesi amacı ile Kamu Borçlanma Kanunu'nun kabul edilmesi ön koşul olarak; uluslararası standartlarla uyumlu Mali Yönetim ve İç Kontrol Kanunu'nun Meclis'e sunulması, bu Kanun'un bütçeleme,

[335] Korkut Boratav, *Türkiye İktisat Tarihi 1908-2007*, İmge Kitabevi, Ankara, 2009, s. 173.
[336] IMF ile Yapılan Stand-By Düzenlemesine İlişkin 9 Aralık 1999 Tarihli Niyet Mektubu.

muhasebeleştirme, şeffaflık, iç ve dış kontrolü kapsaması yapısal kriter olarak belirlenmiştir.[337] Bu kapsamda 19 Haziran 2002 tarihli niyet mektubunda yeni bir bütçe sistemine ilişkin kanun taslağının (Kamu Mali Yönetim ve İç Kontrol Kanunu) hazırlanmış olduğu, bu kanun ile muhasebe alanındaki reformların kapsamının genişletildiği, iç denetim örgüt yapısının yeniden düzenlendiği, bütçe uygulama yöntemlerinin sadeleştirildiği belirtilmiştir.[338]

Kamu mali yönetimi reformunun ön plana çıktığı IMF'nin politika belgeleri, özetle, bütçenin kapsamının genişletilmesi bağlamında bütçe dışı fonların kapatılması, bütçe içi veya dışında yeni fonların oluşturulmaması; maliye politikalarının yasal çerçevesinin güçlendirilmesi, iç ve dış kontrol/denetim sisteminin yeniden düzenlenmesi gibi konulara odaklıdır.

3.2.3. OECD'nin Politika Belgelerinde Kamu Mali Yönetimi Reformu

Kamu mali yönetimi reformuna etki eden uluslararası örgütlerden biri de OECD'dir. İkinci Dünya Savaşından sonra oluşturulan Batı kuruluşları sisteminin bir parçası olarak ihdas edilen OECD, 1947-1960 yılları arasında faaliyette bulunan Avrupa Ekonomi İşbirliği Örgütü'nün (OEEC) işlevini tamamlaması üzerine, onun yerine 14 Aralık 1960 yılında imzalanan "Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development" adlı anlaşma ile kurulmuştur. OECD, dünya ekonomisinin yönetimine altyapı oluşturan, küresel bağlamda önem kazanmakta olan konuları analitik düzeyde inceleyen, ekonomik konularda uzmanlaşmış hükümetlerarası bir istişare kuruluşu olarak nitelendirilmektedir. Bu bakımdan da DB, IMF gibi kuruluşlardan, *uluslararası mali işbirliğin sağlanması, kredi veya diğer mali destek sağlanmasına*

[337] Yeni Stand-by Düzenlemesi 2002-2004 18 Ocak 2002 Tarihli Niyet Mektubu.
[338] IMF ile Yapılan 19 Haziran 2002 Tarihli Niyet Mektubu.

imkan verecek kaynakları temin etmesi şeklinde özel bir görevinin bulunmaması konusunda farklılaşmaktadır.[339]

OECD, üye ülkeler ile ilişkisini "soft law" şeklinde nitelendirilen tavsiye, öneri ve iyi davranış kuralları (best practices) doğrultusunda, "regülasyon reformları" (regulatory reform)[340] ile kurmaktadır. Bu bağlamda OECD'nin, Türkiye'nin kamu mali yönetimi reformuna etki eden 2002 tarihli "OECD Reviews of Regulatory Reform-Turkey: Curucial Support for Recovery" adlı reform belgesi önem taşımaktadır. Türkçeye tercüme edilen ve "Türkiye'de Düzenleyici Reformlar: Ekonomik İyileşme İçin Önemli Destek" adıyla yayımlanan bu rapor, 2003 yılında "Türkiye'de Düzenleyici Reformlar: Ekonomik Dönüşüme Yaşamsal Destek" başlığı ile TÜSİAD tarafından TÜSİAD-OECD ortak yayını olarak sunulmuştur.[341] Rapordaki isim değişikliği, *iyileşme* yerine *dönüşüm* kavramının kullanılması, düzenleyici reformların ekonomik dönüşümü sağlama amacına yönelik bir vurgu olarak değerlendirilmektedir.[342]

Raporda, bütçe sistemi ve denetim yöntemine ilişkin bütçe sisteminin eskimiş kontrol metodları üzerine kurulu olduğu, giderler üzerinden harcama öncesi denetimlerin son derece katı olduğu, yöneticilere görevlerini yapma konusunda yeteri kadar esneklik tanınmadığı, birçok kurumun harcama öncesi denetimden kaçabilmek için gelirleri bütçede gösterilmeyen kendi döner sermeye işletmelerini kurdukları, bu nedenle harcama sonrası denetimin zayıf olduğu, kamu giderlerinin dış denetiminin yetersiz kaldığı, denetimin sadece kurallara uygunluk açısından yapılmakta olduğu, giderlerin etkililiği ve etkinliğinin buna dahil edilmediği şeklinde tespitlerde

[339] İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı, https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilatioecd.tr.mfa, (Erişim Tarihi: 14.11.2021).
[340] Regülasyon, Türkçeye düzenleme olarak çevrilmiştir. Ancak, düzenlemenin genel anlamı ile OECD dilindeki anlamı farklıdır. Genel kullanımda düzenleme, karar metninin kendisi anlamına gelirken; OECD dilinde belli bir amaç güden düzenlemelere verilen özel ada dönüşmüştür. Ayrıntılı bilgi için bakınız: Birgül Ayman Güler, 2005, s. 4; Ozan Zengin, "OECD Düzenleyici Reformları Üzerine Bir İnceleme", *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*, 2005, Ankara.
[341] TÜSİAD, Türkiye'de Düzenleyici Reformlar: Ekonomik Dönüşüme Yaşamsal Destek, Yayın No. TÜSİAD-T/2003/9/359, 2003, s. 10.
[342] Barış Övgün, 2013, s. 145.

bulunulmuştur.[343] Bu doğrultuda bütçe sisteminin ve denetim yönteminin geliştirilmesi gerektiği, katı kontrol sisteminin ortadan kaldırılması ve denetimin, kurallara uygunluk denetiminin yanında performans denetimini de kapsayacak şekilde genişletilmesi önerilmektedir.

3.3. Ulusal Politika Belgelerinde Kamu Mali Yönetimi Reformu

DB'nin 1995 tarihli Kamu Mali Yönetimi Projesi ile başlayan IMF'nin stand-by anlaşmaları, OECD'nin düzenleyici reformları ve AB normlarında yer alan talepler doğrultusunda Türkiye'de kamu mali yönetimi reform çalışmalarına 2000'li yıllarla birlikte başlanmıştır. Bu kapsamda 5018 sayılı Kanun ile gerçekleşen kamu mali yönetimi reformunun temel ulusal politika belgeleri şu şekildedir:

> "Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu; 2001 Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı; 2001 ve 2003 AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı; Türkiye'de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı ve Acil Eylem Planıdır."[344]

Bu politika belgelerinde genel olarak, kurulacak yeni kamu mali yönetimi ve kontrol sisteminde, mali yönetim ve kontrol sistemi ile bütçe kapsamının genişletilerek parlamentonun bütçe üzerindeki denetiminin arttırılması, kamu maliyesinde saydamlığın sağlanması, stratejik planlama ve performans esaslı bütçeleme ile birlikte plan-bütçe bağının güçlendirilmesi, etkin bir iç denetim sisteminin kurularak performans denetiminin de sisteme dahil edilmesi, dış denetimin kapsamının genişletilmesi öngörülmüştür.[345]

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu'nda (2001-2005), kamu mali yönetimi reformu kapsamında bütçe ve denetim alanına ilişkin yeni bir bütçe

[343] TÜSİAD, 2003, s. 39.
[344] T.C. Maliye Bakanlığı, Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, Sayı:2004/1, 2004, Ankara.
[345] T.C. Maliye Bakanlığı, *a.g.k.*, s. v.

sisteminin kurulması, denetim sisteminin etkinliğinin arttırılması ve performans denetiminin sağlanması konuları üzerinde durulmuştur. Yeni bütçe sisteminin DB'nin geliştirdiği, planlarla bütçeler ve programlar arasındaki ilişkiyi hedefleyen orta vadeli harcama sisteminin model olarak alındığı, plan-program-bütçe sistemi/çıktı-sonuç bazlı bütçe sistemi üzerine inşa edilmesi gerektiği belirtilmektedir.[346] Denetim alanında ise denetim sistemini bütünüyle kapsayan bir çerçeve yasanın çıkarılması, iç kontrol sistemi ve denetim ilişkilerini düzenleyen denetim standartlarının oluşturulması, denetimin stratejik planlara ve yıllık programlara dayandırılması ve performans ölçüm rejimlerinin kurulması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca tüm bu gerekliliklerin, performans denetimi açısından yaklaşım değişikliğini de gerektiren önemli birer konu olduğu, bu doğrultuda performans denetim uygulamalarına en kısa sürede başlanılması, denetim metot ve tekniklerini içeren rehberlerin hazırlanması ihtiyacı vurgulanmıştır.[347]

Rapor, bütçe sistemi değişikliğine bağlı olarak yeni bütçe sistemine uygun denetim yönteminin nasıl olacağının bilgisini de içermektedir. Buna göre denetim sisteminin temeli iç kontrol sistemine dayandırılmış, performans denetiminin ise bu sistem dahilinde gerçekleştirilmesi öngörülmüştür.

2001 krizi sonucu oluşan güven bunalımı ve istikrarsızlığı önleme amacı taşıyan *Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programında,* kamu mali yönetiminde reformun nedenleri "bütçe dışı fonlar, döner sermayeler ve mahalli idarelerin kontrol dışı harcamalarındaki artış ve özellikle görev zararları başta olmak üzere bazı harcamaların kamu bankaları kanalıyla şeffaf olmayan bir şekilde karşılanması ve bu suretle kamu maliyesinde bütünlük ve disiplinin bozulması" şeklinde yer almaktadır. Bu kapsamda

[346] DPT, 2000, s. 111.
[347] DPT, *a.g.k.*, s. 134-137.

Programda, yasal düzenlemelerin uluslararası standartlara uyumunun ve şeffaflığın sağlanması yönünde mali sektörün yeniden yapılandırılması gerektiği belirtilmiştir.[348]

2001 ve 2003 tarihli AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programlarında, kamu mali yönetiminin bütçe sistemi üzerine kurulu bir sistem olduğu, sistemin işleyişini belirleyen temel yasal düzenlemelerin ise T.C. Anayasası, 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu, ilgili yıl Bütçe Kanunları, 832 Sayılı Sayıştay Kanunu, 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu olduğu belirtilmektedir. AB'ye üye ve adaylık sürecinde olan ülkelerde "Mali Kontrol" konusunda uygulama birliği bulunmadığı gerekçe gösterilerek, bu birliğin sağlanabilmesi için gerekli standartlara ulaşılabilmesi konusunda bu temel yasal düzenlemelerin büyük kısmında önemli değişiklikler yapılması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu kapsamda mali kontrol sisteminde AB'ye uyum sürecinde öncelikle ele alınması gereken konular arasında "kamu kurumlarının bütünü için uygulanacak iç mali kontrol sisteminin geliştirilmesi ve ilgili mevzuatın kabul edilmesi, denetim metodolojisi ve denetim kılavuzlarının mümkün olduğunca standart olarak hazırlanması, AB'ye uyum çerçevesinde temel ilkelerin uyumlaştırılması"[349] yer almaktadır.

Türkiye'de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planında (2002), öncelikli hedefler arasında yer alan amaçlardan biri denetim sisteminin güçlendirilmesidir. Bu kapsamda yapılması gerekenler ise şu şekilde sıralanmıştır:

> "Performans ve etkinlik denetimini de içerecek şekilde denetim standartlarının oluşturulması amacı ile Başbakanlık Teftiş Kurulu başkanlığında diğer denetim birimleri temsilcilerinden oluşan bir komisyon kurulması ve denetim standartlarının oluşturulmasında yürütülmekte olan çalışmaların göz önünde bulundurulması; tüm denetim birimlerini kapsayan bir yeniden

[348] *Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı: Hedefler, Politikalar ve Uygulamalar*, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlık Matbaası, 2001, Ankara. Programa ilişkin ayrıntılı değerlendirme için bakınız: Bağımsız Sosyal Bilimciler İktisat Grubu, *Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı Üzerine Değerlendirmeler,* TMMOB – Kardelen Matbaası, Ankara, 2001.

[349] Avrupa Birliği Başkanlığı, *2001 ve 2003 tarihli Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programları.*

> yapılanmanın gerçekleştirilmesi, denetim standartlarının uygulamaya konulması, denetim personelinin işe alınma ve çalışma esaslarının da belirlendiği bir Denetim Kanunu Taslağının hazırlanarak TBMM'ne sunulmasıdır."[350]

Acil Eylem Planında (2003), kamu mali yönetimi konusunda öngörülen değişiklikler, mali disiplini ve şeffaflığı sağlamak amacı ile 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun yenilenmesi, Sayıştay'ın güçlendirilerek denetim kapsamının genişletilmesi ve kamuda performans odaklı denetim sistemine geçilmesidir. Planda yer alan bu üç temel değişikliğe yönelik ilgili açıklama ise sırası ile şu şekildedir:

> "Günümüz koşullarına cevap veremeyen 1050 sayılı Kanunu değiştirerek, bütçe birliğini sağlayan, bütçenin hazırlanması sürecini daha etkin kılan, girdi değil çıktı odaklı bir yaklaşım ve iç mali kontrol getiren, kuruluşlara bütçe uygulamasında daha fazla esneklik veren, bütçe uygulamasında mali saydamlık ve hesap verebilirliği arttıran yeni bir kamu mali yönetim kanunu çıkarılacaktır. TBMM adına denetim yapan Sayıştay'ın denetim yetkisinin kapsamı, Cumhurbaşkanlığı, TBMM ve Üst Kurullar dahil olmak üzere tüm kamu kurum ve kuruluşlarının hesaplarını içine alacak şekilde genişletilecek, Sayıştay da bu denetimi yapabilecek şekilde güçlendirilecektir. Sayıştay mevcut durumda sadece kanuna uygunluk denetimi yapmaktadır ve bu denetim ülke ekonomisinde verimliliği arttırma hedefi çerçevesinde yetersiz kalmaktadır. Performans denetimine geçilmesi ile birlikte kamu yönetiminde etkinlik, hizmet odaklı çalışma anlayışı ve hedefe dönük faaliyet gösterme uygulaması yaygınlaştırılacaktır."[351]

Coşkun ve Karabeyli, Planda yer alan "performans denetimine geçilmesi" ibaresinin çıkarılan reform yasalarının önemli bir zaafına işaret ettiğini belirtmektedirler. Çünkü Sayıştay'a 1996 yılında performans denetimi yetkisi verilmiş ve bu yetkiye dayanılarak performans denetimleri gerçekleştirilerek raporlar yayımlanmıştır. Mevcut durum karşısında, "geçilmesi" yerine "yaygınlaştırılması" ibaresinin kullanılmasının daha uygun olacağı vurgulanmıştır. Ayrıca, bu kullanımın sözcük kullanım hatası olmadığını, reform yasaları düzenleyicilerinin, uluslararası teori ve uygulamalardan farklı bir performans denetimi beklentisi içerisinde olduklarını belirtmişlerdir.[352]

---

[350] Hazine ve Maliye Bakanlığı, *Türkiye'de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı,* 2002.
[351] *T.C. 58. Hükümet Acil Eylem Planı*, 2003; T.C. Maliye Bakanlığı, 2004, s. 36-41.
[352] Arife Coşkun ve Levent Karabeyli, "Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi", Kamu Yönetimi Yöntem ve Sorunlar (Ed. Şinasi Aksoy, Yılmaz Üstüner), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2007, s. 222.

Ulusal politika belgelerinde bütçe ve denetim sistemi kapsamında yer alan öncelikli alanlar ve bu alanlarda gerçekleştirilmesi öngörülen değişiklikler, uluslararası politika belgelerinde sunulan taleplerle örtüşmektedir.[353] Bu kapsamda reformlara, bütçe içi ve dışı fonların kapatılması ile başlanmış, 2001 yılı sonunda 68 fon kapatılmıştır. Sonrasında ise temel yasalarda değişiklik yapılarak devam edilmiştir. 2002 yılında 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, 4734 Kamu İhale Kanunu, 4735 Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu; 2003 yılında 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kabul edilmiş; 832 sayılı Sayıştay Kanunu değişikliği için 2005 yılında Sayıştay Yasa Tasarısı Meclis'e sunulmuş ancak kadük kalması nedeniyle 2010 yılında 6085 sayılı Sayıştay Kanunu olarak yasalaşmıştır. Böylece 1990'lı yılların yeni ekonomik düzeninin "etkin devleti", kamu mali yönetimi reformunu gerçekleştirme rolünü yerine getirmiştir. Özetle, uluslararası ve ulusal politika belgeleri bütçe ve denetim odağında incelendiğinde performans denetiminde kırılmaya ilişkin şu sonuçlara ulaşılmıştır:

Kamu mali yönetimi reformları, performans denetiminde kırılmaya neden olan dinamiklerdendir. Reform belgelerinde "denetim" başlığı adı ile özel olarak açılmış bir alan bulunmamaktadır. Denetim alanındaki dönüşüm, kamu mali yönetimi reformlarının önemli bir parçası olarak, "mali kontrol" başlığı altında gerçekleşmiştir. Öngörülen mali kontrol sistemi, "performans denetimi" üzerine kurulmuştur. "Performans denetimi"nin gerçekleşebilmesi için iç kontrol sisteminin oluşturulmuş olması, stratejik planların hazırlanması ve bu planların bütçe ile uyumlu olması; bütçedeki programların

[353] Türkiye bu talepleri adım adım gerçekleştirmiştir. Bu kapsamda atılan ilk adım, 1999-2002 yıllarında iktidarda olan 57. Ecevit Hükümeti'nin uluslararası politika belgeleri doğrultusunda -bütün talepleri kapsayacak şekilde- kamu mali yönetimini yeniden düzenleyecek bir çerçeve yasanın hazırlık çalışmaları ile başlamış ve Maliye Bakanlığı'nın Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yasa tasarısını hazırlaması ve tasarının 2002 tarihinde TBMM'ne sunulması ile somutlaşmıştır. Tasarının yasalaşması araya 3 Kasım 2002 genel seçimlerin girmesi nedeni ile ertelenmiş ve AKP iktidarı döneminde tekrar ele alınarak 2003 yılında yasalaşmıştır.

performans denetimi ile bağının kurulabilmesi için ise faaliyet raporlarının hazırlanması gerekmektedir.

Reform belgelerinde, denetime ilişkin düzenlemelerin *mali kontrol* başlığı altında yer alması, yani denetim (audit) yerine kontrol (control) kavramının tercih edilmesi, denetim anlayışı ve sistemindeki değişimi göstermektedir. Değişimin nedeni, katı denetim sistemi sonucu 1980'lerde oluşmaya başlayan ve finansal krizlerin bir nedeni olarak gösterilen *bütçe* dışı fon meselesi ile ilişkilendirilmiştir. Bu bağlamda reform çalışmalarına bütçe dışı fonların kapatılması ile başlanmış, bu fonların tekrar oluşturulmaması için daha esnek, yöneticilere karar alma ve uygulama konusunda hareket serbestliği tanıyan kontrol sistemlerinin -performans ölçüm sistemi- oluşturulması ve dış denetimin bu sisteme uygun hale getirilmesi öngörülmüştür. Dış denetime ilişkin bu talep, Sayıştay Kanunu değişikliği ile yerine getirilmiştir.

Kamu mali yönetimi reformları ile mevcut Sayıştay performans denetiminin dışında içerik ve uygulama bakımından farklı bir "performans denetimi" konusu Türkiye gündemine girmiştir. Buna göre performans denetimi, Maliye Bakanlığı'nın sorumluluğunda iç kontrol sistemi kapsamında iç denetçiler tarafından gerçekleştirilecektir. Dış denetimden sorumlu Sayıştay'ın gerçekleştirdiği performans denetimi ise iç kontrol sistemi ile uyumlu hale getirilecektir. Bu kapsamda kamu mali yönetimi reformunun gerçekleştiği 5018 sayılı Kanun ile kamu idarelerine -iç denetçilere- performans denetimi yapma yetkisi verilmiş ve 510 Sıra Sayılı Genel ve Madde Gerekçeli Kanun Teklifi 2. madde gerekçesinde performans denetimi iki boyutta açıklanmıştır. Birinci aşamada kamu idareleri iç denetçiler aracılığı ile performans denetimini gerçekleştirecek; ikinci aşamada ise Sayıştay, idare tarafından belirlenen göstergeleri esas alarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi yoluyla performans denetimini gerçekleştirecektir.

Kamu mali yönetimi reformları ile Türkiye gündemine giren iç kontrol sistemi kapsamında ve kurum personeli tarafından, kurum yönetimlerinin sorumluluğunda yerine getirilen performans denetimi konusu önemle vurgulanması gereken bir konudur. Çünkü bu konu, Sayıştay performans denetiminin dönüşümünün önemli bir nedeni olmasının yanında Türkiye'ye özgü bir performans denetimi uygulamasının başlangıcı olması bakımından da önemlidir. Ayrıca alanyazında, performans denetimi konusunun özellikle kamu idarelerine stratejik planlama, performans programı yapma, faaliyet raporu düzenleme, yani performans ölçümü/değerlendirmesi yapma sorumluluğu ve görevi verildiği, ancak 5018 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinde bu faaliyetin "performans değerlendirmesi" değil de "performans denetimi" olarak ifade edildiği bilgisinin eksik ya da gözden kaçırılmış bir şekilde ele alınması, konunun yanlış yorumlanmasıyla birlikte bilgi karmaşasını da getirmiştir. Daha açık bir ifadeyle reform belgelerinde yer alan performans denetimi (gerçekte performans ölçümü/değerlendirmesi), kamu kurumlarının sorumluluğunda kamu idarelerine verilen bir görev iken bu konunun Maliye Bakanlığı/kamu idareleri/iç kontrol sistemi kapsamında değil de Sayıştay üzerinden tartışılması teori ve uygulama bakımından bilgi karmaşasını beraberinde getirmiştir.

Tüm bu sonuçların yanında, belirtilmesi gereken önemli bir konu, 6085 sayılı Kanun'un temel gerekçesi olarak 5018'e yönelik yapılan vurgular nedeniyle performans denetiminde kırılmanın dinamikleri kapsamında finansal krizlerle birlikte ele alınan kamu mali yönetimi reformlarına odaklanıldığıdır. Bu bağlamda reform belgeleri, bütçe ve denetim odağında incelendiğinde kırılmaya neden olan düzenlemelere ilişkin bir takım sonuçlara ulaşabilme imkanı sunmuştur. Ancak bu dinamikler, performans denetimindeki kırılmanın neden bir kopuş, vazgeçiş ve Türkiye'ye özgü olduğunu ortaya koyabilme bakımından yetersiz kalmıştır. Bu açıdan kapsam dışında tutulan ancak, kırılmanın nedenlerinin arka planının ve siyasi boyutunun anlaşılabilmesi

bakımından önemli olan "2008 Krizi ve Küreselci Reformlarda Çözülme"[354] konusu ayrıca araştırmaya değer bir konudur.

4. PERFORMANS DENETİMİNİN SONLANDIRILMA NEDENLERİ VE TEMEL TARTIŞMA KONULARI

Yargı ve denetim işlevini yerine getiren, kurumsal bağımsızlığa sahip anayasal bir kurum olan Sayıştay, 1982 Anayasası'nın 160. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede performans denetimine ilişkin bir ifade bulunmamakla birlikte denetim yöntemlerinin kanunla düzenleneceği bilgisi yer almaktadır.[355] Bu bağlamda 1996-2010 döneminde Sayıştay performans denetimi, 1967 tarihli 832 sayılı Sayıştay Kanunu EK madde 10'a dayanılarak gerçekleştirilmiştir. 2010 yılında gerçekleştirilen Sayıştay Kanunu değişikliği ile performans denetiminin yasal dayanağı da değişmiş, 2010 yılı sonrası performans -bilgisinin- denetimi 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu'na dayanılarak gerçekleştirilmiştir. Sayıştay Kanunu değişikliği, performans denetiminde dönüşümün önemli bir somut adımı, nedeni olmakla birlikte bu dönüşümü sadece Kanun değişikliğine dayandırmak, konunun indirgemeci bir bakış açısı ile tartışılmasını beraberinde getirecektir. Bu açıdan Türkiye'de performans denetiminin dönüşümünün nasıl ve neden gerçekleştiği, Sayıştay Kanunu değişikliğinin nedenleri üzerinden analiz edildiğinde anlam kazanacaktır. Bu kapsamda 6085 sayılı Kanunu'nun yasalaşma sürecinin temel dokümanları[356] ve meclis tutanakları incelendiğinde, bu Kanun değişikliğinin performans denetiminde kırılmaya neden olan temel gerekçeleri ve tartışma konularını üç başlıkta toplamak mümkündür. Birincisi, 5018 Sayılı Kanun'un kamu mali yönetiminde getirdiği "köklü değişiklikler"dir. Bu kapsamda performans

[354] Küreselci reformlarda çözülme, DTÖ'nün çok taraflı ticaret müzakerelerini askıya aldığı ve küreselci reform sürecinin sekteye uğradığı 2008 yılında gerçekleşmiştir. Birgül Ayman Güler, 2021, s. 414.

[355] Ayrıntılı bilgi için bakınız: T.C. 1982 Anayasası Sayıştay Madde 160, https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 13.03.2021).

[356] Bunlar: Kanun Teklifi, Genel Gerekçe ve Madde Gerekçeleri, AB Uyum Komisyonu Raporu, Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, Plan ve Bütçe Komisyonu Tarafından Kabul Edilen Metin, TBMM Genel Kurul Görüşme Tutanakları, TBMM'ce Kabul Edilen 6085 Sayılı Sayıştay Kanunu. Ayrıntılı bilgi için bakınız: *6085 Sayılı Sayıştay Kanunu*, RG: 19.12.2010, 27790

denetimi ile doğrudan bağı kurulan ve köklü değişiklik olarak ifade edilen konu, performans esaslı bütçe sistemine geçilmesidir. İkincisi, AB'ye uyum sürecidir. Uyum süreci kapsamında denetim alanında öne çıkan konu, iç kontrol sistemidir. Üçüncüsü ise 2010 Anayasa değişikliğine uyumdur. Bu kapsamda öne çıkan konu ise performans denetimi - yerindelik denetimi ilişkisidir. Performans denetiminde kırılmaya neden olan temel tartışma, bu "köklü değişiklikler" ve performans denetimi ile doğrudan bağı kurulan konular üzerinden yürütülmüştür. Sayıştay Kanunu değişikliğinin temel gerekçeleri ve tartışma konuları, performans denetiminde kırılma bağlamında üç ayrı başlık halinde tartışılmaktadır.

4.1. 5018 Sayılı Kanun'a Uyum: Performans Esaslı Bütçe Sistemine Geçiş

2010 tarihli 6085 sayılı Kanun'un gerekçelerinden biri, 5018 sayılı Kanun'un getirdiği değişikliklerdir. 510 sıra sayılı Sayıştay Kanunu Teklifinin Genel ve Madde Gerekçeli Raporu'nda 5018, Sayıştay Kanunu'ndaki değişikliğin zorunlu bir nedeni olarak gösterilmektedir. Gerekçede yer alan ifade şu şekildedir: "*10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kamu mali yönetim sistemimizde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler, Sayıştay Kanunu'nun hem denetim, hem de yargı fonksiyonu ile ilgili maddelerinde önemli değişikliklerin yapılmasını zorunlu hale getirmiştir.*"[357] Burada 5018 sayılı Kanun'a uyum kapsamında vurgulanan değişikliklerden biri performans esaslı bütçeleme sistemine geçiştir.

Performans esaslı bütçe sistemine geçiş 5018 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Kamu kurumlarında uygulanması öngörülen stratejik planlama-performans ölçümü döngüsüne ve performans esaslı bütçeye ilişkin düzenlemelerin yer aldığı bu maddenin son paragrafında "*Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergeleri, kuruluşların*

[357] 510 Sıra Sayılı Genel ve Madde Gerekçeli Kanun Teklifi (01.02.2010), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=92, (Erişim Tarihi: 01.03.2021)

bütçelerinde yer alır. Performans denetimleri bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilir" denilmiştir. Yeni sistem bütçe, performans ölçümü ve performans denetimi arasında kendine özgü döngüsel bir mekanizma öngörmüştür.

4.1.1. Bütçe - Performans Ölçümü - Performans Denetimi İlişkisi

Performans denetiminin gerek dünyada gerekse Türkiye'de ortaya çıkış nedenlerinden biri program bütçe sistemine geçiş ve bu sisteme uygun denetim yöntemi arayışı ile ilgilidir. Program bütçe, yirminci yüzyıl kamu yönetimi reformunun önemli bir ayağı olan ve bu yüzyılın en büyük sorunu ekonomik denge ve ekonomik gelişmeyi sağlayıcı reform hareketlerinin esasını teşkil eden bütçe reformunun niteliğini yansıtan bir sistemdir. Bütçe reformu kapsamında program bütçe sistemine, *kamu harcamalarının gittikçe artması ve kamu kaynaklarının sınırlı olması nedeniyle harcamalarda mümkün olduğu kadar israfı önleme gereğinin anlaşılması, kamu yönetiminde verimlilik, etkinlik meselelerinin ortaya çıkması, devletin özel sektör gibi kâr amacı güden işletme faaliyeti yapması, kamu sektöründe özel sektörde uygulanan tekniklerden, örgüt ve yönetimden faydalanma gereği, yasama organına da teknik bilgilerin verilerek, bu organ tarafından, yürütme organının faaliyetlerinin, plan ve programlarının denetlenmesinin temini* gibi nedenlerle geçilmiştir.[358] Bu nedenlerle bağlantılı olarak bütçelerin işlevleri değişmiş, bütçeler sadece yasama organının yürütme organını denetleme aracı olmaktan çıkıp, devlet ekonomisine müdahale etme, yön verme aracı haline gelmiştir. Bu bağlamda hakim olmaya başlayan düşünce sistemi, kamu hizmetlerinin etkinliğini ve verimliliğini ölçme, yasama organı tarafından hükümetin bu yolla denetlenmesidir. Şöyle ki, devlet harcamalarının nelerden ibaret olduğu değil de bu harcamaların neden?, niçin?, hangi amaçla? yapıldığı sorularının yanıtı aranmaya çalışılmıştır. Bunun için de devlet harcamalarında hizmet fonksiyonlarına göre sınıflandırma yapılıp, devlet bütçesinin hükümet programı haline

[358] Gülay Coşkun, 1976, s. 53-54.

gelmesi ve fonksiyonel etkililik denetiminin yapılması önemli hale gelmiştir.[359] Yirminci yüzyıl bütçe reformu kapsamında gündeme gelen program bütçe; performans ölçümü, performans yönetimi ve performans denetimi ile benzer gelişme dinamiklerinden beslenmektedir ve bu kavramlar arasındaki ilişki bütçelerin, yönetim ve denetim aracı olma niteliğinden kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda performans denetiminin, program bütçe sistemini geliştirme çalışmaları ile ilgili ve bu sisteme uygun denetim yöntemi olarak tartışmaların odağında yer aldığını söylemek mümkündür. Bütçe ve performans denetimi ilişkisinin başlangıcının program bütçe sistemine dayanması nedeniyle ve bu bütçe sistemindeki değişikliğin performans denetimindeki kırılmaya etkisinin anlaşılabilmesi bakımından program bütçe sisteminin ne olduğuna ilişkin açıklama önem taşımaktadır.

Program bütçe[360], nihai hedeflerin belirlenmesi, bu hedeflere ulaşmada alternatif yolların tasarlanması ve bunlar arasından sistematik analiz temelinde seçimler yapılması olarak tanımlamaktadır. Novick, program bütçenin belli unsurlarının, her rasyonel kişinin sınırlı kaynaklar için plan yapması, belli amaç ve hedeflere sahip olması ve bu hedeflere ulaşmak için alternatif yollar geliştirmesi bakımından medeniyet kadar eski olduğunu belirtmekle birlikte program bütçenin başlangıcını ve tarihini kavram ve yöntem bakımından iki köke ayırmaktadır. Birinci kök, program bütçenin, 1942 yılında ABD'de "War Production Board" tarafından savaş kontrol sistemlerinin bir parçası olarak üretilmesi, diğer kök ise daha uzun ve eski olan endüstrideki gelişimidir. War Production Board tarafından geliştirilen "The Controlled Materials Plan" federal hükümette kullanılan ilk program bütçe örneklerinden biridir. Bu plan, her ne kadar para birimi (dolar) yerine bakır, çelik, alüminyum ve diğer kritik malzemeler üzerinden

[359] Gülay Coşkun, a.g.k., s. 46.

[360] Birçok çalışmada program bütçe, performans bütçe, iş bütçesi vb. ifadeler aynı kavrama işaret etmektedir. Bu durumun nedenlerinden biri I. Hoover Komisyonunda sadece "Performans Budget" ifadesi kullanılırken II. Hoover Komisyonunda bu ifadenin "The Performans (or Program) Budget" şeklinde eş anlamlı olarak kullanılmasıdır. Diğer bir neden ise kavramların Türkçe'ye *icraat bütçesi, iş bütçesi, performans bütçe, icrai-tatbiki bütçe, yürütme bütçesi* gibi adlarla çevrilmesidir.

yapılmış olsa da mevcut ihtiyaca göre hangi malzeme ve aracın daha öncelikli öneme sahip olduğunun tespit edilmesinin öneminin ve bu bağlamda ölçme ve değerlendirme tekniğinin öğrenilmesi sonucu oluşturulması ve uygulamaya konulması bakımından program bütçenin ilk örneklerinden kabul edilmektedir. Bununla birlikte bu Plan aracılığı ile İkinci Dünya Savaşı yıllarında -1943'ten 1945'e kadar- ABD'de üretim sistemi ve bu sistemden elde edilen çıktıların dağıtımı etkin bir şekilde düzenlenmiştir. Plan, şu özelliklere sahip olduğu için ilk federal program bütçesi olarak adlandırılmıştır: Temel hedefler, ABD'nin veya müttefik savaş ihtiyaçlarına, temel sivil gereksinimlere, temel askeri ve sivil taleplere ve dost uluslara yardıma göre belirlenmiştir; her bir ana hedef program hedeflerinde tanımlanmıştır; program hedefleri savaş teçhizatı ve malzemeleri program unsurlarında daha ayrıntılı belirtilmiştir. Yani *The Controlled Materials Plan* kapsamında sistem analizi ile fayda-maliyet analizi gerçekleştirilmiş ve kullanılan ilgili metodoloji program bütçesine uygun şekilde tanımlanmıştır. Bu özellikleri taşıyan programlara dayalı bütçeler de her üç ayda bir gözden geçirilmiş, alternatifler incelenmiş, hem arz hem de ihtiyaçların sistematik analizi yapılmış ve bu analizin sonucuna göre faaliyetler düzenlenmiştir.[361] Novick'in program bütçeyi dayandırdığı ikinci kök endüstridir: General Motor's budget and finance procedures for the year 1924. Du Pont finans komitesinin General Motors'a yatırım yaptığı sırada kullandığı ve program bütçenin ilk örneklerinden kabul edilen bu belge, ana hedefleri belirlemek, bu hedefler için gerekli programları tanımlamak ve mevcut alternatifleri sistematik olarak analiz etmek gibi program bütçenin temel özelliklerini içerdiği belirtilmektedir.[362]

[361] David Novick, Origin and History of Program Budgeting, The Rand Cooperation, Santa Marina Calif. 1966, p. 8-9.
[362] David Novick, a.g.k., s. 10.

Kökenleri 1924 ve 1942 yıllarına dayandırılan[363], program bütçe adı ile yeni bir bütçe sistemi anlayışının ilk şekilsel açıklaması ve bu sisteme uygun denetim yöntemi olarak performans denetimi tasarımı, ABD'de düzenlenen 1949 tarihli Hoover Komisyonu raporuna dayandırılmaktadır. Rapora göre program çıktılarına ve maliyet-fayda analizine dayanan yeni bütçe sistemi (program bütçe) şu özellikleri taşımaktadır: Bütçe esas olarak fonksiyonlar, faaliyetler ve projeler üzerine temel edilmeli, yapılacak işler ve görülecek hizmetlerin önemi ile bu işlerin kaça mal olacağı belirtilmeli, maliyetlerle sonuçlar arasında ilişki kurulmalıdır. Devlet fonksiyonlarının yeniden tasnifine dayanan bu sistem görevlerin maliyet ve faydalarını ölçme konusunu da içermelidir.[364] Program bütçe, satın alınan şeylerden daha çok yapılan işler (performans) üzerinde duran bir bütçe sistemidir. Bu bütçe sistemi, hükümet faaliyetlerinin ölçülmesine yarayabilecek bir tekniğin seçilmesini, iş hacmi ve memurun sarf ettiği zaman da dahil olmak üzere işin bütün maliyeti arasında ilişki kurma ve değerlendirme gibi adil bir sistemin geliştirilmesini de gerektirir.[365]

Harcamalarda tasarruf sağlanması ve suiistimallerin önlenmesine dayanan klasik bütçe sisteminin devletin ekonomik dinamizmi karşısında yetersiz kalması sonucu tasarlanan program bütçe sistemine Amerika, İngiltere, Kanada, Avustralya, İsveç ve Hollanda'da 1960'lı yılların başlarında geçilmiştir.[366] Örneğin 1965 yılında Başkan Johnson, endüstride ve Savunma Bakanlığı'nda çok başarılı olan program bütçe sisteminin artık Birleşik Devletler hükümetinin tüm icra dairelerinde ve kurumlarında uygulanacağını ifade etmiştir.[367] Buna göre sadece federal kurumlar değil, aynı zamanda

[363] Program bütçenin kökenini farklı yıllara dayandıran çalışmalar bulunmaktadır. Bakınız: John Hagen, Program Budgeting, Bureau of Research, 1968, California; Osman Pelivan, Devlet Bütçesi, Ekin Kitapevi Yayınları, 2019.
[364] Özhan Uluatam, *Program Bütçe Üzerine Bir Deneme*, http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/413/4540.pdf, (Erişim Tarihi: 26.04.2021).
[365] E. Reece Harrill, Program Bütçe ve Muhasebesi (Çev. Sonat Nayman), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No. 127, 1966, Ankara, s. 7-8.
[366] Derya Kubalı, 1998, s.13-14.
[367] Ronald McGill, "Performance Budgeting", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 14, No.5, 2001, s. 377.

yürütme bölümünün tamamını oluşturan her bir ofis ve kurum, eyalet ve yerel yönetim seviyeleri amaç ve hedeflerini belirlemeli, bunlara ulaşmak için programlar geliştirmeli ve mevcut alternatif programlar arasından seçim yapabilmelidir.[368]

1960'lı yıllarda uluslararası düzeyde bütçe reformu ile özdeşleşen program bütçe çalışmaları aynı yıllarda Türkiye'ye de yansımıştır. Bu kapsamda 1965 yılına dayanan program bütçe hazırlık çalışmalarına 1968 yılında Maliye Bakanlığında fiilen başlanmıştır. İlk adım olarak Milli Eğitim, Sağlık ve Sosyal Yardım, Maliye ve Tarım Bakanlıklarında program bütçe esasına göre hizmet sınıflandırması ve örnek program bütçe sınıflandırması yapılmıştır. 1972 yılında ise 1973 Mali Yılı Bütçesi kuruluşlar tarafından program bütçe esasına göre hazırlanarak Maliye Bakanlığına ve Parlamento'ya sunulmuş; bütçe tasarısı, Bütçe Karma Komisyonunda kabul edilerek, 1973 tarihinde program bütçe olarak uygulanmaya başlanmıştır.[369]

Bütçeye ilişkin en doğru kararların performans düzeylerinin ve türlerinin sıralanıp, analiz edilmesiyle verilebileceği varsayımına dayanan program bütçe sistemi beraberinde yeni denetim tekniklerine olan ihtiyacı da getirmiştir. Kamu hizmet ve harcamalarına ilişkin analiz tekniklerinin gelişmesi sonucunda ise verimlilik, etkililik ve tutumluluk kavramları ve uygulaması yaygınlaşmıştır.[370] Uygulamada karşılaşılan sorunlar, yani verimliliğin ölçülmesi güçlükleri karşısında bir gösterge olarak faaliyetlerin maliyeti ölçütüne vurgu yapılmaya başlanılmış ve program bütçe ile sistem analizi, fayda-maliyet analizi gibi teknikler geliştirilmiştir.[371]

Diğer bir ifade ile program bütçe sistemin özellikleriyle bağlantılı olarak denetimin odak noktası da kullanılan kaynaklardan, yürütmenin faaliyetleri, işlevleri, maliyetleri ve başarılarına doğru değişmiş, denetimin işlev ve alanı genişlemiştir.

[368] David Novick, 1966, s. 12.
[369] Gülay Coşkun, 1976, s. 134.
[370] Nihat Falay, 1997, s.20.
[371] Tülay Arin, Necdet Kesmez ve İhsan Gören, 2000, s. 59.

Böylece program bütçe sistemiyle benzer arayış ve köklerden beslenen bir denetim yöntemi olarak tartışılmaya başlanılan performans denetimi uygulamasına Amerika, İngiltere, Kanada, Avustralya, İsveç ve Hollanda'da 1960'lı yılların sonu ile 1970'li yılların ilk yarısında geçilmiştir.[372] Türkiye'de ise hukukilik ilkesi yanında iktisadilik, verimlilik ve yerindelik ilkelerine göre denetim yapma fikri esas olarak program bütçe sistemi aracılığıyla 1970'li yıllara dayanmakla birlikte bu alandaki tartışmalar özellikle 1982 yılında Anayasa'nın Danışma Meclisinde görüşülmesi sürecinde yoğunlaşmış,[373] performans denetimi uygulamasına ancak 1996 yılında iki pilot çalışma ile başlanılmıştır.

Görüleceği üzere uygulanan bütçe sistemi ile bu kapsamda yapılacak denetimler arasında bir ilişki bulunmaktadır. Bu açıdan performans denetimindeki kırılmanın nedenlerinin bir ayağı bütçe reformu kapsamında gerçekleştirilen bütçe sistemi değişikliğine dayanmaktadır. 2000'li yılların başında bütçe reformu kapsamında gerçekleştirilen performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmesi beraberinde bütçenin denetlenmesi sürecinde de bir değişimi getirmiştir. Çünkü bütçe reformu, devletin bütçesinin hazırlanması, parlamentoda görüşülmesi, uygulanması ve denetlenmesi ile ilgili süreçlerin bütününde reform yapılması[374] anlamına gelmekte; idari süreçleri güçlendirmek, mali denetimi etkinleştirmek, yasal hesap vermeyi iyileştirmek gibi amaçları kapsamaktadır.[375]

4.1.2. Performans Esaslı Bütçe Sistemine Geçiş

Daha önce de belirtildiği üzere harcama kararlarının programa/performansa göre verilmesine dayanan bütçe sistemlerinin geliştirilmesine yönelik çalışmalar, 1949'da Hoover Komisyonu ile gündeme gelmiş ve bu kapsamda başlanılan çalışmalar

[372] Derya Kubalı, 1998, s. 14.
[373] Sacit Yörüker, 1992, s. 16-17.
[374] T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, *Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı'nda Temel Yasal Reformlar*, Eylül 2001, s. 23.
[375] Tülay Arin, Necdet Kesmez ve İhsan Gören, 2000, s. 58.

sonucunda 1965 yılında ABD'de program bütçe sistemine geçilmişti. Devam eden çalışmalarla birlikte 1990'lı yıllara gelindiğinde, performans esaslı yönetim anlayışını ve bütçeleme sistemini gündeme getiren yeni yasal düzenlemeler gerçekleştirilmiş ve Mikesell tarafından bu reformlar "Yeni Performans Bütçelemesi" olarak adlandırılmıştır. Performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmesi yönünde hukuksal bir çerçeve niteliğindeki 1990 tarihli "Chief Financial Officers Act", 1993 tarihli "Government Performance and Results Act"[376], 1994 tarihli "Federal Acquisition Streamlining Act" and "Clinger Cohen Act" gibi performans bilgilerinin kullanımına özel referanslar içeren sonuç temelli yasalar, bu düzenlemelerin birer örneğini oluşturmaktadır.[377] Bu yasal düzenlemelerde, piyasa ekonomilerinin mevcut bütçe sistemlerini performans esaslı bütçeleme sisteme dönüştürürken dört ana reform unsurunun gerekliliğinden bahsedilmektedir. Buna göre, mevcut program yapısı, daha geniş stratejik bütçe planlaması ve orta vadeli bütçe çerçeveleri bağlamında oluşturulmalı; mevcut program yapıları yeniden tasarlanmalı ve iyileştirilmeli; mevcut bütçe maliyetlendirme sistemleri ve ilgili beceriler iyileştirilmeli; yeni bir hesap verebilirlik ve bütçe teşvikleri sistemi getirilmelidir. Yükselen piyasa ekonomileri için bunlar, yeni performans bütçeleme modelinin başarılı bir şekilde uygulanmasının ön koşulları olarak görülmektedir ve temeldeki vurgu bütçeleme süreçlerine performans bilgisinin dahil edilmesidir.[378]

OECD'nin 2007 Raporu'nda ise performans bütçelemeye ilişkin performans esaslı bütçeleme, sonuç odaklı bütçeleme gibi farklı terimlerin kullanıldığı ve performans bütçelemenin, performans bilgilerinin bütçe süreçlerine dahil edilmesi ile

[376] Ayrıntılı bilgi için bakınız: Office of Management and Budget, *Government Performance Result Act of 1993*, https://obamawhitehouse.archives.gov/omb/mgmt-gpra/gplaw2m#h1; John Mercer, *The Performance Management and Budget System Of The City Of Sunnyvale, California*, https://www.john-mercer.com/

[377] Jack Diamond, From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies, IMF Working Paper (WP/03/169), 2003, s. 8.

[378] Jack Diamond, *a.g.k.*, s. 9-10.

ilgili olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda performans bütçeleme, tahsis edilen fonları ölçülebilir sonuçlarla ilişkilendiren bir bütçeleme biçimi olarak tanımlanmıştır.[379] Bu bütçe biçimini ise üç tür şeklinde açıklamıştır: Sunumsal (presentational), performans bilgili (performance-informed) ve doğrudan performans bütçeleme (direct performance budgeting). Sunumsal performans bütçelemesi, performans bilgilerinin bütçe belgelerinde sunulmasına karşılık gelmektedir. Bütçe karar verme sürecinde önemli olan performans bilgili bütçelemede, kaynaklar gelecekteki veya geçmişteki performansla ilişkilendirilmektedir. Doğrudan performans bütçelemesi ise elde edilen sonuçlara dayalı olarak kaynakların tahsis edilmesini içermektedir.[380]

Kamu sektöründeki verimlilik, etkililik ve hesapverebilirlik sorunlarına çözüm önerisi olarak sunulan performans esaslı bütçelemenin mantığı, kaynakların tahsisini iyileştirmek için bütçeleme sürecinde performans bilgisi üretmek ve kullanmak olarak belirtilmiştir.[381] Diğer bir ifadeyle bütçesel karar vermeyi etkileme olarak ele alınan bu sistem ile performans ölçütlerinin ve bilgilerin üretilmesine ve bunların kurumsal karar vermeyi etkileyen performansın izlenmesi, değerlendirmesi ve raporlanması süreçlerinde kullanılmasına atıfta bulunulmaktadır. Burada belirtilmesi gereken önemli konu, sıkça karıştırılan kavramlardan biri olan performans bilgisinin neye karşılık geldiğidir. Performans esaslı bütçeleme kapsamında performans bilgisi, Sayıştay'ın performans denetimi uygulamalarında kurumun performans göstergelerinden bağımsız olarak her denetime özgü belirlediği denetim kriterleri çerçevesinde elde ettiği bilgi anlamında değil; hedeflere ulaşma düzeyini anlamak için kurumların kendilerinin belirlediği performans göstergeleri doğrultusunda yine kurumun kendi personeli

[379] OECD, *Performance Budgeting in OECD Countries*, 2007, https://www.oecd-ilibrary.org/governance/performance-budgeting-in-oecd-countries_9789264034051-en, (Erişim Tarihi: 08.06.2022).
[380] OECD, *Performance Budgeting: A User Guide*, 2008, https://www.oecd.org/gov/budgeting/Performance-Budgeting-Guide.pdf, (Erişim Tarihi: 01.06.2021).
[381] Sara Giovanna Mauro and Lino Cinquini and Lotta-Maria Sinervo, "Actors' dynamics toward performance-based budgeting: a mix of change and stability?", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management,* Vol. 31 No. 2, 2019, pp. 159-160. (PP.158).

tarafından önceden belirledikleri araçlarla toplanan bilgi anlamında kullanılmaktadır. Performans denetiminin yıllık, periyodik yapılan bir denetim olmaması ve performans denetimi çalışmalarının ve raporlarının bütçe takvimiyle ilişkisi olmaması da bunu açıkça göstermektedir.

Performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmesi yönünde ABD'de başlayan bütçe reformu kapsamındaki düzenlemeler, Kanada, Danimarka, İngiltere, Avusturya gibi ülkelerde de gerçekleştirilmiş, böylece dünya uygulamasında performans esaslı bütçeleme sistemi 1990'lı yıllarla birlikte yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Türkiye'de ise performans esaslı bütçe sistemi çalışmalarına 2001 yılında Maliye Bakanlığınca, "Sürekli Kalite Geliştirme ve Kamu Bütçeleme Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Projesi" çerçevesinde gerçekleştirilen pilot çalışmalar ile başlanılmıştır. 2003 yılında 5018 sayılı KMYKK ile kamu kaynaklarının etkili, verimli ve tutumlu kullanılmasını sağlamak üzere program bütçe sistemi terkedilerek stratejik planlamaya dayalı performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmiştir.[382] Kamu kurumlarında uygulanması öngörülen stratejik planlama-performans ölçümü döngüsüne ve performans esaslı bütçeye ilişkin düzenlemeye Kanun'un 9'uncu maddesinde yer verilmiştir. Bu maddeye göre kamu idarelerinin, bütçelerini stratejik planlarında yer alan misyon, vizyon, stratejik amaç ve hedeflerle uyumlu bir şekilde performans esasına dayalı olarak hazırlayacakları, *Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergelerinin kuruluşların bütçelerinde yer alacağı ve* ***performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceği***[383] belirtilmiştir. Bu madde, performans denetimi – bütçe ilişkisi bağlamında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Sayıştay uzman denetçileri tarafından farklı yorumlanmaktadır:[384] Hazine ve Maliye

[382] Halis Kıral, Tekin Akdemir, "Bütçe Hakkı Kapsamında Türkiye'de Ödenek Aktarmalarının Değerlendirilmesi", *Sayıştay Dergisi*, S. 112, 2009, s. 119, (ss. 107-135).
[383] 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu,
[384] Bu bilgiye, Performans denetimi ile bütçe sistemi arasında bir ilişki var mıdır? Varsa nasıl bir ilişki vardır? Sorusuna yanıt aramak üzere Hazine ve Maliye Bakanlığı daire başkanı (3), uzmanı (1), iç

Bakanlığı uzmanlarına (U2 ve U3) göre performans denetimi ve bütçe ilişkilidir ve madde de yer alan "… *performans göstergelerinin kuruluşların bütçelerinde yer alacağı ve* ***performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceği"*** ifadesi bu ilişkinin açık bir göstergesidir. Bu madde üzerinden performans esaslı bütçe sistemi ile performans denetiminin doğrudan ilişkili olduğu ifade edilmektedir.

Bu görüşün aksine, Sayıştay uzman denetçisine (U1) göre madde de yer alan bu ifade, performans denetimi ile bütçe sistemi arasında doğrudan bir bağ olduğu algısı yaratmakta ve bütçe sisteminin değişimi bağlamında performans denetiminde yasal kırılma sürecinin bir aşamasını oluşturmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, kamu kurumlarının performans ölçümünü performans göstergeleri çerçevesinde yapacağı, ölçüm sonucu elde edilen performans bilgisinin bu göstergeler çerçevesinde değerlendireceği belirtilmek istenirken, sehven *"değerlendirme"* yerine *"denetim"* kelimesi kullanıldığı şeklinde iyimser bir yorumla karşılanmış; bu hatalı kullanım ise performans denetiminin bütçe sistemi ile doğrudan bağının olduğu algısı yaratmıştır. Ancak, kuram ve uygulamayla bağdaşmayan bu kullanımının yanlışlıktan kaynaklanmadığı sürecin tümü göz önüne alındığında anlaşılmıştır. *"Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergelerinin kuruluşların bütçelerinde yer alacağı ve performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirileceği"* şeklindeki bu mevzuat düzenlemesi, uluslararası standartlar ve dünya Sayıştayları uygulamalarından kopuk bir performans denetimi tasarımı için 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile tamamlanan ve "kırılma" olarak nitelenebilecek bir sürecin mevzuat bazındaki ilk adımı olmuştur. Bununla birlikte "*Cumhurbaşkanı tarafından ilgili kamu idaresi için uygun görülen performans göstergeleri"* ifadesinin sorunlu olduğunu, çünkü performans göstergelerinin

denetçileri (1) ve Sayıştay uzman denetçisi (1) ile yüz yüze, telefon ve mail üzerinden yapılan görüşmeler kapsamında ulaşılmıştır.

çalışanların katılımıyla kurum yönetimince belirlenebileceğini, dışsal bir belirlemenin doğru ve olası olmadığını, bu göstergelerin bütçede yer almasının da yine doğru ve anlamlı olmayacağını; performans denetimlerinin bu göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilmesinin ise performans denetimi standartları ve uygulamaları ile örtüşmediğini nitekim 5018 sayılı Kanunun 9. Maddesinde yer alan bu düzenlemelerin doğal olarak bugüne değin hiçbir şekilde uygulanamadığını, uygulaması olmayan yasa hükümleri olarak kaldığını belirtmiştir.[385]

Performans denetimi ve bütçe sistemi ilişkisi bağlamında 9'uncu maddenin farklı yorumlanması, performans denetimindeki kırılma ile birlikte 2010 öncesi ve sonrası dönemde iki farklı performans denetimi uygulaması deneyiminden kaynaklanmaktadır. 2010 sonrası performans denetimi uygulamasını yansıtan bu madde de performans denetimi ile bütçe sisteminin bağı kurumların oluşturacağı performans göstergeleri üzerinden kurulmaktadır. Oysa ki, performans denetiminin kurumlarca belirlenen performans göstergeleri/kriterleri çerçevesinde gerçekleştirilmesi, gerek dünya Sayıştayları gerekse 2010 öncesi Türkiye performans denetimi uygulamasıyla örtüşmemektedir. Çünkü Dünya Sayıştayları/INTOSAI denetim metodolojisi çerçevesinde performans denetimlerinde denetim kriterlerinin tek kaynağı kurumlarca belirlenen performans göstergelerinin olmadığı görülmüştür. Diğer bir ifadeyle performans denetimlerinin gerçekleştirip gerçekleştirilememesi, kurumlarca oluşturulan performans göstergelerine bağlı değildir. Nitekim, bir çok ülkede, Sayıştaylara performans denetimi yapma yetkisini veren düzenlemelerin tarihi, reform yasalarından daha öncedir. Örneğin, ABD Sayıştay'ı 1973 ile Performans ve Sonuçları Kanununun yasallaştığı 1993 yılına kadar 70'in üzerinde performans denetimi raporu yayınlamış ve 1985'de yayınladığı raporla reform ihtiyacını ortaya koymuştur. Benzer şekilde, ülkemizde de reform çalışmalarından çok önce, 4/7/1996 tarih 4149/8 sayılı Kanunla

[385] Sayıştay uzman denetçisi görüşü, 03.12.2021 tarihinde mail üzerinden gerçekleştirilen görüşme.

Sayıştay Kanununa eklenen bir madde ile performans denetimi yetkisi Sayıştay'a verilmiştir.[386]

INTOSAI Performans Denetimi Rehberine göre performans denetimlerinde, denetim kriterlerinin[387] kaynakları şunlardır:

> "Denetlenen kuruluşların faaliyetlerini düzenleyen yasalar ve kurallar, yasama ve yürütme organlarınca alınan kararlar, en iyi uygulamalar ile yapılan karşılaştırmalar, mesleki standartlar, deneyimler ve değerler, denetlenen kuruluşlar yada hükümet tarafından oluşturulan temel performans göstergeleri, bağımsız uzmanların görüşleri ve birikimleri, konu ile ilgili yeni yada köklü bilimsel bilgiler, benzer denetimler yada diğer Sayıştaylar tarafından kullanılan kriterler, ülke içinde yada dışında benzer faaliyetleri yürüten veya benzer programlara sahip organizasyonlar, kuruluşça kullanılan performans standartları ya da yasama organınca daha önce yapılmış incelemeler, genel yönetime ve konuya ilişkin literatür."[388]

Rehberde belirtildiği üzere, performans denetimlerinde, denetlenen faaliyetlere özgü her denetim için yeniden belirlenen "*olması gerekenler/denetim kriterleri*", kurumların kendilerinin belirlediği performans göstergeleri de dahil, ancak onların dışında çok sayıda bilgi ışığında oluşturulmaktadır. Bu nedenle 2010 öncesi Sayıştay performans denetimi uygulamasının, performans göstergeleri üzerinden kurulan bütçe ile doğrudan bağı kurulamamaktadır. 1996-2010 dönemi 14 yıllık Türkiye performans denetimi deneyimi ve Dünya ülkeleri uygulamalarında kamu kurumlarının göstergeleri performans denetiminin kriter oluşturma kaynaklarından sadece biridir ve olmayışı, performans denetimlerinin yapılmasında bir engel teşkil etmemiştir. Örneğin 5018 öncesinde kurumların stratejik planlama yapmaması ve performans göstergelerini belirlememesi, performans kriterlerinin oluşturulmasında ve performans denetimlerinin gerçekleştirilmesinde bir eksiklik, engel teşkil etmemiştir. Özetle, kurumların belirledikleri performans göstergeleri, performans denetimi kriter kaynaklarından sadece biridir ve belirlenmiş olsa bile gerekirse yararlanılabilir niteliktedir. Bu açıdan

[386] Coşkun ve Karabeyli, 2007, s. 2-4.
[387] Denetim kriterleri, değerlendirmeye yön vermeyi amaçlayan, bir programın beklentileri karşılayıp karşılamadığı veya aştığını belirlemek için kullanılan standartlardır. Performans denetimlerinde denetim kriterlerinin seçimi, denetçi tarafından formüle edilir. Ayrıntılı bilgi için bakınız: INTOSAI, Performance Audit Guidelines: ISSAI 3000-3100, s. 52.
[388] INTOSAI, Performance Audit Guidelines: ISSAI 3000-3100, s. 53.

performans denetiminin, kurumların stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporlarının değerlendirmesi/denetlenmesi olmadığı, INTOSAI Performans Denetimi Rehberi incelendiğinde de açıkça anlaşılmaktadır.

2010 sonrası performans denetimi uygulamasında ise performans denetimi ile performans göstergeleri üzerinden bağı kurulan bütçe sistemi, performans esaslı bütçe sistemidir. Performans esaslı bütçeleme sistemi, tüm kamu kurumlarının ve harcamacı bakanlıkların oluşturdukları amaç ve hedeflerle bağlantılı olarak kaynak tahsislerinin gerçekleştirildiği bir bütçe sistemidir. Bu sisteme göre kamu hizmetleri etkililik ve verimlilik açısından değerlendirilmeli ve kamu faaliyetlerinin performansı ölçülmelidir. Çeşitli performans kriterleri ve standartlar çerçevesinde yapılan ve performans bilgi sistemleri üzerinden gerçekleştirilen performans ölçümü ile verimli olmayan kamu faaliyetlerine son verilmeli, etkili olmayan faaliyetler yeniden tasarlanıp daha etkili hale getirilerek kamuda tasarruf arttırılmalıdır.[389]

Performans esaslı bütçe sistemi, 5018 sayılı Kanun'a dayanılarak Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan "Performans Esaslı Bütçeleme Rehberinde" kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır. Rehbere göre performans esaslı bütçeleme, "*kamu idarelerinin ana fonksiyonlarını, bu fonksiyonların yerine getirilmesi sonucunda gerçekleştirilecek amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşılıp ulaşılamadığını değerlendiren ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemidir."* Faaliyetlerin belirlenmiş hedef ve göstergeler ışığında yürütülmesi ve sonuçların bu hedef ve göstergelere dayalı olarak değerlendirilmesi esasına ve performans bilgisine dayanan bu bütçe sisteminin temel unsurları, stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporu şeklinde sıralanmıştır.

[389] Esin Nangır ve Halis Kıral, "Performans Esaslı Bütçeleme, Harcama Gözden Geçirimleri ve Orta Vadeli Harcama Çerçeveleri: Mali Alan Açısından Bir Değerlendirme", *Mali Alan-Teori ve Uygulama* (Ed. Ahmet Kesik, Turgay Berksoy, Mehmet Şahin), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014, s. 324.

Bununla birlikte Rehberde, performans esaslı bütçe sisteminin getirdiği önemli yeniliklerden biri olarak "*performans denetimine imkan tanıması*" gösterilmekte; performans esaslı bütçeleme sürecinde oluşturulan hedef ve göstergeler ile hazırlanan performans programının ve faaliyet raporlarının performansın sistematik ve nesnel bir şekilde denetlenmesini mümkün kılacağı belirtilmektedir.[390] 2010 öncesi Sayıştay performans denetimi uygulaması ile örtüşmeyen, 2010 sonrası Türkiye performans denetimi uygulamasına özgü[391] olan bu ifadelerde, performans denetiminin yapılması performans esaslı bütçe uygulaması koşuluna bağlanmaktadır. Dünya Sayıştayları performans denetimi uygulamalarıyla bağdaşmayan, özellikle *performans denetimine imkan tanıması* gibi ifadeler, Türkiye'ye özgü, adına performans denetimi denilen ve gerçekleştirilmesi öngörülen farklı bir uygulamayla, yani 2010 sonrası performans denetimi uygulamasıyla ilişkili ifadelerdir. Bu bağlamda Sayıştay performans denetimlerinde karşılığı olmayan ancak 2010 sonrası farklı bir içerik ve uygulamayla gündeme gelen performans denetiminin bütçe sistemi ile doğrudan bağının kurulduğunu söylemek mümkündür. Burada vurgulanması gereken önemli konu, performans denetiminin bütçe sistemine bağlı ve onun üzerinden gerçekleştirilen bir denetim yöntemi olmadığı, eğer bir bağlantı kurulacaksa "performans denetimi yerine performans değerlendirmesi" ya da "bazı performans denetimi çalışmalarına daha elverişli bir zemin hazırlar" gibi ifadelerin daha doğru bir kullanım olacağı; performans denetimi - bütçe sistemi arasında doğrudan kurulan ilişkinin sadece Türkiye'de 2010 sonrası performans denetimi kapsamında yapılan çalışmalara özgü olduğudur.

[390] T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi*, BÜMKO, Aralık 2004, s.12.

[391] 2010 sonrası performans denetimi uygulamasının Türkiye'ye özgü olduğunun somut bir göstergesi, 2016 yılında İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından "Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi" adı ile yayımlanan rehberin sunuş yazısında yer alan şu cümledir: *"Dünyada ilk defa iç denetim bakış açısı ile hazırlanan performans denetimi rehberi yayımlanmıştır."*

Performans esaslı bütçeleme sistemine ilişkin açıklamaların, bu sisteme uygun denetim yönteminin nasıl olacağının bilgisini de içerdiği söylenebilir. Öncelikle, 5018/9'da kamu idarelerinin bütçelerini performans esasına göre hazırlayacakları ve performans denetimlerinin bu kapsamda gerçekleştirileceği yönündeki ifade, performans denetimini bütçe sistemi ile doğrudan ilişkiliymiş gibi göstermektedir. Rehber'de yenilik olarak gösterilen, *"performans değerlendirmesine/ölçümüne imkan tanıması*" yerine "*performans denetimine imkan tanıması*" ifadesinin kullanılması ise performans denetimindeki kırılmaya işaret etmektedir. Bu bağlamda 2010 sonrasında performans denetiminin kapsamının performans bilgisinin değerlendirilmesine ve performansın ölçümüne indirgendiği; stratejik plan, performans programı ve faaliyet raporunun ise bu değerlendirmenin önemli araçları olarak sunulduğu açıkça görülmektedir.

2010 öncesi ve sonrası dönem açısından performans denetimi – bütçe ilişkisi konusunda görüş farklılıklarına ve tartışmalara yol açan nedenlerden biri de performans ölçümü/değerlendirmesi kavramlarının performans denetimi ile karıştırılması, birbirinin yerine kullanılmasıdır. Benzer, hatta aynı sayılabilecek düşünce ve ihtiyaçların ürünü olan bu kavramlara ilişkin yanılgı, özellikle bütçe ile performans denetiminin birbirinin peşi sıra uygulanan aynı döngünün unsurları olarak kabul edilmesidir. Sayıştaylarca gerçekleştirilen performans denetimi ile kamu kurumlarınca gerçekleştirilen performans ölçümü ve değerlendirmesi, kurumların performansını geliştirmek gibi ortak üst amaçlara sahip olmalarına rağmen uygulayıcıları, süreçleri, yaklaşımları, yöntemleri, kriterleri, sonuçları farklı olan ve birbirinin peşi sıra uygulamanın söz konusu olmadığı faaliyet türleridir.[392] Bu bağlamda performans ölçümü, bir kurumun önceden belirlenen amaçlara ve hedeflere göre ortaya çıkan ürünleri, hizmetleri ve sonuçları birlikte

[392] Arife Coşkun ve Levent Karabeyli, "Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi", *XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Isparta, 2007, s. 156. (146-164).

değerlendirmesine yönelik analitik bir süreçtir.[393] Bu süreçte, bir programın ölçülebilir performans standartları ile ifade edilebilen hedeflere ulaşıp ulaşmadığına odaklanılır. Doğası gereği, yönetim açısında erken bir uyarı sistemi ve kamuoyuna yönelik hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi için bir araç vazifesi görür. Bir hükümet programının ya da kuruluşunun belirlenmiş olan hedeflere ulaşıp ulaşmadığının tespitine yönelik devam eden bu süreç, dış deneticilerin değil yönetimin ve iç kontrolün sorumluluğu kapsamındadır. Özellikle 2010 sonrası sürecin yol açtığı yaygın ve hatalı kullanımın aksine, performans denetimi performans ölçüm sonuçlarının denetimi değildir. Performans denetimi, kamu kaynaklarının verimli, tutumlu ve etkili kullanılıp kullanılmadığını ortaya koymak amacıyla kamusal faaliyetlerin bağımsız olarak değerlendirilmesidir. Bununla birlikte Sayıştay, tıpkı diğer kamu faaliyetleri gibi hükümet programlarındaki performans ölçüm sistemlerinin verimlilik, etkililik ve tutumluluk ölçümü için yeterli olup olmadığını, performans raporlarının kurum performansının sergilenmesi için yeterli bilgi içerip içermediğini; özetle kamu kurumlarının performans ölçüm sistemlerini konu alan performans denetimi çalışmaları yapabilir (INTOSAI Standart 1.0.27, 1.0.45). Ancak burada önemli nokta, bu tarz denetimlerin her yıl periyodik olarak gerçekleştirilen, tasdik türünde bir denetim olmamasıdır. INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi'nde de yer alan *"performans denetimi tekrarlanamayan bir temelde gerçekleştirilen bağımsız bir faaliyettir"*[394] ifadesindeki *bağımsız* ve *tekrarlanamayan* vurguları söz konusu karışıklık ya da yanlış algılamaya açıklık getirme bakımından katkı verici niteliktedir. Bu tanımlamadaki *bağımsız* ifadesi, her performans denetimi çalışmasında denetim ekibince performans denetimi metodolojisine uygun olarak belirlenen performans denetimi kriterlerinin, kurumların performans ölçüm sürecinde kendisinin belirlediği

[393] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Ölçümü- Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler* (Çev. C. Suat Aral), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 19, s. 9.
[394] INTOSAI, *Performance Audit Guidelines – ISSAI 3000-3100,* s. 12.

kriterlerden/ölçütlerden de bağımsız temelde gerçekleşmesine karşılık gelirken; *tekrarlanamayan* ifadesi performans denetimlerinin rutin, yıllık denetimler olmaması özelliğine karşılık gelmektedir. Ayrıca performans denetimi tarihsel olarak da performans yönetim sisteminden önce ortaya çıkmış ve uygulanmıştır. Diğer bir ifade ile stratejik planlama, performans ölçümü ve performans esaslı bütçenin ülkemizde henüz kavram olarak tartışılmadığı 1996 yılında Sayıştay uluslararası standartlara uygun şekilde performans denetimine başlamış ve daha ilk çalışmalarda kamu kurumlarına stratejik planlama tavsiyesinde bulunmuştur. "İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor" adlı performans denetimi raporundaki şu ifadeler bunun bir örneğidir:

> "Deprem öncesi hazırlık çalışmalarında rolü ve görevi olabilecek kurumların sonuç odaklı yaklaşımlarla işbirliği yapmamaları ve belli sonuçların elde edilmesinde sorumluluğu ve rolü olan kurumların stratejik planlar çerçevesinde amaç ve hedeflerine ulaşacak şekilde faaliyet yürütmemeleri yüzünden etkili sonuçlar alınması mümkün olmamaktadır. Faaliyetler, hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık ilkelerine dayalı uzun dönemli stratejik planlar ve yıllık eylem planları çerçevesinde yürütülmediği için kaynakların ihtiyaç belirlemelerine ve önceliklere dayalı olarak tahsisi mümkün olmamakta, istenilen sonuçlara ulaşılıp ulaşılmadığı değerlendirilmemektedir."[395]

Özetle, 5018 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi ile birlikte gündeme gelen performans esaslı bütçe sistemi uygulamaya konulurken, 1996 yılından itibaren uluslararası standartlar çerçevesinde Sayıştay'ın uyguladığı performans denetiminin temel ilke ve niteliklerinden vazgeçilip, bu denetim türünün uygulamasına son verilmesiyle sonuçlanan bir kırılma süreci başlamıştır. Bu kırılma dünya uygulamasına özgü olmayıp sadece Türkiye özelinde yaşanan ulusal boyutta bir kırılmadır. Bu bağlamda yukarıda açıklanan performans esaslı bütçeleme sisteminin temel ilke ve unsurları doğrultusunda performans denetimi, 3E ilkesi yerine performans bilgisinin esas alınması; kamu faaliyetlerinin denetiminden kurumların stratejik planlarının, performans programlarının ve faaliyet raporlarının değerlendirilmesine geçiş yönünde bir kırılma sürecine girmiş ve bu kırılma 2010 yılında tamamlanmıştır. Bu açıdan,

[395] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor, 2002*, s. 25, https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/71-istanbul-depreme-nasil-hazirlaniyor-deneti, (Erişim Tarihi:16.12.2021).

Türkiye'de kamu yönetimi reformu çalışmalarının önemli bir aracı olarak görülen 5018 sayılı Kanun ile gündeme gelen performans esaslı bütçeleme sistemi, performans denetimindeki kırılma sürecinin aşamalarından ve temel tartışma konularından biridir.

4.2. Avrupa Birliği Sürecine Uyum: İç Kontrol Sisteminin Oluşturulması

2010 tarihli 6085 sayılı Kanun'un gerekçelerinden bir diğeri, AB[396] sürecine uyumdur. 510 sıra sayılı Sayıştay Kanunu Teklifinin Genel ve Madde Gerekçeli Raporu'nda AB'ye uyum süreciyle ilgili düzenlemeler kapsamında *"...kamu mali yönetimi anlayışı ve bu bağlamda anayasal yüksek denetim kurumlarının işlevleri ve organizasyon yapısındaki değişimlere paralel olarak Türk Sayıştay'ında bazı değişikliklerin yasal bazda gerçekleştirilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır"*[397] ifadesi yer almaktadır. Raporda yer alan ifadeden de anlaşılacağı üzere, AB'ye uyum süreci, kamu mali yönetimi reformu kapsamında 2010 tarihli kırılmayı etkilemiştir. Bu etkinin anlaşılabilmesi bakımından katılım ortaklığı belgeleri ve ilerleme raporları[398] önem taşımaktadır. Bu açıdan kamu mali yönetimi reformuna yön veren 2003 tarihli katılım ortaklığı belgesinin yanında 2006 ve 2008 katılım ortaklığı belgeleri ile 2001-2010 tarihleri arasındaki ilerleme raporları bütçe ve denetim odağında incelenmektedir.

2003 tarihli katılım ortaklığı belgesinde *mali kontrol* ile *mali ve bütçesel hükümler* adlı başlıklarda bütçe ve denetime ilişkin Türkiye'nin yerine getirmesi gereken öncelikler kısa ve orta vade şeklinde yer almaktadır. Buna göre kısa vadede,

[396] Türkiye Avrupa Birliği ilişkileri hukuki temelde 1963 Ankara Anlaşması ile başlamış, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne adaylığı 1999 yılında Helsinki Zirvesinde onaylanmış ve diğer aday ülkelerle eşit konuma getirilmiştir. Helsinki Zirve'sinde Türkiye için Katılım Ortaklığı belgesi hazırlanmasına karar verilmiş ve ilk belge 2001 yılında AB Konseyi tarafından onaylanmıştır. Katılım Ortaklığı Belgesi'nde yer alan önceliklerin hayata geçirilmesine yönelik program ve takvimi içeren Ulusal Program 2001 yılında Bakanlar Kurulu tarafından kabul edilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bakınız: T.C. Dışişleri Bakanlığı, Avrupa Birliği Başkanlığı, *Türkiye-AB İlişkilerinin Tarihçesi,* https://www.ab.gov.tr/turkiye-ab-iliskilerinin-tarihcesi_111.html.

[397] 510 Sıra Sayılı Genel ve Madde Gerekçeli Kanun Teklifi (01.02.2010).

[398] Katılım Ortaklığı Belgesi, Avrupa Birliği'nin Türkiye'nin adaylık sürecini izlemek, değerlendirmek ve öncelik alanlarını belirlemek için kullandığı araçlardan biridir. İlerleme raporları ise katılım ortaklığı belgelerinde yer alan kısa ve orta dönemli hedefleri incelemek amacı ile hazırlanan raporlardır. Ayrıntılı bilgi için bakınız: A. Argun Akdoğan, *Türkiye'nin Kamu Yönetimi ve Avrupa Birliği*, TODAİE, Ankara, 2008.

"*AB uygulamaları ve uluslararası düzeyde kabul görmüş kontrol ve denetim standartlarına uygun olarak, kamu iç mali kontrolüne uygun mevzuatın kabul edilmesi ve etkili bir biçimde uygulanmasının sağlanması, yeni bütçe kodunun bütçe içi, bütçe dışı ve döner sermayeli bütün kamu kurumlarını kapsayacak şekilde uygulanması*" hedeflenmektedir. Orta vade de ise *dış denetim işlevinin INTOSAI kurallarına uygun olarak yeniden düzenlenmesi, Sayıştay'ın bağımsızlığının sağlanması, Sayıştay'ın ex-ante denetim işlevinin kaldırılması ve performans denetiminin geliştirilmesi için yeni bir mevzuat çıkartılması* reform kapsamında yerine getirilmesi gereken öncelikli konulardır.[399]

2006 tarihli katılım ortaklığı belgesinde mali kontrol kapsamında yer alan tavsiyeler, "*Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun vaktinde uygulanmasının sağlanması, Sayıştay'ın bağımsızlığının sağlanması amacı ile dış denetim işlevinin Uluslararası Yüksek Denetleme Kurumları Örgütü kurallarına uygun olarak ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile uyumlu şekilde yeniden düzenlenmesi için yeni bir mevzuatın çıkarılması"*[400] şeklindedir.

2008 tarihli katılım ortaklığı belgesinde ise *"Kamu İç Mali Kontrol mevzuatının kabul edilmesi, Türk Sayıştay'ının işleyişinin INTOSAI standartları ve ilkeleri ile uyumlu olmasının sağlanması için beklemekte olan mevzuatın kabul edilmesi"*[401] mali kontrol kapsamında sunulan önerilerdir.

AB'ye katılım ortaklığı belgelerinde kamu mali yönetimi reformu kapsamında sunduğu tavsiyeler, AB uygulamaları ve INTOSAI standartlarına uygun kontrol ve denetim sisteminin oluşturulması, bu sistemlere ilişkin ilgili mevzuatın kabul edilmesi

[399] Devlet Planlama Teşkilatı, *2003 Tarihli Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi*, s. 16-21.
[400] Avrupa Birliği Konseyi, *Türkiye ile Katılım Ortaklığı Belgesinde Yer Alan İlkeler, Öncelikler ve Koşullara İlişkin 2006 Tarihli Konsey Kararı*, s.19-26.
[401] Avrupa Toplulukları Komisyonu, *Türkiye ile Katılım Ortaklığı Belgesinde Yer Alan İlkeler, Öncelikler ve Koşullara İlişkin 2008 Tarihli Konsey Kararı*, s. 16.

ve etkili bir biçimde uygulanmasıdır. Bu doğrultuda yapılması gerekenler birinci aşamada KMYKK'nun zamanında uygulanması, ikinci aşamada bu Kanun'a uygun iç kontrol mevzuatının kabul edilmesi ve son aşama olarak Sayıştay'ın işleyişinin KMYKK ile uygunluğunun sağlanabilmesi ve performans denetiminin yaygınlaştırılması için Sayıştay Kanunu değişikliğidir. Türkiye'nin bu tavsiyeleri 2003-2010 döneminde adım adım yerine getirdiği görülmektedir. Bununla birlikte tavsiyeler arasında yer alan *performans denetiminin yaygınlaştırılması* ifadesi dikkat çekicidir. Bu ifade, 1996 dan bu yana sürdürülen performans denetimi uygulamasını dikkate alan, onaylayan, uygun bulan, ancak çok sınırlı bir kapasiteyle devamını yetersiz görüp yaygınlaştırılması gereğine işaret eden makul bir bakışı yansıtmaktadır ve yerinde bir öneridir. Oysa daha önce belirtildiği üzere (sayfa 214'de yer alan) T.C. 58.Hükümet 2003 Acil Eylem Planında yer alan "performans denetimine geçilmesi" hedefi Sayıştay'ın 1996 yılından bu yana sürdürdüğü performans denetimi uygulamasını görmezden gelen, başka bir performans denetimi tasavvurundan kaynaklanan bir yaklaşımdır ve bu olgular, uluslararası kuruluşların önerilerinin de yerli dokümanlara geçerken çarpıtıldığını ve performans denetimindeki kırılmada iç dinamiklerin baskın olduğunu göstermektedir. Katılım ortaklığı belgeleri ile birlikte kamu mali yönetimine yön veren ve özellikle performans denetimindeki kırılmanın izinin sürülebileceği bir diğer politika belgeleri ilerleme raporlarıdır.

2001 ilerleme raporunda *mevcut sistemin, iç kontrol ve dış denetim konularında uluslararası kabul görmüş ve Avrupa Birliği'ne uygun kavram ve tanımları içerecek şekilde değiştirilmesi gerektiği öngörülmektedir.*[402] 2002 ve 2003 ilerleme raporlarında da benzer konular yer almıştır. Buna göre raporlarda, tüm bütçe birimlerinde kendi kurumlarının denetimini yapmakla ve kurumların mali yönetimi ve kontrol sistemlerini

[402] Avrupa Toplulukları Komisyonu, *Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Katılım Sürecine İlişkin 2001 Yılı İlerleme Raporu*, s.88-89.

değerlendirmekle sorumlu, işlevsel açıdan bağımsız iç denetim birimlerinin kurulması; kurumların iç denetim usullerinin uluslararası standartlarla uyumlu olarak performans denetimi işlevlerine dayanması gerektiği, Maliye Bakanlığı'nın ve Sayıştay'ın denetim görevleri arasında açık bir ayrımın yapılması ihtiyacının bulunduğu, Sayıştay'ın yaptığı denetimlere (mali denetim) INTOSAI standartlarını getirmesi, iç mali kontrol ve dış denetim reformunun gerçekleştirilebilmesi için yasal değişikliklere ve uygulama mevzuatına ihtiyaç bulunduğu, bu çerçevede Sayıştay'ın kuruluş Kanunu'nda değişiklik yapılabileceği belirtilmiştir.[403]

2004 ilerleme raporu, kamu sektörünün kontrol ve denetim sistemlerine aktarılması gereken uluslararası alanda kabul görmüş ve AB'ye uyumlu kamu iç mali kontrol prensiplerini içermektedir. Buna göre mali yönetim ve kontrol sistemleri etkili ve şeffaf, iç denetim bağımsız olmalı, iç denetim yöntemlerinin koordinasyonundan ve uyumlaştırılmasından sorumlu merkezi uyumlaştırma birimleri kurulmalıdır.[404]

2005, 2006, 2007, 2008, 2009 ve 2010 ilerleme raporlarının *mali kontrol* başlığı altında kamu iç mali kontrol ve dış denetim birlikte ve birbiriyle bağlantılı bir şekilde ele alınmış, KMYKK'nun tam anlamıyla uygulanabilmesi için iç kontrol sistemine ilişkin gerekli düzenlemelerin tamamlanması ve geliştirilmesi ile yeni Sayıştay Kanunu'nun kabul edilmesi vurgulanmaktadır. Buna göre KMYKK ile Sayıştay tarafından yapılan denetimin kapsamı ve metodundaki değişikliklerin bir sonucu olarak ortaya çıkan ihtiyaca cevap verebilmek için Sayıştay'ın INTOSAI baz alınarak revize edilen ana sözleşmesini (yeni Sayıştay Kanunu'nu) kabul etmesi gerektiği raporlarda önemle vurgulanan bir konu olmuştur.[405]

---

[403] Avrupa Toplulukları Komisyonu, *Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Katılım Sürecine İlişkin 2002/2003 Yılı İlerleme Raporları*, s.115.
[404] Avrupa Toplulukları Komisyonu, *Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesi Hakkında 2004 Yılı Düzenli Raporu*, s. 135.
[405] Avrupa Komisyonu, *Türkiye 2005/2006/2007/2008/2009/2010 İlerleme Raporları*.

AB'nin ilerleme raporları, performans denetiminde kırılmaya neden olan Sayıştay Kanunu değişikliğinin neden yapıldığını ve performans denetiminin kapsamının ne yönde değiştiğini gösteren reform belgelerinden biridir. Bu açıdan *AB'ye üyelik sürecine uyum* konusunun neden Sayıştay Kanunu değişikliğinin gerekçeleri arasında yer aldığı daha anlamlı hale gelmektedir. Şöyle ki, Avrupa Birliği'ne uyum aynı zamanda Türkiye'nin kamu mali yönetimi reformu kapsamında bütçe ve denetim - performans denetimi- alanında gerçekleştirmesi gereken değişim ve dönüşümleri de beraberinde getirmektedir. Bu kapsamda ilerleme raporlarında kamu mali yönetimi alanında gerçekleştirilmesi beklenen değişim ve dönüşüm özetle, şu şekildedir: İlerleme raporlarında, yeniden yapılanma çalışmaları kadar yeniden yapılanmanın izlenmesi ve değerlendirilmesi de önemli bir konu olarak yer almıştır. Bu nedenle, reform çalışmalarının izlenip değerlendirilmesinde parlamento adına denetim yapan yüksek denetim örgütleri tarafından gerçekleştirilen performans denetimleri önemli araçlardan biri olarak görülmüştür. Kamu mali yönetimi, kamu iç mali kontrol ve dış denetim sistemi temelinde yeniden yapılandırılmalıdır. Maliye Bakanlığı'nın iç kontrol sisteminden, Sayıştay'ın ise dış denetimden sorumlu birim olarak denetime ilişkin görev ayrımı açıkça belirtilmelidir. Kamu mali yönetimi sistemini belirleyen esas unsur uluslararası kabul görmüş standartlar (INTOSAI) ile Avrupa Birliği kriterlerine uygun kamu iç mali kontrol sistemidir ve dış denetim, bu sistem ile uyumlu hale getirilmeli, Sayıştay Kanunu değiştirilmelidir. AB'ye uyum kapsamında öngörülen değişiklikler doğrultusunda öne çıkan konu, iç kontrol sistemi ve performans denetimi ilişkisi olmuştur. Bu konu, çalışmanın "denetim-değerlendirme-ölçüm" kavramlarının tartışıldığı Birinci Bölümde ve 2010 sonrası dönemin tartışıldığı İkinci Bölümde yer alması nedeniyle tekrar ele alınmamıştır.

4.3. 2010 Anayasa Değişikliğine Uyum: 125. Madde Kapsamında Performans Denetimi -Yerindelik Denetimi İlişkisi

Performans denetiminde yasal kırılma süreci, performans denetimi tanımında yer alan "…*kamu kaynaklarının etkin, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının incelenmesi…"* ifadesinin tanımdan çıkarıldığı 6085 sayılı Kanun ile tamamlanmış ve performans denetimi uygulamasına son verilmiştir. 2010 yılındaki kırılma ile bağlantısı olan, bu yılda gerçekleştirilen önemli bir yasama faaliyeti, 12 Eylül 2010 Anayasa değişikliğidir. Bu yasama faaliyeti ile performans denetiminde kırılmanın bağlantısı, Anayasa'nın 125'inci maddesine eklenen şu ifade ile ilişkilidir: *"Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup,* ***hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz*** *(Değişik: 12/9/2010-5982/11 md.)."*[406] Sayıştay Kanunu'nun yasalaşma sürecine ilişkin meclis tutanakları ve meclis basın açıklamaları incelendiğinde bu değişikliğin, performans denetimi uygulamasına son verilmesiyle doğrudan bağlantısı, performans denetiminin "tanım değişikliğinin" anayasal dayanağı, gerekçesi olarak sunulmasından kaynaklandığı ve tartışmaların temelde performans denetimi-yerindelik denetimi ilişkisi üzerinden yürütüldüğü görülmektedir.

Sayıştay Kanunu Teklifi'nde tanım değişikliği önergesini sunan ve bunu gerekçelendiren dönemin Grup Başkanvekili Nurettin Canikli'nin konuya ilişkin ifadeleri şu şekildedir:

> "…Performans denetimi, bu Kanun Teklifi'nde yer almaktadır ve gerçek anlamıyla özüne, içeriğine uygun bir şekilde muhafaza edilmektedir. Kaldırılan sadece performans denetimi tanımı içerisinde yer alan ve esasında yerindelik denetimini içeren kısımdır; … 12 Eylülde bir Anayasa değişikliği oyladık ve orada değiştirdiğimiz maddelerden bir tanesi de Anayasa'nın 125'inci maddesiydi ve yargının denetim sınırını çizerken orada, yerindelik denetimi yapamayacağını, kendisini idarenin yerine koyarak takdir yetkisini ortadan kaldırıcı bir denetim yapamayacağını çok net bir hüküm olarak koydu. Bu yapılan düzenleme, şu anda 2'nci maddede benim verdiğim önergeyle yapılan düzenleme, 12 Eylül günü referandumda

[406] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2018.pdf, (Erişim Tarihi: 15.03.2021).

değiştirilen Anayasa değişikliğine paralel bir mantığın buraya hâkim olmasını sağlamaktır."[407]

Bununla birlikte Canikli'nin konuya ilişkin basın açıklamasında yer alan *"..sadece performans denetiminin tanımı değiştirildi. Çünkü performans denetimi, yerindelik denetimini içerecek şekilde tanımlanmıştı*"[408] ifadesi performans denetimindeki kırılmanın, 2010 Anayasa değişikliği kapsamında 125'inci madde ile bağlantısını özetler niteliktedir. Burada, denilmektedir ki, 1996 yılından beri uygulanan 3E ilkesini temel alan performans denetimi uygulamasına son veriyoruz, performans denetimi ifadesini kaldırmıyoruz ancak, ifadenin içeriğini değiştiriyoruz, yeniden tanımlıyoruz. Çünkü performans denetimi bu tanımıyla yerindelik denetimini içermekte ve Anayasa'nın 125'inci maddesiyle uyumlu değil, uyumlu hale getiriyoruz. Bu gerekçeler, performans denetiminde kırılmanın yasal dinamikleri kapsamında madalyonun görünen yüzüdür. Madalyonun diğer yüzü, yani kırılmanın arka planı bakımından şu soruların yanıtı önem taşımaktadır: Anayasa'nın 125'inci maddesi ile performans denetimi arasında ilişki bulunmakta mıdır? Yerindelik denetiminin performans denetimi ile ilişkisi nedir?

Performans denetimi - 125'inci madde ilişkisi: Anayasa'nın 125'inci maddesi *Yargı Yolu'*nu düzenlemektedir. Maddeyle ilgili olarak performans denetimi tanımının değişikliğinde temel tartışma konusu ise "performans denetimlerinin idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde sonuç doğurabilmesi, yerindelik denetimidir." Bu kapsamda 125'inci madde ile performans denetiminin ilişkisi, öncelikle Sayıştay performans denetimlerinin yargı yetkisi kapsamında olup olmadığının incelenmesi, sonrasında ise temel tartışma konusu üzerinden kurulabilir.[409] 1982 Anayasası'nın

[407] TBMM Tutanak Dergisi (7. Birleşim, 14 Ekim 2010), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=92 5, (Erişim Tarihi: 15.03.2021).
[408] Türkiye Büyük Millet Meclisi Basın Açıklamaları (08 Aralık 2010), https://meclishaber.tbmm.gov.tr/develop/owa/haber_portal.aciklama?p1=105085, (Erişim Tarihi: 15.03.2021).
[409] Ahmet Sinan Balyemez, "Sayıştay Performans Denetimlerinin Uygulama ve Sonuçları Üzerine Bir Tartışma", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, C.10, S.2, 2018, (276-311), s. 291.

160'ıncı maddesinde ve 6085 sayılı Kanun'un 5'inci maddesinde yer alan düzenlemeler kapsamında Sayıştay'ın raporlama, görüş bildirme ve diğer inceleme görevleriyle birlikte temelde iki görevi bulunmaktadır: Denetleme görevi ve yargı görevi.

Sayıştay'ın yargı görevi 6085/2'de hesap yargılaması adı ile şu şekilde tanımlanmıştır: *"Kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanmasını ve bununla ilgili kanun yollarını ifade eder."* Sayıştay hesap yargılaması Aksoy ve diğerleri tarafından ise daha kapsamlı,

> "Sayıştay denetçisinin, sorumluların hesap ve işlemlerinin kanuna aykırı olduğu ve bu nedenle kamunun zarara uğratıldığı iddiasını içeren yargılamaya esas raporu üzerinden başlayan bir süreç olup, bu bağlamda kanunlarla belirlenen sorumluların hesap ve işlemlerinin mevzuata uygun olup olmadığının yargılama yoluyla kesin hükme bağlanması ve bununla ilgili kanun yolları"

şeklinde tanımlanmıştır.[410]

Tanımlardan da görüleceği üzere performans denetimlerinin yargı yetkisi kapsamında olabilmesi için yargılamaya esas raporun olması ve yargılama yoluyla kesin bir hükmün bulunması gerekmektedir. Oysaki Sayıştay tarafından gerçekleştirilen performans denetimlerinin mali ve hukuki sorumluluk doğurmayacağı her ne kadar 6085/7(6) ile kanun hükmü haline getirilse de bu, performans denetimi uygulamasında yeni bir düzenleme değildir. Performans denetiminin ortaya çıkış nedeni ve amacı kapsamında gerek dünya gerekse de Türkiye uygulamasında gerçekleştirilen performans denetimlerinin mali ve hukuki sonuç doğurmadığı, bu amaca yönelik bir denetim yöntemi olmadığı, performans denetimini yargısal yolla sonuçlandıran dünya üzerinde örneğinin bulunmadığı, ilgili çalışmalarda belirtilmektedir.[411] Performans denetiminin öncüsü olarak kabul edilen İngiltere Sayıştay'ının (National Audit Office-NAO), INTOSAI'nin ve AB Sayıştay'ının (European Court of Auditors-ECA) Performans

[410] Mehmet Aksoy, Bülent Geçgel ve Yusuf Öz, 2018, s. 28.
[411] Sacit Yörüker, Fikret Gülen, "Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler", Mülkiyeliler Birliği Dergisi -Kitler ve Özelleştirme-, Sayı:140, 1992, s. 63. (61-65).

Denetimi Rehberlerinde belirtildiği üzere performans denetiminin amacı, denetlenen kamu kurum ve kuruluşlarının kaynaklarını verimli, etkili, tutumlu bir şekilde kullanıp kullanmadıkları konusunda Parlamento'ya *bağımsız bilgi sağlamak* ve *tavsiyede bulunmak*, 3E ve diğer unsurlar temelinde yönetimi iyileştirmek, geliştirmek için denetlenen *kurumlara yardımcı olmak*tır.[412] Bununla birlikte yasama organına ve halka, yürütmenin denetlenmesi alanında sağlıklı değerlendirme yapabilmelerini sağlayacak olanaklar sunmaktır.[413] Bu amaç doğrultusunda hazırlanan performans denetimi raporları içerik bakımından incelendiğinde bu raporların, görüş bildirme ve tavsiye niteliği taşıdığı, hukuki ve mali sorumluluk doğurmadığı ve yargılamaya esas kesin bir hüküm içermediği görülmektedir.[414] Bu kapsamda mali ve hukuki sorumluluk doğurmayan işlem ve eylemlerden ötürü kamu zararının söz konusu olmaması, kamu zararı oluşmadan da yargılamaya esas rapor düzenlenememesi ve Sayıştay tarafından kesin hüküm teşkil eden yargı kararının alınamaması nedeniyle performans denetim raporları Sayıştay'ın yargısal faaliyetleri kapsamında yer almamaktadır.[415]

Ancak, *performans denetiminde kırılma neden yaşandı?* sorusunun yanıtına ilişkin 125'inci madde kapsamında yapılan değişikliğin yukarıda açıklanan nedenleri ile bağlantılı olarak belirtilmesi gereken önemli konulardan biri şudur: Her ne kadar hiçbir bağı bulunmasa da performans denetiminin yerindelik denetimi anlamına gelebileceği çekincesinin, geçmişten gelen endişeler ve tartışmalardan beslendiğini söylemek mümkündür. Bu endişe ve tartışmaların kaynağı, 12 Eylül 1982 Anayasası Danışma Meclisi'nde görüşülürken Sayıştay'la ilgili taslak 192'inci maddeye Sayıştay'ın önergesi ile konulan "*Sayıştay, denetimini hukukilik, iktisadilik, verimlilik ve yerindelik*

[412] T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı* (Value for Money Handbook- Çev. Arife Coşkun), T.C. Sayıştay 135. Yıldönümü Yayınları, 1997, Ankara, s. 6.
[413] Ömer Köse, 2007, s. 74.
[414] 1996-2010 döneminde TBMM'ye sunulan 15 performans denetimi raporunda "kamu zararı" kavramı taranmış ve hiçbir raporda bu kavrama rastlanmamıştır.
[415] Ahmet Sinan Balyemez, 2018, s.292.

ilkelerine göre yapar"[416] hükmünde yer alan yerindelik ilkesi kavramına dayanmaktadır. Bu doğrultuda (İkinci Bölüm "Performans Denetiminin Türkiye Gündemine Girmesi" adlı başlıkta tartışıldığı üzere) Sayıştay'ı düzenleyen Anayasa metninden tartışmalı ifadenin çıkarılmasıyla performans denetimi uygulaması 1982 yılından 1996 yılına ertelenmiştir. Anayasal düzlemde, performans denetiminin Sayıştay denetimi arasında yer almasına engel olan 1982 yılındaki bu tartışmalar aynen 2010 yılında gündeme getirilerek önce Anayasa'nın 125'inci maddesinde yapılan değişiklik ile yerindelik denetimi vurgusu ön plana çıkarılmış hemen sorasında ise performans denetiminin yerindelik denetimi anlamına geldiği/gelebileceği tartışmaları ile 3E ilkesini temel alan performans denetimi uygulamasına son verilmiştir.

Performans denetimi – yerindelik denetimi ilişkisi: 125'inci madde kapsamında temel tartışma konusu olan ve üzerinde durulması gereken diğer bir konu performans denetimi ile yerindelik denetimi ilişkisidir. *Yerindelik denetimi* kavramı Sayıştay mevzuatına ilk defa 6085 sayılı Sayıştay Kanunu ile girmiştir. Kanunun 35'inci maddesinde Sayıştay tarafından yerindelik denetiminin yapılamayacağı, idarenin takdir yetkisini sınırlandıracak ve ortadan kaldıracak karar alınamayacağı hükme bağlanmıştır. Yerindelik denetimi kavramının Sayıştay Kanunu hükmü olarak 6085 sayılı Kanunda yer alması ve bu Kanunun yasalaşma süreci ile gündeme gelmesi beraberinde şu soruyu getirmektedir: Dünya uygulamasında ve 1996-2010 dönemi Türkiye'de gerçekleştirilen performans denetimleri yerindelik denetimi anlamına gelmekte midir? Alanyazındaki yerindelik denetimine ilişkin farklı bakış açıları ve tartışmalar üzerinden bu sorunun yanıtına ulaşılabilir.

Yerindelik denetimi tartışmalarının -farklı görüşlerin- ortaya çıkmasının temel nedeni yerindelik ve takdir yetkisi kavramlarının yakın ilişkili kavramlar olmakla birlikte aralarındaki ince çizginin, ayrımın kabulü ya da göz ardı edilmesi durumu ve bu

[416] T.C. Anayasa Tasarısı ve Anayasa Komisyonu Raporu (30 Temmuz 1982).

durumun bir sonucu olan yargısal denetim meselesi ile ilgilidir. Diğer bir ifadeyle yazarların bir kısmı bu iki kavramın iç içe geçmiş özdeş kavramlar olduğunu ve yargısal denetimin yapılamayacağını, bir kısmı ise farklı kavramlar olduğunu, bu bağlamda ihtiyaca uygunluğu ifade eden yerindeliğin, yargı yerleri tarafından denetlenemeyeceğini ancak takdir yetkisinin hukuka uygunluk denetiminin yapılabileceğini ileri sürmüşlerdir.

Karahanoğullarına göre yerindelik (uygunluk), idarenin işlem ve kararlarının, ürettiği hizmetin ihtiyaçlarına uygun olup olmamasıdır. Yerindelik alanı, "*yetkisi takdiri nitelikte olan idarenin sahip olduğu, hukukilik denetimi yapılamayacağı ve yargıcın karışamayacağı kabul edilen, hiçbir hakla veya hukuki değerle çatışmayan saf idariliğe ilişkin sınırlı bir alan*" olarak tanımlanmaktadır. Yerindelik denetimi ise takdiri yetkinin kullanılmasıyla ortaya çıkan işlemlerin denetimi olup, idarenin seçim yapabileceği yasal seçenekleri (sonuçları) doğru oluşturup oluşturmadığının, bu sonuçlara götürecek verileri düzgün seçip seçmediğinin, idarenin normu doğru yorumlayıp yorumlamadığının denetimidir.[417] Gözler'e göre idarenin karşılaştığı soruna en uygun çözümü bulması, o konuda en yerinde kararı almasına *yerindelik*; "*idarenin belli bir konuda karar alıp almama veya birden fazla karar arasında seçim yapma imkanına*" ise takdir yetkisi denir.[418] Gözler'e göre yerindelik hukuki değil, fiili, teknik kısacası verimlilik sorunudur. Bu sorunun çözümü konusunda ise idareye yol gösterecek kurallar yoktur ve idareye takdir yetkisi verilmesinden başka çare bulunmamaktadır. Bu doğrultuda takdir yetkisinin, idari işlemin hukukiliği sorunu ile ilgili değil yerindeliği sorunu ile ilgili olduğunu, bu nedenle idari yargı organlarının idarenin takdir yetkisini denetleyemeyeceklerini belirtmektedir.[419] Yayla ise yerindelik ve takdir yetkisi arasındaki ince ayrıma dikkat çekerek takdir yetkisinin yerindelik alanında var olduğunu

[417] Onur Karahanoğulları, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 512-514.
[418] Kemal Gözler, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s. 354.
[419] Kemal Gözler, *a.g.k.,* s. 361-362.

ancak yerindelik alanının tamamen takdir yetkisine dahil edilmesinin doğru olmadığını, yerindeliğin takdir yetkisinin çekirdek kısmını oluşturduğunu ve yargı denetiminin çekirdek kısma geldiğinde durması gerektiğini belirtmektedir. Gözler'in aksine Yayla, takdir yetkisinin yargısal denetiminin mümkün olduğunu ancak idari işlemin yerindeliğinin denetiminin mümkün olmadığını ifade etmektedir.[420] Yerindelik ve takdir yetkisinin ayrımına yönelik benzer bir görüşe göre yerindelik, takdir yetkisi denetiminin bir türü ve takdir yetkisinin yargı denetimi dışında kalan kısmıdır.[421] Karatepe de yerindelik alanı ile takdir yetkisi alanının büyük benzerlik gösterse de her iki kavramın da aynı kavramlar olmadığını, yerindeliğin, bir idari faaliyetin yerine getirilirken seçilecek davranış şekline yönelik gözetilmesi gerek bir ilke olduğunu, takdir yetkisinin ise idari faaliyetin yerindeliğini tespit etmek ve uygulanması ile somutlaşan bir yetki olduğunu belirtmektedir.[422]

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'inci maddesinde de yerindelik denetimi kavramına ilişkin açıklamaya yer verilmiştir. Buna göre

> "İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler."[423]

Görüleceği üzere yerindelik denetiminin söz konusu olabilmesi için bir işlemin, idarenin takdir yetkisini kullanması sonucu ortaya çıkması, idarelerin takdir yetkisini kaldıracak bir karar oluşturması ve bu kararın yargısal bir karar olması gerekmektedir. Bu bağlamda yerindelik denetimi, uygulamaya dönük bir kavramı değil, yasaklanan,

[420] Yıldızhan Yayla, "İdarenin Takdir Yetkisi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C.30, S.1. s. 202.
[421] Muammer Oytan, "Yargılamanın Yargılama Teknikleriyle Sınırlandırılması", *I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi*, 1990, Ankara, s. 156.
[422] Şükrü Karatepe, "İdarenin Takdir Yetkisi", *Türk İdare Dergisi*, C.63, S. 392, 1991, s.83.
[423] 2577 Sayılı İdari Yarılama Usulü Kanunu (Anayasa Mahkemesi'nin 18/7/2012 tarihli ve E.: 2011/113, K.: 2012/108 sayılı Kararı ile değişik hali), https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577-20130701.pdf, (Erişim Tarihi: 23.03.2021).

meşru uygulama alanı gösterilmeyen, negatif bir kavramı ifade etmektedir. Yerindelik denetimi yasağının açık, net örneklerini yargı kararlarında görmek mümkündür:

> "İdarenin, belirli bir kamu hizmetinin etkili ve verimli bir biçimde yürütülmesi, kamu yararının daha somut bir biçimde ortaya konulması için birden çok seçenekten birisini tercihte takdir yetkisi ile donatıldıkları durumlarda, idari yargı organlarınca yapılacak denetim idarenin tercih ettiği seçeneğin ve bunun uygulanmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılması ve saptanmasıyla sınırlı olup, idari yargı organlarının idareyi bu seçeneklerden birisini tercihe zorlayacak ya da muayyen bir yönde işlem veya eylem tesisine zorunlu kılacak biçimde yargı kararı vermeleri ve böylece idari işlemlerin denetiminde "hukuka uygunluk" sınırını aşarak "yerindelik" denetimine girmeleri Anayasa ve Yasa kurallarıyla ve idare hukuku ilkeleriyle bağdaştırılamaz."[424]

Yerindelik ve takdir yetkisine yönelik farklı bakış açıları olmakla birlikte yerindelik denetimi alanına idari yargının giremeyeceği gerek alanyazında üzerinde uzlaşılan, gerekse de yargı kararlarında açık bir biçimde yer alan bir konudur. Fakat bir işlemin hukuka uygun olup olmadığının tespitine yönelik bazı durumlarda o işlemin yerinde olup olmadığının tespit edilmesi de gerekmektedir. Bu durumun örneğine daha çok kolluk önlemlerinin alındığı ve kişilerin özgürlük alanlarına müdahale edildiğinde rastlanmaktadır. Örneğin kolluk kuvvetlerinin uyguladığı müdahale sonucu ortaya çıkan zarara ilişkin açılan tam yargı davalarında hukukilik denetimi ve yerindelik denetimi birlikte yapılabilmektedir. Müdahalenin hukuku uygun olup olmadığının tespitinin yanında kolluk kuvvetinin ölçülülük ilkesine[425] uygun hareket edip etmediğinin araştırılması yerindelik denetimi kapsamına girmektedir.[426]

Yerindelik denetimi tartışmalarını besleyen ve uygulamada ortaya çıkan bu gibi durumlar referans alınarak, performans denetiminin de yerindelik denetimi anlamına gelebileceği iddia edilmektedir. Yerindelik denetiminin yukarıda belirtilen unsurları üzerinden performans denetimi değerlendirildiğinde, performans denetiminin yerindelik denetimi anlamına gelmediği açıktır. Şöyle ki; yerindelik denetimi yapılması ancak

---

[424] 87/2389 Esas, 87/1620 Karar Sayılı Danıştay Beşinci Dairesi Kararı, T: 23.11.1987, Danıştay Dergisi, C.18, No.70-71, Ankara, 1988, s. 257.

[425] Ölçülülük ilkesi, kamu yararı doğrultusunda gerçekleştirilen amaç ile kullanılan araç arasında orantı bulunmasıdır.

[426] Ali Ülkü Azrak, "İdari Yargı Denetiminin Sınırı Olarak İdarenin Takdir Yetkisi", *İdare Hukuku ve İlimler Dergisi,* C.6, S.1-3, 1985, s. 58.

uyulması zorunlu, bağlayıcı kararlar yoluyla, yani yargı kararları için söz konusudur ve düzenlilik denetimi kapsamındadır. Sayıştaylar, düzenlilik denetimi kapsamında bütçe zararına yol açan mevzuata aykırılıkları kendi içerisinde, uyulması zorunlu yargı kararıyla sonlandırırlar. Sayıştay'ın uyulması zorunlu, yargı kararları sadece düzenlilik denetimi kapsamındaki hukuka aykırı mali işlemler içindir. Hukuk devletinde hiçbir kişi ve kuruma mevzuata uyma/uymama konusunda bir takdir hakkı tanınamayacağından bu alanda sorun yoktur. Parlamentoya ve denetlenen kurumlara raporlama ile sonlanan performans denetimlerinde ise raporlar denetim bulgu, sonuç ve tavsiyelerinden oluşmaktadır. Uyulması zorunlu yargı kararı söz konusu olmadığından performans denetimi yerindelik denetimi anlamına gelmemektedir.

Performans denetimi ile ilişkilendirilerek anılan yerindelik denetiminin, gerek uluslararası düzeyde gerekse de Türkiye uygulamasında yeri ve karşılığının olmadığı ilgili dokümanlarda açıkça ifade edilmektedir. INTOSAI performans denetimi rehberi, performans denetimin amacı, kapsamı bakımından yargı kararı ile sonlanmamasının da ötesinde yürütmenin yerine geçici biçimdeki tavsiyelerin üretilmesini engelleyici nitelikteki prensipler içermektedir.[427] Sayıştay performans denetiminde uygulanan yüksek denetim prensipleri arasında yer alan *Yasama organı tarafından belirlenen politik amaç ve kararları sorgulamak Sayıştay'ın görevi değildir*[428] ifadesi buna örnektir. Bununla birlikte Türkiye ve diğer birçok ülkeye performans denetimi metot ve teknikleri konusunda rehberlik eden İngiltere'de performans denetimi çalışmalarının yasal dayanağını oluşturan Ulusal Denetim Yasası'nda (National Audit Act-1983) Sayıştay'ın performans denetimlerinde politika hedeflerinin yerindeliğini sorgulayamayacağı öngörülmüştür.[429] Performans denetiminin, Anglo-Sakson geleneğin bir ürünü olduğu düşüncesinden hareket edildiğinde, bu geleneğe sahip ülkelerde

[427] Levent Karabeyli, Performans Denetimi ve Yerindelik Denetimi Hakkında Bilgi Notu, 2010, s. 3.
[428] INTOSAI Performans Denetimi Uygulama Rehberi, s. 19.
[429] Performans Denetimi Özet El Kitabı, 1997, s. 11.

Sayıştay'ın yargılama yetkisi olmadığından bu denetim sonucunda hazırlanan raporların da Sayıştay'ın hesap yargılaması bağlamında bir hükmünün bulunmadığı, bu raporların daha çok hükümet ve parlamentoya sunulan danışmanlık hizmetinin çıktıları niteliğinde olduğu belirtilmektedir.[430]

Ulusal düzeyde ise performans denetimi çalışmaları 832 sayılı Kanuna eklenen Ek 10'uncu maddeye dayanarak İngiltere Sayıştay'ının desteği ile başlamış ve INTOSAI performans denetimi uygulama rehberi referans alınarak, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu bir şekilde yürütülmüştür. Bu kapsamda 1996-2010 döneminde hazırlanan 14 performans denetimi raporunun yargılamaya konu olmaması, TBMM'ye sunulan ve tavsiyelerle sonlanan raporlar olması, hukuki ve mali bir sonuç doğurmaması nedeniyle performans denetiminin, idarelerin takdir yetkisini sınırlamadığı ve yerindelik denetimi anlamına gelmediği görülmüştür. Konuya ilişkin Anayasa Mahkemesi'nin vermiş olduğu hükümler de performans denetiminin yerindelik denetimi anlamına geldiği/gelebileceği tartışmalarına açık, net bir cevap niteliği taşımaktadır.

6085/35 kapsamında açılan dava kararında Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesi şu şekildedir:

> "…hukukumuzda öngörülen performans denetiminin uluslararası standartlarla belirlenen performans denetimi ile aynı içeriğe sahip olduğu ve sadece performans ölçümünden ibaret olmayıp, verimlilik, etkililik ve tutumluluk yönlerinden bir değerlendirme yapmayı da kapsadığı anlaşılmaktadır. Dava konusu kuralın, performans denetimini performans ölçümüne indirgeyip bu denetimin kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesini engellemek amacıyla düzenlendiği sonucuna ulaşılmaktadır. Sayıştay'ın uluslararası denetim standartlarının gereği olarak, kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı hususunda TBMM'ye raporlama yapması yerindelik denetimi olarak nitelenemez."[431]

[430] Müzeyyen Eroğlu Durkal, Ferhay Akbey, "Bütçe Hukukunda Bir Tartışma: Sayıştay'ın Performans Denetimleri Yerindelik Denetimi Sayılır Mı?", *İÜHFM,* C. LXXIV, S. 1(7-52), 2016, s. 48.

[431] 2012/102 Esas, 2012/207 Karar Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, R.G.: 02.04.2013 - 28606 mükerrer.

Aynı konu kapsamında açılan diğer bir dava kararında ise "*Performans denetimi kapsamında olan verimlilik, etkililik ve ekonomiklik hususları ise yerindelik denetimi kavramı içinde yer almaz. Performans denetimi sonucunda da, idarenin takdir yetkisini sınırlayacak ve ortadan kaldıracak karar alınması mümkün değildir. Yapılan işlem sadece raporlama olup durum tespitinde bulunulmaktadır*"[432] ifadesi yer almaktadır.

Performans denetimindeki kırılmanın -tanım değişikliğinin- yasal gerekçesini oluşturan Anayasa'nın 125'inci madde kapsamının ve bu bağlamda temel tartışma konusu haline gelen yerindelik denetiminin, 1996-2010 dönemi Sayıştay performans denetimleri ile doğrudan yada dolaylı bir bağın bulunmadığı anlaşılmaktadır. Buna rağmen performans denetiminin yerindelik denetimi anlamına gelebileceği çekincesinden dolayı 125'inci madde ile ilişkilendirilerek yürürlükten kaldırıldığını söylemek mümkündür. Bu çekincenin nereden kaynaklandığı konusunda *performans denetimi tanım değişikliğinin gerekçesi 125'inci madde ise anayasada bu madde değişikliği neden yapıldı?* sorusunun yanıtı önem taşımaktadır.

2010 tarihli ve 5989 sayılı Kanunla Anayasa'nın 125'inci maddesinin dördüncü fıkrasının birinci cümlesi "*Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz*" şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişikliğin gerekçesi ise yargı organının idari işlemin yerindeliğini denetleyemeyeceğinin Anayasa'da ve yasalarda belirtilmiş olmasına rağmen uygulamada bu yönde kararlarının bulunması ve bu uygulamaların önüne geçilmesi olarak belirtilmiştir.[433] Bu madde kapsamında yapılan değişiklik aslında yeni bir düzenleme olmayıp zaten Anayasa'da ve yasada (2577/2) var olan bir düzenlemenin yeni bir kuralmış gibi sunulması ve vurgulu hale getirilmesi anlamına gelmektedir. Gerekçede de belirtildiği üzere yerindelik denetiminin yapılamayacağı ilgili

[432] 2011/21 Esas, 2013/36 Karar Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, R.G.: 06.03.2014 - 28933.
[433] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli), Anayasa Mahkemesi Yayınları, Ankara, 2019, s.760-761.

düzenlemelerde açık bir şekilde yer almaktadır ve bu vurgu ile yerindelik denetimine yasak getirme, önleme amacının olmadığı ortadadır. İdari yargı organları yerindelik denetimi değil idarelerin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluk denetimini yapmaktadır. Bu durumda gerekçede belirtilen *yerindelik denetimi yapılamaz* ilkesinin ihlalini içeren uygulamadaki kararların ne olduğu ve esasta neyin önlenmek istendiği, yargı organlarının hukuka uygunluk denetimleri sırasında verdiği kararlar üzerinden ortaya koyulabilir. Bu kapsamda Anayasa değişikliğini hazırlayan iktidar partisinin konuya ilişkin gerek basın açıklamalarında gerekse de bilgilendirme broşüründe yer alan şu ifadeleri yol gösterici niteliktedir:

> "Anayasa'nın 125. maddesinin 4. Fıkrasında yapılan yeni bir düzenleme ile yargının 'yerindelik' denetimi yapamayacağı açıklığa kavuşturulmuştur. Yargısal denetim hakkı 'hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz' ifadesi, tereddütleri ortadan kaldıracaktır.
>
> Esasen 125. maddenin 4. fıkrası, yargı denetimini, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlandırmış, yürütmenin takdir yetkisini ortadan kaldıracak şekilde yargının idari işlem tesis etmesi yasaklanmıştır. Ancak, uygulamada yargı, bugüne kadar maalesef yerindelik denetimi yaparak idarenin elini kolunu bağlayan, ekonomiye büyük zararlar veren kararlara imza atmıştır.
>
> Kamu yararı gibi subjektif bir kavramla birçok özelleştirme kararı iptal edilmiş, küresel sermayenin Türkiye'de yatırım yapması ile ilgili birçok zorluk çıkarılmıştır. Sadece 90'lı yıllarda Telekom'un özelleştirilmesine mani olunması sonucu Türkiye, yaklaşık 25 milyar dolarlık zarara uğratılmıştır. 25 milyar dolarla, Türkiye'nin eğitim ve sağlık altyapısı bir yılda İsviçre'nin düzeyine getirilebilir. Bu düzenleme, yönetenlerin yargı denetiminden kaçması anlamına gelmez. Sadece yargı kendi alanında, yürütme de kendi alanında kalacaktır."[434]

Yukarıdaki ifadelerden hareketle, 125'inci madde kapsamında yapılan değişikliğin nedenlerinin kamu yararına aykırı olarak gerçekleştirilen özelleştirme işlemlerinin yargı önüne taşınmasının, iptal davalarının engellenmesi ve küresel sermayenin yolunun açılması olduğu söylenebilir. Bu doğrultuda yargı organının yürütmenin vesayeti altına alınması, yürütmenin eylem ve işlemeleri üzerinde yargısal denetimin sınırlarının daraltılması amaçlanmaktadır. Bununla birlikte asıl

[434] Anayasa Değişiklik Paketi ile İlgili Sorular ve Cevaplar, Ak Parti Tanıtım ve Medya Başkanlığı, Temmuz 2010, s.39-40; Genel Başkan Yardımcısı Hüseyin Çelik imzasıyla yayımlanan basın bilgilendirme notu (25 Nisan 2010), https://www.haberturk.com/gundem/haber/510572-celik-askere-yargi-yolunu-degerlendirdi, (Erişim tarihi: 25.03.2021).

önlenmek/engellenmek istenilenin *yerindelik denetiminin engellenmesi* söylemi üzerinden bir işlemin kamu yararına uygun olup olmadığının denetlenmesi yani özellikle özelleştirme işlemleri kapsamında hukuka uygunluk denetimi olduğu söylenebilir. Bu durumun somut bir örneği, Telekom'un özelleştirilmesi süreci ve bu kapsamda kamu yararına aykırı olarak gerçekleştirilen özelleştirme işlemlerinin Elektrik Mühendisleri Odası tarafından yargıya taşınma ve iptalinin sağlanması konusudur.[435] Bu kapsamda performans denetiminde tanım değişikliğinin gerekçesi olan 125'inci maddenin ve bu madde kapsamında yapılan "performans denetiminin yerindelik denetimi anlamına geldiği/gelebileceği" tartışmalarının performans denetimiyle ilgisinin, bağının bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Performans denetiminde kırılmanın nedenleri ve temel tartışma konuları genel olarak değerlendirildiğinde, 5018 sayılı Kanun'a uyum kapsamında tartışılan bütçe sistemi bağlamında "performans denetimi"nin, bütçe sistemine bağlı ve bu sistem üzerinden gerçekleştirilen, bütçeyle döngüsel bir bağı bulunan bir denetim yöntemi olmadığı; 2010 Anayasa değişikliği 125. madde kapsamında tartışılan yerindelik denetimi bağlamında ise performans denetiminin yerindelik denetimi anlamına gelmediği sonucuna ulaşılmıştır. Bu bağlamda Sayıştay Kanunu değişikliği için sunulan gerekçeler ve temel tartışma konuları, performans denetimi uygulamasını sonlandırmanın görünürdeki nedenlerini oluşturmaktadır. Fakat bu görünürdeki nedenler/gerekçeler, *performans denetimi uygulamasına neden son verildi?* sorusunu yanıtlamakta yetersiz ya da temelsiz kalmıştır. Bu açıdan performans denetimi uygulamasının sonlandırılmasının arka planında yer alan nedenler aşağıdaki başlıkta tartışılmaktadır.

[435] Ayrıntılı bilgi için bakınız: Anayasa Paketi Görüş ve Öneriler, TMMOB Elektrik Mühendisleri Odası, EMO Yayın No: GY/2010/13, Ankara, 2010, s.11-19.

5. PERFORMANS DENETİMİ UYGULAMASINA NEDEN SON VERİLDİ?

Performans denetimi uygulamasının neden sonlandırıldığı yani arka planda yer alan nedenler, 2008 küreselci reformlarda çözülme ve performans denetiminin kamu yönetimine etkileri olmak üzere iki konu üzerinden ortaya konulabilir. Küresel yönetim reformlarında çözülme, Güler'in ifadesiyle, küreselci reform sürecinin üçüncü alt dönemine, çok taraflı ticaret müzakerelerinin askıya alındığı 2008'den başlayarak 2010 yılından günümüze kadar devam eden dağılma sürecine karşılık gelmektedir. Bu süreçte, bazı kuralların uygulamasına son verilmiş, başlıca kurumların ise işlevleri değiştirilmiş ancak, egemen devlet anlayışına uygun kapsamlı reformlara gidilmemiş ve bu nedenle kamu yönetimi yapısında ve zihniyetinde birbiriyle çelişkili ve çatışmalı durumlar yaygınlaşmıştır.[436] Güler'in bu ifadesi, performans denetiminde kırılmanın nedenlerinin ortaya konulabilmesi ve anlaşılabilmesi bakımından önemlidir. Çünkü performans denetiminde kırılma, bu ifadenin somut bir örneğini oluşturmaktadır. Buradan hareketle, küreselci reformlar kapsamında YKİ'nin önemli araçlarından biri olan performans denetiminin 2010 tarihli kırılmayla birlikte kuram ve uygulama bakımından ilk halinden tamamen farklı bir yönde ancak performans denetimi adıyla devam etmesinin, bu yeni performans denetimi uygulamasının sadece Türkiye'ye özgü olmasının ve bu durumun ortaya çıkardığı bilgi karmaşasının nedenin, küreselci reformların çözülme süreciyle ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, performans denetiminde kırılmanın, reformlardaki çözülme süreciyle birlikte kamu politikası ve araçlarının kullanımına son verme ya da uygulama alanının değiştirilmesi yönünde izlenen stratejinin bir sonucu olarak gerçekleştiği söylenebilir. Peki, çözülme sürecinde izlenen bu strateji nasıl gerçekleşmiştir? Bu soruyu, Akdoğan'ın ileri sürdüğü *"YKİ ve araçları (performans denetimi, stratejik planlama ve düzenleyici etki analizi),*

[436] Birgül Ayman Güler, 2021, s. 413.

2010 yılından itibaren siyasi irade tarafından tarumar edilmiştir" iddiası üzerinden yanıtlamak mümkündür.

Akdoğan, iktidarda bulunan AKP hükümetinin 2010 yılı itibarıyla YKİ ve araçlarını, üç farklı strateji kullanarak işlevsizleştirdiğini ve akamete uğrattığını belirtmektedir. İzlenen bu stratejilerden biri, "aktif tarumar etme stratejisi"[437] olarak adlandırılan, Sayıştay Kanunu değişikliği kapsamında uluslararası performans denetimi uygulamalarıyla uyumlu bir şekilde yürütülen 1996 tarihli performans denetimi yaklaşımından farklı yönde ("Kırılma Nasıl Gerçekleşti?" adlı başlıkta ortaya koyulduğu üzere) mevzuat değişikliklerinin gerçekleştirilmesidir.[438] Bu bölümde analiz edilen performans denetiminde kırılma sürecinin "aktif tarumar etme stratejisi" ile uyumlu olduğu görülmektedir. Bu strateji, uluslararası kuruluşlar tarafından ve ilgili reform belgeleri üzerinden Türk kamu yönetimine aktarılan düzenlemelerden/öngörülenlerden bir kopuş olduğunun göstergesidir. Bu açıdan küresel reformlarda çözülme, performans denetiminde kırılmayı doğrudan etkileyen bir faktördür.

Küreselci reformlardaki çözülmeyle AKP'nin izlediği aktif tarumar etme stratejisi kapsamında performans denetimi uygulamasına son verildiği, yani uygulamadan kaynaklanan bir sorun nedeniyle değil, siyasi iradenin isteği üzerine kaldırıldığı görülmektedir. Öyleyse, siyasi iktidar, neden performans denetiminin yasal olarak yürürlükte kalıp, tanımı ve sistemi değiştirerek fiili olarak uygulanmaması gibi bir stratejiyi (pasif tarumar etme stratejisi) değil de tamamen yürürlükten kaldırılması/son verilmesi şeklinde bir strateji izlemiştir? Bu soru, İkinci bölüm

[437] Aktif tarumar etme, "siyasetçilerin bir kamu politikasını fiili ve bilinçli olarak tarumar etmesidir. Siyasi taleplere yanıt vermek amacıyla bu tercihte bulunulabileceği gibi ideolojik olarak bir politikayı tarumar etmenin en uygun çözüm olduğu kanaatinin oluşması da bu stratejinin uygulanmasına neden olabilmektedir. Bu politikanın sonuçları arasında politika araçlarının tamamıyla ortadan kaldırılması ya da yoğunluğunun azaltılması bulunur."; Akdoğan, 2020, s. 71.
[438] Akdoğan, *a.g.k.,* s. 63-72.

değerlendirmesinde tartışılan *performans denetimi raporlarının etkileri* üzerinden yanıtlanabilir.

Daha önce de vurgulandığı üzere performans denetimi raporlarının iktisadi ve sosyal boyutu var iken, siyasi boyutu yoktur. Gerek INTOSAI gerekse de İngiltere gibi iyi uygulama örneklerinde kabul gören performans denetimi kuramında "performans denetiminin politikayı eleştirmeyeceği, politik kararların yerindeliğini sorgulayamayacağı" açıkça belirtilmiştir. Bu bağlamda denetimin hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesinde açık rolü bulunmamaktadır. Ancak, performans denetimi hesap verme sorumluluğunu güçlendiren bir faktördür. Kurumların kendileri performans ölçümü sonuçlarını faaliyet/performans raporlarıyla parlamentoya (yerel yönetimler kendi meclislerine) sunarak performans hesap verme sorunluluklarını yerine getirmektedir. Sayıştay ise performans denetimleriyle parlamentoya bağımsız, ek performans bilgisi sağlamak şeklinde hesap verme sorumluluğunun güçlenmesine katkı vermektedir (mali denetimler ile de mali hesap verme sorumluluğunu güçlendirir). Bu açıdan performans denetiminin siyasi boyutu bulunmamakla birlikte siyasi alanla bir ilişkisi kurulacak ise bu ilişkinin, denetim raporlarının sağladığı ek performans bilgisi yoluyla, yürütme ve yasama arasındaki performans hesapverme sorumluluğuna katkı bağlamında olabileceği görülmektedir. Buradan hareketle raporların siyasal alandaki etkisi, hesapverebilirlik/hesap verme sorumluluğu üzerinden kurulabilir.

Hesapverme sorumluluğunun tanımlanması ve geliştirilmesine yönelik yazının Kanada orjinli olduğu ve ilk kez 1975 tarihli Kanada Ulusal Denetim Ofisi Raporunda (Wilson raporu olarak da anılmaktadır), *"tevcih edilen sorumluluğa cevap verme yükümlülüğü"* olarak tanımlandığı belirtilmektedir.[439] INTOSAI denetim standartlarında hesapverebilirlik (accountability), *"kamu teşebbüsleri ve şirketleri de dahil olmak üzere, kendilerine kamu kaynakları emanet edilen kişi ve idarelerin mali, idari ve*

[439] Coşkun ve Karabeyli, 2009, s. 459.

program görevlerinden ötürü açıklama yapma ve görevleri kendilerine verenlere durumu bildirme mecburiyetleri (INTOSAI Auditing Standards, Glossary)" şeklinde tanımlanmaktadır. Sayıştay denetimi bağlamında hesap verme sorumluluğunun iki türü bulunmaktadır: Mali hesap verme sorumluluğu ve performans hesap verme sorumluluğu. Mali hesap verme sorumluluğu, hükümetin gerçekleştirdiği faaliyetleri açıklama ve kamu fonlarının nasıl harcandığı hususunda kamuya cevap verme zorunluluğudur. Mali hesapverebilirlik anlayışıyla birlikte, zamanla, kamu fonlarının nasıl harcandığı kadar verimli, etkili ve tutumlu bir şekilde kullanılıp kullanılmadığının, hedeflerin başarılıp başarılmadığının raporlanması da önem kazanmış ve bu, program/yönetsel/performans hesap verme sorumluluğu olarak adlandırılmıştır. Hesap verme sorumluluğu sürecinde Sayıştay'ın rolü, vatandaşın parasının en iyi şekilde harcanmasına katkı sağlamak amacıyla, denetim alanına giren hesapların doğruluğunu, mevzuata uygunluğunu ve 3E ilkesi temelinde kamu faaliyetlerini değerlendirmek; parlamentoya bağımsız, güvenilir bilgiler sağlamak ve tavsiyelerde bulunmaktır. Bu bağlamda mali denetimler sonuçlarına ilişkin raporlamaları ve uygunluk bildirimleriyle mali hesap verme sorumluluğunun, performans denetimleriyle de performans hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine katkıda bulunurlar.[440]

Bu konuya ilişkin Aucoin'in, hesapverebilirlik çerçevesinde Kanada Sayıştay'ının rolünü inceleyip değerlendirdiği çalışması, açıklayıcı ve yol gösterici niteliktedir. Hesapverebilirlik temelinde dış denetimin işlevi, iki amaca hizmet etmektedir. Birincisi, yürütme yetkisi verilenlerin, bu yetkiyi kendilerine verilen sorumluluklar doğrultusunda kullanmalarını sağlamak amacı taşıyan hukuka uygunluğun değerlendirilmesidir. Bu, kamu yararının gözetilerek, gücün kötüye kullanılmasını önlemeye yönelik ve kamusal amaca hizmet eden bir faaliyettir. Denetimin ikinci amacı ise, yönetimi iyileştirmeye ve geliştirmeye katkıda bulunmak

[440] *A.k.,* s. 460-469.

için kamu yönetiminde performansı değerlendirmektir. Denetimin olumlu yönü olarak ifade edilen bu faaliyetle, aynı yetki alanındaki diğer kuruluşların deneyimlerinden veya daha genel olarak diğer yetki alanlarındaki deneyimlerden öğrenilen derslere dayalı olarak eksikliklerin/yetersizliklerin belirlenerek ve bu eksikliklerin üstesinden gelmenin yolları önerilerek yönetimin performansının arttırılması amaçlanır. Bu bağlamda Aucoin, hükümet faaliyetlerinin 3E ve kalite unsurları temelinde performansının sorgulanmasında hesapverebilirliğin önemli bir araç olduğunu belirtmektedir. Bu kapsamda hükümetin hesapverebilirlik rolüyle ilgili olarak faaliyetleri eleştiri konusu yapılmakta ve hesapverebilirlik konusuyla ilgili tartışmaların merkezinde siyasi iktidar yer almaktadır. Hesapverebilirlik üzerinden siyasi iktidara yönelik gerçekleştirilen bu tartışmalarda performans denetimi raporları, muhalefet partileri ya da medya tarafından önemli bir araç olarak kullanılmaktadır. Bunun sonucunda, Aucoin'in belirttiği üzere Sayıştay, kamu hizmetindeki birçok kişi tarafından muhalefet ve medya güçlerinin bir ittifakı olarak görülmeye başlamıştır.[441] Kanada örneği üzerinden ortaya konulan bu durum, performans denetiminin siyasal iktidarlarca neden istenmeyebileceğini göstermektedir.

Türkiye'de performans denetimi raporlarının siyasal alana etkilerinin Kanada ile benzer olması ilgi çekicidir. İkinci bölüm değerlendirmesinde, performans denetimi raporlarının kamu yönetimine etkileri ayrıntılı bir şekilde tartışıldığı üzere, raporların olumlu etkilerinin yanında siyasal iktidar açısından olumsuz olarak nitelendirilebilecek etkileri de bulunmaktadır. Performans denetimi raporlarından, *"Kıyıların Kullanımının Planlanması ve Denetimi"* adlı raporun, yasama organının, yürütme organını denetleme yollarından birisi olan Meclis Araştırması talebine dayanak olması; yani bir grup milletvekilinin ilgili performans denetimi raporundan hareketle bir Meclis Araştırması

[441] Peter Aucoin, *Auditing for Accountability: The Role of the Auditor General*, Canadian Cataloguing in Publication Data, Canada, 1998, s. 2-21.

açılmasını teklif etmesi ve denetime ilişkin kamu faaliyetinin eleştiri konusu yapılarak medya aracılığıyla *"Devlet Para İçin Kıyıları Yağmalatıyor (Milliyet, 4 Ekim 2006)"* şeklinde gündeme taşınması, siyasal iktidarın istemeyeceği bir durumun örneğidir. Bununla birlikte yayımlanan performans denetimi raporlarının neredeyse tamamının yazılı ve görsel medyada geniş yer bulduğu, abartılı biçimde yansıtılmakla birlikte, medya aracılığı ile kamuoyu gündemine getirildiği görülmektedir.

Kanada örneğinde olduğu gibi Türkiye'de raporlar, hesapverebilirlik ve denetim mekanizmaları üzerinden, muhalefet partileri ve medya tarafından, hükümet faaliyetlerinin eleştiri konusu yapılarak kamuoyunun gündemine taşınmasında önemli bir araç olarak kullanılmıştır. Yine Kanada örneğine benzer şekilde Türkiye'de de Sayıştay, özellikle iktidar partisi üyeleri tarafından "muhalefet ve medya güçlerinin bir ittifakı" olarak görülmüştür. Bu bağlamda Şener'in belirttiği üzere, AKP milletvekillerinden bir üyenin bütçe görüşmeleri sırasında sürekli Sayıştay raporlarına atıfla veren muhalefeti eleştirirken kullandığı ifade dikkat çekicidir: "Muhalefet partilerinin tek istedikleri Sayıştay muhalefet etsin, onlar da hazır bunları alıp tekrarlasınlar. Sayıştay muhalefet odağı değil, muhalefete de yardımcı olan bir denetim organıdır (Sabah Gazetesi, 5 Ocak 2013)."[442]

Özetle, siyasal iktidar açısından istenmeyen bir durumun performans denetimi raporları aracılığı ile sürekli tekrarlanıyor olması ve Sayıştay'ın, performans denetimi raporları aracılığı ile muhalefete yardımcı olan bir denetim organı olarak görülmeye başlanması nedeniyle 2010 yılında 1996 tarihli performans denetimi uygulamasına son verilmiş ve hemen sonrasında bu denetimleri gerçekleştiren grup dağıtılmıştır.

[442] Hasan Engin Şener, 2017, s. 10-11.

DEĞERLENDİRME

Performans denetiminin kırılma noktası, Sayıştay Kanunu değişikliğinin gerçekleştiği 2010 yılıdır. Kırılmayla birlikte, Türkiye'ye özgü olmak üzere 2010 öncesi performans denetimi uygulamasından kuram ve uygulama bakımından farklı ancak aynı adla uygulanan bir denetim biçimi ortaya çıkmıştır. Bu açıdan performans denetimi, 2010 öncesi ve sonrası dönem olmak üzere dönemsel ayrım dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

Performans denetiminde kırılma, bir yeniden yapılanma şeklinde değil, uluslararası uygulamalardan ve 1996 tarihli performans denetimi uygulamasından vazgeçiş/kopuş şeklinde gerçekleşmiştir. Bu, reform kavramına yüklenen anlam ve performans denetiminin yasal dayanağının, referans kaynağının, tanımının, kapsamının, metodolojisinin ve özelliklerinin değişimi üzerinden anlaşılmaktadır.

Performans denetiminde kırılma, Sayıştay Kanun'u değişikliği gerçekleşmiş olsa da kırılmaya giden bir süreç bulunmaktadır. Bu süreç, 5018 sayılı Kanun ile başlayan, 6085 sayılı Kanun'un yasalaşma sürecinin temel dokümanları ile devam eden performans denetiminin tanım değişikliği sürecine karşılık gelmektedir. Gelinen son noktada, 6085 sayılı Kanun'un performans denetimi tanımının ilk halinden farklı bir şekilde tanımlanarak yasalaşması süreci tamamlayan kırılma noktası olmuştur. Bu açıdan mevzuat düzeyinde başlayan yasal kırılma süreci, 2010 yılında performans denetimi uygulamasına son verilmesi şeklinde tamamlanmıştır.

2001 ekonomik krizinin kamu mali yönetimi reformları, kırılma sürecini başlatan temel faktördür. Performans denetimi ile doğrudan bağı 5018 sayılı Kanun ile bütçe sistemi üzerinden kurulmuştur. 5018 ile mevcut Sayıştay performans denetiminin dışında içerik ve uygulama bakımından farklı bir performans denetimi konusu Türkiye gündemine girmiştir. Buna göre kurum iç kontrol sistemlerinin bir unsuru olarak

performans ölçümü, kurum yönetimlerinin sorumluluğunda, kurum personelince gerçekleştirilecek, Sayıştay da bu ölçümü "performans denetimi" adı altında, idareler tarafından belirlenen ölçüt ve göstergeler esas alınarak tekrarlayacaktır. Ancak, bu değerlendirme ve ölçüm faaliyetinin, performans denetimi kuramı ile uyumlu olmaması nedeniyle 2010 sonrası dönemde performans -bilgisinin- denetimi uygulaması, sistemli ve düzenli bir şekilde gerçekleştirilememiştir.

Performans denetimi uygulamasına son verilmesinin gerekçelerinden biri, performans esaslı bütçe ve iç kontrol sistemleriyle/performans ölçüm sistemleriyle uyumluluğun sağlanması ise, diğeri de performans denetiminin 3E ilkesini temel alması nedeniyle yerindelik anlamına geldiği/gelebileceği düşüncesi olmuştur. Ancak sunulan bu gerekçelerin performans denetimi ile doğrudan bağı kurulamamıştır. Bu nedenle performans denetiminin sonlandırılmasının görünürdeki nedenleri ve temel tartışma konuları, "performans denetimi uygulamasına neden son verildi?" sorusuna yanıt vermekte yetersiz ve temelsiz kalmakla birlikte konunun arka planına ilişkin birtakım ipuçları sunmuştur. Buna göre, performans denetimindeki kırılmanın esas nedenlerinin 2008 küresel yönetim reformlarındaki çözülme sürecinde izlenen "aktif tarumar etme" stratejisi ve performans denetimi raporlarının etkileri ile ilgili olduğu anlaşılmıştır. Raporların, hesapverebilirlik ve denetim mekanizmaları üzerinden, muhalefet partileri ve medya tarafından, hükümet faaliyetlerinin eleştiri konusu yapılarak kamuoyunun gündemine taşınmasında önemli bir araç olarak kullanılması ve özellikle iktidar partisi üyeleri tarafından "muhalefet ve medya güçlerinin bir ittifakı" olarak görülmesi nedenleriyle performans denetimi uygulaması, siyasal iktidar tarafından sonlandırılmıştır.

SONUÇ

Performans denetiminin fikri temelleri, 1949 yılında ABD'de düzenlenen Hoover Komisyon'unda atıldı. 1960'lı yılarda ayrı bir metodolojisi olmaksızın mali denetimlerin yanında üretken olmayan kamu harcamalarının da raporlanmaya başlanması ile performans denetiminin ilk uygulamaları gerçekleştirildi ve 1970'li yıllarda birçok ülkede yasalaşmaya başladı. Yönetimi iyileştirip geliştirme ve hesapverebilirliğe katkı sağlamak amacı taşıyan performans denetimi, Türkiye gündemine 1965 yılında INTOSAI'ye üyeliğin bir sonucu olarak program bütçe sistemi ve idari reform kapsamında 1970'li yıllarda girdi. 1982 yılında Anayasa Tasarısı 192. maddesi kapsamında Danışma Meclisi'nde tartışılsa da yasalaşması 1996 yılında gerçekleşti. Türkiye'de performans denetimi uygulamasına, küresel yönetim reformlarındaki çözülmenin etkisi ve siyasal iktidarın izlediği "aktif vazgeçme stratejisinin" bir sonucu olarak 2010 tarihli 6085 sayılı Sayıştay Kanun'u ile son verildiği, ilgili mevzuat metinleri, rehberler, raporlar, uluslararası ve ulusal politika belgeleri ve uzman görüşleri gibi birincil kaynaklardan elde edilen veriler üzerinden ortaya koyuldu. Bu veriler doğrultusunda çalışmanın temel soruları yanıtlandı ve alt saptamalarla birlikte temelde üç bulguya ulaşıldı.

Birincisi: Perfomans denetimi konusuna ilişkin alanyazında yanlış bilgi üretimi ve bilgi karmaşası vardır. Bu karmaşa, kavramsal ve tarihsel olmak üzere iki boyutludur. Kavramsal boyutta karmaşa, "performans denetimi", "performans değerlendirmesi" ve "performans ölçümü" kavramlarının eş anlamlı olarak kullanılmasında somutlaşır. Oysa bu kavramlar birbirinden farklıdır.

1. "Performans ölçümü" ve "değerlendirmesi", performans denetimi ile kurum faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesine katkı sağlamak gibi bazı ortak amaçlara sahip

olması itibarıyla ilişkilidir, ancak eş anlamlı değildir. Performans ölçümü ve değerlendirmesi, kurum yöneticileri tarafından gerçekleştirilmesi, personelin ya da kurumun programlarının hedeflere ulaşıp ulaşmadığının tespit edilmesi, bireysel ya da kurumsal faaliyetlerin incelenmesine yönelik her yıl gerçekleştirilen periyodik bir süreç olması gibi özellikler taşır. Bu bakımından performans denetiminden ayrılır.

2. Bu ayrıma rağmen kavramların birbiri yerine kullanılması, performans denetiminin "bireysel performans ya da kurumsal performans denetimi" olarak anlaşılması ya da adlandırılmasına yol açmıştır. Fakat performans denetiminin kullanıldığı alan, tanımı, özellikleri ve temel kaynakları bellidir, açıktır: Performans denetimi, personel yönetimi alanına özgü bireysel performansa ve iç kontrol sistemi alanına özgü kurumsal performansa değil, kamu faaliyetlerinin denetimi olarak devlette performans denetimine karşılık gelir.

3. Performans denetimi, "bireysel performans denetimi" değildir. Bireysel performans odaklı gerçekleştirilen inceleme faaliyeti, niteliği gereği *denetim* değil *değerlendirme*dir. Bu açıdan bireysel performansa ilişkin inceleme, kamu faaliyetlerine odaklı olmaması, kamu kaynaklarının 3E ilkesi kapsamında incelenmesine dayanmaması ve dış denetimin sorumluluğunda olan bir denetim biçimi olmaması nedeniyle, bireysel performans denetimi değil, bireysel performans değerlendirmesidir.

4. Performans denetiminin "kurumsal performans denetimi" şeklinde kullanımı hatalıdır. Çünkü kurumsal performans denetimi olarak adlandırılan inceleme faaliyetleri (performans ölçümü), kurumların stratejik plan ve yıllık performans programlarında gösterilen amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaşabildiklerini performans ölçüt ve göstergeleri çerçevesinde ele alan, hedef sapmalarını ve nedenlerini, kurumların problemlerini ve çözüm yollarını belirlemelerini kolaylaştıran performans yönetiminin bir aracıdır. Bu bağlamda iç kontrol sistemi kapsamında kurum yönetimlerinin bir

sorumluluğu olarak gerçekleştirilen performans ölçüm çalışmalarını *kurumsal performans denetimi* yerine *kurumsal performans değerlendirmesi\performans ölçümü* olarak adlandırmak daha doğru bir kullanımdır.

5. Performans denetiminin kapsamı sadece 3E ilkesinden ibaret değildir. Her ne kadar ilk uygulama yıllarında dönemin koşulları nedeniyle 3E ile özdeşleşmiş olsa da performans denetiminin dinamik yapısı gereği kapsamı etik, eşitlik, kalite gibi unsurlarla genişlemiştir. Bir diğer husus, Yüksek Denetleme Kurulu tarafından gerçekleştirilen "verimlilik temelli ekonomik denetim" gibi 3E ile ilgili olan her konu, performans denetimi ile ilgili değildir ve performans denetimi olarak adlandırılmamalıdır.

Tarihsel boyutuna ilişkin bilgi karmaşası ise performans denetiminin ortaya çıkışının farklı tarihlere dayandırılmasından kaynaklanmaktadır.

1. Performans denetiminin ortaya çıkışına ilişkin alanyazında yer alan farklı tarihler, bir süreç olarak ele alındığında, her bir tarih, performans denetiminin belli bir gelişim aşamasına denk gelir: 1940'lı yıllar performans denetimi fikrinin doğuşu, 1960'lı ve 70'li yıllar uygulamada ortaya çıkışı, 1980'li yıllar ise gelişimi aşamalarına denk gelir.

2. Yeni kamu işletmeciliği yaklaşımı, performans denetiminin temel çıkış noktası değil tarihsel süreçte beslendiği, etkilendiği bir yaklaşımdır. Performans denetiminin kuramsal çerçevesi maliye disiplininde, uygulama pratikleri ise ABD'de kamu kaynaklarının verimli, etkili ve tutumlu kullanılmasını sağlamak amacı ile ekonomi/iktisat disiplininin fayda-maliyet, maliyet-etkinlik analiz tekniklerinin bütçe sisteminde kullanılmasıyla, kamu yönetiminde geliştirilmiştir. Bu süreçte performans denetimi, kamu tercihi teorisi ve işletmecilik anlayışından etkilenmiş, YKİ ile yaygınlık kazanmıştır.

Çalışmanın temel bulgularından ikincisi: 1996-2010 dönemi Türkiye'de performans denetimi uygulaması, uluslararası uygulamalarla uyumlu bir şekilde yürütülmüştür. Uygulamada öne çıkan temel özellikler üzerinden çalışmada performans denetimi şu şekilde tanımlanmıştır: Performans denetimi parlamentonun, yönetimlerin ve medyanın ilgi alanında veya gündeminde olan problemli ya da gelişmeye açık bir kamu faaliyetinin, esasında "iyi yönetimin" unsurları olan 3E, adalet, kalite, etik, çevre, risk yönetimi, bilgi sistemleri gibi ilkeler temelinde, kamu faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesine ve performans hesapverme sorumluluğuna katkı vermek amacıyla, yönetimin başarıya ulaşması için yapılması gerekenlerde görülen yetersizliklere ve problemlere odaklanıldığı, tespit edilen sorunların ve bu sorunların çözümüne ilişkin bulgu, sonuç ve tavsiyelerin raporlandığı, Türkiye'de, 1996-2010 yılları arasında INTOSAI PDUR (kuram) ve NAO raporları (uygulama) ile yapı ve içerik bakımından uyumluluk içerisinde yürütülen bir denetim türüdür.

Çalışmanın temel bulgularından üçüncüsü: 2010 tarihli Sayıştay Kanunu değişikliği ile performans denetimi uygulamasına son verildi. Uygulamanın sonlandığı 2010 yılı performans denetiminin kırılma noktasıdır. Kırılma süreci, 2003 tarihli 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile başladı. Bu sürece ilişkin saptamalar şu şekildedir:

1. Performans denetiminde kırılma, bir yeniden yapılanma şeklinde değil, uluslararası uygulamalardan ve 1996-2010 dönemi performans denetimi uygulamasından vazgeçiş/kopuş şeklinde gerçekleşti.

2. Kırılmaya neden olan süreç, mevzuat düzeyinde 5018 sayılı Kanunda performans denetiminin tanım değişikliği ile başladı, bu değişikliğin tamamlandığı 6085 sayılı Kanunla son buldu. Sürecin tamamlandığı ve kırılmanın gerçekleştiği 2010 yılında performans denetimi uygulaması sonlandırıldı.

3. 2001 ekonomik krizini takip eden kamu mali yönetimi reformları, mevzuattaki kırılma sürecini başlatan temel faktördür. Performans denetimi ile doğrudan bağı, 5018 sayılı Kanun ile bütçe sistemi üzerinden kurulmuştur. 5018'in, performans esaslı bütçe ve performans ölçüm sistemine entegre edilen bir performans denetimi tasarlanması performans denetimi uygulamasına son verilmesinin gerekçelerinden biridir. Bir diğer gerekçesi, 3E ilkesini temel alan performans denetiminin yerindelik anlamına geldiği/gelebileceği düşüncesidir.

4. Ancak sunulan bu gerekçelerin performans denetimi ile doğrudan bağı yoktur. Bu nedenle performans denetinin görünürdeki nedenleri ve temel tartışma konuları, "performans denetimi uygulamasına neden son verildi?" sorusuna yanıt vermeye yönelik yetersiz ve temelsiz kalmıştır. Performans denetimindeki kırılmanın esas nedenleri, 2008 küresel yönetim reformlarındaki çözülme, performans denetimi raporlarının etkileri ve siyasal iktidarın "aktif vazgeçme stratejisi"dir.

6. Performans denetiminin temel amacı, kamu faaliyetlerinin daha iyi yönetilmesine, iyileştirilmesine, geliştirilmesine ve hesapverebilirliğe katkı sağlamaktır. Bu amacın, özellikle hesapverebilirlik mekanizmaları devreye girdiğinde siyasal iktidarlar tarafından, olumsuz sonuçlar doğuran (her ne kadar böyle olmasa da takdir yetkisine müdahale şeklinde değerlendirilen; muhalefet partilerinin bir aracı olarak görülen), negatif yönlü bir etki olarak değerlendirildiği görülmüştür. Bu açıdan, performans denetiminin pozitif yönlü etkileri neredeyse hiç gündem yapılmamış ya da alanyazında tartışılmamıştır. Daha çok siyasal iktidar açısından negatif sonuçlar doğuran/doğuracak olan etkilerle kamuoyunun gündemine taşınmış ya da çalışılmıştır.

Performans denetimi uygulaması, kamu yönetimine farklı aşamalarda ve farklı biçimlerde etki etmiştir. Denetimin her türünde olduğu gibi performans denetiminde de bu denetimin kendiliğinden var ve uygulanıyor olması, yönetimlerin kendi

faaliyetlerinin de denetim konusu olabileceğini göz önüne alarak kurum faaliyetlerini gözden geçirme ve iyileştirmelerde bulunmasını sağlar. Bu pozitif yöneliş, denetim çalışmalarının başlangıcında ve yürütülmesi aşamalarında daha görünür hale gelir. Özellikle, denetimde odaklanılan konular ve denetim ekibinin konulara yaklaşım biçimi, denetim kriterleri üzerindeki çalışmalar, yönetimlerin de söz konusu alanları mercek altına almasına ve kısa dönemde mümkün olabilen gelişmeleri gerçekleştirmelerini sağlar. Nihayetinde uzun vadeli, sistematik etki, denetim raporunun yayınlanması, Parlamento'da görüşülmesi ve Sayıştay'ın performans denetimi raporu temel alınarak parlamento komisyonu raporunun hazırlanmasıyla gelişir. Performans denetimi metodolojisi gereği rapor tavsiyelerinin ne denli hayata geçirilebildiği ileriki tarihlerde izleme raporuna konu olacağından yönetimler kendilerinden bekleneni gerçekleştirmek için çaba harcarlar. Türkiye'de TBMM iç tüzüğünde gerekli değişiklik gerçekleştirilmediği için, 14 yıllık performans denetimi uygulamasında tamamlanan 14 (Sayıştay'ca TBMM'ye gönderilmeyen 3 raporla birlikte 17) raporun hiçbiri, bu raporlara özgü düzenlemeler çerçevesinde görüşülmemiştir. Raporlar, olması gereken yöntemlerle görüşülmese de ilgili bütçe görüşmelerinde, medyada yer alan yaygın haberler nedeniyle TBMM Genel Kurulu ve Komisyonlarında ve bazı özel Komisyonların çalışmaları çerçevesinde görüşmeye konu olmuştur.

Performans denetiminin kamu yönetimine etkisi denetim konusuna, denetim amaç ve yaklaşımına göre değişkenlik gösteren, ölçülebilen ya da ölçülemeyen mali ve niteliksel etkiler şeklinde ortaya çıkabilir. Daha uygun girdiler yoluyla maliyetlerdeki azalma, gelirde sağlanan artışlar, ölçülebilen mali etkiler olarak sayılabilir. Satınalma, görevlendirme, işe alma prosedürlerindeki verimsizlik kaynakları, denetlenen faaliyeti gerçekleştiren kurumlardaki yetersizlikler, aynı faaliyetten sorumlu birim ve kurumların koordinasyonu, planlama zaafları vb. hesaplanması mümkün olmasa da mali etkiler yaratır. Vatandaşın hizmet bekleme sürelerinin azalması, memnuniyet artışı,

şikâyetlerde azalma, müze ziyaret sayısı artışı gibi niteliksel etkiler dolaylı da olsa ölçmeye daha uygun iken; kalite, yönetim bilgi sistemlerinin gelişimi, çevre, afet risklerini azaltma, gıda güvenliği, adalet gibi alanlardaki niteliksel etkileri değerlendirmek oldukça güçtür. Mali denetimde nicel unsurlar öne çıkmasına karşın performans denetimi daha çok nitel öğelerle ilgilidir. Ölçülebilir özellikte olan etkilerin bile doğrudan, kesin hesaplanması mümkün olmaz. Bunun nedeni olumlu gelişmelerin, tasarrufların, başarımların performans denetimi dışında birçok başka etkiye de açık olmasıdır. Değişimi neyin, hangi ölçüde etkilediğine ilişkin olarak örnekleme, anket, kıyaslama, "olsaydı/olmasaydı ne olurdu (what if)" analizi gibi çalışmalar yapılabilse de bu çoğu zaman spekülatif sonuçlara yol açabileceği gibi, muhtemelen maliyet etkin bir çaba da olmayacaktır.

Performans denetiminin kamu yönetimine hangi aşamalarda ve nasıl etki edebileceği konusunun daha önce ele alınıp değerlendirilmemiş olması, alanyazının önemli bir eksikliğidir. Bu çalışma ile bu eksikliğin giderilmesine katkı sağlanmıştır. Çalışmanın diğer bir katkısı, daha önce de belirtildiği üzere, 1996-2010 performans denetimi uygulamasının, uluslararası uygulamalarla amaç, konu ve yöntem bakımından karşılaştırmalı bir şekilde analiz edilerek, performans denetimi ve uygulamasının ne olduğuyla birlikte ne olmadığını da ortaya koyması; yanlış bilgi yerine doğru bilgiyi koyma çabasıdır. Alanyazındaki bu eksikliği ve çalışmada saptanan temel sorunları giderebilmek adına, 1996-2010 dönemi ve sonrası uygulamalar temel özellikleri, kamu yönetimine etkileri ve sonuçları bakımından ele alınıp değerlendirilmiştir. Bu çalışmada ortaya konulan bulguların, geleceğe dönük yeni araştırmalara yön göstermesi, konuya ilgisi olan araştırmacılara yeni kapılar aralaması, alanyazındaki hatalı bilgi üretiminin yönünü değiştirmesi ve bilgi karmaşasını çözmeye yönelik katkı sağlaması ümit edilmektedir.

KAYNAKÇA

Abıd, Naimatullah, "An Approach to the Pakistan Experience to Performance Auditing (Çev. Derya Kubalı)", *Sayıştay Dergisi*, S. 29, 1998, 104-127.

Ağakay, Mehmet Ali, *Türkçe Sözlük*, T.D.K. Yayınları, Sayı:175, Ankara, 1959.

Akal, Zühal, *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi- Çok Yönlü Performans Göstergeleri*, MPM Yayınları No:473, Ankara, 2005.

Akbulut, Örsan, "Kamu Yönetiminde İşletmecilik Sorunu", *Mülkiye Dergisi*, C. 31, No. 254, 2007, 73-86.

Akdoğan, A. Argun, "İşletmeden Devşirerek Değiştirmek: Türk Kamu Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Yönetimi", *Kamu Yönetimi-Yöntem ve Sorunlar* (Ed. Şinasi Aksoy, Yılmaz Üstüner), Nobel Yayıncılık, Ankara, 2007.

Akdoğan, A. Argun, "Habermas'ın Sistem Kuramı Eleştirisi Çerçevesinde Yeni Kamu İşletmeciliği ve Müzakereci Demokrasi", *Amme İdaresi Dergisi*, C. 40, S. 4, 2007, 21-44.

Akdoğan, A. Argun, *Türkiye'nin Kamu Yönetimi ve Avrupa Birliği*, TODAİE, 2008, Ankara.

Akdoğan, A. Argun, "Türkiye'de İşletmeci Kamu Politikalarının Tarumarı", *Türkiye'de Kamu Politikaları: Güncel Konular ve Eğilimler* (Ed. Can Umut Çiner), Ankara Üniversitesi Yayınları No: 685, Ankara, 2020.

Akman, Cüneyt, *Marksist Kriz Teorileri Işığında Küresel Kriz*, Kalkedon Yayınları, İstanbul, 2010.

Aksoy, Mehmet, Geçgel, Bülent ve Öz, Yusuf, *Sayıştay Hesap Yargısı*, T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:115, Ankara, 2018.

Akyel, Recai, "Günümüz Kamu Denetimi Anlayışının Uluslararası Düzeyde Oluşumu ve Gelişimi ile Türk Kamu Denetimine Yansıması", *Çankaya University Journal of Humanities and Social Sciences*, No:7/1, 2010, 101-126.

Akyel, Recai, vd., *Umumi Murakabe Heyeti'nden Sayıştay'a -Yüksek Denetleme Kurulu (1938-2010)-*, Sayıştay 150. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:1, Ankara, 2012.

Altıok, Metin, "Yeni Liberal İstikrar ve Yapısal Uyum Programları: Türkiye Ekonomisinde Sermaye Birikimi ve Kriz", *Praksis(5)*, 2002, 77-130.

Alwardat, Yousef Ali, Benamraoui, Abdelhafid and Rieple, Alison, "Value for Money and Audit Practice in the UK Public Sector", *International Journal of Auditing*, Vol. 19, 2015, p. 207.

Anayasa Değişiklik Paketi ile İlgili Sorular ve Cevaplar, Ak Parti Tanıtım ve Medya Başkanlığı, Temmuz 2010, s.39-40.

Anayasa Paketi Görüş ve Öneriler, TMMOB Elektrik Mühendisleri Odası, EMO Yayın No: GY/2010/13, Ankara, 2010.

Arın, Tülay, Kesmez, Necdet ve Gören, İhsan, *Parlamento ve Sayıştay Denetimi*, TESEV Yayınları 16, İstanbul, 2000.

Armstrong, Michael, *Performance Management,* Kogan Page, USA, 2006.

Ateş, Hamza ve Bektaş, Mucahit, "Yeni Kamu İşletmeciliği ve Performans Yönetimi", *Kamuda Performans Yönetimi* (Ed. Veysel Eren, H.Tuğba Eroğlu), Nobel Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 17-43.

Ateş, Hamza ve Karacaoğlu, Naime Merve, "Türkiye'de Kalkınma Planlarında Performans Kavramı ve Performans Yönetimi", *Kamuda Performans Yönetimi (*Ed. Veysel Eren, H. Tuğba Eroğlu), Nobel Yayıncılık, Ankara, 2020, s. 367-387.

Aucoin, Peter, *Auditing for Accountability: The Role of the Auditor General,* Institute on Governance Occasional Paper Series, Canada, 1998.

Avrupa Birliği Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı, SAYDER Kitaplığı-3, Ankara, 2009.

Aydoğdu, Hatice ve Yönezer, Nurhan, *Krizin Sözlü Tarihi*, Dipnot Yayınları, Ankara, 2007.

Ayverdi, İlhan, *Misalli Büyük Türkçe Sözlük*, MAS Matbaacılık, İstanbul, 2011.

Azrak, Ali Ülkü, "İdari Yargı Denetiminin Sınırı Olarak İdarenin Takdir Yetkisi", *İdare Hukuku ve İlimler Dergisi*, C.6, S.1-3, 1985.

Bağımsız Sosyal Bilimciler İktisat Grubu, *Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı Üzerine Değerlendirmeler,* TMMOB – Kardelen Matbaası, 2001, Ankara.

Balaban, Osman, "Krizden Kaçış, Krize Kaçış: Türkiye'de Kamu Yönetimi Reformu", *Çağdaş Yerel Yönetimler,* C.13, S. 4, 2004, 5-18.

Balyemez, Ahmet Sinan, "Sayıştay Performans Denetimlerinin Uygulama ve Sonuçları Üzerine Bir Tartışma", *İşletme Araştırmaları Dergisi*, C.10, S.2, 2018, (276-311).

Barett, Pat, AO, "Performance Auditing- What Value?", *Public Money & Management,* Vol. 30, No. 5, 2010, p. 271-278.

Barutçugil, İsmet, *Performans Yönetimi*, Kariyer Yayıncılık, İstanbul, 2002.

Barzelay, Michael, "Central Audit Institutions and Performance Auditing: A Comparative Analysis of Organizational Strategies in the OECD", *Governence: International Journal of Policy and Administration,* Vol.10, No:3, 1997, pp.235-260.

Bastı, Eyüp, *Kriz Teorileri Çerçevesinde 2001 Türkiye Finansal Krizi,* Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:191, Ankara, 2006.

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Yayınları, Ankara, 2001.

Bauer, Michael M. and Knill, Cristoph, "Understanding Policy Dismantling: An Analitical Framework", *Dismantling Public Policies: Preferences, Strategies, and Effects (*Der. Bauer, M. W., Jordan, A., Green-Pederson, C. ve Héritier, A.), Oxford: Oxford University Press, 2012, pp.30-51.

Bayramoğlu, Sonay, "Düzenleyici Devlet" Düzenlenirken: OECD Türkiye Raporu Üzerine Eleştirel Bir Çözümleme", *Praksis 9,* 2011, 143- 162.

Bilgiç, Asmin Kavas, "Verimlilik, Etkinlik, Tutumluluk İlkeleri Bağlamında Sayıştay'ın Büyükşehir Belediyeleri Üzerindeki Performans Denetimi", *Kafkas Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 11, S. 1, 2020, 1-29.

Bilgin, Kamil U., *Kamu Performans Yönetimi,* TODAİE Yayınları, Ankara, 2004, s. 20

Boratav, Korkut, *Türkiye İktisat Tarihi 1908-2007*, İmge Kitabevi, Ankara, 2009.

Bourn, John, *Public Sector Auditing- Is It Value for Money?,* John Wiley&Sons Ltd., England, 2007.

Bozkurt, Ömer, Ergun, Turgay ve Sezen, Seriye, *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, TODAİE Yayını No: 283, Ankara, 1998.

Carlson, Marvin, *Performans -Eleştirel Bir Giriş* (Çev. Beliz Güçbilmez)-, Dost Yayınevi, Ankara, 2013.

Churchill, Neil C. and Cyert, Richard M., "An Experiment in Management Auditing", *the Journal of Accountancy,* 1966, p. 43.

Coşkun, Arife, "Denetimde Yeni Yönelişler: Performans Denetimi", *Kamu Harcamaları ve Denetimi Sempozyumu,* Cumhuriyetin 75'inci Yıl Dönümü Dizisi:1, Ankara, 1998.

Coşkun, Arife, *Performans ve Risk Denetim Terimleri*, T.C. Sayıştay Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi Yayınları:5, Ankara, 2000.

Coşkun, Arife ve Karabeyli, Levent, "Etkin Devlette Performans Denetimi ve Türkiye Deneyimi", *XXII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Isparta, 2007, (146-164).

Coşkun, Arife ve Karabeyli, Levent, "Kamu Yönetimi Reformu Bağlamında Sayıştay Denetimi", *Kamu Yönetimi Yöntem ve Sorunlar* (Ed. Şinasi Aksoy, Yılmaz Üstüner), Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2007.

Coşkun, Arife ve Karabeyli, Levent*, "*Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap Verme Sorumluluğu"*, Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü Uluslararası Sempozyum*, Afyonkarahisar, 2008.

Coşkun, Arife ve Karabeyli, Levent, "Sayıştay Denetimi Bağlamında Hesap verme Sorumluluğu", *Bütçe Sürecinde Parlamentonun Değişen Rolü*, TBMM Yayını, Ankara, 2009.

Coşkun, Gülay, *Bütçe Reformu Nedenleri ve Program Bütçe Sistemi*, TODAİE Yayınları No. 150, Ankara, 1976.

Cruz, Domingo L., *INTOSAI'nin 30. Yılı* (Çev. Semiramis Serin), Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları No:23/5, Ankara, 1987.

Çoban, Aykut, "Küreselleşmeye Karşı Olmak: Olanaklar ve Sınırlılıklar", *Praksis*, Sayı 7, 2002.

Demirbaş, Tolga, "Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştayı Uygulaması", *Sayıştay Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi Yayınları:17*, Ankara, 2001.

Diamond, Jack, *From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies, IMF Working Paper* (WP/03/169), 2003.

Dinç, Hasan, *Teftiş ve Murakabe Esasları*, Selüloz Basımevi, Ankara, 1952.

Dinçer, Ömer ve Yılmaz, Cevdet, *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim,* T.C. Başbakanlık, Ankara, 2003.

Durkal, Müzeyyen Eroğlu ve Akbey, Ferhay, "Bütçe Hukukunda Bir Tartışma: Sayıştay'ın Performans Denetimleri Yerindelik Denetimi Sayılır Mı?", *İÜHFM*, C. LXXIV, S. 1, 2016, s. 7-52.

Eğilmez, Mahfi, *Küresel Finans Krizi*, Remzi kitapevi, İstanbul, 2013.

Erbaş, M. Serdar ve Kutlu, Önder, "Türk Kamu Yönetiminde Bireysel Performans Değerlendirmesi ve Ülke Örnekleri", *Sayıştay Dergisi,* C. 31, S. 119, 2020, 69-97.

Falay, Nihat, "Verimlilik/Etkinlik/Tutumluluk (VET) ve Sayıştay", *Sayıştay Dergisi,* Sayı: 25, 1997.

Fraenkel, Jack R. and Wallen, Norman E., *How to design and evaluate research in education.* New York, McGraw-Hill, 2009.

Funkhouser, Mark and Yanjun, Joan Pu, "Government Performance Auditing in the U.S. and China: Lessons Drawn from a Comparative Review", *Chine Public Administration Review*, V. 2, I. 3/4, 2004.

Funnell, Warwick, "Executive Coercion and State Audit", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 11, Issue 4, 1998, p. 441.

Geist, Benjamin, *Devlet Denetimi* (Çev. Beyhan Ataç), T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1988.

Gheorghiu, Anda, "Performance Auditing - A Complex Concept"**,** *Conference: Econophysics, New Economy and Complexity, At Bucharest*, 2012, pp. 165-166.

Gözler, Kemal, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010.

Güler, Birgül Ayman, *Kamu Personeli -Sistem ve Yönetim-*, İmge Kitabevi, Ankara, 2005.

Güler, Birgül Ayman, *Devlette Reform Yazıları*, Paragraf Yayınevi, Ankara, 2005.

Güler, Birgül Ayman, *Yeni Sağ ve Devletin Değişimi*, İmge Kitabevi, Ankara, 2005.

Güler, Birgül Ayman, "Sosyal Devlet ve Yerelleşme", *Memleket Siyaset Yönetim,* 2006/2, ss. 29-43.

Güler, Birgül Ayman, *Türkiye'nin Yönetimi -Yapı-*, İmge Kitabevi, Ankara, 2010.

Güler, Birgül Ayman, "Küreselci Reformların Sonrası", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 76, No:2, 2021, (413-436).

Güzelsarı, Selime, "Yeni Kamu İşletmeciliği ve Yönetişim Yaklaşımları", *Kamu Yönetimi – Gelişimi ve Güncel Sorunları* (Der. Kemal Öktem ve Uğur Ömürgönülşen), İmaj Yayınevi, Ankara, 2004.

Güzelsarı, Selime, *Küresel Kapitalizm ve Devletin Dönüşümü Türkiye'de Mali İdarede Yeniden Yapılanma*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi, Ankara, 2007.

Hagen, John, *Program Budgeting, Bureau of Research*, California, 1968.

Hançerlioğlu, Orhan, *Türk Dili Sözlüğü*, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1995.

Harrill, E. Reece, *Program Bütçe ve Muhasebesi* (Çev. Sonat Nayman), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No. 127, Ankara, 1966.

Hood, Christopher, "A Public Management for All Seasons?" *Public Administration, ,* V. 69, 1991, (3-19).

Hugges, Owen E., *Kamu İşletmeciliği & Yönetimi* (Çev. B Kalkan, B Akın ve Ş Akın), BigBang Yayınları, Ankara, 2014.

INTOSAI, *Performance Audit Guidelines – ISSAI 3000-3100*.

INTOSAI, *Performance Audit Principles- ISSAI 300.*

INTOSAI, *INTOSAI: 50 Years (1953-2003) -A Special Publication of the International Organization of Supreme Audit Institutions,* USA, 2004.

INTOSAI, *Performans Denetimi Uygulama Rehberi*, SAYDER Kitaplığı, Ankara, 2009.

İdari Reform Danışma Kurulu Raporu, *İdarenin Yeniden Düzenlenmesi İlkeler ve Öneriler,* TODAİE, Ankara, 1972.

Jossop, Bob, *Kapitalist Devletin Geleceği*, EPOS Yayınları, Ankara, 2009.

Karabeyli, Levent, Performans Denetimi ve Yerindelik Denetimi Hakkında Bilgi Notu, 2010.

Karaesmen, Erhan, Boyacı Yakut Nalan, Güngör, Endam, *Deprem ve Kurumsal Yapılanma*, TMB yayını No:13, Ankara, 2004.

Karahanoğulları, Onur, *İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.

Karatepe, Şükrü, "İdarenin Takdir Yetkisi", *Türk İdare Dergisi*, C.63, S. 392, 1991.

Kazgan, Gülten, *Türkiye Ekonomisinde Krizler (1929-2009*), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2012.

Kazgan, Gülten, *Küreselleşme ve Ulus Devlet- Yeni Ekonomik Düzen-*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2009.

Kells, Stuart and Hodge, Graeme, "Redefining the Performance Auditing Space", *Asia Pacific Journal of Public Administration*, Vol. 32, No.1, 2010, p. 63-88.

Khan, M. Akram, *Performance Auditing the Three Es*, Second Edition, the Auditor General the Pakistan, Lahore, 1990.

Kıral, Halis ve Akdemir, Tekin, "Bütçe Hakkı Kapsamında Türkiye'de Ödenek Aktarmalarının Değerlendirilmesi", *Sayıştay Dergisi*, S. 112, 2009, s. 107-135.

Knighton, Lennis M., *the Performance Post Audit in State Government, Bureau of Business and Economic Research*, ABD, 1967.

Kocabay, Yalçın, *Türkçe-Fransızca Büyük Sözlük*, Okutman Yayıncılık, İstanbul, 2008.

Köse, Ömer, *Dünya'da ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 2007.

Kubalı, Derya, *Performans Denetimi, Kavram İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, Cumhuriyetin 75'inci Yıldönümü Dizisi:11, Ankara, 1998.

Landy, Frank, Zedeck, Sheldon and Cleveland, Jenette, *Performance Measurement and Theory*, Routledge, New York, 2017.

Mauro, Sara Giovanna, Cinquini, Lino and Sinervo, Lotta-Maria, "Actors' dynamics toward performance-based budgeting: a mix of change and stability?", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management,* Vol. 31 No. 2, 2019, (159-160).

McGill, Ronald, "Performance Budgeting", *International Journal of Public Sector Management*, Vol. 14, No.5, 2001, (376-390).

Morse, Ellsworth, H., "Performance and Operational Auditing", *the Journal of Accountancy*, 1971, p. 41.

Mueller, Dennis C., "Public Choice: A Survey", *the Theory of Public Choice-II,* (Ed. James M. Buchanan and Robert D. Tollison), the University of Michigan Press, USA, 1984.

Nangır, Esin ve Kıral, Halis, "Performans Esaslı Bütçeleme, Harcama Gözden Geçirimleri ve Orta Vadeli Harcama Çerçeveleri: Mali Alan Açısından Bir Değerlendirme", *Mali Alan-Teori ve Uygulama* (Ed. Ahmet Kesik, Turgay Berksoy, Mehmet Şahin), Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2014.

National Audit Office, *Value for Money Handbook*, London, 1997.

National Audit Office, *Performans Ölçümü: Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler -Performance Measurement: What the look for in Value for the Money Studies- (Çev. C. Suat Aral*), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi Yayınları, Ankara, 2001.

Nelly, Andy, Gregory, Mike and Platts, Ken, "Performance Measurement System Design", *International Journal of Operations & Production Management*, V.25, I. 12, p. 1229 (pp.1228-1263).

Ng, Andy Y., "Public Accountability and Performance Auditing in Government", *International Journal of Auditing,* Vol.6 Issue 2, 2002, p. 109-118.

Novick, *David, Origin and History of Program Budgeting,* The Rand Cooperation, Santa Marina Calif. 1966.

Oktar, Suat ve Dalyancı, Levent, "Finansal Kriz Teorileri ve Türkiye Ekonomisinde 1990 Sonrası Finansal Krizler", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi,* C. XXIX, S. 2, 2010, 1-22.

Oytan, Muammer, "Yargılamanın Yargılama Teknikleriyle Sınırlandırılması", *I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi,* Ankara, 1990.

Övgün, Barış, *Türkiye'de Kamu Yönetiminin Dönüşümü*, Nika Yayınevi, Ankara, 2013.

Övgün, Barış, Sayan, İpek Özkal ve Zengin, Ozan, "Türk Kamu Yönetiminde Performans Değerlendirmesi ve Denetimi Mümkün mü?", *Sosyal Bilimler Metinleri,* S. 2, 2018.

Özer, Hüseyin, *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.

Özeren, Baran, *İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları*, Sayıştay Araştırma/İnceme/Çeviri Dizisi:8 Sayıştay Yayınları, Ankara.

Öztürk, Ümit, *Organizasyonlarda Performans Yönetimi,* Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2006.

Öztürk, Ümit, *Performans Yönetimi*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2009.

Parlak, Bekir, *Kamu Yönetimi Sözlüğü*, MKM Yayıncılık, Bursa, 2011.

Patton, M. Q., *Qualitative evaluation and research methods,* (3rd Ed.). Thousand Oaks, CA, Sage, 2002.

Pearce, D. W., *Fayda-Maliyet Analizi* (Çev. Levent Alpay), AK Yayınları Limited Şirketi, Ankara, 1973.

Pelivan, Osman, *Devlet Bütçesi*, Ekin Kitapevi Yayınları, 2019.

Pollitt, Christopher and Summa, Hikka, "Performance Audit and Public Management Reform", *Performance or Compliance,* Oxford University Press, New York, 1999, s. 1.

Power, Michael, *the Auditing Society,* Oxford University Press, 1997.

Robinson, William I., *A Theory of Global Capitalism: Production, class and State Transnational Word,* Baltimore, The John Hopkings University Press, 2004.

Robinson, William I., *The Crisis of Global Capitalism: Cyclical, Structural or Systemic?,* https://escholarship.org/uc/item/0w59m6vj, 2010.

Saad-Filho, Alfredo, "Washington Uzlaşmasından Washington Sonrası Uzlaşmasına: İktisadi Kalkınmaya Dair Neoliberal Gündemler", Neoliberalizm (Çev. Şeyda Başlı, Tuncel Öncel) Yordam Kitap, 2020, İstanbul, s. 191-201.

Sağlam, Dündar, *Türkiye'de Kamu İktisadi Teşebbüsleri*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1967.

Savran, Temmuz Gönç, "Sosyolojide Nicel ve Nitel Araştırma Yöntemleri", *Sosyolojide Araştırma Yöntem ve Teknikleri* (Ed. Nadir Suğur), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1963, Eskişehir, 2009, s. 87.

Sayan, İpek Özkal, "Sicil Sisteminden Performans Değerlendirmesine", *Kamu Yönetimi Yöntem ve Sorunlar* (Ed. Şinasi Aksoy, Yılmaz Üstüner), Nobel Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 521-536.

Sönmez, Sinan, "Türkiye Ekonomisinde Neoliberal Dönüşüm Politikaları ve Etkileri", *Küreselleşme, Kriz ve Türkiye'de Neoliberal Dönüşüm* (Der. Nergis Mütevellioğlu, Sinan Sönmez), İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2009.

Sürgit, Kenan, *Türkiye'de İdari Reform*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1972.

Şener, Hasan Engin, "Performans Bilgisinin Denetimi Olarak Türk Sayıştay'ının Performans Denetimi", *Memleket Siyaset Yönetim (MSY)*, C.12, S. 28, 2017, (1-26).

Şimşek, Orhan, *Küreselleşme ve Yeni Devlet Kapitalizminin Yükselişi*, Türk Metal Sendikası Araştırma ve Eğitim Merkezi Yayınları, Ankara, 2017.

The Ninth Congress of INTOSAI, *the Lima Declaration of Guidelines on Auditing Precepts*, Austria, 1977.

Tortop, Nuri, İsbir, Eyüp G., Aykaç, Burhan, Yayman, Hüseyin ve Özer, M. Akif, *Yönetim Bilimi*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2010.

Tozan, Mesut, *İtalya Sayıştay'ında İncelemeler*, T.C. Sayıştay 125. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1987.

Tutum, Cahit, *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma,* TESAV Yayın No: 3, Ankara, 1994.

Türkçe Sözlük, Dil Derneği Yayınları: 9, Ankara, 2005.

Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, Ankara, 2005.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (Gerekçeli), Anayasa Mahkemesi Yayınları, 2019, Ankara, s.760-761.

Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı: Hedefler, Politikalar ve Uygulamalar, T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlık Matbaası, 2001, Ankara.

TÜSİAD, *Türkiye'de Düzenleyici Reformlar: Ekonomik Dönüşüme Yaşamsal Destek*, Yayın No. TÜSİAD-T/2003/9/359, 2003.

Verimlilik Denetimi: Yapılandırılmış Bir Yaklaşım, T.C. Sayıştay 135. Kuruluş Yıldönümü Yayınları (Çeviri Dizisi), Ankara, 1997.

Wildawsky, Aaron, "The Political Economy of Efficiency: Cost Benefit Analysis, System Analysis and Program Budgeting", *Public Administration Review*, Vol. 26, No. 4, 1966, 292-310.

World Development Report, *The State in a Changing World, Published for the World Bank*, Oxford University Press, 1997.

World Bank, Turkey-Second Programmatic Financial and Public Sector Adjustment Loan Project (PFPSAL II), No: 10724, 2002.

World Bank, Programmatic Financial and Public Sector Adjustment Loan 3 (PFPSAL III), No: P082996, 2004.

Yayla, Yıldızhan, "İdarenin Takdir Yetkisi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C.30, S.1.

Yeni Anayasa Hakkında Sayıştay Görüşü, Sayıştay Yayınları No: 15, , Ankara, 1982.

Yıldırım, Ali ve Şimşek, Hasan, *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 187.

Yılmaz, H. Hakan, "Kurumsal Performans Denetimi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği: Yeni Kamu Mali Yönetimi Sistemi ve Sayıştay'ın Değişen Rolü", *29. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Sakarya Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Antalya, 2014.

Yılmaz, Osman, *Kamu Yönetimi Reformu: Genel Eğilimler ve Ülke Deneyimleri,* DPT Yayınları, Ankara, 2001.

Yin, R. K., *Case study research: Design and methods* (4th Ed.). Thousand Oaks, CA, Sage, 2009.

Yörüker, Sacit, "İktisadilik, Verimlilik ve Yerindelik İlkelerine Göre Denetim", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:75, 1992, (15-17).

Yörüker, Sacit ve Gülen, Fikret, "Yeni Bir Sayıştay İçin Düşünceler", *Mülkiyeliler Birliği Dergisi -Kitler ve Özelleştirme-*, Sayı:140, 1992, (61-65).

Zabcı, Filiz, *Dünya Bankası-Yanılsamalar ve Gerçekler*, Yordam Kitap, İstanbul, 2017.

Zengin, Ozan, *Verimlilik: Kuramsal Bir Çözümleme ve Kamu Yönetimi Disiplini*, A.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2011.

Zengin, Ozan, "OECD Düzenleyici Reformları Üzerine Bir İnceleme", *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*, 2005, Ankara.

İNTERNET KAYNAKLARI

Bora, Tanıl, Yeni Dünya Düzeni-Bir Kavram ve Şümulü Hakkında Bir Not, 1998, https://birikimdergisi.com/dergiler/birikim/1/sayi-113-eylul-1998/2307/yeni-dunya-duzeni-bir-kavram-ve-sumulu-hakkinda-not/5244, (Erişim Tarihi: 10.06.2021).

"break up / dismantle", https://tureng.com/tr/ingilizce-esanlam/break%20up, (Erişim tarihi: 02.06.2022).

Çelik, Hüseyin, Genel Başkan Yardımcısı Hüseyin Çelik imzasıyla yayımlanan basın bilgilendirme notu (25 Nisan 2010), https://www.haberturk.com/gundem/haber/510572-celik-askere-yargi-yolunu-degerlendirdi, (Erişim tarihi: 25.03.2021).

Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü, *IMF'ye İlişkin Bilgiler*, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2020/05/IMF-ile-İlgili-Bilgiler.pdf, (Erişim Tarihi: 31.10.2021).

European Court of Auditors, Performance Audit Manuel 2017, https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.pdf, (Erişim Tarihi: 20.04.2018).

International Monetary Found, *About the IMF*, https://www.imf.org/en/About/Factsheets/IMF-at-a-Glance, (Erişim Tarihi:31.10.2021).

INTOSAI, https://www.intosai.org/about-us, (Erişim tarihi: 06.03.2022).

INTOSAI, *ISSAI 5510-Afet Risklerinin Azaltılmasının Denetimi*, https://www.issai.org/wp-content/uploads/2021/02/issai-5510-e.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).

INTOSAI, *The Lima Declaration*, https://www.issai.org/, (Erişim Tarihi: 19.04.2022).

INTOSAI-ISSAI 300, *Fundamental Principles of Performance Auditing*, https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/issai_300_en.pdf, (Erişim Tarihi: 26.04.2022).

İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı, https://www.mfa.gov.tr/iktisadi-isbirligi_ve-gelisme-teskilatioecd.tr.mfa, (Erişim Tarihi: 14.11.2021).

Jackson, Penny, *Value for Money and International Development*, http://www.oecd.org/development/effectiveness/49652541.pdf, (Erişim Tarihi: 19.04.2018).

"Kırılmak" https://www.nisanyansozluk.com/kelime/k%C4%B1r%C4%B1lmak, (Erişim Tarihi: 16.12.2021).

Köse, Salih, "24 Ocak 1980 ve 5 Nisan 1994 İstikrar Programlarının Karşılaştırılması", *Planlama Dergisi*, Özel Sayı DPT'nin Kuruluşunun 42. Yılı, http://file.setav.org/Files/Pdf/24-ocak-1980-ve-5-nisan-1994-istikrar-tedbirlerinin-degerlendirilmesi.pdf, (Erişim Tarihi: 10.10.2021).

Mercer, John, *The Performance Management and Budget System of the City of Sunnyvale, California*, https://www.john-mercer.com/, (Erişim Tarihi: 11.05.2022).

Morse, Ellsworth, H., *Performance Auditing- What Is It?*, Assistant Comptroller General of the United States FE.6 Presented at K Ninth Annual Governmental Seminar, 1976. https://www.gao.gov/assets/180/179981.pdf, (Erişim Tarihi: 19.04.2018).

National Audit Act 1983, https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1983/44, (Erişim Tarihi: 11.05.2022).

National Audit Office, *Taking the Measure of Government Performance*, 2010, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2010/07/1011284.pdf, (Erişim tarihi: 30.04.2022).

National Audit Office, *Flood Risk Management in England*, 2011, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2011/10/10121521.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).

National Audit Office, *Carbon Capture and Storage: Lessons from the Competition for the First UK demonstration, 2012*, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2012/03/10121829.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2020).

National Audit Office, *Equity, Diversity and Inclusion in the Civil Service, 2015*, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/06/Equality-diversity-and-inclusion-in-the-civil-service.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2020).

National Audit Office, *Progress in Improving Cancer Service and Outcomes in England, 2015*, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/01/Progress-improving-cancer-services-and-outcomes-in-England.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2020).

National Audit Office, Ensuring Food Safety and Standards, 2019, https://www.nao.org.uk/report/ensuring-food-safety-and-standards/, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).

National Audit Office, *Digital Transformation in the NHS*, 2020, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2019/05/Digital-transformation-in-the-NHS.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).

National Audit Office, Water Supply and Demand Management, 2020, https://www.nao.org.uk/report/water-supply-and-demand-management/, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).

National Audit Office, *The Government's Preparedness for the COVOD-19 Pandemic: lessons for government risk management,* 2021, https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2021/11/The-governments-preparedness-for-the-COVID-19-pandemic-lessons-for-government-on-risk-management.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).

New South Walse Audit Office, Auditor-General's Report, Performance Audit, Judging Performance from Annual Reports Review of Eight Agencies, https://www.audit.nsw.gov.au/our-work/reports/review-of-eight-agencies-annual-reports, (Erişim Tarihi: 20.02.2022).

Office of Management and Budget, *Government Performance Result Act of 1993*, https://obamawhitehouse.archives.gov/omb/mgmt-gpra/gplaw2m#h1, (Erişim Tarihi: 29.05.2022).

Organisation for Economic Co-operation and Development, *Performance Budgeting in OECD Countries*, 2007, https://www.oecd-ilibrary.org/governance/performance-budgeting-in-oecd-countries_9789264034051-en, (Erişim Tarihi: 08.06.2022).

Organisation for Economic Co-operation and Development, *Performance Budgeting: A User Guide*, 2008, https://www.oecd.org/gov/budgeting/Performance-Budgeting-Guide.pdf, (Erişim Tarihi: 01.06.2021).

Oxford Dictionary "dismantling", https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/dismantling?q=dismantling, (Erişim tarihi: 02.06.2022).

Panel Notu, *Enfeksiyon Kontrol Mevzuatında Güncel Durum*, http://www.hider.org.tr/yeniden/mdoganayh%C4%B0ep%202009%20sivas.ppt, (Erişim tarihi: 26.05.2022).

"Performans", https://www.etimolojiturkce.com/kelime/performans, (Erişim Tarihi: 11.02.2021).

"Performans", https://www.nisanyansozluk.com/kelime/k%C4%B1r%C4%B1lmak, (Erişim Tarihi: 16.12.2021).

"Performance", https://www.dictionary.com/browse/performance, (Erişim Tarihi: 12.02.2021).

"Performans Nedir?", http://auzefkitap.istanbul.edu.tr/kitap/isletme_au/performansveucretyon.pdf, (Erişim tarihi: 08.06.2022).

Performance Auditing: The Experiences of the United States Government Accountability Office, https://www.gao.gov/products/GAO-13-868T, (Erişim Tarihi: 19.04.2022).

Performans Denetimi Rehberi, 2014, https://www.sayistay.gov.tr/files/559_Performans%20Denetim%20Rehberi_v2.pdf, (Erişim Tarihi: 25.03.2022).

"Performance Measurement Definition", https://eca.state.gov/files/bureau/performance_measurement_definitions.pdf, (Erişim Tarihi: 19.12.2022).

Stiglitz, Joseph E., *Post-Washington Consensus, The Initiative for Policy Dialogue,* http://policydialogue.org/files/events/Stiglitz_Post_Washington_Consensus_Paper.pdf, (Erişim Tarihi: 17.06.2021).

The Institute of Internal Auditors, *About Internal Audit,* https://www.theiia.org/en/about-us/about-internal-audit/, (Erişim Tarihi: 14.05.2022).

Uluatam, Özhan, *Program Bütçe Üzerine Bir Deneme,* http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/413/4540.pdf, (Erişim Tarihi: 26.04.2021).

Yörüker, Sacit, *Sayıştay Kanunu Teklifinin Düşündürdükleri (2010),* http://www.radikal.com.tr/yorum/sayistay-kanunu-teklifinin-dusundurdukleri-978834/, (Erişim Tarihi: 03.05.2020).

RESMİ KAYNAKLAR

Avrupa Birliği Başkanlığı, *2001 ve 2003 tarihli Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programları.*

Avrupa Birliği Konseyi, *Türkiye ile Katılım Ortaklığı Belgesinde Yer Alan İlkeler, Öncelikler ve Koşullara İlişkin 2006 Tarihli Konsey Kararı*, s.19-26.

Avrupa Toplulukları Komisyonu*, Türkiye ile Katılım Ortaklığı Belgesinde Yer Alan İlkeler, Öncelikler ve Koşullara İlişkin 2008 Tarihli Konsey Kararı,* s. 16.

Avrupa Toplulukları Komisyonu*, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Katılım Sürecine İlişkin 2001 Yılı İlerleme Raporu,* s.88-89.

Avrupa Toplulukları Komisyonu*, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Katılım Sürecine İlişkin 2002/2003 Yılı İlerleme Raporları, s.115.*

Avrupa Toplulukları Komisyonu*, Türkiye'nin Katılım Yönünde İlerlemesi Hakkında 2004 Yılı Düzenli Raporu, s. 135.*

Avrupa Komisyonu*, Türkiye 2005/2006/2007/2008/2009/2010 İlerleme Raporları.*

Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, *Kamu İktisadi Teşebbüsleri 1980 Yılı Genel Raporu*, Ankara, 1982.

Devlet Planlama Teşkilatı, *Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı 1990-1994*, Yayın No: 2174.

Devlet Planlama Teşkilatı, *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılması ve Mali Saydamlık Özel İhtisas Komisyonu Raporu,* DPT: 2517 ÖİK: 535, 2000, Ankara, s. 111.

Devlet Planlama Teşkilatı, *Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı 1996-2000*.

Devlet Planlama Teşkilatı, *2003 Tarihli Türkiye İçin Katılım Ortaklığı Belgesi*, s. 16-21.

International Monetary Found ile Yapılan Stand-By Düzenlemesine İlişkin 9 Aralık 1999 Tarihli Niyet Mektubu.

International Monetary Found ile Yapılan Yeni Stand-by Düzenlemesi 2002-2004 18 Ocak 2002 Tarihli Niyet Mektubu.

International Monetary Found ile Yapılan 19 Haziran 2002 Tarihli Niyet Mektubu.

INTOSAI, *Audit Of Disaster Risk Reduction Joint Report*, 2015, https://www.sayistay.gov.tr/files/1147_Joint_Report_Audit_of_Disaster_Risk_Reduction.pdf, (Erişim Tarihi: 30.04.2022).

INTOSAI GOV 9130, *Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi - Kurum Risk Yönetimi Hakkında Tamamlayıcı Ek Bilgiler*, (Çev. S. Yörüker, 2007), https://sayistay.gov.tr/files/924_INT9130.pdf, (Erişim Tarihi: 19.05.2022).

İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, R.G. Sayı:26226, 12/7/2006. https://www.hmb.gov.tr/idkk-mevzuat, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

İç Denetim Koordinasyon Kurulu*, Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi*, Ankara, 2016, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/PerformansDenetimiRehberi.pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

İç Denetim Koordinasyon Kurulu, *Kamu İç Denetçileri İçin Performans Denetimi Rehberi Vaka Çalışmaları*, 2016, Ankara, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/PDR-VakaCalismalari.pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

Sayıştay Kanunu Teklifi (24.02.2005), https://www2.tbmm.gov.tr/d22/2/2-0394.pdf, (Erişim Tarihi: 12.03.2021).

Sayıştay Kanunu Teklifi (01.02.2010), https://www.sayistay.gov.tr/files/656_Kanun_teklifinin_metni.pdf, (Erişim Tarihi: 12.03.2021).

TBMM 2. Yasama Yılı 21.06.2012 tarihli Toplantı, https://www.tbmm.gov.tr/Tutanaklar/KomisyonTutanaklariDonemTutanaklari?Kodu=12&DonemKodu=24&YasamaYili=2, (Erişim Tarihi: 22.05.2022).

TBMM, *23. Dönem 5. Yasama Yılı Genel Kurul Tutanakları* (7. Birleşim 14.10.2010), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanak/donem23/yil5/bas/b007m.htm, (Erişim Tarihi: 02.05.2020).

TBMM 24.03.2010 tarihli Meclis Araştırması Komisyonu Deprem Riski Toplantısı https://www.tbmm.gov.tr/MeclisArastirmasiKomisyonlari/DepremRiski-Toplantilar, (Erişim Tarihi: 22.05.2022).

TBMM, *Deprem Riskinin Araştırılarak Deprem Yönetiminde Alınması Gereken Önlemlerin Belirlenmesi Amacıyla Kurulan Meclis Araştırması Komisyonu*, https://www.tbmm.gov.tr/MeclisArastirmasiKomisyonlari/DepremRiski-Anasayfa, (Erişim Tarihi: 22.05.2022).

TBMM, Genel Kurul Tutanağı, https://www5.tbmm.gov.tr/develop/owa/tutanak_g.birlesim_baslangic?P4=20169&P5=B&page1=17&page2=17, (Erişim Tarihi: 22.05.2022).

TBMM, *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf, (Erişim Tarihi: 11.03.2021).

TBMM, Basın Açıklamaları (08 Aralık 2010), https://meclishaber.tbmm.gov.tr/develop/owa/haber_portal.aciklama?p1=105085 (Erişim Tarihi: 15.03.2021).

TBMM Tutanak Dergisi (7. Birleşim, 14 Ekim 2010), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=92 5, (Erişim Tarihi: 15.03.2021).

T.C. 58. Hükümet *Acil Eylem Planı*, 2003.

T.C. 1982 Anayasası, *Sayıştay Madde 160,* https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf, (Erişim Tarihi: 06.06.2022).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası,
https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf, (Erişim Tarihi: 07.06.2022).

T.C. Anayasa Tasarısı ve Anayasa Komisyonu Raporu (30 Temmuz 1982), https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/DM__/d02/c007/dm__02007120ss0166ek01.pdf, (Erişim Tarihi: 29.03.2021).

T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, *Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı'nda Temel Yasal Reformlar*, Eylül 2001.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, *Sayıştay Denetim Yönetmeliği (madde 24), 2011*,
https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=15612&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5, (Erişim Tarihi: 11.03.2021).

T.C. Dışişleri Bakanlığı, Avrupa Birliği Başkanlığı, *Türkiye-AB İlişkilerinin Tarihçesi*,
https://www.ab.gov.tr/turkiye-ab-iliskilerinin-tarihcesi_111.html, (Erişim Tarihi: 01.06.2022).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, *İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*, https://www.hmb.gov.tr/idkk-mevzuat, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, *Türkiye'de Saydamlığın Arttırılması ve Kamuda Etkin Yönetimin Geliştirilmesi Eylem Planı,* 2002.

T.C. Maliye Bakanlığı, *Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Sayı:2004/1, Ankara, 2004.

T.C. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, *Performans Esaslı Bütçeleme Rehberi*, BÜMKO, 2004.

T.C. Maliye Bakanlığı, *Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu,* Sayı:2004/1, Ankara, 2004.

T.C. Resmi Gazete, *Türkiye Cumhuriyeti ile Uluslararası İmar ve Kalkınma Bankası Arasındaki İkraz Anlaşması (Program Amaçlı Mali ve Kamu Sektörü Uyum Kredisi)*, 13.07.2001. Sayı: 24461.

T.C. Sağlık Bakanlığı Stratejik Planı (2010-2014),
https://sgb.saglik.gov.tr/TR,60674/stratejik-yonetim.html, 2010, (Erişim Tarihi: 28.04.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Özet El Kitabı,* (Value for Money Handbook- Çev. Arife Coşkun), T.C. Sayıştay 135. Yıldönümü Yayınları, Ankara, 1997.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans ve Risk Denetim Terimleri (Der. Arife Coşkun),* Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 5, Sayıştay Yayınları, Ankara, 2000.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Ölçüm Rehberi (Çev. Hülya Demirkaya),* Sayıştay Başkanlığı Araştırma /İnceleme/Çeviri Dizisi: 7.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Ölçümü- Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler* (Çev. C. Suat Aral), Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 19.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma Raporu*, Sayıştay Başkanlığı Araştırma /İnceleme/Çeviri Dizisi: 28.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele Performans Denetimi Raporu*, Bilimsel Tıp Yayınevi, 2000, Ankara, s. 3.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *İstanbul Depreme Nasıl Hazırlanıyor, 2002*, s.25, https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/71-istanbul-depreme-nasil-hazirlaniyor-deneti, (Erişim Tarihi:16.12.2021).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Raporlar,* https://www.sayistay.gov.tr/reports, (Erişim Tarihi: 14.05.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2004 Yılı Faaliyet Raporu,* https://www.sayistay.gov.tr/files/949_2004_FR.pdf, (Erişim Tarihi: 14.05.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2006 Yılı Faaliyet Raporu*, https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/76662805/files/Stratejik%20Planlama/2006_Faaliyet_Raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 08.03.2021).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2010 Yılı Faaliyet Raporu*, 2011, https://www.sayistay.gov.tr/files/975_2010_FR.pdf, (Erişim Tarihi: 14.05.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *2013 Yılı Faaliyet Raporu*, 2014, https://www.sayistay.gov.tr/files/965_2013_FR_compressed.pdf, (Erişim Tarihi: 14.05.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Audit of Performance Information Manuel,* https://www.sayistay.gov.tr/files/1152_Audit%20of%20Performance%20Information%20Manual.pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Sayıştay Denetimini Geliştirme Projesi Hakkında Kapsamlı Bilgi Notu,* Ankara, 1998.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, Hazine Müsteşarlığı 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporu, 2017, https://www.sayistay.gov.tr/reports/download/302-hazine-mustesarligi, (Erişim tarihi: 03.05.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Konu Denetimi Raporları*, https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/17-konu-denetimi-raporlari, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Konu Denetimi Rehberi*, https://www.sayistay.gov.tr/files/560_KONU%20DENET%C4%B0M%C4%B0%20REHBER%C4%B0.pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Denetimi Raporları*, https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/15-diger-raporlar, (Erişim Tarihi:23.04.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans Ölçümü- Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler (Çev. C. Suat Aral)*, Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 19, 2001.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, "Performance Auditing Concepts, Mandates, Methodologies and Practices, Reporting and Other Issues/Problems", *A Compilation of Turkish Court of Account Country Paper*, Cumhuriyet'in 75'inci Yıldönümü Dizisi:7, Ankara, 1998.

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performance Information Audit*, https://www.sayistay.gov.tr/pages/309-performance-information-audit, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Performans -Bilgisinin- Denetimi Rehberi*, 2014. https://www.sayistay.gov.tr/files/559_Performans%20Denetim%20Rehberi_v2.pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı, *Thematic Audit/Performance Audit Reports*, https://www.sayistay.gov.tr/reports/category/11-thematic-auditperformance-audit-reports, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

T.C. Sayıştay Başkanlığı Performans Denetimi Raporu, *Hastane Enfeksiyonları ile Mücadele*, 2007.

T.C. Sayıştay Başkanlığı Performans Denetimi Raporu, *Trafik Kazalarını Önleme Faaliyetleri*, 2008.

T.C. Sayıştay Başkanlığı Performans Denetimi Raporu, *TÜBİTAK Ar-Ge Destekleri*, (Meclise sunulmamıştır), 2011.

96/7952 Karar Sayılı Kamu Mali Yönetimi Projesi, R.G.: 16.04.1996 – 22613, s. 11.

2012/102 Esas, 2012/207 Karar Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, R.G.: 02.04.2013 - 28606 (Mükerrer).

2011/21 Esas, 2013/36 Karar Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı, R.G.: 06.03.2014 - 28933.

87/2389 Esas, 87/1620 Karar Sayılı Danıştay Beşinci Dairesi Kararı, T: 23.11.1987, *Danıştay Dergisi*, C.18, No.70-71, Ankara, 1988.

510 Sayılı Sayıştay Kanun Tasarısına İlişkin 14/10/2010 tarihli Meclis Tutanağı.

510 Sıra Sayılı Genel ve Madde Gerekçeli Kanun Teklifi (01.02.2010), https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=92, (Erişim Tarihi: 01.03.2021)

2577 Sayılı İdari Yarılama Usulü Kanunu (Anayasa Mahkemesi'nin 18/7/2012 tarihli ve E.: 2011/113, K.: 2012/108 sayılı Kararı ile değişik hali), https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2577-20130701.pdf, (Erişim Tarihi: 23.03.2021).

4149 sayılı 832 sayılı Sayıştay Kanunun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Bazı Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesine Dair Kanun, RG: 04.07.1996, 22686.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/5018_Sayili_Kanun.pdf, (Erişim Tarihi: 03.05.2022).

6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, RG: 19.12.2010, 27790, http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6085.pdf, (Erişim Tarihi: 25.03.2022).

22.01.1990 tarihli ve 399 sayılı KHK, "Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Personel Rejiminin Düzenlenmesi ve 233 Sayılı KHK Bazı Hükümlerinin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair KHK", R.G.T: 29.01.1990.

DİZİN

2010 Öncesi Dönem, 3,85, 87
2010 Sonrası Dönem, 3, 12, 35, 44, 84, 95, 136, 157, 221, 241
3E'nin Denetimi, 4, 33, 44, 79, 244
5018 Sayılı Kanun, 5, 11, 95, 101, 104, 153, 164, 165, 166, 167, 173, 180, 191, 197, 199, 200, 212, 216, 219, 234, 240, 241, 247
510 Sıra Sayılı Sayıştay Kanunu Teklifi, 11, 96, 151, 153, 161, 167, 192, 199, 217
6085 Sayılı Sayıştay Kanunu, 3-5, 11, 20, 36, 40- 41, 51, 53, 56, 74, 83-84, 92-94, 98, 136, 143, 146-147, 153-159, 164-166, 199, 217, 222, 224, 226, 231, 240, 246
832 Sayılı Kanun, 3, 5, 35-36, 39, 41, 84, 92, 96, 98- 99, 100, 114, 155-156, 159, 162, 164, 193, 196, 198, 231

A

Avrupa Birliği/AB, Vii, Viii, 11, 31-32, 93, 95, 145, 150, 166, 180, 186, 191-194, 199, 217- 224, 251-252, 264, 267
Almanya, 54, 65, 82
Amerika Birleşik Devletleri/ABD, Viii, 13, 21, 31, 45, 47, 57-58, 64, 76, 81-84, 87-88, 128, 168, 175, 181, 186-187, 202-208, 243, 245
ASOSAI, Viii, 31, 32, 75
Avrupa Birliği, Vii, Viii, 11, 31, 32, 93, 95, 192, 193, 194, 217, 218, 219, 220, 221, 224, 251, 252, 264, 267
ASOSAI, Viii, 31, 32, 75
Avustralya, 28, 33, 34, 64, 91, 204, 205

B

Bireysel Performans, 2, 4, 15-16, 23-25, 30, 50- 52, 78-80, 244
Bütçe Sistemi, 13, 21, 57-65, 73, 81, 87-88, 173, 184, 186, 189, 191-193, 199-216, 234, 241- 247

D

Denetim, Vi, Viii, İx, 1, 9, 20, 26, 31, 36, 38, 48, 50, 66, 69, 75, 77, 82, 87, 88, 94, 98, 99, 101, 102, 103, 104, 105, 109, 110, 112, 114, 116, 117, 120, 122, 124, 127, 128, 154, 155, 157, 159, 192, 194, 196, 211, 213, 230, 253, 256, 258, 260, 265, 267, 268
Devlet Denetimi, 69, 83, 87, 89
Devlette Performans Denetimi, 2, 6, 7, 50, 57, 64, 80, 85-86, 166, 214, 244
Dış Denetim, 1, 27, 30, 52, 80, 85, 95-96, 104, 162, 191-192, 196-197, 218-221, 237, 241, 244
Dünya Bankası, Vi, Viii, 95, 101, 177, 181, 185, 190, 191, 192, 260
Düzenlilik Denetimi, 1, 55, 61, 84, 156, 230

E

Etkililik, 3, 18, 28, 30, 32, 33, 34, 35, 37, 38, 40, 42, 43, 46, 48, 52, 57, 61, 65, 71, 83, 101, 102, 126, 129, 132, 155, 156, 157, 212, 231, 232
Etkililik Denetimi, 33, 34
Etkin Devlet, 167, 177, 178

F

Faaliyet Raporları, 2, 3, 5, 53, 96-99, 196, 212- 216
Fransa, 33, 34, 65, 82, 84, 87, 88

G

GAO, Viii, 31, 32, 58, 63, 74, 263

H

Hesapverebilirlik, 45, 68, 208, 237-241, 247
Hoover Komisyonu, 21, 59, 203, 206

I

INTOSAI, Viii, 3, 10, 13, 26, 28, 29, 31, 32, 33, 35, 37, 39, 41, 42, 43, 47, 48, 49, 57, 63, 66, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 80, 83, 85, 86, 87, 92, 93, 94, 103, 104, 106, 110, 111, 115, 116, 117, 118, 119, 135, 137, 155, 157, 158, 159, 210, 211, 212, 215, 218, 220,221, 224, 230, 231, 237, 243, 246, 254, 255, 256, 259, 261, 265

İ

İç Denetim, 1, 13, 85, 95, 101, 102, 103, 104, 144, 162, 187, 189, 192, 213, 220
İç Kontrol Sistemi, 26, 30, 50, 56, 72, 73, 80, 96, 104, 145, 192, 196, 197, 219, 221, 241, 244, 245
İkinci Dünya Savaşı, 58, 59, 62, 74, 134, 181, 203
İngiltere, Vi, Viii, İx, 10, 13, 29, 31, 33, 37, 39, 64, 69, 76, 82, 84, 86, 87, 88, 91, 92, 105, 106, 107, 110, 111, 113, 120, 121, 124, 137, 204, 205, 208, 224, 230, 231, 237
İsveç, 33, 34, 65, 76, 204, 205

K

Kamu Faaliyetleri, 1, 18, 28, 48, 53, 129, 215
Kamu Mali Yönetimi Reformları, 2, 96, 136, 167, 178, 241, 247
Kanada, 13, 33, 64, 76, 82, 84, 87, 91, 204, 205, 208, 237, 238, 239
Kavram Karmaşası, 7, 15-16, 37-39, 78-79, 157- 158
Kırılma Noktası, 5, 6, 96, 137, 144, 146, 240
Konu Denetimi, 8, 100, 106, 268
Kurumsal Performans, 4, 12, 16, 23, 25, 33, 36, 50, 51, 52, 53, 55, 56, 79, 98, 244
Küresel Kapitalizm, 169-170, 174, 177-178
Küreselci Reform, 6, 144, 167,168, 174, 175, 178, 180, 198, 235, 236, 255

L

Lima Deklarasyonu, 76-77, 83

M

Maliye Bakanlığı, 2, 9, 12, 96, 121, 136, 185, 192, 194, 195, 197, 198, 204, 209, 213, 220, 221, 241, 255, 267

N

NAO, Viii, 29, 31, 42, 43, 45, 46, 86, 93, 110, 111, 114, 119, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 131, 135, 137, 224, 246

O

OECD, Viii, 11, 95, 177, 180, 190, 191, 207, 208, 253, 260, 263

P

Pakistan, 13, 43, 49, 52, 53, 92, 93, 251, 256
Performans Bilgisinin Denetimi, 5, 12, 37, 94, 97, 98, 104, 146
Performans Değerlendirmesi, 2, 12, 13, 16, 23, 25, 26, 49, 50, 51, 52, 56, 70, 80, 213, 243, 245
Performans Denetimi Raporu, 28, 86, 92, 99, 107, 111, 112, 113, 152, 248
Performans Esaslı Bütçeleme, 162, 206, 208, 212, 214
Performans Ölçümü, 13, 15, 16, 22, 23, 25, 27, 79, 165, 200, 201, 209, 212, 214, 237, 243, 244
Performans Programı, 3, 5, 25, 53, 55, 56, 96, 97, 212, 214
Performans Yönetimi, 2, 12, 15, 16, 23, 24, 25, 56, 162, 201
Personel Yönetimi, 23, 25, 26, 30, 50, 80, 244
Politika Belgeleri, 11, 95, 144, 180, 188, 189, 191, 195, 196, 219, 243
Program Bütçe, 57, 59, 87, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 209, 243

R

Reform, 70, 87, 88, 95, 96, 147, 148, 149, 150, 151, 168, 174, 177, 178,

179, 180, 182, 183, 184, 186, 188, 190, 191, 195, 196, 197, 198, 201, 206, 207, 218, 221, 235, 236, 240, 243

S

Sayıştay Performans Denetimi, 1, 3, 5, 12, 30, 41, 47, 50, 55, 85, 96, 104, 143-146, 162-164, 197-213, 230, 241
Siyasal İktidar, 238, 239, 242, 247
Stratejik Plan, 3, 53, 56, 80, 96, 97, 212, 214, 244

T

T.C Sayıştay Başkanlığı, 95, 107
TBMM, Viii, 8, 11, 55, 84, 90, 94, 96, 97, 98, 104, 106, 108, 109, 110, 116, 118, 121, 138, 139, 140, 141, 164, 165, 166, 194, 195, 199, 223, 225, 231, 248, 254, 266
Tutumluluk, 3, 19, 20, 27, 28, 30, 31, 32, 36, 37, 38, 39, 40, 43, 45, 48, 52, 61, 65, 101, 102, 126, 128, 129, 132, 156, 157, 205, 215, 231
Türkiye, Vi, Viii, İx, 2, 4, 5, 6, 7, 10, 11, 12, 22, 29, 31, 35, 37, 38, 44, 47, 48, 50, 52, 53, 54, 57, 65, 74, 79, 84, 85, 86, 87, 89, 92, 94, 95, 96, 97, 99, 100, 105, 106, 108, 110, 111, 112, 113, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 133, 135, 136, 137, 138, 141, 143, 146, 148, 152, 168, 169, 172, 174, 176, 178, 179, 180, 181, 182, 184, 185, 186, 187, 188, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 197, 198, 199, 201, 204, 205, 208, 209, 210, 211, 213, 214, 216, 217, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 226, 230, 232, 235, 238, 239, 240, 241, 243, 246, 248, 251, 252, 253, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 264, 265, 266, 267
Twinning Projesi, 93

V

Value For Money, 34, 39, 107, 121, 225, 251, 253, 257, 261, 267
Verimlilik, 3, 18, 19, 20, 22, 27, 28, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 37, 38, 39, 40, 41, 43, 45, 47, 48, 49, 52, 57, 60, 63, 65, 68, 70, 77, 80, 83, 87, 88, 89, 91, 101, 102, 123, 126, 128, 129, 132, 155, 156, 157, 201, 205, 208, 212, 215, 225, 227, 231, 232, 245
Verimlilik Denetimi, 33, 34, 37, 88, 89, 157

Y

Yeni Dünya Düzeni, 168, 178
Yeni Kamu İşletmeciliği/YKİ, Viii, 6, 15-16, 22, 66-74, 81,179, 235-236, 246
Yeniden Yapılanma, 144, 147-154, 170, 178
Yerindelik Denetimi, 89, 90, 97, 145, 167, 199, 222, 225, 226, 228, 229, 231, 232, 233, 234
YKİ, Viii, 15, 16, 22, 67, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 81, 235, 236, 246
Yönetim Denetimi, 33, 34, 37
Yüksek Denetim, 1, 83, 128, 217, 230
Yüksek Denetleme Kurulu, Viii, 46, 47, 251, 253, 265

EKLER

EK-1: GÖRÜŞME SORULARI

1. Performans denetiminin temel ilkeleri olarak kabul edilen ve 3E şeklinde kısaltılarak kullanılan efficiency, effectiveness ve economy kavramlarının Türkçeleştirilmesine ilişkin ilgili mevzuat metinlerinde ve Sayıştay yazınında farklı kullanımlar bulunmaktadır. Örneğin effectiveness kavramının "etkinlik" ya da "etkililik" şeklinde iki biçimde Türkçeleştirilerek kullanıldığı görülmektedir. Farklı kullanımlar özel bir anlama işaret etmekte midir? Yoksa kavramların kullanım ve dil alışkanlığıyla mı ilgilidir?

2. "Performans denetimi neden farklı ülkelerde farklı adlarla uygulanmaktadır? Türkiye'de performans denetiminin tartışmalı bir konu olmasında adlandırmanın etkisi var mıdır?

3. Performans denetimin uluslararası temel referans kaynağı olarak kabul edilen INTOSAI PDUR'de 3E, performans denetiminin ilkeleri/unsurları olarak yer almaktadır. Fakat 1996-2010 dönemi performans denetimi raporlarında 3E'ye dair bulguya/bulgulara rastlanılmamaktadır. Bu durumun nedenini nasıl açıklarsınız?

4. 5018 sayılı kanunda performans denetimi iki farklı boyutta ele alınmaktadır. Birincisi, kamu idareleri ile sorumlulara iç kontrol ve iç denetim mekanizmalarını kullanarak performans denetimi yapma yetkisinin verilmesidir. İkincisi ise dış denetim organı olan Sayıştay'ın 1996-2010 döneminde 832 sayılı Kanun Ek Madde 10 kapsamında gerçekleştirdiği performans denetimi, ki bu da farklı bir içerik ile yer almaktadır. Alanyazında bazı çalışmalarda da yer aldığı üzere Sayıştay performans denetiminin "kurumsal performans denetimi" şeklinde kullanımı doğru mudur? Yoksa "kurumsal performans denetimi" 6085 sayılı Sayıştay Kanununa dayanan 2010 sonrası

performans denetimine mi özgü bir kavramdır? Eğer öyle ise 2010 öncesi performans denetiminin özgün, vurgulayıcı ve en iyi ifade eden kavramı ne olmalıdır?

5. Performans denetimini bütçe sistemiyle ilişkilendiren çalışmalar bulunmaktadır. Performans denetimi ile bütçe sistemi arasında doğrudan bir ilişkiden söz etmek mümkün müdür?

6. 2010 tarihli Sayıştay kanunu değişikliği kapsamında performans denetiminin tanımı değiştirilmiş, gerekçesi ise performans denetiminin "yerindelik denetimi" anlamında geldiği/gelebileceği ifadesiyle sunulmuştur. Bu gerekçe, performans denetimi uygulamasıyla nasıl ilişkilendirilebilir?

7. 5018 ve 6085 sayılı kanunlar çerçevesinde kamu iç denetçilerine de "performans denetimi" yapma yetkisi verilmiştir. Bu doğrultuda pilot çalışmalar yapılmakla birlikte iç denetçilerin "performans denetimi"ni gerçekleştirmedikleri görülmektedir. İç denetçiler neden "performans denetimi"ni gerçekleştirmemektedir? Pilot performans denetimi çalışmaları, bütçe sistemiyle birlikte ve bağlantılı bir şekilde mi yürütülmüştür?

EK-2: PERFORMANS DENETİMİ GRUBU ÇALIŞMA REHBERİ

4. Çalışma Esasları

4.1. Performans denetimi grup başkanı; çalışmaları yönetmek, izlemek, kontrol etmek ve gelişmeleri üst yönetime bildirmekle görevlidir. Çalışmalar grup başkanının sorumluğu altında ekip çalışması temelinde yürütülür. Denetim ekibinin oluşumu ve kimin ekip yöneticisi olarak görev yapacağı grup başkanı tarafından belirlenir. Grup Başkanı çalışmaların standartlara, ilkelere ve çalışma esasları ile denetim planlarına uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamakla görevlidir.

4.2. Ekip yöneticisi, grup başkanının en yakın yardımcısı olup, ekip çalışmalarını idare etmek, çalışmaların bir yerden başlatılıp bir yere götürülmesine önderlik etmek, çalışma kağıtlarının düzgün bir şekilde tutulmasını izlemek ve çalışma kağıtları dosyalarını oluşturmakla görevlidir. Ekip başkanı, yeni ve farklı görüşlerin ortaya çıkmasına verimli bir tartışma ortamının yaratılmasına zemin hazırlamalı ancak, ortaya çıkan ekip kararları doğrultusunda hareket edilmesine, tartışmaların uzamamasına özen göstermelidir.

4.3. Çalışmalara katılan bütün denetçiler; planlama ve karar süreçlerine katılmak, ekip kararları doğrultusunda hareket etmek, üzerlerine düşen görevleri eksiksiz yapmak, takım ruhunu geliştirmek, yapıcı ve uyumlu ilişkiler sergilemekle görevlidir.

4.4. Denetlenen kurumlarla olan ilişkiler grup başkanı düzeyinde kurulur ve onun öngördüğü biçimde sürdürülür.

4.5. Denetçiler kendilerine verilen görevin tamamlanmasından hemen sonra düzenleyecekleri çalışma kağıtlarını ekip başkanına vererek, yapılan işlerin gözden geçirilip, değerlendirilmesine gecikmeye meydan vermeden olanak sağlamalıdır. Çalışma kağıtları düzenlenirken elde edilen bilgiler, toplanan kanıtlar ve ulaşılan sonuçlar özetlenmelidir. Bilgiler ve kanıtlar arasında mantıklı ilişkiler kurulmalı, analiz yapılmalı, kanaat ve düşünceler açık bir şekilde belirtilmelidir. Denetçiler düzenledikleri çalışma kağıdında, kendisinden beklenen görevin ne olduğunu, buna karşılık kendisinin neler

yaptığını açıkca göstermeli, çözümlenemeyen konular nedenleri ile birlikte açıklanmalıdır.

4.6. Ekip yöneticisi, denetim ekibinde yer alan denetçilerin ayrı ayrı yaptıkları ve çalışma kağıdında gösterdikleri işleri sistematik ve mantıklı bir şekilde birleştirip, denetim planındaki işlerin nasıl tamamlandığını kendisinin düzenleyeceği çalışma kağıdında gösterip, çalışma kağıtları dosyası oluşturarak grup başkanının yapılan işleri gözden geçirip değerlendirmesine ve gerektiğinde düzeltici önlemler alabilmesine zemin hazırlamalıdır.

4.7. Grup başkanı, çalışmaların önemli kilometre taşlarında düzenleyeceği ve üst yönetimin değerlendirmesine sunacağı raporlarda işlerin planlandığı gibi gidip gitmediğini, işlerin zamanında bitirilip bitirilemiyeceğini, tamamlanan görevlerle hangi sonuçlara ulaşıldığını, sorunlar varsa bu sorunların nasıl çözümlendiğini, çözümlenemeyen sorunlar varsa nedenlerini açıklamalıdır.

4.8. Çalışma kağıtlarını gözden geçiren ve değerlendirme yapanlar, görevlerin tam olarak yerine getirildiğinden, yeterli, ilgili ve güvenilir kanıtlar toplandığından emin olmadıkları takdirde ek çalışma yapılmasını istemeli, değerlendirme yapmaya uygun olmayan özetleme ve analiz yapılmadan düzenlenen çalışma kağıtlarını kabul etmemelidir.

4.9. Grup başkanı, parlamento ve kamuoyunun ilgi duyacağı, gelişme ve değişme sağlanabilecek, etki yaratabilecek VET'e erişme riski taşıyan veya anlamlı risk alanlarını belirleyen çalışma tekliflerinin ortaya çıkması için gerekli organizasyonları yaparak çalıştırmaları başlatır. Denetim alanında yeteri kadar bilgi topladıktan ve gerekli olan herkesle konuşulup güvenilir bilgiler elde edildikten sonra, denetim ekibinin değerlendirmelerine dayanan ve aşağıda yer alan "Çalışma Teklifi" formatına uygun olarak hazırlanan çalışma teklifleri grup başkanı tarafından üst yönetimin onayına sunulur.

4.10. Sayıştay üst yönetimince çalışma yapılması uygun görülen çalışma teklifleri ile ilgili ön çalışmayı başlatmak üzere grup başkanı tarafından gerekli organizasyonlar yapılır. Ön çalışma/planlama ve tam çalışma/alan

çalışması/ grup başkanının yönetiminde bir proje gibi ele alınıp yürütülür. Ön çalışma, tam çalışmanın yapılıp yapılamayacağına karar vermek, yapılacaksa nasıl yapılacağını planlamak amacıyla yürütülen çalışmadır. Denetim ekibince hazırlanan ve grup başkanınca uygun görülen denetim planı doğrultusunda yürütülen çalışmalarla aşağıda gösterilen "Ön Çalışma Raporu" formatına göre düzenlenen ön çalışma raporu grup başkanının imzası ile üst yönetime sunulur.

4.11. Üst yönetim tam çalışma yapılmasına karar verdiğinde, denetim ekibi tam çalışma planı hazırlıklarına başlar. Tam çalışma planı, alan çalışmasına başlamadan önce denetim ekibinin ne yapmak istediğini açıkça göstermelidir. Hedeften başlayarak, bireysel denetim görevlerine, muhtemel bulgulara kadar her şey planda açık bir şekilde görülmelidir.

4.12. Grup başkanının ve üst yönetimin onayından geçen tam çalışma planı doğrultusunda alan çalışmasına başlanır. Tam çalışma planı sürekli gözden geçirilmeli, şartların değişmesi halinde planda da değişiklik yapılmalı ve yapılacak değişiklikler için grup başkanından ve üst yönetimden onay alınmalıdır. Tam çalışma planında kanıt toplama yöntemleri ve analiz teknikleri gösterilmeli, kanıtların yeterli, ilgili ve güvenilir olmasına önem verilmelidir.

4.13. Tam çalışmada, yapılan işlerin iyi bir şekilde özetlenmesi, raporun yazılmasını kolaylaştıran en önemli unsurlardan biridir. Yapılan özetlemeler gerekli olan herşeyin yapıldığını, gerçeklerin olduğu gibi ve inandırıcı bir şekilde sunulduğunu, taslak raporu yazmak için her türlü materyale sahip olunduğunu ve bunların dayanaklarının çalışma kağıtlarında olduğunu açık bir şekilde göstermelidir.

4.14. Denetim ekibi tam çalışmanın bitmesine yakın bir zamanda, denetim bulgularını ve raporun ana hatlarını içeren bir iç rapor hazırlar. Bu iç raporda incelemelerde ortaya çıkan 3-5 temel sorun üzerinde yoğunlaşılarak, her sorun ile ilgili bulgular, ulaşılan sonuçlar, gerçekler, kanıtlar, ve kanıtların dayanakları, taslak raporun hangi ana ve alt başlıklar altında dizayn edilmesinin düşünüldüğü kısaca belirtilmelidir.

4.15. İç raporu inceleyen grup başkanı, alan çalışmasının ne kadar zamanda tamamlanabileceğini, kanıtlanmamış önemli bir konunun olup olmadığını, kanıtların yeterli, ilgili ve güvenilir olup olmadığını, çalışmanın hedeflenen tarihte bitirilip bitirilemeyeceğini, gerçeklerin sergilenmesinde zorluk olup olmadığını, kapsam dışında kalan bir şey olup olmadığını, raporun polemiklere yol açacak bir yapıda olup olmadığını değerlendirir.

4.16. Grup başkanının değerlendirmeleri doğrultusunda yeniden biçimlendirilen ve 5-6 sayfayı geçmeyen iç rapor üst yönetimin değerlendirmesine sunulur. Üst yönetimin görüşleri doğrultusunda iç rapora son şekil verilerek bir nüshası mutabakat görüşmelerine zemin oluşturmak üzere denetlenen kuruma gönderilir.

4.17. Denetim ekibi, bulguların, kanıtların ve ulaşılan sonuçların ana hatlarını içeren iç raporu geliştirerek grup başkanının kabul edeceği bir taslak rapor ortaya çıkarmalıdır. Taslak rapora son şekli verdikten sonra üst yönetime verilecek brifing hazırlıklarına başlanır. Denetim ekibince verilecek brifingde taslak raporun içeriği, yapısı ve sunuş biçimi ayrıntılı bir şekilde anlatılır.

4.18. Üst yönetimin görüş ve önerileri doğrultusunda yeniden hazırlanan son taslak rapor Sayıştay Başkanlığınca denetlenen kuruma gönderilir. Denetlenen kurumla yürütülen mutabakat görüşmelerinde ortaya çıkan sonuçlara göre yeniden düzenlenen en son taslak rapor üst yönetime sunulur. Grup başkanı, üst yönetimin bir brifingle bilgilendirilmesini gerekli gördüğü takdirde, denetim ekibince verilen brifingde raporun yapısı ve içeriğindeki değişiklik nedenleri açıklanır. Üst yönetimin son değerlendirmeleri ve görüşleri doğrultusunda hazırlanan son rapor grup başkanının imzası ile Başkanlığa sunulur.

ÇALIŞMA TEKLİFİ (FORMAT)

- ARKA PLAN BİLGİLER
- KURUMUN / PROGRAMIN HEDEFLERİ VE ARAÇLARI
- ÇALIŞMA KONUSU, TEMEL SORULAR
- VET'E ULAŞMA RİSKLERİ
- ÇALIŞMANIN METODOLOJİSİ
- ÇALIŞMA KAPSAMINA GİREN İDARİ BİRİMLER
- BEKLENEN ETKİLER
- PARLAMENTONUN İLGİSİ
- RİSKLER GÜÇLÜKLER
- TAKVİM, BÜTÇE

ÖNÇALIŞMA RAPORU (FORMAT)

- ARKA PLAN BİLGİLER
- DENETLENEN KURUMUN/PROGRAMIN AMACI, HEDEFLERİ, ARAÇLARI
- ÇALIŞMA KONUSU VE YAKLAŞIMI
    - Çalışma konusu
    - Temel sorular
    - Alt sorular
    - Kriterler
    - Kanıt tipleri, kanıtların yeri, kanıtların elde edilebilirliği
    - Danışman kullanımı
    - Muhtemel bulgular
    - Muhtemel öneriler
- VET'E ULAŞMA RİSKLERİ
- BEKLENEN ETKİLER
- PARLAMENTONUN İLGİSİ
- DENETLENEN KURUMUN GÖRÜŞLERİ
- ÇALIŞMA YAPILMASININ NEDENLERİ
- TAKVİM, SÜRE

ÖZET

Türkiye'de özellikle 2010 yılı sonrası performans denetimi konusu, gerek kavramsal ve tarihsel gelişimi gerekse kuramı ve uygulaması bakımından bilgi karmaşasının bulunduğu tartışmalı bir konudur. Kavram ve bilgi karmaşasına çözüm sunmak amacı taşıyan bu tez çalışması, Türkiye'de 1996-2010 döneminde, 14 yıllık kısa bir sürede ortaya çıkan, gelişme aşamasındayken kırılma sürecine giren ve sonlandırılan devlette performans denetimi uygulamasını ve dönüşümünü araştırmaktadır. Çalışmanın temel iddiası, devlette performans denetimi uygulamasının uygulamadan kaynaklı bir nedenden dolayı değil siyasal iktidarın iradesiyle sonlandırıldığıdır. Bu çalışmada performans denetiminin ne olduğuyla birlikte ne olmadığı; kavramsal ve tarihsel gelişimi, Türkiye'de 1996-2010 dönemi performans denetimi uygulamasının kuram ve uygulama bakımından uluslararası düzeyde INTOSAI ve iyi uygulama örneği olarak kabul edilen İngiltere ile uyumlu olup olmadığı ve bu uygulamanın 2010 yılında nasıl ve neden sonlandırıldığı ilgili mevzuat metinleri, rehberler, raporlar, uluslararası ve ulusal politika belgeleri ve uzman görüşleri gibi birincil kaynaklardan elde edilen veriler üzerinden ortaya konulmaktadır. Çalışmanın sonucunda, performans denetiminin, personel yönetimi alanına özgü bireysel performansa ve iç kontrol sistemi alanına özgü kurumsal performansa değil, kamu faaliyetlerinin denetimi olarak devlette performans denetimine karşılık geldiği ve sadece 3E ilkesiyle sınırlı olmadığı; 1996-2010 dönemi Türkiye'de performans denetimi uygulamasının, uluslararası uygulamalarla uyumlu bir şekilde yürütüldüğü; ancak performans denetiminin etkileri ve hesap verme sorumluluğu üzerinden hükümetin faaliyetlerinin eleştiri konusu yapılması nedeniyle küresel yönetim reformları ve çözülme sürecinin etkisiyle siyasal iktidar tarafından 2010 yılında sonlandırıldığı şeklinde bulgulara yer verilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Performans, performans denetimi, dış denetim, iç kontrol

ABSTRACT

In Turkey, especially after 2010, the issue of performance auditing is a controversial issue in terms of its conceptual and historical development, as well as its theory and practice. This thesis study, which aims to provide a solution to the confusion of concepts and information, investigates the implementation and transformation of performance auditing in the state that emerged in a short period of 14 years in the 1996-2010 period in Turkey, which entered the breaking process during the development phase and was terminated. In this study, what is performance auditing and what it is not; its conceptual and historical development, whether the 1996-2010 performance audit practice in Turkey is compatible with INTOSAI and the UK, which is accepted as an example of good practice at the international level, in terms of theory and practice, and how and why this practice was terminated in 2010, relevant legislative texts, guides, reports It is revealed through data obtained from primary sources such as international and national policy documents and expert opinions. As a result of the study, it was concluded that the performance audit corresponds to the performance auditing in the government as the audit of public activities, not to the individual performance specific to the field of personnel management and the institutional performance specific to the field of internal control system, and is not limited to the 3E principle; Performance auditing practice in Turkey for the 1996-2010 period was carried out in accordance with international practices; however, there are findings that the government's activities were criticized over the effects of performance auditing and accountability, and that it was terminated by the political power in 2010 with the effect of global management reforms and the disintegration process.

Key Words: Performance, performance audit, external audit, internal control